

**Contrôle de gestion :**

# Calcul des standards des charges indirectes

**Année universitaire :**

**2009 /2010**

# Plan:

Introduction

I. Les coûts standards : définition et calcul

- A. Principales caractéristiques des coûts standards.
- B. Détermination des standards des charges indirectes

II. Le budget flexible

- A. Définition
- B. Généralités
- C. Application : cas de l'entreprise Ako

III. Fiche de coût standard

**Etude de cas** : société CAPILLUS

Conclusion

## Introduction

Toutes les méthodes que nous avons étudiés jusqu'à présent reposent sur l'étude des coûts et des consommations connus, c'est-à-dire sur une analyse menée a posteriori sur des éléments constatés et donc pouvant être connu avec précision. Ces coûts historiques présentent plusieurs inconvénients :

- ❖ La lenteur d'obtention des informations : les informations ne sont disponibles qu'avec un retard et cela pour au moins deux raisons :
  - les lenteurs administratives : elles proviennent du temps de traitement des factures et des procédures d'imputation des charges sur les centres de responsabilisé.
  - la lenteur des procédures de calcul : le calcul des coûts et, par nature, séquentiel c'est à dire, si le processus de production est relativement complexe, l'information comptable sera lente et décalée dans le temps
- ❖ Les coûts historiques sont tournés vers le passé : l'analyse des coûts a comme objectif de faciliter la prise de décision qui est naturellement tournée vers le futur. il est en partie contradictoire de vouloir éclairer exclusivement le futur par des références au passé qui ne peuvent tenir compte des modifications dans les processus de production ou dans les prix.

C'est pour remédier aux défauts de ces coûts historiques, que les théoriciens et les praticiens ont été amenés à introduire un outil répondant mieux aux besoins de la gestion : **le coût préétabli**.

La méthode des coûts préétablis appelée aussi **méthode des standards**, a été reconnu et officialisée par le Plan comptable français de 1982. L'établissement des standards constitue les bases de tous les calculs de coûts prévisionnels en matière de production. Donc à ce niveau, le suivi et la maîtrise de la fonction production restent le seul objectif des calculs proposés.

Le présent exposé s'articule autour de trois points. Le premier ayant pour objet de présenter les coûts standards, le deuxième traite le budget flexible. Le troisième porte sur la fiche de coût standard et un cas pratique qui illustre les notions théoriques précédemment abordées .Pour conclure nous mettrons l'accent sur les avantages et les inconvénients des coûts standards.

## I. Les coûts standards : définition et calcul

Pour préparer une décision, une analyse des coûts ne suffit pas. Ceux-ci doivent encore être rationalisés. Rationaliser un coût consiste à établir des normes (appelées standards) d'utilisation et d'évaluation des facteurs de production.

L'existence de ces standards autorise aussi la pratique du contrôle, car celui-ci ne peut se réaliser que s'il ya comparaison entre une norme de coût prédéfini et un coût réellement supporté.

#### A. Principales caractéristiques des coûts standards

##### 1. définition<sup>1</sup>

Le plan comptable français de 1982 donne la définition suivante des coûts préétabli : « coûts calculés à priori pour chiffrer des mouvements en quantité et en valeur à l'intérieur de la comptabilité analytique, en vue de faire apparaître distinctement les écarts entre les charges réelles et les charges prévues ».

Les coûts préétablis représentent ce qu'aurait coûté un article, un produit ou un service si les évaluations faites par les responsables des différentes fonctions avaient été observées.

Il existe plusieurs sortes de coûts préétablis :

- les coûts préétablis (au sens strict) : on affecte les différents facteurs de production réellement utilisés d'un taux préévalué. Ces coûts n'ont pas de caractère normatif.
- les coûts standards : ils résultent, pour chaque élément de coûts, du produit d'une quantité standard ou coefficient technique (quantité nécessaire de chaque élément) par le taux standard unitaire ou coefficient économique. Une analyse technico-économique préalable est donc nécessaire.
- les coûts moyens prévisionnels : ils sont dégagés des périodes comptables antérieures.

##### 2. Les types de standards :

On distingue deux types de standards<sup>2</sup> :

<sup>1</sup> A.MIKOL, H.STOLOWY « Cas pratiques de comptabilité analytique et contrôle de gestion », 4eme édition, P 155.

<sup>2</sup> C.ALAZARD, S.SEPARI « *contrôle de gestion : manuel&applications* », édition DUNOD, Paris 2001, p 344.

### - **Le standard parfait :**

Dans la vision du standard parfait, les normes sont définies comme des rendements idéaux. Toutes les pertes de rendement comme les rebuts, les temps de pause, les temps de pannes, sont négligées dans l'établissement du standard.

Le rendement se définit ici comme une quantité de facteurs de production pour une unité de produit. Celui-ci est donc une référence jamais atteinte mais qui doit, dans cette conception, pousser les hommes à toujours faire mieux.

Cette approche s'est en fait, révélée très démotivante lorsqu'elle a été mise en œuvre dans les entreprises. C'est pourquoi il lui a été préféré celle du standard accessible.

### - **Le standard accessible :**

Ce standard est conçu comme une référence moyenne incluant des temps normaux de pause ou de panne et tenant compte des possibilités réelles des opérateurs. Dans ce cas, il joue pleinement son rôle de contrôle de consommation des inputs dans les conditions « normales » de fabrication.

L'expérience a montré que le standard est une norme sur laquelle la main d'œuvre a tendance à ajuster son rendement. Il ne faut donc pas qu'il soit trop facilement accessible car il va à l'encontre de son objectif premier : inciter à la productivité.

### 3. Les objectifs de la méthode :

Si l'objectif essentiel des standards reste le contrôle des coûts de production par écart, d'autres utilisations sont également possibles :

- Le contrôle de la productivité de la main d'œuvre : La méthode des coûts standards est un moyen contraignant de productivité de la main d'œuvre. Cet aspect tend à disparaître au profit d'une conception plus globale de la productivité. La méthode devient plus un moyen de contrôle de la consommation des ressources ou « inputs » du système de production en permettant un calcul d'écarts.
- Détermination des coûts préétablis et élaboration des budgets<sup>3</sup> : déterminer un coût préétabli est souvent un impératif, notamment avant le lancement d'un nouveau produit dont il faut prévoir le prix de

---

<sup>3</sup> T.SAADA, A.BURLAUD, C.SIMON « Comptabilité analytique et contrôle de gestion »,EDUCAPÔLE gestion ,2<sup>ème</sup> édition ,page 150.

vente et la marge , ou dans le cas de travail a la commande afin d'établir les devis ou les soumissions à des marchés.

- Meilleure identification des responsabilités : dans la méthode des centres au coût réel, les charges indirectes se transfèrent en cascade. Des coûts excessifs dans un centre principal peuvent provenir, au moins en partie, d'autres centres auxiliaires. Si les répartitions secondaires et les prestations entre sections sont effectuées selon des coûts préétablis, les écarts resteront au niveau de chaque section, le responsable devra s'en justifier, sans influencer les coûts ni les écarts des autres sections.

#### B. Détermination des standards des charges indirectes :

On définit un standard de charges indirectes pour chacun des centres d'analyse selon la structure suivante :

$$\text{Coût standard} = \text{activité standard} \times \text{coût d'UO standard}$$

- L'activité standard d'un centre est définie par l'ensemble des ordres de fabrication qu'il peut effectuer dans le cadre d'une démarche prévisionnelle.
- Le coût d'UO standard est obtenu par une budgétisation des dépenses du centre. Il faut alors pouvoir estimer :
  - Toutes les charges du centre ;
  - Son activité, mesurée par une unité d'œuvre ;
  - Un rendement standard, c'est-à-dire un rapport entre production et activité.

Ces trois données sont constitutives d'un budget. Elles sont élaborées principalement par les services comptables sur la base :

- De facteurs objectifs fournis par les études techniques de la production ;
- De projections sur l'avenir dont les directives sont données par la direction générale ;
- D'études statistiques sur les périodes antérieures.

## II. Le budget flexible

Dans le cadre des prévisions, on définit une production dite normale ou standard. Celle-ci, permet, par application des rendements standards, de fixer une activité standard.

Production normale  $\longleftrightarrow$  rendement standard  $\longleftrightarrow$  activité normale (standard)

#### A. Définition<sup>4</sup> :

Le budget flexible est une prévision du coût total d'un centre d'analyse qui distingue les charges prévisionnelles selon leur comportement à savoir :

- Les charges variables proportionnelles à l'activité du centre,
- Les charges fixes dont le montant est indépendant de l'activité.

Un budget flexible est en effet un budget adapté au niveau de l'activité réelle constatée a posteriori : il correspond à ce qu'auraient dû être les coûts pour l'activité réalisée<sup>5</sup>.

La formulation de budgets flexibles facilite donc l'analyse des écarts et la détermination des responsabilités.

#### B. Généralités

Soit  $A_n$  : l'activité normale ou standard ;

FF : les frais fixes globaux ;

$v_s$  : les frais variables unitaires standards ;

$f_s$  : les frais fixes unitaires standards définis comme :  $FF_s/A_n$

- **le budget standard** pour une activité  $A_n$ , s'écrit :

$$\mathbf{BS (A_n) = (v_s + f_s) A_n}$$

- **le budget flexible** pour une activité  $A_n$ , s'écrit :

$$\mathbf{BF (A_n) = (v_s \times A_n) + FF_s}$$

Et comme  $f_s = FF_s / A_n$ , on peut écrire :

<sup>4</sup> C.ALAZARD, S.SEPARI ,op cit, page 354.

<sup>5</sup> Bien que la technique des budgets flexibles sont traditionnellement associée au contrôle des frais des centres de production, celle-ci peut être transposée sans difficulté à d'autres départements.

$$\text{BS}(A_n) = \text{BF}(A_n)$$

### C. Application : cas de l'entreprise Ako

L'entreprise Ako a établi des prévisions de coût relatives au fonctionnement de l'atelier mécanique.

Pour un temps standard mensuel de 800 heures d'activité (activité normale) les charges sont les suivantes :

• Energie :	26 000 Dhs
• Matières consommables (lubrifiants) :	6000 Dhs
• Matières consommables (dégraissants) :	2000 Dhs
• Amortissement des équipements :	180 000 Dhs
• Assurances :	12 000 Dhs
• Entretien :	6000 Dhs
• Main-d'œuvre productive :	240 000 Dhs
• Main-d'œuvre encadrement :	25 000 Dhs

Toutes les charges sont proportionnelles à l'exception de :

- l'énergie :	40% charges fixes ;
- matières consommables :	20% charges fixes ;
- amortissement des équipements :	100% charges fixes ;
- assurance :	100% charges fixes ;
- main-d'œuvre encadrement :	100% charges fixes.

#### Travail à faire :

1. déterminer le budget de cet atelier pour une activité normale mensuelle de 800 heures. déduisez-en le coût standard d'une heure d'activité, en distinguant la quote-part de charges fixes et celle des charges proportionnelles.
2. établissez le budget flexible de cet atelier pour les niveaux d'activité suivants : 600 heures, 700 heures, 900 heures, 950 heures et 1 000 heures.
3. déterminer l'équation du budget flexible et de la droite de coût standard.

#### Corrigé :

1. calcul du budget de cet atelier :

Eléments	Total	Charges variables	Charges fixes	
			%	Montant
Energie	26 000 Dhs	15 600 Dhs	40%	10 400 Dhs
Matières consommables (lubrifiants)	6000 Dhs	4800 Dhs	20%	12 000 Dhs
Matières consommables (dégraissants)	2000 Dhs	600 Dhs	20%	400 Dhs
Amortissement des équipements	180 000 Dhs		100%	180 000 Dhs
Assurances	12 000 Dhs		100%	12 000 Dhs
Entretien	6000 Dhs	6000 Dhs		
Main-d'œuvre productive	240 000 Dhs	240 000 Dhs		
Main-d'œuvre encadrement	25 000 Dhs		100%	25 000 Dhs
<b>Total</b>	<b>497 000 Dhs</b>	<b>268 000 Dhs</b>		<b>229 000 Dhs</b>

### Coût standard d'unité d'œuvre :

	Montant total	Charges variables	Charges fixes
Charges indirectes	497 000 Dhs	268 000 Dhs	229 000 Dhs
Nombre d'unités d'œuvre	800 U.O.	800 U.O.	800 U.O.
Coût d'unité d'œuvre	<b>621 ,25 Dhs</b>	<b>335 Dhs</b>	<b>286,25 Dhs</b>

### 2. Budget flexible de cet atelier

Activité	600	700	800	900	950	1 000
CV d'U.O.	335 Dhs					
CV total	201 000 Dhs	234 500 Dhs	268 000 Dhs	301 500 Dhs	318 250 Dhs	335 000 Dhs
Coût fixe	229 000 Dhs					
Budget flexible	430 000 Dhs	463 500 Dhs	497 000 Dhs	530 500 Dhs	547 250 Dhs	564 000 Dhs
Coût de l'unité d'œuvre	716,67 Dhs	662 ,14 Dhs	621, 25 Dhs	589 ,44Dhs	567,05 Dhs	564 Dhs

### 3. Equation de la droite de coût standard

Elle est de la forme :  $Y = Cs \cdot x$  avec :

$Cs$  = coût d'unité d'œuvre et  $x$  = nombre d'unités d'œuvre,

Soit :  $Y = 621,25x$ .

### 4. équation de la droite de budget flexible :

Elle est de la forme :  $Y = v_s \cdot x + FF_s$  avec :

$v_s$  = coût variable d'unité d'œuvre standard ;

$FF_s$  = montant des charges fixes ;

$x$  = nombre d'unités d'œuvre

$$Y = 335x + 229\,000.$$

⇒ L'écart entre le budget flexible et le budget standard pour une activité donnée exprime un écart d'imputation rationnelle qu'on trouvera dans l'analyse des écarts.

En somme l'élaboration des budgets permet de calculer le coût de l'unité d'œuvre. Celui-ci est utile pour établir la fiche du coût standard.

### III. Fiche de coût standard

C'est un document récapitulatif du coût de production unitaire standard d'un produit donnée. Pour valoriser les éléments de coût, ce document utilise des standards de quantité et de prix définis dans l'étude technique et dans les budgets des centres.

Modèle de présentation d'une fiche de coût<sup>6</sup> :

Fiche de coût unitaire préétabli du produit		
<i>Coûts directs</i>		
Matière première .....	Prix unitaire standard	× Quantité standard
Main-d'œuvre directe .....	Salaire horaire standard	× Temps standard
<i>Coûts indirects</i>		
Centre d'analyse .....	Coût d'unité d'œuvre standard <sup>a</sup>	× Nombre standard d'unités d'œuvre
<i>Total</i> .....	Coût unitaire préétabli du produit	

<sup>a</sup> d'après le budget flexible.

## Etude de cas : société CAPILLUS

<sup>6</sup> <http://www.images.hachette-livre.fr/media/contenuNumerique/024/1199611291.pdf>

La société CAPILLUS fabrique actuellement deux modèles de sèche-cheveux électriques :

- le modèle C : sèche-cheveux compact, léger et résistant, conçu pour être utilisé à la maison ou en voyage et comportant deux vitesses de ventilation et une puissance de chauffe de 1000 Watts.
- le modèle P : sèche cheveux professionnel. robuste et superpuissant, conçu pour un usage professionnel, équipé d'un moteur d'une puissance de 300 à 1300 watts avec deux vitesses de ventilation et quatre allures de chauffe.

Les deux appareils, dont le corps est en matière plastique, sont munis d'un cordon électrique rotatif qui en facilite le maniement.

#### ❖ Prévisions d'un mois standard

Ventes :

Il est prévu de vendre :

- modèle C : 10 000 appareils à 130 Dhs pièce.
- Modèle P : 8000 appareils à 190 Dhs pièce.

Le nombre d'appareils qu'il est prévu de produire est identique au nombre d'appareils qu'il est prévu de vendre.

Charges directes (par appareil) :

Eléments	Quantités		Coût unitaire
	Modèle C	Modèle P	
Matière plastique	200g	250g	50 Dhs le Kg
Moteur	1	1	32 Dhs pour C 56 Dhs pour P
Cordon électrique	1,8 m	2m	7 Dhs le m
M.O.D Moulage	10 C.H <sup>(1)</sup>	12 C.H	54 Dhs l'H
M.O.D Montage	14 C.H	20 C.H	58 Dhs l'H
Commissions des vendeurs	6% du chiffre d'affaires		

(1) C.H : centième d'heure

Charges indirectes :

Elles se répartissent comme suit entre les centres :

Charges totales	Centre administration	Centre moulage	Centre montage	Centre distribution
869 500	180 000	274 000	240 000	175 500

Le centre auxiliaire Administration se répartit à raison de :

- 30% au centre Moulage,
- 50% au centre Montage,
- 20% au centre distribution.

Les unités d'œuvre des centres principaux sont :

- pour le moulage : le Kg de matière plastique,
- pour le montage : l'H de M.O.D,
- pour la distribution : 100 Dhs de ventes

#### ❖ Réalisations du mois de Janvier

Ventes :

Il a été fabriqué et vendu en janvier :

- le modèle C : 9000 appareils
- Modèle P : 7500 appareils.

Les prix de vente unitaires réels ont été ceux prévus.

#### Charges directes :

- consommation de matière plastique au coût unitaire de 52 Dhs le Kg :
  - pour le modèle C : 1785Kg,
  - pour le modèle P : 1855 kg
- cordons au coût unitaire de 6 Dhs le m, à raison de 1,8m pour un appareil C et 2m pour un appareil P.
- moteurs au coût unitaire de 35 Dhs pour le modèle C et de 58 Dhs pour le modèle P.
- charges main-d'œuvre directe :
  - au taux horaire de 55,10 Dhs au moulage :
    - Pour le modèle C : 900 h
    - Pour le modèle P : 900h
  - au taux horaire de 58, 52 Dhs au montage :

- Pour le modèle C : 1250 h  
 Pour le modèle P : 1480 h
- commission des vendeurs au taux prévu.

Charges indirectes :

- Administration : 172 000
- Moulage : 261 440
- montage : 227 950
- distribution : 157 630

Travail à faire :

1. Déterminer le coût de revient standard complet d'un appareil de chaque modèle.
2. Calculer les résultats prévisionnels unitaires globaux pour les deux modèles d'appareils
3. Présenter en un seul tableau le coût de revient standard , le coût de revient standard imputé à la production de janvier et le coût de revient réel, élément de coût par élément de coût, pour la production vendue des appareils du modèle C.
4. Déterminer le résultat unitaire et global sur la vente des appareils du modèle C.

Corrigé :

1. Coût de revient standard complet unitaire :

Tableau de répartition des charges indirectes :

Charges	Administration	Moulage	Montage	Distribution	Total
Répartition 1	180 000	274 000	240 000	175 000	869 500
Administration	-180 000	54 000	90 000	36 000	
Répartition 2	0	328 000	330 000	211 000	869 500
Nature d'UO		Kg de MP	H de MOD	100dh de vente	
Nombre d'UO		4000 <sup>1</sup>	3000 <sup>2</sup>	28 200 <sup>3</sup>	
Coût d'UO		82	110	7,5	

- (1) C : 10 000 x 0,2 = 2000 kg  
 P : 8000 x 0,25 = 2000 kg

4000 kg

(2) C : 10 000 x 0,14 h = 1400 h

P : 8000 x 0,20 h = 1600 h

3000 h

(3) C : 10 000 x 1,3 = 13 000

P : 8000 x 1,9 = 15 200

28 200

Coût de revient standard par unité:

Eléments	Coût unitaire	Modèle C		Modèle P	
		Q	M	Q	M
Matière plastique	50	0,20	10	0,25	12,50
Moteur modèle C	32	1	32		
Moteur modèle P	56			1	56
Cordon	7	1,80	12,60	2	14
Chg MOD moulage	54	0,10	5,40	0,12	6,48
Chg MOD montage	58	0,14	8,12	0,20	11,60
Ch.ind moulage	82	0,20	16,40	0,25	20,50
Ch.ind montage	110	0,14	15,40	0,20	22
Ch.dir distribution	6	1,30	7,80	1,90	11,40
Ch.ind distribution	7,50	1,30	9,75	1,90	14,25
			<b>117,47</b>		<b>168,73</b>

## 2. Résultats prévisionnel unitaire et globaux :

Eléments	Modèle C	Modèle P
Prix de vente	130	190
Coût de revient	117,47	168,73
<b>Résultat unitaire</b>	<b>12,53</b>	<b>21,27</b>
Quantité	10 000	8000
<b>Résultat global</b>	<b>125 300</b>	<b>170 160</b>

## 3. Comparaison entre coût de revient standard et coût de revient réel :

Tableau de répartition des charges indirectes de Janvier :

Charges	Administration	Moulage	Montage	Distribution	Total
Répartition 1	172000	261 440	227 950	157 630	819 020

Administration	-172 000	51 600	86 000	34 400	
Répartition 2	0	313 040	313 950	192 030	819 020
Nature d'UO		Kg de MP	H de MOD	100dh de vente	
Nombre d'UO		3640 <sup>1</sup>	2730 <sup>2</sup>	25 950 <sup>3</sup>	
Coût d'UO		86	115	7,4	

$$\begin{array}{l} (1) C : 1785 \\ P : 1855 \\ \hline 3640 \end{array}$$

$$\begin{array}{l} (2) C : 1250 \\ P : 1480 \\ \hline 2730 \end{array}$$

$$\begin{array}{l} (3) C : 9000 \times 1,3 = 11\,700 \\ P : 7500 \times 1,9 = 14\,250 \\ \hline 25\,950 \end{array}$$

Etablissement du budget flexible pour les **appareils C** fabriqués et vendus :

Eléments	Budget standard (Pdt normale : 10 000)			Budget flexible (Pdt réelle : 9000)			Budget réel (Pdt réelle :9000)		
	QtéS	CUs	QsxCUS	QtéP	CUs	QxCUS	QtéR	CUr	Qr xCUr
Matière plastique	2000	50	100 000	1800	50	90 000	1785	52	92820
moteur	10 000	32	320 000	9000	32	288000	9000	35	315000
cordon	18 000	7	126 000	16200	7	113400	16200	6	97200
Chg MOD moulage	1 000	54	54 000	900	54	48600	900	55,10	49590
Chg MOD montage	1400	58	81 200	1260	58	73080	1250	58,52	73150
Ch.ind moulage	2000	82	164 000	1800	82	147600	1785	86	153510
Ch.ind montage	1400	110	154 000	1260	110	138600	1250	115	143750
Ch.dir distribution	13 000	6	78 000	11700	6	70200	11700	6	70200

Ch.ind distribution	13 000	7,50	97 500	11700	7,50	87750	11700	7,40	86580
Total			1 174700			<b>1057230</b>			<b>1081800</b>

Vérification du C.R. standard unitaire :

$$1\ 057\ 230 / 9000 = 117,47$$

C.R. réel unitaire :

$$1\ 081\ 800 / 9000 = 120,20$$

4. Résultat réel unitaire et global :

Prix de vente	130
Coût de revient	120,20
Résultat unitaire	9,80
Quantité	9000
Résultat global	88 200

## Conclusion :

En guise de conclusion, il est intéressant d'aborder les avantages que présente la méthode des coûts standards, cependant il est à souligner que malgré ses apports, cette méthode souffre de certains inconvénients.

- Avantages de la méthode<sup>7</sup> :

Elle permet aux responsables de départements et à la hiérarchie de :

- Disposer de points de référence pour apprécier globalement comment les opérateurs maîtrisent l'action ;
- Déterminer les consommations théoriques que les activités auraient dû entraîner ;

<sup>7</sup> M. GERVAIS, *Contrôle de gestion*, 6<sup>ème</sup> édition Economica, Paris, 1997, page 106

- D'entrevoir comment le résultat de l'année risque d'être obtenu.

Plus précisément, on reconnaît habituellement aux coûts standards les vertus suivantes :

- La prévention contre l'inefficience et la routine dans la mesure où l'outil permet d'instaurer un suivi synthétique du pilotage et un certain contrôle des responsabilités ;
  - La possibilité de provoquer des réductions de coût, surtout si la méthode se combine avec un système d'animation incitant le personnel à accroître sa productivité et à améliorer la qualité ;
  - La possibilité pour la hiérarchie de prendre des mesures correctives après analyse et interprétation des écarts entre coûts standards et coûts réels.
- Inconvénients de la méthode<sup>8</sup> :

Le système des coûts standards fait souvent l'objet de trois reproches :

- a. La rigidité des standards : alors que l'entreprise et son environnement évoluent de « manière continue », les standards sont révisés de manière discontinue. Cela signifie que, pour de périodes qui sont parfois de longue durée :
  - Les standards peuvent correspondre à des niveaux de performance plus difficile à atteindre que ceux qui seraient fixés à partir des standards théoriques ;
  - La base de détermination des prix de vente peut être faussée.
- b. La flexibilité des standards

La critique précédente pousse à admettre que les standards doivent être révisés aussi souvent que les circonstances l'exigent.

- c. La nature contraignante des standards

Si les partisans des standards insistent sur le caractère incitateur du système, de nombreuses études ont également observés qu'il est aussi source de stress (d'oppression) et qu'il peut générer des attitudes de résistances.

---

<sup>8</sup> Op.cit. Page 107

# Bibliographie

## ❖ Ouvrages :

ALAZARD C., SEPARI S., *contrôle de gestion : DECF épreuve N° 7*, 5<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris ,2001.

BENATEAU.O, BENATEAU.P « comptabilité analytique et gestion budgétaire », édition Clet, Paris.

GERVAIS.M, *Contrôle de gestion*, 6<sup>ème</sup> édition Economica, Paris, 1997

MIKOL.A, STOLOWY.H « Cas pratiques de comptabilité analytique et contrôle de gestion »,4eme édition, P 155

SAADA.T, BURLAUD. A, SIMON.C « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », EDUCAPOLE gestion ,2émé édition, 1998.

❖ Webographie :

<http://www.images.hachette-livre.fr/media/contenuNumerique/024/1199611291.pdf>

<http://www.grouperf.com/catalogue/general/215/extrait.pdf>