

définition et champ d'application de la comptabilité analytique

Cours de Comptabilité analytique - niveau L2

Auteur : Patrick Boisselier

1. Définitions et domaine

La comptabilité analytique doit être replacée au sein des différentes disciplines du contrôle de gestion et son domaine doit être circonscrit, notamment par rapport à la comptabilité de gestion dont elle n'est qu'une des techniques.

1.1. Qu'est-ce que la comptabilité analytique ?

La comptabilité analytique, longtemps considérée comme l'instrument principal du contrôle de gestion –pour ne pas dire confondue avec ce dernier– a vu ses frontières s'étendre et ses objectifs s'élargir : elle s'inscrit à présent dans un domaine plus large, que l'on appelle « comptabilité de gestion »

☞ La *comptabilité de gestion* est une partie du système d'information de gestion de l'entreprise, dont le rôle premier est d'aider les responsables et les opérationnels dans la définition d'objectifs pertinents et à les atteindre. À cette fin, elle tente de modéliser le fonctionnement de l'entreprise en recherchant notamment les liens existant entre ses ressources économiques et les finalités pour lesquelles celles-ci sont réunies et consommées.

Cette définition peut sembler complexe à saisir, mais il faut comprendre que l'entreprise est un système composé de ressources (hommes, argent, immobilisations...) mises au service, par exemple, de la production et de la vente d'un bien. Mettre en relation les ressources et les finalités signifie que l'on tente de comprendre comment les ressources sont utilisées pour arriver à fabriquer un produit, par exemple. Qu'entend-on par représentation ? Il suffit d'imaginer pour cela un graphique qui montrerait par où et comment est transformé un produit : les matières premières arrivent dans un hangar où elles sont stockées ; ensuite, elles sont transformées dans un atelier ; puis, elles sont conditionnées (emballées) dans un autre ; enfin, elles sont livrées. A chaque étape, vont intervenir des hommes, des machines... qui vont constituer les ressources consommées.

☞ La *comptabilité analytique* est une des techniques que met en oeuvre la comptabilité de gestion. Elle s'intéresse principalement au calcul de coût et à son contrôle par le biais de calcul d'écarts.

✍ Une entreprise vend un produit au prix de 10 euros : pour savoir si son produit est rentable, il est nécessaire que ce prix couvre au moins la consommation des ressources

(machines, personnel, matières premières) mises en œuvre pour le fabriquer et le vendre. Ces ressources doivent être évaluées à travers un calcul. Le *coût* est le résultat de ce calcul (la notion de coût fait l'objet de la leçon n° 2).

1.2. Domaine de la comptabilité analytique

La figure 1.2-1 de la page suivante, donne une représentation globale des relations existant entre les disciplines de la Finance, de la comptabilité financière, des théories de la firme, du contrôle de gestion enfin, dont la comptabilité de gestion est un des principaux outils. Le domaine couvert par le contrôle de gestion transparaît à travers l'ensemble des cases claires du schéma. On peut imaginer que les frontières sont plus floues dans la réalité.

Sur ce schéma, on peut constater que la comptabilité analytique comprend le calcul de coût et d'écarts. Elle constitue une base et un complément à la fois, pour la comptabilité budgétaire. Elle est également utile à la comptabilité financière, à laquelle elle fournit notamment des indications de calcul de la valeur des stocks et des immobilisations.

Nous noterons que la comptabilité financière est décrite comme un ensemble constitué de la comptabilité générale et des sociétés *et* de l'analyse financière. Pour bien comprendre cette approche, il faut s'imaginer que la comptabilité générale représente l'apprentissage des lettres de l'alphabet, tandis que l'analyse financière représente l'apprentissage de la lecture : l'une et l'autre sont donc indissociables.

Nous noterons également que le contrôle de gestion est assis sur deux domaines dont il représente la synthèse : celui de la technique (la comptabilité de gestion) et celui du contrôle (vu à travers les différentes approches théoriques de l'entreprise et des ressources humaines).

Que signifie la notion de contrôle ? En fait, il faut entendre ce terme au sens de « maîtrise », comme l'on maîtrise un véhicule, par exemple : sa vitesse, son orientation, mais aussi les paramètres qui permettent de le faire fonctionner tels que le niveau d'essence et la température du moteur. Dans ce sens, le contrôle dans l'organisation ne doit pas être traduit par un système de récompenses et de sanctions : il s'agit bien d'une notion plus large qui prend en compte le comportement des individus dans toute sa complexité et les instruments techniques dans toute leur relativité. Par complexité, il faut comprendre que les personnes ne réagissent pas toutes de la même manière aux différentes injonctions (les ordres) ou incitations (les récompenses attendues) : il faut donc prendre en compte leurs attentes. Le système de contrôle doit les aider à accomplir leurs tâches, tout en les amenant à collaborer au mieux à la réalisation des objectifs de l'entreprise. De même, lorsque l'on évoque la relativité des outils, cela signifie par exemple, qu'un coût ne doit pas être considéré comme une vérité absolue. En effet, comme nous le verrons par la suite, il y a de multiples façons de calculer un coût et il est souvent bien difficile de dire quel est celui qui est le plus pertinent. Les utilisateurs de coûts dans l'entreprise doivent être conscients de cette relativité, de manière à ne pas adopter des attitudes qui peuvent parfois confiner à l'absurde.

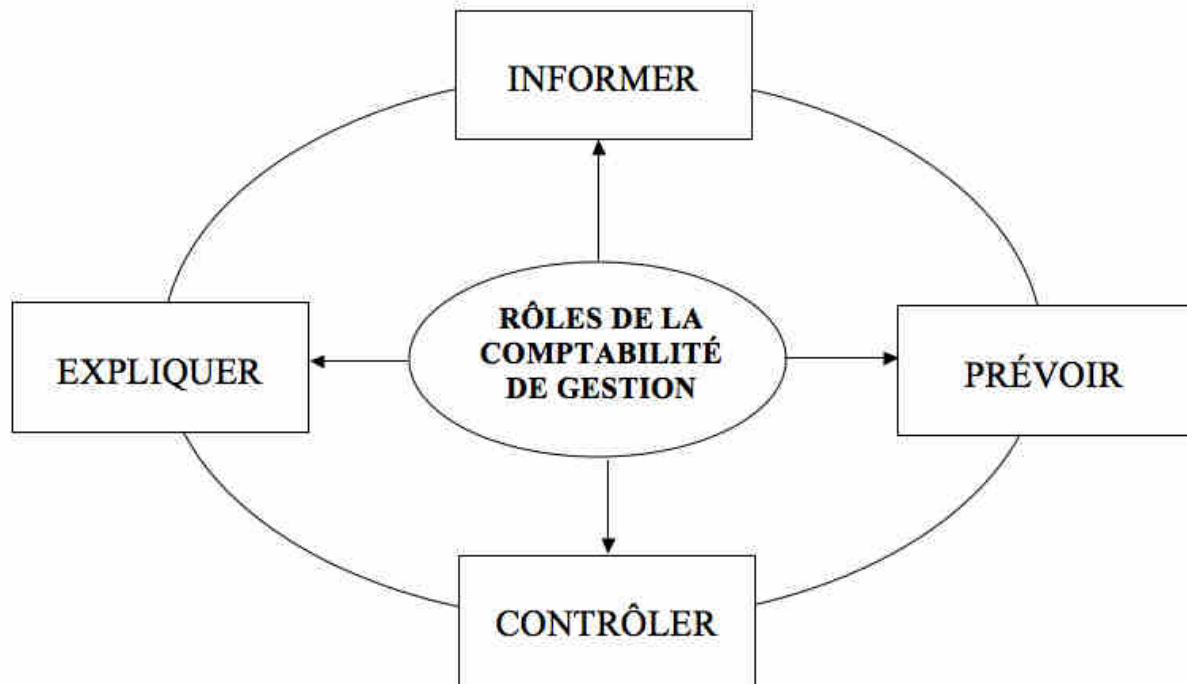


Figure-2.1-1: la comptabilité de gestion au cœur du cercle vertueux du contrôle

Qu'entend-on par piloter ? Ici, également il faut penser à des situations connues. Ainsi, le capitaine de navire doit-il préparer sa route avant de partir ; il doit ensuite conduire (on dit « piloter » !) son navire grâce aux instruments qu'il a à sa disposition ; il doit régulièrement faire le point pour tenir compte des dérives liées aux courants et au vent ; il doit réajuster sa route si nécessaire. La notion de pilotage englobe toutes ces actions dans l'entreprise. Ainsi, par exemple, faire un budget permet de se fixer un horizon, en même temps qu'il permet de régulièrement faire le point sur le résultat des actions menées par comparaison avec les chiffres réalisés.

- Informer

L'un des tous premiers rôles de la comptabilité de gestion est d'informer les responsables sur les coûts des différentes fonctions qui structurent l'entreprise et le coût des produits qu'elle fabrique ou commercialise, afin d'en estimer la rentabilité. Elle influence ainsi directement le comportement des dirigeants et responsables. Elle permet également de déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise, tels que la valeur des stocks ou de la production immobilisée au bilan dont a besoin la comptabilité financière.

- Prévoir

La prévision est essentielle au *pilotage* de l'entreprise. Elle se fonde en particulier sur l'établissement de *budgets* et permet d'anticiper les besoins nécessaires en trésorerie et la rentabilité prévisionnelle des produits ou services offerts par

l'entreprise. La comptabilité de gestion doit également permettre l'anticipation des conséquences sur les coûts que peuvent avoir des choix de conception d'un produit et aider ainsi les dirigeants dans la prise de décision.

- Contrôler

La notion de contrôle est retenue au sens strict du terme. Il s'agit de contrôler la réalisation des plans et des *budgets*, par comparaison avec les prévisions. Les *écarts* constatés entraîneront, si besoin est, une révision des prévisions, une modification des modes de calculs ou une inflexion des objectifs définis.

- Expliquer

Une fonction importante, au-delà du contrôle formel, est d'expliquer sur le fond les *écarts* constatés entre des prévisions et les réalisations, pourquoi tel ou tel produit n'est pas rentable ou quelles sont les causes d'échec ou de réussite d'un projet... Ce travail fait essentiellement appel aux capacités d'interprétation, de raisonnement et à l'expérience du contrôleur. Il est inhérent au processus de contrôle.

Ces différents objectifs de la comptabilité de gestion sont applicables à tous les niveaux de l'entreprise, mais se réalisent à travers des outils adaptés à la dimension et/ou au rôle assigné à chacun.

De manière générale, la comptabilité financière (cf. figure 1.2-1) est considérée comme un instrument conçu à l'attention des partenaires de l'entreprise. Il s'agit d'un moyen de communication, fournissant aux parties intéressées (les actionnaires et dirigeants, mais aussi les salariés, les banquiers, clients et fournisseurs...) des informations sur le patrimoine et les performances de la firme. A l'inverse, la comptabilité de gestion est un outil essentiellement destiné à usage interne, dont l'objet est d'aider à la gestion de l'entreprise.

Opposant les caractéristiques propres à chaque système, le tableau ci-dessous résume les différences pouvant exister entre chaque outil :

Comptabilité financière	Comptabilité de gestion
-------------------------	-------------------------

1. Produit des données à l'attention d'utilisateurs externes 2. Est requise par la loi 3. Est normalisée (c'est-à-dire qu'elle est soumise à des règles précises d'élaboration et de présentation) 4. Doit générer des données précises et actuelles 5. Met l'accent sur le passé 6. Considère l'entreprise dans sa globalité sur le plan de la gestion 7. A l'origine, s'est édifiée par elle-même (sur des bases économiques et juridiques) 8. Est un outil de preuve et de contrôle des dirigeants	1. Produit des données à l'attention d'utilisateurs internes 2. N'est pas requise par la loi 3. Est très peu normalisée. Elle est adaptable et contingente dans ses techniques 4. Met l'accent sur la pertinence et la fiabilité des données 5. Est essentiellement tournée vers le futur 6. Se focalise sur des parties de l'entreprise 7. En dehors des techniques de calculs de coûts fondés sur l'analyse et la pratique des entreprises, elle est essentiellement issue d'autres disciplines comme la statistique ou la recherche opérationnelle 8. N'est pas une fin en soi, mais un moyen.
--	--

Tableau 2.2 - 1 : comparaison des caractéristiques de la comptabilité générale et de la comptabilité de gestion

☞ La *comptabilité financière* a pour vocation d'enregistrer les opérations des entreprises et des organisations en général avec leur environnement, afin de déterminer périodiquement leur situation patrimoniale et financière, ainsi que leur performance globale. La comptabilité financière joue un rôle primordial dans l'information des actionnaires et des tiers. Elle est étroitement réglementée dans la plupart des pays.

Il faut cependant remarquer que les deux comptabilités ne s'opposent pas dans la réalité : la comptabilité financière est ainsi, la principale source d'information de la comptabilité de gestion. Certains systèmes comptables, notamment anglo-saxons, intègrent par ailleurs, des éléments de coûts dans leurs états financiers (présentation dite « fonctionnelle », par opposition à la présentation française, dite « par nature. »)