

## DE LA COMPTABILITE DES COUTS VERS LA COMPTABILITE DE GESTION : CHANGEMENT DE FOND, OU JUSTE UN CHANGEMENT D'APPELLATION ?

SAHEL Fateh  
Université Boumerdes

### Résumé:

Pendant les 30 dernières années, les pratiques de la gestion des coûts ont été révolutionnées, des praticiens de comptabilité et des académiques ont créé des nouvelles formes de gestion de coûts qui fournissent aux managers des informations pertinentes à utiliser dans la prise de décision, commençant par l'analyse des coûts sur la base des activités(ABC) à la fin des années 1980.

Dans cet article on va essayer de mettre la lumière sur l'évolution de la comptabilité des coûts (analytique) vers la comptabilité de gestion en expliquant l'impact de la complexité et la variété environnementales dans la qualité de l'information dont les managers ont besoin.

De ce qui a été cité au-dessus nous posons la question suivante : comptabilité des coûts et comptabilité de gestion : Changement de fond, ou juste un changement d'appellation ?

### ملخص:

منذ السنوات الثلاثين الأخيرة، تطوّرت تطبيقات تسيير التكاليف بشكل ملحوظ، حيث ابتكر ممارسوا المحاسبة و الأكاديميون طرائق جديدة لتسيير التكاليف تقدّم للمسير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار، بداية من تحليل التكاليف على أساس الأنشطة في نهاية الثمانينات. سنحاول في هذا المقال إلقاء الضوء على تطوّر محاسبة التكاليف – أو المحاسبة التحليلية- إلى محاسبة التسيير، شارحين بذلك أثر تعقيدات و تنوّعات المحيط على نوعية المعلومة التي يحتاجها المسيرون. من خلال ما تمّ ذكره نطرح السؤال التالي: محاسبة التكاليف و محاسبة التسيير: تغيّر في الجوهر أم تغيير في الاسم؟

### La comptabilité des coûts

Pour que les entreprises survivent, elles doivent mettre les prix qui sont compétitifs au marché d'aujourd'hui, en assurant aussi des couts qui permettent un bénéfice suffisant. De cette simple idée nous comprenons que la compréhension du terme « coût » est primordiale, ce qu'il nous incite à l'éclairer comme suit :

Selon le Conseil National de la Comptabilité « c'est la somme de charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable »<sup>1</sup>

Nous remarquons que cette définition pourra être plus appropriée si on parle de « calcul des coûts » et pas de « coût ». Le fait d'utiliser le terme « la somme » ça veut dire qu'on parle d'une méthode de calcul pour atteindre une valeur significative. A cet effet nous disons que le coût est d'abord « un point de vu » avant qu'il soit une somme de charge à un certain niveau de processus.

« Le cout est la valeur des ressources économiques utilisées »<sup>2</sup>

La valeur est déterminée par les unités de ressources utilisées et le prix unitaire.

Mathématiquement le cout peut être déterminé par l'équation suivante :<sup>3</sup>

$$\text{Cout} = \text{Usage} * \text{Prix}$$

Le terme « usage » ne signifie pas uniquement ce qui a été réalisé (historique), mais on parle aussi de l'usage potentiel (prévision).

Nous pouvons aussi définir le coût par rapport aux trois caractéristiques :<sup>4</sup>

- Le champ d'application du calcul : un moyen d'exploitation, un produit, un stade d'élaboration du produit...

- Le contenu : les charges retenues en totalité ou en partie pour une période déterminée.

- Le moment du calcul : antérieur (coût préétabli), à posteriori (coût constaté) à la période considérée.

Les recherches et les études les plus récentes ont montré que, sur le terrain, il faut aller au-delà des coûts pour mettre la lumière sur les objets de coûts qui « sont d'abord les produits, finis et intermédiaires, puis les activités et les centres d'analyse ».<sup>5</sup>

L'objet de coût une fois précisé, il convient d'identifier, en fonction des relations de causalité, les facteurs productifs concernés par la décision et les coûts correspondants.<sup>6</sup>

Les couts qui entourent directement l'objet de cout sont des coûts directs ou spécifiques, les coûts qui sont loin sont des couts indirects ou partagés. Donc plus qu'on s'éloigne de l'objet de coût plus la relation entre celui-ci et les couts est

<sup>1</sup> GUEDJ Norbert et autres, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Edition d'organisation, 2<sup>ème</sup> édition, 3<sup>ème</sup> tirage, Paris, 1998, p 135.

<sup>2</sup> HARPER.W.M, Cost and management accounting, Volume 01, Macdonald and Evans Ltd, 1983, p 13.

<sup>3</sup> Idem, p13

<sup>4</sup> GUEDJ Norbert et autres, Op-Cit, p 135.

<sup>5</sup> MENDOZA Carla et autres, Coûts et décisions, Gualino éditeur, Paris, 2002, P 168.

<sup>6</sup> Idem, p168.

difficile à établir et à valoriser. Pour cette raison si le comptable analytique commit une erreur d'affectation des coûts indirects, il y aura un impact indésirable en matière de mesure de la performance, et par conséquence la prise de décision.

Le calcul et l'analyse des coûts pour les besoins du contrôle et de la prise de décision exigent, au moins, l'existence d'un système de comptabilité des coûts (ou comptabilité analytique) qui fournit les informations pertinentes dont les managers ont besoin.

En comparant avec la comptabilité financière, la comptabilité des coûts est plus récente, puisque elle date du XIX<sup>ème</sup> siècle, même s'il est possible de faire référence à quelques pratiques isolées avant cette date.<sup>7</sup>

La première dénomination était « la comptabilité industrielle » dont l'objectif principal était d'aider les managers à résoudre des problèmes nouveaux dus à cause de la complexification des entreprises générée par la révolution industrielle et la crise de 1929.

Selon MELYON Gerard « Elle concerne la mesure de la performance économique des départements, des méthodes et des équipements, et la mesure de la valeur des ressources consommés dans la production des biens et services »<sup>8</sup>. Elle est aussi l'ensemble des techniques comptables, qui traitent des données sur les coûts pour produire des informations qui aident à analyser les résultats, mesurer la performance, et prendre les meilleures décisions possibles. Nous observons que pour définir la comptabilité des coûts on ne peut jamais s'échapper de ses objectifs.

Généralement, on peut résumer les objectifs essentiels comme suit :

- Connaître les coûts des différents produits et services ;
- Essayer de diminuer le coût total des produits et services, pour augmenter la marge bénéficiaire ou pour être plus compétitive en matière du prix de vente ;
- Fournir des informations aux responsables qui leur permettent de rationaliser la politique générale de l'entreprise (Ex : Ajouter/supprimer des produits, stratégies d'intégration) ;
- Evaluation des stocks, et de la production immobilisée;
- Exploiter aux mieux les ressources de l'entreprise ;
- Participation à l'établissement des budgets et les coûts standards ;
- Analyser les écarts entre les coûts standards et les coûts réels, et prendre les décisions correctives.
- D'une manière générale, la comptabilité des couts fournit des informations sur les coûts qui aident les managers à prendre des décisions qui améliorent la performance de l'entreprise et assurent sa pérennité.

Pour atteindre ces objectifs, le système de comptabilité analytique d'une entreprise doit être adapté exactement à sa structure organique et aux activités d'exploitation

<sup>7</sup> MELYON Gerard, Comptabilité analytique, 2<sup>ème</sup> édition, BREAL 2001, p256.

<sup>8</sup> HARPER.W.M, Op-Cit, pp5-6.

particulières qu'elle exerce<sup>9</sup>. Parce que, la structure organique qui définit les centres de responsabilité d'une part, et d'autre part, elle est à la base de « sections homogènes » En plus, c'est après la détermination des activités liées au métier de l'entreprise que le contrôleur de gestion ou le comptable analytique propose les meilleurs « unités de mesure » qui reflètent le mieux possible la nature de travail et les spécificités des activités, et participent à une meilleure affectation des coûts indirects. Donc si le degré d'adaptation est très élevé, le système de comptabilité analytique sera plus flexible, ce qu'il permettra aux responsables d'avoir les meilleures informations sur les coûts des produits, des processus, des chantiers, des départements et des filiales, aux meilleurs délais, et aux différents stades. De cette façon qu'on peut assurer un bon contrôle permanent et périodique.

Mais quand même on remarque que Norbert GUEDJ a négligé l'impact de la stratégie, peut être parce que la comptabilité analytique s'occupe beaucoup plus du contrôle à court et moyen terme et du problème tactiques que stratégique.

#### **Rôle de la comptabilité des coûts dans le contrôle des coûts.**

Selon Robert N. ANTHONY, un système qui fonctionne parfaitement dans une entreprise, il ne fonctionne, peut être, plus dans une autre entreprise, malgré que les deux entreprises ont le même environnement du contrôle. Le problème ne se pose pas au niveau de la construction des coûts pour des objectifs du contrôle, mais au niveau de l'utilisation de l'information du coût en elle-même<sup>10</sup>. Il est bénéfique d'utiliser l'information du coût dans le processus du contrôle pour :<sup>11</sup>

- Communiquer l'information sur les plans approuvés (Ex : Budgets) ;
- Motiver les gens dans l'entreprise (Pousser les gens à faire des actions dont le management a besoin) ;
- Elaborer des rapports sur la performance.

Il a supposé, indirectement, dans son approche que la conception d'un système de comptabilité des coûts pour les besoins du contrôle est influencé, beaucoup plus, par le facteur humain que par les techniques ou par la terminologie utilisée. Il n'est pas un système mécanique, et il n'existe pas un système type pour toutes les entreprises, c'est un système qui varie d'une entreprise à l'autre, selon le degré de complexité et de la variété de l'entreprise.

On conclue qu'il considère l'évaluation de la performance comme une étape du processus de contrôle.

Le contrôle des coûts va au delà de calcul des coûts, il cherche l'origine des coûts et il révèle les responsables sur la performance.

Après la transmission propre de l'information aux responsables, la mission de la comptabilité des coûts est terminée. Le management assume la responsabilité de réagir sur la base des informations fournies<sup>12</sup> pour assurer les résultats désirés.

<sup>9</sup> GUEDJ Norbert et autres, Op-Cit, PP132- 133.

<sup>10</sup> ANTHONY Robert N, Cost concepts for control, Accounting review, Vol 32, Issue 2, April 1957, pp 229-234.

<sup>11</sup> Idem.

<sup>12</sup> LEWIS R. Crum, The role of cost accounting in cost control, The accounting review, Vol 28 Issue 03, July 1953, p 367.

Afin d'atteindre ces buts de contrôle, plusieurs tâches sont assimilées au comptable des coûts :

1- Planifier le travail dans son département et assurer les informations nécessaires provenant des autres départements pour effectuer le programme de contrôle des coûts d'une façon efficace, il doit :<sup>13</sup>

a/ Revoir périodiquement les méthodes et les procédures pour déterminer les changements à faire ;

b/ Réviser les rapports élaborés par les autres départements pour vérifier l'exactitude des données, et les utiliser dans l'élaboration des rapports de contrôle des coûts dans les meilleurs délais ;

c/ Etudier le rapport du contrôle pour déterminer les éléments qui nécessitent plus ou moins de suivi et de contrôle ;

d/ Comprendre les opérations de l'entreprise et les problèmes de management pour offrir une aide plus bénéfique dans le contrôle des coûts ;

2- Diriger et récapituler les données en assurant une sincérité et une précision dans le travail, il doit :

a/ Classifier les données selon les objectifs des rapports ;

b/ distinguer entre les typologies des coûts selon les besoins d'analyse ;

3- Préparer et analyser les rapports qui vont être soumis au management :<sup>14</sup>

a/ Ces rapports comblent le vide entre les informations opérationnelles et les actions managériales en matière de contrôle des coûts ;

b/ Ces rapports doivent montrer une comparaison entre les coûts actuels et les coûts standards. Le comptable des coûts explique la cause des écarts.

4- Etre toujours à la disposition des différents départements (provision, production, ingénierie, ..) qui réclament des informations spécifiques sur les coûts ;

5- Elaborer des rapports spéciaux sur des situations qui nécessitent une intervention attentive.

Avec le temps, les rapports produits par le système de comptabilité des coûts sont devenus inadéquats avec les informations réclamées par les managers, ce qui a montré les limites de la comptabilité des coûts.

#### **Les limites de la comptabilité des coûts :**

L'évolution de l'environnement économique de l'entreprise a rendu la comptabilité des coûts peu pertinente par rapport à ce que les managers cherchent. Parmi les principales transformations on peut citer :

- Un déplacement des formes de la concurrence de critères uniquement quantitatifs vers des critères plus qualitatifs, les systèmes de comptabilité analytique demeurent profondément quantitatifs<sup>15</sup>;

---

<sup>13</sup> CROSSMAN Paul, The function of the cost accountant in cost control, The accounting review, Vol 28, Issue 01, January, 1953, pp26-27.

<sup>14</sup> Idem, P 28.

<sup>15</sup> OGER Brigitte, La gestion par l'analyse des coûts, PUF, Paris, 1994, P 150.

- L'automatisation de la production de biens et de services : « Philippe LORINO souligne que l'automatisation a des effets importants sur la structure et le comportement des coûts. D'une part, la distinction entre main d'œuvre directe et indirecte devient de plus en plus floue et artificielle, d'autre part, selon une étude réalisée sur un échantillon d'entreprises japonaises par Michiharu Sakurai et Philip Huang, seules 4 des 32 entreprises rencontrées utilisent encore le direct costing. Plusieurs dirigeants ont indiqué que c'est une relique de début des années 60, qui n'est plus adaptée à l'environnement moderne des affaires »<sup>16</sup>.

- Une part prépondérante de charges indirectes accompagnée d'un recul des charges directes, Ce qui rend inutile de répartir les charges indirectes entre les produits en fonction de charges directes.

- Dans un environnement concurrentiel, pour dominer les coûts, il faut saisir les « causes des coûts » et les « effets des coûts » ne pas simplement les imputer et les affecter aux produits.

- A cause du changement des goûts des consommateurs, les produits se renouvellent et les services évoluent. Cette adaptation permanente du produit et de service au client donne des cycles de vie des produits qui ont tendance à diminuer. Ce renouvellement fréquent des produits et des services peut expliquer le recours des comptables aux activités. Les produits sont volatiles mais les activités de l'entreprise demeurent<sup>17</sup>. Aussi il peut paraître logique l'analyse des coûts sur la base des activités, qui a donné naissance à la comptabilité de gestion au début des années 1980.

#### **La comptabilité de gestion.**

Kaplan R déclare que Les challenges de l'environnement concurrentiel des années 1980 l'ont obligé de réexaminer les systèmes traditionnels de la comptabilité des coûts et de contrôle de gestion<sup>18</sup>.

En fait, Kaplan.R a montré dans ses travaux de recherches que les entreprises qui ont adopté le « JIT » et le « TQM » n'ont pas réussi à implanter un système de comptabilité adéquat avec les changements de méthodes de gestion, et le développement économique (Innovation technologique, Concurrence), depuis les années 1970, ce qu'il veut dire que la pertinence était perdue. La solution, d'après plusieurs chercheurs (Kaplan, Cooper, Johnson, Norton) c'était donner une orientation stratégique aux analyses des coûts

PARKER a montré en 1984 qu'il est difficile de distinguer entre la comptabilité des coûts et la comptabilité de gestion, tandis que SCAPENS a noté en 1991 que les deux termes « comptabilité des coûts » et « comptabilité de gestion » peuvent être utilisés comme des synonymes. Cette ambiguïté est exacerbée par les chercheurs qui ont examiné le développement historique de la comptabilité et qui ont adopté une terminologie très variée, tel que, l'enregistrement des coûts, le calcul des coûts, la

<sup>16</sup> LORINO Philippe, Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités, DUNOD, Edition 1997, p 33.

<sup>17</sup> Idem, P 150.

<sup>18</sup> KAPLAN Robert, The evolution of management accounting, The accounting review, Volume iix, N° 3, July 1984, P390.

comptabilité managériale, et la comptabilité de gestion quelques termes ont été utilisés comme interchangeable et autres dans des sens particuliers.<sup>19</sup>

« Cost accounting becomes management accounting » (Comptabilité des coûts devient comptabilité de gestion), c'est le titre choisi par DUGDALE .D et autres collaborateurs, pour expliquer la naissance de la comptabilité de gestion. Après la deuxième guerre mondiale et exactement en 1950 aux Royaumes unis, le Conseil anglo-américain de la productivité a publié un rapport sur la productivité dans le quel il a défini la comptabilité de gestion comme étant « ... La présentation de l'information comptable d'une façon qu'elle assiste le management dans la création des politiques et l'exécution des opérations journalières »<sup>20</sup>

Selon le CIMA: « C'est l'application des principes de la comptabilité et de la gestion financière, pour créer, protéger, conserver, et accroître la valeur des Stakeholder (Actionnaires, Clients, Staff, Communauté locale) pour les entreprises à caractère bénéficiaire et non bénéficiaire dans le secteur public et privé ». <sup>21</sup>

Nous pensons que l'intitulation « comptabilité de gestion » est plus adéquate avec les innovations qui ont touché la comptabilité par rapport à celle de « comptabilité de coûts » ou « comptabilité analytique »

Cette intitulation n'est pas pour objet de changer le terme, mais pour montrer que la comptabilité de gestion est le résultat de développement de la comptabilité des coûts. Un développement qui a donné plus de maturité à ce système d'information.

La passerelle du passage entre la comptabilité des coûts et la comptabilité de gestion est la gestion par les activités et par les processus. La comptabilité de gestion est devenue plus stratégique.

#### **Différences entre la comptabilité de gestion et la comptabilité des coûts :**

Selon HARPER .W.M, la distinction entre la comptabilité des coûts et la comptabilité de gestion est plus historique que logique<sup>22</sup> ce qu'il reflète, selon lui, l'impact des nouvelles approches de gestion sur la terminologie comptable.

Nous pensons qu'il est bénéfique pour des raisons de nomenclature comptable de préciser certains points de différence entre les deux appellations.

La comparaison entre les deux systèmes nous éclairera l'aspect innovant de la comptabilité de gestion et la primordialité de ce système dans l'organisation des entreprises modernes.

- La comptabilité des coûts mesure la performance des départements, des produits, des chantiers, et des ressources consommées, par contre la comptabilité de gestion mesure la performance économique de l'entreprise, en utilisant des systèmes intégrés de gestion.

- Les données de la comptabilité des coûts sont des données quantitatives, mais celles de la comptabilité de gestion sont quantitatives et qualitatives.

<sup>19</sup> Trevor Boyns, and John Richard Edwards, British cost and management accounting theory and practice c.1850-c.1950, Article, Business and economic history, Volume 26, N° 02 Winter 1997, p452.

<sup>20</sup> DUGDALE David and others, Contemporary management accounting practices in UK manufacturing, CIMA publishing, Oxford, 2006, P 31.

<sup>21</sup> The Chartered Institute of Management Accountants, CIMA official terminology, CIMA publishing, Oxford, 2005, P18.

<sup>22</sup> HARPER.W.M Op-Cit, p 05.

- La comptabilité de gestion est très influencée par la stratégie de l'entreprise.

- Le champ de la comptabilité des coûts est limité par le court et le moyen terme, en revanche celui de la comptabilité de gestion englobe, le court, le moyen, et le long terme.

D'une façon globale, Le CIMA voit que la comptabilité de gestion a besoin de l'information pertinente pour :<sup>23</sup>

- Informer les décisions stratégiques et formuler la stratégie de l'entreprise ;
- Planifier les opérations à court, moyen, et long terme ;
- Déterminer la structure du capital et financer cette structure ;
- Concevoir une stratégie de récompense pour les actionnaires et les exécutants ;
- Informer les décisions opérationnelles ;
- Contrôler les opérations et assurer que les ressources sont utilisées avec efficacité ;
- Mesurer la performance financière et non financière, et reporter les informations au management et aux actionnaires ;
- Protéger les actifs tangibles et intangibles ;
- Implanter les procédures de la gouvernance, le management de risque, et le contrôle interne.

Pour atteindre ces objectifs, le comptable de gestion prend du champ de la comptabilité quelques techniques qui sont bénéfiques. Il voit l'entreprise avec des yeux d'un manager, conscient des problèmes, des responsabilités, et des opportunités, il a le sentiment de l'espoir et de la peur, il prévoit les limites de son entreprise. A chaque moment qu'il ne réussit pas à avoir ces sentiments et ces points de vue, il sera loin d'être un comptable de gestion.<sup>24</sup>

#### **Comptabilité de gestion et choix de la stratégie :**

Pour CHANDLER « la stratégie consiste en la détermination des buts et des objectifs à long terme d'une entreprise, l'adoption des moyens d'action et l'allocation des ressources nécessaires pour atteindre ces objectifs »<sup>25</sup>. Cette définition incite les managers à concevoir un système de gestion des coûts qui participe à la fixation des objectifs, en donnant les meilleures combinaisons qualité-prix. Qui contribue à l'allocation des ressources au meilleur coût, qui préserve le patrimoine. Qui aide à cerner le coût de sous activité. Qui indique : Est ce que les immobilisations sont adéquates avec la mission de l'entreprise ? Est ce que le niveau

<sup>23</sup> The CIMA, CIMA terminology, Op-Cit, P 18.

<sup>24</sup> HARPER.W.M, Op-Cit, P 6.

<sup>25</sup> ALAZARD Claude, SEPARI Sabrine, Contrôle de gestion, manuel et applications, DECF Epreuve N° 07, 5eme édition, Edition DUNOD, Paris 2001, P 46.



des stocks est optimal en comparant avec le volume d'activité? Est ce que le nombre du personnel est suffisant ? Est ce qu'ils ont les compétences nécessaires pour réussir les objectifs de l'entreprise ? Est qu'il faut revoir les objectifs fixés ? Qui est la cause des écarts ? Qui est le responsable sur les résultats réalisés ?

Selon PORTER.M la stratégie mène à avoir un positionnement concurrentiel qui a une rentabilité durable et élevée. De cela il a proposé trois stratégies concurrentielles de base (stratégies génériques) pour atteindre l'avantage concurrentiel et le maintenir:

A/ La domination par les coûts : « Par son intermédiaire une entreprise entreprend de devenir le producteur à coûts peu élevés de son secteur. L'entreprise vise une cible large et sert de nombreux segment, elle peut même opérer dans des secteurs connexes, l'étendue de ses activités est l'importante pour l'avantage qu'elle possède par les coûts. Les sources de l'avantage par les coûts sont variables et dépendent de la structure de secteur, par exemple, elles peuvent comprendre la recherche d'économies d'échelle, une technologie exclusive, un accès préférentiel aux matières premières<sup>26</sup> ». Dans ce cas, la connaissance précise des coûts de revient<sup>27</sup> et des lois économiques qui les gouvernent est essentielle. La pertinence et la fiabilité des informations relatives aux coûts de revient des différents produits et à leur facteur de causalité conditionnent la réussite de cette stratégie<sup>28</sup>. L'information exacte sur le coût total unitaire de produit est primordiale pour fixer le prix de vente. Un bon système de gestion des coûts est celui qui exploite toutes les sources possible d'avantage par les coûts.

B/ La différenciation : « Dans cette stratégie l'entreprise cherche à se singulariser sur certaines dimensions fortement appréciées des clients. Elle choisit une ou plusieurs caractéristiques que de nombreux clients du secteur perçoivent comme importantes et se met en position de seule satisfaire ces besoins. Cette position unique est rémunérée par un surprix<sup>29</sup>. La contribution de système d'information comptable à la réussite de la stratégie réside dans sa capacité à mesurer correctement le coût d'offrir au client, un ou plusieurs attributs qui différencient le produit et créent une valeur supplémentaire pour le client, qu'il est prêt à payer à un prix supérieur au coût que l'entreprise supporte pour le lui fournir<sup>30</sup>. Par exemple, le coût des services après vente, le coût lié au réseau de distribution, le coût de stockage pour assurer la disponibilité de la pièce de rechange, le coût de service accueil.

C/ La concentration de l'activité : Dans cette stratégie l'entreprise sélectionne un segment ou un groupe de segment dans le secteur. Elle a deux variantes<sup>31</sup> :

- La concentration fondée sur les coûts : consiste à chercher un avantage en payant les coûts les plus bas dans le segment cible

<sup>26</sup> PORTER Michael, L'avantage concurrentiel comment devancer ses concurrents et maintenir son avance, Edition DUNOD, Paris 1985, P 24

<sup>27</sup> Beaucoup d'auteurs utilisent toujours le terme « coût de revient » de Plan Comptable général français, soit lorsqu'ils parlent de la méthode des coûts complets, soit comme une traduction de «*Total cost* » qui signifie « coût total » ce qui est le cas. Mais nous préférons d'utiliser le « coût total »

<sup>28</sup> DE RONGE Yves, Comptabilité de gestion, Edition De boek, Bruxelles 1998, p 67.

<sup>29</sup> PORTER.M, Op-Cit, P 26.

<sup>30</sup> DE RONGE Yves, Op-Cit, P 67.

<sup>31</sup> PORTER.M, Op-Cit p 27.

- La concentration fondée sur la différenciation consiste à se différencier dans le segment cible.

Ces deux variantes reposent sur des différences entre les segments retenus pour cible par l'entreprise et les autres segments du secteur.

Le contrôleur de gestion doit concevoir un système de gestion des coûts très vigilant et rapide dans la collecte des données et la production de l'information pour assurer, soit un coût faible, soit une différenciation. La concentration permet de limiter le nombre d'activités et connaître mieux ce qu'ils veulent nos clients, ce qu'il aide le comptable de gestion à cerner les inputs de son système et à comprendre les activités qui consomment les ressources. La gestion par activité sera plus claire.

BOUQUIN H voit que n'importe quel système de gestion des coûts dans n'importe quelle entreprise qui exerce ses activités dans un environnement concurrentiel doit être capable d'aider les managers dans une perspective stratégique telles que : lancement de nouveaux produits, Adoption d'une politique tarifaire, pénétration des nouveaux marchés, différenciation des produits, standardisation de la production, production interne ou sous-traitance<sup>32</sup>.

Nous constatons que la tendance stratégique de la comptabilité de gestion est devenue plus claire surtout après l'apparition de la gestion stratégique des coûts « strategic cost management » malgré l'ancienne question de SHANK.John « la gestion stratégique des coûts : nouveau vin, ou juste des nouvelles bouteilles »<sup>33</sup>

#### **Bibliographie :**

##### **Bibliographie en français**

1. ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Contrôle de gestion, manuel et applications, DECF Epreuve N° 07, 5eme édition, Edition DUNOD, Paris 2001.
2. BOUQUIN Henri, Comptabilité de gestion, 2eme édition, Economica, Paris, 2003.
3. DE RONGE Yves, Comptabilité de gestion, Edition De boek, Bruxelles 1998.
4. GUEDJ Norbert et autres, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Edition d'organisation, 2<sup>ème</sup> édition, 3<sup>ème</sup> tirage, Paris, 1998.
5. LORINO Philippe, Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités, DUNOD, Edition 1997.
6. MELYON Gerard, Comptabilité analytique, 2<sup>ème</sup> édition, BREAL 2001.
7. MENDOZA Carla et autres, Coûts et décisions, Gualino éditeur, Paris, 2002.
8. OGER Brigitte, La gestion par l'analyse des coûts, PUF, Paris, 1994.
9. PORTER Mechael, L'avantage concurrentiel comment devancer ses concurrents et maintenir son avance, Edition DUNOD, Paris 1985.

##### **10. Bibliographie en anglais**

11. ANTHONY Robert N, Cost concepts for control, Accounting review, Vol 32, Issue 2, April 1957.
12. CROSSMAN Paul, The function of the cost accountant in cost control, The accounting review, Vol 28, Issue 01, January, 1953.
13. DUGDALE David and others, Contemporary management accounting practices in UK manufacturing, CIMA publishing, Oxford, 2006.
14. HARPER.W.M, Cost and management accounting, Volume 01, Macdonald and Evans Ltd, 1983.
15. KAPLAN Robert, The evolution of management accounting, The accounting review, Volume iix, N° 3, July 1984.
16. LEWIS R. Crum, The role of cost accounting in cost control, The accounting review, Vol 28 Issue 03, July 1953.
17. SHANK John, strategic cost management : new wine or just new bottles, Journal of management accounting research, Fall 1989.

<sup>32</sup> BOUQUIN Henri, Comptabilité de gestion, 2eme édition, Economica, Paris, 2003, p121.

<sup>33</sup> SHANK John, strategic cost management : new wine or just new bottles, Journal of management accounting research, Fall 1989.

18. The Chartered Institute of Management Accountants, CIMA official terminology, CIMA publishing, Oxford, 2005.
19. Trevor Boyns, and John Richard Edwards, British cost and management accounting theory and practice c.1850-c.1950, Article, Business and economic history, Volume 26, N° 02 Winter 1997.