

**CONCEPTION D'UNE COMPTABILITE ANALYTIQUE  
AU SEIN DE LA SOCIETE INFOPRINT POUR  
LA MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DE CONTROLE  
DE GESTION**

**\* \* \***

**MEMOIRE DE FIN D'ETUDE**

**Réalisé par :** Mr. Mostafa AHAMRI  
Mr. Mohammed LAALJ

**Encadré par:** Mr. BIAD

**Décembre 2003**

## SOMMAIRE

Remerciements

Introduction

I- Présentation de la Société Infoprint et son secteur d'activité

- 1.1- Aperçu sur le secteur d'activité
- 1.2- Aperçu sur la Société INFOPRINT
- 1.3- Processus de l'activité
- 1.4- Système d'information actuel

II- Projet de conception d'une comptabilité analytique pour asseoir un système de contrôle de Gestion

- 2.1- Définition des objectifs de comptabilité analytique et méthode choisie
- 2.2- Etude du processus de calcul du coût de revient (Découpages)
- 2.3- Définition des procédures d'affectation et répartition des charges

### III- Réflexion sur le projet de conception d'un Tableau de Bord de gestion

- 3.1- Rôle du tableau de bord et son utilité dans le contrôle de gestion
- 3.2- Tableau de bord de Gestion pour Infoprint : une nécessité ou un choix ?
- 3.3- Définition des objectifs de la société INFOPRINT
- 3.4- Détermination des indicateurs clés et projet de maquette de Tableau de Bord.
  - 3.4.1- Détermination des indicateurs clés de décision
  - 3.4.2- Présentation d'une maquette de Tableau de Bord.

### IV- Conclusion

### Bibliographie

## **REMERCIEMENTS**

*Nous tenons à remercier Monsieur BIAD, professeur à l'Ecole Supérieure du Commerce et de l'Administration pour son assistance tout au long de notre recherche et qui nous a permis de réaliser ce travail concret, répondant à nos attentes en matière de gestion.*

*Nos remerciements s'adressent également au Gérant de la société Infoprint qui nous a été d'une aide considérable et qui a mis à notre disposition toutes les informations nécessaires à la réalisation de ce projet.*

*Nous remercions, de même, Monsieur MOUAFFAK, responsable du « Cycle Spécialisé de Contrôle de Gestion » et son assistante Mademoiselle Rhaiti qui n'ont jamais épargné d'effort pour nous fournir leur aide précieuse tout au long de la période de formation jusqu'à l'achèvement de ce rapport.*

*Nous n'oublions pas de remercier également tous les intervenants qui ont animé les séminaires de ce cycle et qui nous ont permis d'approfondir nos connaissances et notre formation en matière de contrôle de gestion.*

## **INTRODUCTION**

Le monde de l'entreprise est caractérisé actuellement par sa complexité et son instabilité. Ceci s'explique par plusieurs facteurs dont essentiellement :

- La modification structurelle affectant les courants d'échange ;
- La réduction de la durée moyenne de vie des produits ;
- L'évolution rapide des besoins et des goûts des consommateurs.

Ceci a engendré une crise d'incertitude qui semble affecter la généralité des entreprises dans presque le monde entier. Cette réalité pousse ces entreprises à chercher à s'adapter à un milieu de plus en plus instable et en mutation continue. Aussi, ce sont les dirigeants de ces entreprises qui supportent la lourde obligation d'assurer la pérennité et la croissance de leur organisation.

Mais le fait de s'adapter à son environnement n'est plus suffisant. Il s'agit en fait d'agir sur cet environnement et d'être toujours en veille pour saisir toute opportunité qui peut s'offrir. Etre en mesure de suivre le rythme dans lequel évolue l'économie actuelle considère en toute évidence que l'entreprise est suffisamment outillée en moyens matériels, humaines et surtout informationnels. En effet, l'adage disant « Qui détient l'information détient le pouvoir » s'applique très bien dans le domaine d'entreprise.

La nature de l'information diffère selon l'activité. Toutefois le système d'information d'une organisation, quel que soit le secteur auquel elle appartient, doit contenir certains types d'informations, et ce soit par obligation légale, soit pour une nécessité de gestion. On peut citer à titre d'exemple, la comptabilité générale, les états de synthèse, la comptabilité analytique, manuel d'utilisation de matériel,...

Or, la comptabilité qui, essentiellement par les calculs de coûts et d'analyse des résultats, prépare les prévisions, contrôle leurs réalisations, situe et explique les écarts, provoque les mesures de redressement que doit prendre la direction.

Ce système comptable doit ainsi contribuer à :

- Un diagnostic de l'entreprise ;
- Aider les décideurs à choisir ;
- Permettre un suivi qui met rapidement en évidence les anomalies mais aussi les dangers naissants.

Un tel apport exige d'abord de diverses analyses des charges et des coûts. C'est d'ailleurs l'objet principal de la comptabilité analytique qui est de procéder à toutes les analyses de coûts utiles pour le diagnostic, la prise de décision et le suivi. Elle constitue un complément indispensable de la comptabilité générale et représente un outil dont celle-ci à besoin.

Ceci constitue notre motivation principale d'instaurer une comptabilité analytique au sein de la société Infoprint, surtout qu'avec la conjoncture actuelle on ne peut plus se permettre de faire un simple constat de notre situation à la fin de l'exercice comptable et de se limiter à la comptabilité générale comme seule source d'information de gestion.

Le projet de conception d'une comptabilité analytique, n'est que la première étape vers notre objectif principal à savoir la conception d'un système de contrôle de gestion capable de guider nos décisions et nos choix avec le maximum d'efficacité. Cette nécessité s'accroît avec le contexte actuel ou la mise niveau de la gestion des entreprises est devenue cruciale.

Le plan que nous avons conçu pour ce travail comprend trois parties :

- La première partie se porte sur une prise de connaissance préliminaire du secteur d'activité ou opère la société Infoprint, une présentation descriptive de cette dernière ainsi, que son processus d'activité et son système d'information actuelle ;
- En deuxième partie on entamera le projet de conception de cette comptabilité analytique en passant par les étapes généralement requises ;
- Et en troisième partie on terminera avec l'ébauche d'un projet de conception d'un tableau de bord pour la société.

## **I- Présentation de la Société Infoprint et de son secteur d'activité**

La société Infoprint a pour activité de base la vente de papier et du consommable d'imprimerie, importés ou achetés sur le marché local.

Le papier destiné à l'imprimerie constitue l'activité principale de cette société, puisque la majeure partie de son chiffre d'affaire (90%) en découle. Les autres produits entrants dans la filière des arts graphiques à savoir encres, plaques pré sensibilisés, produits chimiques...etc contribuent à hauteur de 10% de ses ventes.

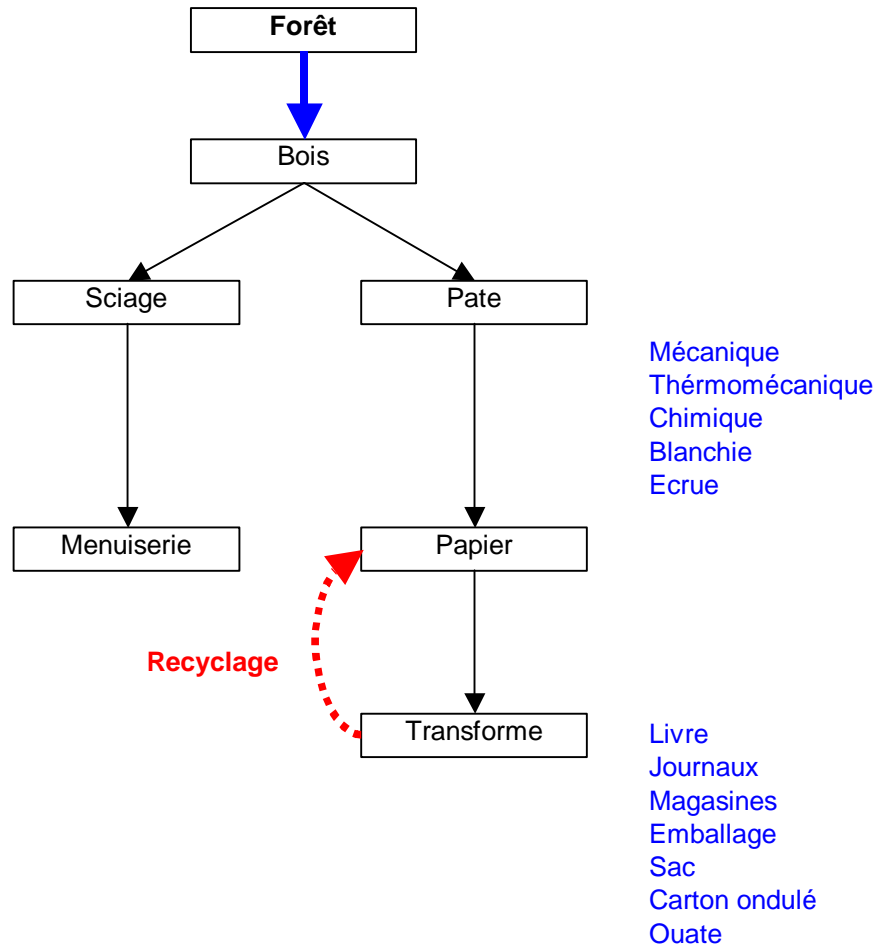
De ce fait, une prise de connaissance du secteur Papier/Bois s'avère nécessaire, et permettra mieux d'être au courant des problèmes que rencontre la société Infoprint, et de connaître les raisons qui nous ont incité à choisir ce thème et qui consiste à la conception d'une comptabilité analytique comme préalable à la mise en place d'un contrôle de gestion au sein de la société Infoprint.

Partant de ce constat, il serait intéressant de donner un aperçu succinct sur la filière papier dans son ensemble au Maroc, même si notre commerce en ce domaine est limité au papier d'imprimerie dont le papier journal, le papier offset, le papier couché ...etc.

### **I.1 -Aperçu sur le secteur d'activité**

l'activité de la société Infoprint fait partie de la filière « Papier/Bois » et dont l'achat et vente de papier constitue la phase finale de cette filière. Le

schéma suivant nous résume les principales étapes nécessaires à la production du papier.



Le secteur de fabrication et vente de papier (pate, papier et transformation) réalise un chiffre d'affaire de 7.270 millions de DH et emploie un effectif de 14.224 personnes (statistiques 1999. source Ministère de l'industrie).

La consommation du papier, tous types compris, a été estimée en 2001 à 350 milles tonnes, dont 160 milles tonnes produites localement et 190 milles tonnes importées. La transformation presse et imprimerie représente 21% du total papier utilisé en 2001 avec respectivement 25 et 50 milles tonnes.

Durant les 11 ans allant de 1990 à 2001, la consommation annuelle du papier par habitant au Maroc a évolué en moyenne de 3,3% contre une croissance moyenne de la population estimée à 1,7%. Cette consommation reste faible comparé à d'autres pays tels que la France (170 kg/habitant/an), l'Espagne (135 kg/habitant/an), l'Italie (145 kg/habitant/an)) et l'Allemagne (240 kg/habitant/an)

Le marché du papier, dont particulièrement celui du papier journal, souffre de contraintes majeures qui perturbent sérieusement son développement, à savoir :

- La diminution de la production du bois causé par la déforestation et qui se répercute d'une façon directe sur le secteur de vente de papier ;
- Le taux appliqué des droits de douane qui atteint 50% et qui se traduit par l'augmentation du prix papier de 50% sur le marché marocain comparé au prix sur le marché international ;
- Industrie locale faible constituée de petites unités de production non intégrées ;
- L'importation de la totalité du papier utilisé par le secteur de la presse, et de l'imprimerie. Soit une forte dépendance vis à vis des fournisseurs extérieurs ;
- La consommation faible du papier presse est estimée à 850 grs par habitant, au moment ou cette consommation atteint 12,7 kg/habitant/an en France, 15 kg/habitant/an en Espagne et 37,3 kg/habitant/an) en Grande Bretagne. Ceci s'explique par le nombre de périodique/habitant édité au Maroc et qui s'élève en moyenne à 7,5, contre 208 en France, 82 en Espagne et 106 en Italie.

A ce qui précède, s'ajoute un problème énorme relatif à la désorganisation des intervenants dans un moment où le lobbying devient une nécessité et non un choix pour la préservation des intérêts du secteur. C'était le cas en 2002 où ce secteur s'est confronté à de graves problèmes suite à des baisses successives des prix du papier.

Quant aux autres produits utilisés dans les arts graphiques, on ne dispose pas d'informations et de statistiques précises. Toutefois l'étude qui a été menée par des professionnels du secteur estime que le besoin du marché marocain (imprimeries) en plaques d'aluminium pré-sensibilisées est de l'ordre de 480 à 600milles m<sup>2</sup>/par.

Cependant, les professionnels du secteur restent optimistes, car ils estiment que l'aboutissement du démantèlement des barrières douanières constituera une forte valeur ajoutée et ce par une meilleure régulation du marché et donc une augmentation significative de la consommation actuelle.

On note aussi que des grandes sociétés étrangères projettent dans le cadre de leur choix stratégique de pénétrer le marché marocain, soit par le biais de partenariat avec celles déjà opérant sur place, soit par l'ouverture d'un bureau de représentation.

## **I.2- Aperçu sur la Société INFOPRINT**

# **FICHE SIGNALÉTIQUE**

<b><i>Désignation :</i></b>	<i>INFOPRINT</i>
<b><i>Adresse :</i></b>	<i>6,rue karbalaa N° 3 RABAT</i>
<b><i>Tel /Fax :</i></b>	<i>037 206 035/037 260 895</i>
<b><i>Activité :</i></b>	<i>vente papier et produits d impression</i>
<b><i>Forme juridique :</i></b>	<i>S.A.R.L</i>
<b><i>Type :</i></b>	<i>P.M.E</i>
<b><i>Capital social :</i></b>	<i>320.000 Dirhams</i>
<b><i>Effectif :</i></b>	<i>08 personnes permanentes</i>
<b><i>Chiffre d'affaire 2002 :</i></b>	<i>17 MDH</i>

La Société Infoprint qui a la forme juridique d'une SARL, possède un capital social de 320 milles dirhams, fait travailler 17 personnes et réalise un chiffre d'affaire de 17 millions dirhams (exercice 2002). Elle appartient à la famille des sociétés de commerce et de négoce de type PME.

Cette société a été créée en 1996 en vue de se spécialiser dans le domaine de la commercialisation du matériel informatique. Mais comme ce marché était alors difficile d'accéder et non porteur, la société Infoprint a opté pour le changement radical de son activité. Elle a cependant jugé opportun de viser un secteur dont le nombre d'opérateurs n'est pas aussi élevé que celui de l'informatique. Elle a ainsi choisi en 1997 d'intégrer le marché de vente de papier, qui était en ce moment certes hostile, mais dont la caractéristique principale est le quasi - monopole.

Cependant, malgré les difficultés qu'avait accumulés la société durant l'année 1996, et vue les capacités et moyens dont elle disposait, elle a pu réaliser des résultats surprenants, et a réussi à s'accaparer d'une part importante du marché, surtout celui relatif au créneau papier journal.

Quant à la structure, définie d'ailleurs par H.MINTZBERG dans son ouvrage Structure et dynamique comme étant « la somme totale des moyens employés pour diviser le travail entre tâches distinctes et pour ensuite assurer la coordination nécessaire entre ces tâches », elle est caractérisée au niveau de la société Infoprint par son aspect fonctionnel simple. En effet, elle représente une structure type d'une grande partie des PME au Maroc, où la technostructure est peu développée et la division du travail est imprécise. La planification, la formation et les mécanismes de liaisons y sont presque inexistantes.

La coordination entre les éléments constituant cette structure simple est essentiellement réalisée par supervision directe, puisque les décisions importantes sont toutes sauf exception, prises par le Gérant qui représente à lui seul le sommet stratégique de l'entreprise.

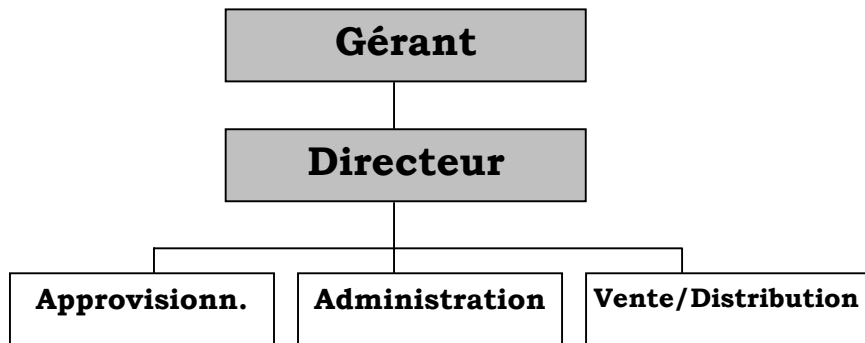
Ainsi, au niveau d'Infoprint, et à l'instar de toute structure simple, les décisions stratégiques aussi bien que les décisions d'ordre opérationnel relèvent pratiquement toutes, sauf exception, de la compétence du gérant. La communication s'y fait essentiellement d'une manière informelle. Ceci s'amplifie davantage au moment où la société se trouve dans l'obligation de réagir face à des menaces ou à des opportunités de l'environnement et où les décisions doivent être prises d'une façon rapide.

Même avec l'existence d'un directeur Administratif qui est théoriquement le supérieur hiérarchique direct des autres membres de la société, et qui est chargé de gérer tout ce qui a trait aux affaires administratives, financières et commerciales, il n'en demeure pas moins qu'il ne fait que reproduire le schéma d'organisation qui régit ses propres relations au gérant.

Toute fois, ce dernier continue de s'adresser directement à tout le personnel de la société, et prend des décisions avec ces derniers au lieu et à la place du Directeur Administratif. Ceci crée un climat malsain qui se répercute sur les relations entre les subordonnés et entrave la circulation de l'information au sein de la société.

Généralement, la structure est représentée par un graphique appelé organigramme. Il est compris comme un procédé de visualisation d'une structure et de son fonctionnement.

Théoriquement, l'organigramme de la société Infoprint peut être présenté de la sorte.



Cet organigramme ne représente pas la réalité quotidienne et le vécu organisationnel, car le gérant est souvent maître des décisions opérationnelles les plus anodines, de même qu'il fait abstraction des relations informelles qui s'y déroulent et qui constituent la caractéristique essentielle de cette PME. Cet Informel a été décrit par MEINTZBERG comme « des centres de pouvoir qui ne sont pas officiellement reconnus : un riche réseau de communication informelle vient s'ajouter aux circuits réguliers et parfois les contournent.... »

### **I.3- Processus d'activité**

Après ce bref aperçu sur l'activité vente de papier et la présentation de la société Infoprint, nous allons passer à l'étude des étapes constituant le processus global des activités de cette société.

Mais avant d'aborder ce point, nous allons d'abord définir le sens du processus et de l'activité et de leur utilité dans le système de production.

Un processus est défini par Lorino comme étant un « ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'information ou de matière significative, et qui se combinent pour fournir un produit matériel ou immatériel important et bien défini ».

En effet, il constitue le trait d'union entre les objectifs et les activités. Car « Derrière un objectif, qu'il soit opérationnel ou stratégique, se trouve toujours un processus qui cherche à le réaliser » confirme le professeur Gervais (2000). Il s'agit par exemple, de la gestion des fournisseurs et des sous-traitants, de la réponse des demandes clients, de la mise en vente d'un nouveau produit ou d'une nouvelle marchandise,...

Ainsi, le processus serait la symbolisation d'un acte collectif caractérisé par la coopération, la coordination, la planification et la communication entre opérateurs de fonctions différentes. Sur ce point Davenport et Short (1990) constatent que « Les entreprises trouvent de plus en plus nécessaire de développer une capacité de travail plus flexible, plus orientée vers les équipes, fondée sur la coordination et la communication. En bref, plutôt que de maximiser la performance d'individus ou de fonctions pris isolément, les entreprises doivent optimiser des activités interdépendantes dans et à travers toute l'organisation. Ces processus sont une nouvelle approche de la coordination dans l'entreprise »

Quant à l'activité et qui constitue un élément principal du processus de production, elle est définie par P. Lorino (1991) comme « un ensemble de tâches élémentaires réalisées par un individu ou un groupe, faisant appel à un savoir-faire spécifique, homogènes du point de vue de leurs comportements de coût et de performance, permettant de fournir un output (la pièce fraisée...) à un client interne ou externe, à partir d'un panier d'inputs ».

La notion d'activité s'applique à tous les types de travaux tertiaires, commerciaux ou encore d'atelier. Pour Zarifian (1996), la notion d'activité se caractérise sur les points suivants :

- « elle rend compte du travail réel, elle le présente ;
- elle est large (elle n'est pas découpée en opérations et procédures) ;

- elle est une représentation symbolisée des ensembles d'actes pris en charge par une équipe ;
- elle renvoie explicitement à un métier, à un savoir professionnel qui possède un sens intégrateur ;
- enfin, et surtout, elle peut être un référentiel communément partagé par les membres de l'équipe, et donc une base, construite, de communication langagière. »

Ainsi, le concept de processus d'activité, quoi qu'il soit commun à toute organisation, peut différer selon :

- Les objectifs tracés par la société;
- Les moyens dont elle dispose ;
- Et les possibilités offertes par son environnement

Mais, la structure d'une entreprise ne pourra être efficace et efficiente que si :

- Elle offre à sa clientèle un produit dont le rapport prix/qualité est jugé acceptable par le client ;
- Elle favorise un écart positif entre la valeur qu'elle crée et les qu'elle engendre.

Concernant la société Infoprint, le processus de son activité ne diffère pas beaucoup aux définitions précitées et se trouve globalement semblable à celui de toute PME exerçant une activité purement commerciale, commençant par l'achat d'un produit et se terminant par sa revente en l'état.

Toutefois, ce constat reste simpliste, puisque l'achat aussi bien que la vente obéissent à certaines règles devant garantir leur exécution dans des conditions optimales.

Le processus de l'activité de la société Infoprint est entamé au moment où un client formule sa demande d'achat de marchandise, abstraction faite de la nature de cette dernière.

Le responsable de la vente est censé établir un devis. Le déclenchement de l'opération de vente n'est entamée qu'après réception du bon de commande émanant du client et dûment validé par une signature autorisée

Après contrôle de sa validité et sa conformité par l'interlocuteur commercial dudit client, une copie de bon de commande est adressée au Directeur Administratif et Financier (DAF) comme étant le responsable Achats. Ce dernier regroupe les commandes par type de marchandise et établit une demande d'achat pour répondre aux besoins des clients.

Cette opération est suivie par :

- Soit l'envoi de la demande d'achat, lorsqu'il s'agit du papier journal, aux fournisseurs étrangers avec lesquels la société a conclu des conventions. Or les commandes relatives à cette marchandise, soumises préalablement à l'accord du gérant, sont établies trimestriellement selon un planning bien étudié et ce dans l'objectif d'une régularité d'approvisionnement. Ces commandes sont arrêtées en fonction des:
  - Besoins clients ;
  - Certaines contraintes liées aux lignes de crédits autorisées par l'assurance ;
  - Cautions et au régime douanier (Régime 15) par lequel on introduit le papier journal sur le territoire national, régime qui oblige la société à justifier la consommation des quantités déclarées dans un délai maximum de quatre mois suivant la date d'importation.

Il est à signaler que les importations proviennent essentiellement de l'Espagne et de l'Allemagne. Les prix d'achat fixés en devise sont révisables en fonction de l'évolution du cours mondial de la pâte à papiers/déchets pour le papier recyclé.

- Soit une consultation élargie des fournisseurs, lorsqu'il s'agit de la demande d'achat de marchandises hors papier journal en grande quantité telles que les plaques présensibilisées, encres, produits chimiques et papiers destinés aux imprimés commerciaux. Cette consultation est réalisée en se référant à une base de données fournisseurs présents sur le marché et ce dans le but de garantir à l'entreprise le meilleur rapport qualité/prix. Lorsque les demandes d'achats sont établies pour des petites quantités ou ayant une faible valeur, on procède à un choix direct d'un fournisseur.

De même, il est à signaler que la validation des commandes dépend du type du client. Pour ceux conventionnés et qui sont par voie de conséquence fidélisés, les commandes se font d'une manière systématique et suivent les procédures décrits ci-haut. Quant aux clients non conventionnés, et vu la concurrence intense qui caractérise le secteur, chaque commande est traitée de manière particulière en tenant compte de l'évolution des prix, de la qualité du client et de la disponibilité des produits demandés.

A fin de prendre les dispositions nécessaires pour la réception de marchandises, le magasinier est informé soit par écrit, soit par téléphone des futures livraisons des fournisseurs ( quantité et prix). Une fois la marchandise reçue, le responsable d'achat (Directeur Administratif) procède à la signature conjointe du bon de livraison établi par le fournisseur après contrôle de la conformité de la livraison par rapport au bon de commande (qualité, quantité, délai, prix...) et le transmet pour le règlement.

Des fiches de stock sont tenues parallèlement par le magasinier et la direction afin de faire des rapprochements périodiques (généralement tous les 15 jours) entre les entrées et les sorties du magasin. La direction procède aussi à l'inventaire physique au magasin pour s'assurer de sa concordance avec les stocks théoriques signalés dans les fiches précitées. Hormis le papier journal, presque tous les autres produits sont livrés directement au magasin de la société sans que celle-ci ne supporte les frais du transport.

Généralement, et à l'exception du papier journal, on ne constitue pas de stock pour les autres produits, les achats se font sur la base des commandes fermes des clients. On peut procéder parfois à la constitution de petits stocks pour éviter les problèmes de rupture de ces derniers, et ce dans l'attente de la réception de marchandise provenant de fournisseurs locaux (délai ne dépassant pas généralement les 48 H).

En ce qui concerne les livraisons, elles sont réalisées par le magasinier, soit sur ordre du Directeur soit de celui du gérant. Ceci est effectué après établissement d'un bon de livraison.

Le transport de marchandise vers le client peut être réalisé soit par les propres moyens de la Société soit par le recours à un tiers.

Vient en suite le rôle du comptable (DAF est lui-même chargé de la tâche comptabilité) pour établir les factures pour les clients et préparer le règlement des factures fournisseurs.

Concernant les factures clients, et après contrôle de la conformité des bons de livraison par la Direction, elles sont établies soit par lot mensuel correspondant au lot de livraison réalisée pour les clients conventionnés, soit à chaque réception de bon de livraison cacheté par le client (cas des clients non conventionnés).

L'opération de recouvrement des factures clients, est généralement assurée par le responsable vente, mais peut être réalisée parfois par le Directeur.

Pour ce qui est du règlement des factures fournisseurs, aussi bien étrangers que nationaux, il relève des prérogatives du Gérant, exception faite du règlement de certaines dépenses courantes ou factures de petits montants qui sont payés en espèce par le directeur Administratif et financier.

Toutefois c'est au directeur administratif et financier, qu'incombe la tâche de vérifier et de contrôler la conformité des factures (qualité et quantité de marchandise livrée, prix facturé, ...etc) et de faire leur rapprochement aux bons de livraison, bon de commande,....

Ce choix est dicté essentiellement par des contraintes de trésorerie et des soucis permanents de limiter les coûts et les risques liés au stockage.

Les délais de règlements sont généralement de l'ordre de 90 jours fin de mois après réception de marchandise. Pour ce qui est du règlement des factures fournisseur à l'étranger, il se fait par accreditif ou par effet.

Cependant on peut citer, en plus des activités décrites ci-dessus, d'autres réalisées d'une façon systématique et qui contribuent à la bonne marche du service de la société. Il s'agit de :

- La tenue de la comptabilité de l'entreprise ;
- La gestion de la financière et de la trésorerie ;
- La gestion des ressources humaines ;
- La gestion de stock qui consiste à protéger ce dernier contre les pertes et le vol et à réaliser des inventaires périodiques.

Mais malgré la possibilité de trouver qu'une même personne (le Directeur ou le Gérant) puisse intervenir aux différentes phases, il n'en demeure pas moins qu'on essaie de respecter une certaine séparation des tâches et des fonctions afin de responsabiliser tous les intervenants chacun à son niveau, (Magasinage, comptabilité, trésorerie.....etc) .

Au niveau des produits commercialisés par notre société, on peut les scinder en 4 catégories:

## **1- Papier :**

### **a) Papier journal**

Papier journal standard 48,8 g

Papier journal amélioré 48.8 g

Papier journal amélioré 52 grs

Papier journal amélioré 55 grs

### **b) Papier d'impression :**

Blanc supérieur 60 gr

Blanc supérieur 70 gr

Blanc supérieur 80 gr

Carte blanche 180 gr

Carte blanche 240 gr

Dossier couleur 180 gr

Dossier couleur 240 gr

Mifin blanc 50 gr

Mifin couleur 50 gr

<b>c) Papier couché :</b>	Couché brillant	90 gr
	Couché brillant	115 gr
	Couché brillant	135 gr
	Couché brillant	170 gr
	Couché brillant	250 gr
	Couché brillant	300 gr
	Couché Mat	90 gr
	Couché Mat	115 gr
	Couché Mat	135 gr
	Couché Mat	170 gr
	Couché Mat	250 gr
	Couché Mat	300 gr

<b>d) Papier autocopiant :</b>	CB BLANC
	CFB BLANC
	CF BLANC
	CB COULEUR
	CFB COULEUR
	CF COULEUR

<b>e) Papier ADHESIF:</b>	Adhésif brillant
---------------------------	------------------

**f) Papier photocopie**

## 2- Encres :

Encres Rotatif noir

Encre Rotatif couleur

Encre noir typo

Encre primaire noir

Encre primaire couleurs

Encre Pantone rouge Rubin

Encre Pantone Warm red

Encre Bleu Process

Encre pantone vert

Encre Pantone Bleu Reflex

Blanc couvrant

Blanc transparent

Vernis de surimpression

Or direct

Argent

### **3- Produits chimiques et divers :**

Révéléateur 1+4

Révéléateur prêt à l'emploi

Révéléateur 1+9

Gomme arabique

Biactive (Plate cleaner)

Correcteur

Eau de mouillage

Déglaceur

Poudre antimaculente

Support de montage

Tissu Mouilleur.

### **4)Plaques :**

770 x 1030 x 0.30

586 x 889 x 0.38

586 x 889 x 0.35

586 x 889 x 0.30

615 x 724 x 0.30

724 x 624 x 0.30

550 x 650 x 0.30

533 x 645 x 0.30

400 x 510 x 0.15

400 x 440 x 0.15

276 x 390 x 0.15

370 x 450 x 0.15

## **I.4- Système d'information actuel**

L'origine du système d'information remonte au moins à celle de l'écriture en tant que premier moyen de structurer, conserver et partager l'information.

Il est constitué par un ensemble de données et informations permettant à l'entreprise de connaître le présent, de prévoir et d'informer rapidement. Il est d'ailleurs défini par H.C.Lucas, comme étant « l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et / ou le contrôle de l'organisation ».

On peut citer deux sources qui peuvent alimenter généralement un système d'information. Il s'agit d'une part de sources internes tels que services techniques (normes de production, d'entretien, de qualité,...), service financier (documents de comptabilité, instructions pour la comptabilisation de factures,...), service des ressources humaines (fiches de carrière du personnel, dossier médical,...),...etc, et d'autre part de sources externes (concurrence, direction des statistiques, Ministère du Commerce et de l'Industrie,...).

La collecte, l'organisation, l'analyse, la diffusion et l'archivage des données et informations constituent les étapes les plus importantes d'un système d'information.

Ainsi, quelle que soit l'organisation, celle-ci dispose obligatoirement d'un système d'information. Seulement, la complexité de ce système et le nombre d'informations qui y circulent, dépendent d'une façon considérable de la taille, du secteur d'activité et de la stratégie de l'entreprise.

A l'instar de toutes les PME, Le système d'information disponible dans la société infoprint est limité seulement aux informations qui permettent d'assurer la gestion quotidienne, sans se contenter d'élargir ce système aux informations qui peuvent rationaliser la gestion, améliorer les performances, prévoir et planifier le future, mesurer l'évolution du marché et se mesurer aux concurrents.

Or, dans les PME le choix d'un investissement, dont évidemment le développement du système d'information, dépend directement de sa rentabilité immédiate et du bénéfice qu'il va générer. Les investissements dont la rentabilité est décalée dans le temps ne sont pas acceptés par les gérants.

Le système d'information de la société Infoprint est basé essentiellement sur la connaissance limitée du marché qui reste étreiquée et hasardeuse puisqu'elle émane des informations que détient le sommet stratégique de la société.

L'information la plus importante dont dispose actuellement la société Infoprint est identifiée à la comptabilité Générale. Quoiqu'elle soit la source principale de l'information de la société, il n'en demeure pas moins qu'elle est utilisée pour la gestion quotidienne de la société malgré son caractère lent et rigide. Car la mise en place de la comptabilité générale n'émane pas de la volonté de la société, mais elle est dictée par des obligations en vers les partenaires extérieurs de l'entreprise tels que le fisc, la banque, les fournisseurs, les clients,...

Ainsi, à chaque fin de mois, le responsable administratif et financier de la société est tenu de présenter au gérant un compte d'exploitation provisoire et parfois sommaire afin d'éclairer ce dernier sur l'évolution des ventes et des charges de la société durant cette période. Sur la base de cette situation, le gérant entreprend les décisions jugées nécessaires, surtout en cas d'apparition de signes inquiétants ou alarmants.

Toute fois, ces informations ne font que le constat d'une situation à une période N sans pouvoir expliquer la formation des coûts et des résultats. L'analyse de rendement ou de la rentabilité n'est approchée qu'à la présentation des états de synthèse à la fin de l'exercice.

Par ailleurs, les documents fournis par la comptabilité générale (Bilan, CPC, TSIG,...), aussi utiles soit-ils ne sont pas par essence suffisants au diagnostic, à la prise de décision et à la surveillance des organes de l'entreprise.

Le principe même du classement des charges retenu par la comptabilité générale ne permet guère de connaître le coût total ou partiel de tel produit ou marchandise, ni en général le coût spécifique à tel service ou telle fonction.

A coté de la comptabilité générale, la société Infoprint a mis en place une base de données des fournisseurs des différents produits et prestations présents sur le marché internes, et parfois externes (cas de papier). L'utilité de cette base n'est pas à démontrer puisqu'elle permet d'optimiser la politique d'approvisionnement de l'entreprise.

Les autres documents d'informations qu'on peut trouver dans la société sont constitués de pièces et documents qui sont liés directement ou indirectement à la fonction comptable. Il s'agit de :

- Bons de commande ;
- Factures ;
- Bons de livraison ;
- Bons de réception
- Relevés bancaires ;
- fiche stocks
- Devis

Toutes ces informations, même si elles sont réduites restent très importantes pour la gestion de la société et la prise de décision. Mais leur disponibilité dans l'état où elles se trouvent n'est pas suffisante. Elles doivent être regroupées, classifiées, organisées et introduites dans le système informatique et réduisent le système d'information qui est un objectif au système informatique qui est un outil et un moyen.

D'ailleurs actuellement, dès qu'on entend le terme système d'information on pense immédiatement au système informatique. Il y en a même qui confondent les deux concepts.

De même, on peut deviner la capacité du système d'information d'une entreprise à fournir des informations pertinentes, sûres et rapides à partir du degré d'équipement de l'entreprise en outil informatique (hardware et software). Car il y a une forte corrélation entre le système d'information et l'outil informatique.

Ainsi, l'utilisation des nouvelles techniques de communication, dont essentiellement l'outil informatique en plus des autres outils de multimédia facilite la gestion du système d'information, sa formalisation, et le rend plus accessible et plus rapide. De même, ceci facilite le diagnostic du système d'information existant, et permet de ressortir ses points faibles et ses points forts, en vue de procéder à son amélioration, et par suite l'amélioration des performances de la société.

## **II- Projet de conception d'une comptabilité analytique pour asseoir un système de contrôle de gestion**

A l'instar de la plus part des Entreprises appartenant à la catégorie des PME, la société Infoprint ne dispose pas d'une comptabilité analytique mais seulement d'une comptabilité générale. La gestion de la société est devenue de plus en plus difficile. Car dans le présent contexte économique caractérisé par une concurrence croissante et un avenir extrêmement incertain, la prise des décisions sans le recours à des méthodes de gestion adéquates comporte des risques énormes et qui peuvent affecter énormément le devenir de la société.

Dans la situation actuelle de notre société nous ne pouvons pas nous vanter et dire que nous somme en mesure de pouvoir mettre en place une comptabilité analytique au sein de celle-ci. En première étape nous allons nous contenter de concevoir une comptabilité de gestion et qui sera la base de sa mise en place et ce dans le but final d'asseoir un système de contrôle de gestion.

### **II-1: Définition des objectifs de la comptabilité analytique**

Contrairement a l'aspect obligatoire de la tenue d'une comptabilité générale par l'entreprise, la tenue d'une comptabilité analytique dépend des moyens, des choix et de la stratégie de l'organisation.

Même, s'il y a une ressemblance entre les appellations, chacune des comptabilités possède son rôle propre à elle.

Si la comptabilité générale est instaurée pour répondre aux besoins des partenaires externes de l'organisation (fisc, banque, clients, fournisseurs,.. ), l'instauration de celle analytique est essentiellement perçue pour répondre aux besoins de la gestion interne de l'organisation.

En effet, d'après MM. Charpantier et Grandjean « la comptabilité générale indique quelles sont les natures des charges, la comptabilité de gestion explique dans quel but ces charges ont été engagées et pour quelle activité de l'organisation. C'est un modèle explicatif non pas orienté sur les échanges de l'entité avec son environnement mais sur l'analyse des flux à l'intérieur de l'entité ».

Ainsi, la comptabilité analytique procède au classement des charges de l'entreprise par destination. Elle repose sur des systèmes d'information unifiés et intégrés en mesure de répondre simultanément aux besoins différenciés d'utilisateurs internes par la production d'une information utile à la gestion et aux utilisateurs externes par la reproduction d'information nécessaires à la communication financière.

Le rôle de la comptabilité analytique est en croissance continue. Tous les travaux de recherches et les écrits en matière de gestion s'accordent pour dire que la comptabilité analytique est très importante pour l'entreprise. Elle permet de faire ressortir le coût d'une activité, d'une fonction, d'un produit,...et d'agir sur ce coût au travers de l'influence des comportements en maîtrisant leur dynamique et en définissant un modèle statistique explicatif (méthode des moindres carrés ou de régression par exemple).

On peut ainsi résumer les objectifs de comptabilité analytique dans les points suivants :

- Identification des coûts de chaque fonction assumée par la société ;
- Utilisation de ces coûts pour l'évaluation de certains éléments du bilan de la société notamment le stock ;
- Explication des résultats en faisant ressortir les écarts entre coût d'achat de marchandises et leur prix de vente.

Alors, et après tout ce qui a été dit à propos de la comptabilité de gestion, il vient à l'esprit la question suivante : « pourquoi n'existe-t-elle pas dans toutes les entreprises ? ».

En essayant de répondre à cette question on arrive à la conclusion que la cause majeure de la quasi-inexistence de la Comptabilité analytique dans certaines entreprises (en majorité des PME) est essentiellement le facteur coût. Ce dernier jugé élevé et dont l'utilité est douteuse puisqu'il est trop sophistiqué et trop pesant pour les besoins ressentis.

Au niveau de la société INFOPRINT, il fallait trouver un compromis entre le besoin de mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et résultats par l'adoption d'une comptabilité analytique, et les moyens limités dont dispose la société que ça soit financiers, humain ou techniques. A cela, s'ajoute la nécessité de justifier le coût de la mise en place de cet outil par rapport à son apport.

Au début, notre système de gestion était embryonnaire, et la comptabilité Générale était ressentie comme une contrainte et non pas comme un instrument de gestion utile. Les comptes annuels établis par un cabinet extérieur étaient transmis directement à l'administration fiscale. L'utilité des doubles de ces documents est limitée seulement à leur consultation, à leur contrôle ou pour observation à posteriori des réalisations sans jamais dépasser ce stade vers l'explication du résultat.

Toute fois, le fait de décider l'adoption d'une comptabilité analytique pose le problème du choix de la méthode. Ce choix ne s'exerce pas dans l'absolu, il doit tenir compte des caractéristiques de l'entreprise et de l'état dans lequel elle se trouve. Ainsi plusieurs points doivent être pris en considération :

- La nature de l'activité de la société oriente vers une analyse, soit par stock, soit par commande, soit les deux à la fois.

- Le type de marché (influençant la relation coût-prix et donc le prix à calculer) et la taille de l'entreprise fixent l'ampleur des besoins en matière de contrôle de l'activité et des coûts.

La méthode choisie est celle des sections homogènes qui nous paraît à même de remplir les objectifs assignés pour la comptabilité analytique à mettre en place à savoir l'analyse des coûts et des résultats permettant l'amélioration des décisions de gestions. Elle permet, entre autre, l'imputation des charges indirectes, qui peut également servir de base à l'implantation d'un système de contrôle de gestion. Car, liée étroitement à l'organisation de l'entreprise, cette méthode permet un contrôle des différents centres d'analyse.

La première étape de cette méthode consiste en la répartition des charges indirectes entre les sections et la deuxième consiste en l'imputation des charges des sections aux coûts des produits.

Plusieurs raisons sont à l'origine du choix de cette méthode. Or, l'entreprise œuvre dans le sens de contrôler l'évolution des coûts des produits, d'évaluer sa position vis-à-vis de la concurrence et enfin de mieux orienter sa stratégie commerciale de la fixation de prix de vente, sachant que la liaison coût-prix constitue la relation clé de la rentabilité de chaque produit.

La création des sections est donc nécessaire pour le calcul des coûts mais dans la mesure où ce découpage est également la base d'une méthode de gestion, on essaie de faire correspondre chaque section à une division réelle de l'entreprise ou centre de responsabilité.

Dans chaque section on définit une unité de mesure de l'activité appelée unité d'œuvre par l'intermédiaire de laquelle on va imputer les charges de la section considérée aux coûts et prix de revient.

## **II-2 Etude de processus de calcul du coût de revient**

Jusqu'à une date récente, on croyait que le fait que notre société fasse partie de la catégorie des petites entreprises, il serait superflu de différencier les coûts des groupes de moyens qui concourent respectivement à son activité et donc il n'y avait aucune raison de procéder à un découpage de la société.

Mais la nécessité grandissante :

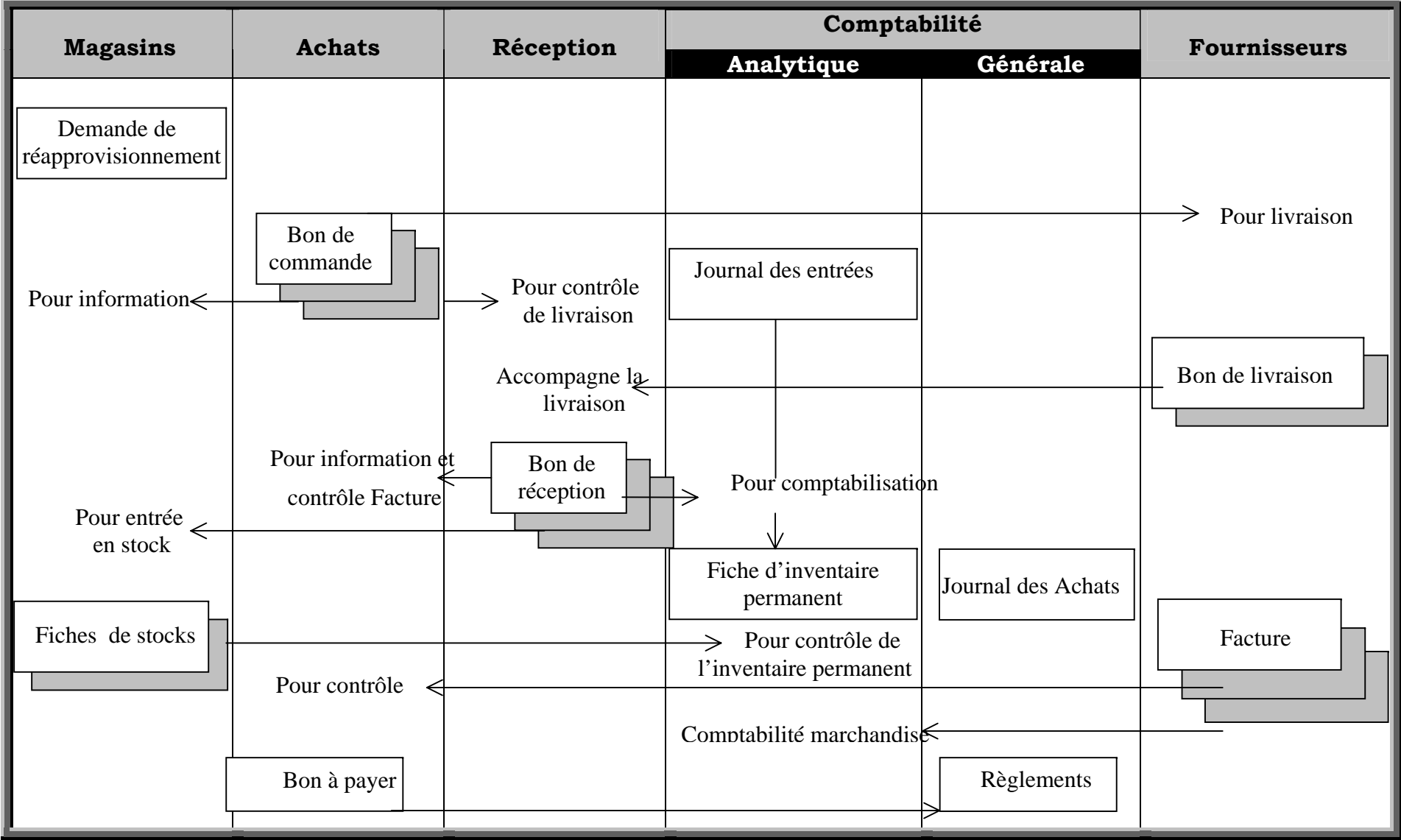
- D'observer et de maîtriser l'emploi des moyens en place sur la base du lien entre la spécialisation de la tâche et responsabilité isolable ;
- De transférer les coûts aux produits de façon significative pour l'orientation de la gestion et avec une approximation tolérable.

a fait évoluer notre vision des choses vers une prise de conscience claire de ce découpage.

Partant du principe qu'un découpage de l'entreprise en subdivisions fonctionnelles doit refléter au maximum la réalité de la société, celui pour lequel nous avons opté est largement inspiré du vécu quotidien.

Ainsi on a préconisé le découpage de la société en 3 fonctions : 2 fonctions principales à savoir l'approvisionnement et la distribution et une fonction auxiliaire : l'administration.

## Entrée de marchandises dans l'entreprise





## **1) La fonction approvisionnement :**

Cette fonction qui se trouve en amont du processus du calcul du coût des produits est constituée de :

- L'activité achats qui est chargée de l'élaboration des prévisions des besoins des clients, et la réalisation et le suivi des achats et du contrôle comptable et administratifs des livraisons ;
- L'activité magasin qui s'occupe de la gestion physique des stocks de marchandise en terme des livraisons en quantité et en qualité.

Dans le cas de notre société, cette fonction est chargée principalement des achats et de la gestion des stocks. Son objectif consiste à :

- Pourvoir la société de l'ensemble des fournitures et marchandises nécessaires à la réalisation de ses activités dans les conditions optimales en terme de prix/qualités/délais et en tenant compte de la trésorerie de la société ;
- Contribuer à l'amélioration de la rentabilité de la société en agissant sur le coût et en améliorant la gestion des fonds ;
- Rechercher une qualité répondant aux besoins exprimés par la clientèle.

Ainsi, au niveau des achats, on recherche les fournisseurs après avoir défini les caractéristiques des commandes et des quantités à acheter en fonction des impératifs de la gestion des stocks et de la gestion financière.

Le choix des fournisseurs se fait sur la base des :

- Caractéristiques des marchandises ;
- Réductions accordées des prix ;
- Délais et conditions de livraisons ;
- Services annexes à la vente ;
- Délais et conditions de paiement ;
- Et les détails techniques sur la qualité.

Deux documents administratifs sont essentiels pour la tenue d'une comptabilité des stocks à savoir :

- Le double du bon de commande pour contrôler la conformité de la livraison avec la commande ;
- La facture du fournisseur qui permet de définir les premiers éléments du coût d'achat des marchandises reçues.

On pourrait ajouter à ces documents le bon de livraison fournisseur et le bon de réception.

Au niveau du magasinage dont l'activité principale est la surveillance des stocks et l'enregistrement des entrées et des sorties, les documents utilisés sont les :

- Bons de livraisons ;
- Bons de réceptions ;
- Bons de sorties ;
- Fiches de stock.

Par ailleurs, la fonction approvisionnement est caractérisée par les points suivants :

- Une relation dialectique avec l'autre activité à savoir la vente, puisque l'une ne peut pas exister sans l'autre, et c'est la vente qui déclenche notamment l'approvisionnement ;
- Nécessite un suivi financier et comptable rigoureux du fait qu'elle engendre un mouvement important, financier et monétaire.

De même, il est à signaler que la société Infoprint ne constitue pas de stock de papier, fourniture et consommable du bureau et informatique. Les achats concernant ces matières se font en fonction des besoins exprimés par les employés de la société. Le stock est constitué seulement pour les marchandises destinées pour la vente dont essentiellement le papier journal.

Pour le calcul du coût de la fonction approvisionnement on fusionne comptablement le service magasinage et le service Achat. Ainsi leurs coûts respectifs sont imputés sur la même base en se basant sur la même unité d'œuvre.

Au niveau de la méthode d'évaluation des stocks on opte pour la méthode des coûts moyens pondérés qui consiste à déterminer, lors de chaque période de calcul des coûts, un coût unitaire moyen pondéré par application de la formule.

$$\frac{\text{Valeur du stock initial de la période} + \text{valeur des entrées pendant la période}}{(\text{les quantités en stock au début de la période} + \text{les quantités achetées pendant la période})}$$

La valeur du stock final est obtenue de la façon suivante :

$$\text{Stock initial} + \text{entrées} - \text{Sorties}$$

## **2) Fonction vente et distribution**

Elle est à l'aval du processus du calcul du coût et considérée comme la fonction principale de la société dont dépend sa survie et sa pérennité. Son importance est aussi équivalente aux recettes qu'elle engendre.

C'est une fonction dont les tâches essentielles sont :

- L'analyse des marchés ;
- L'exécution et promotion de la vente ;
- Livraison et acheminement des marchandises destinées à la vente ;
- L'action après vente et le maintien du contact avec le client.

Elle a pour objectifs:

- De trouver dans le cours terme des acheteurs potentiels engendrant une marge intéressante ;
- De surveiller à long terme les besoins du marché et le comportement de la concurrence.

Les ventes se font essentiellement à Rabat et à Casablanca en faveur des éditeurs de journaux.

Les principaux documents utilisés à ce niveau, sont le Bon de commande client, le Bon de livraison et la facture client.

Le coût de distribution d'un produit peut comprendre aussi bien des charges directes que celles indirectes. Ces dernières et qui sont liées à l'activité administrative lui sont imputées grâce à l'unité d'œuvre choisie.

### **3) Fonction Administration**

C'est une fonction qui regroupe l'ensemble des activités qui permettent la réalisation des activités d'approvisionnement et de distribution c'est à dire qu'ils assurent la disponibilité effective des moyens nécessaires à la réalisation de ces activités.

Parmi les principales tâches assurées dans le cadre de cette fonction on peut citer les suivantes :

- La gestion des ressources humaines et qui consiste en la mise en valeur des compétences du facteur humain qui est à l'origine de la création de richesse. Les principales attributions relatives à la gestion des ressources humaines sont les règles du travail (droit de travail, rémunération,...), le suivi des effectifs, la gestion de la paie, le recrutement,... ;
- La gestion financière et qui consiste à surveiller les structures financières et maintenir l'équilibre financier permettant à la société d'assurer en permanence sa solvabilité et son autonomie. De même, cette activité contribue à la définition des conditions de vente et d'achat et suit de près la capacité financière des clients et des fournisseurs. Or, le problème de recouvrement et d'impayés sont fondamentaux pour l'équilibre financier. La gestion de la trésorerie

et le suivi des opérations comptables réalisées par la société sont eux aussi assurés dans le cadre de l'activité financière.

Le coût de cette fonction auxiliaire est réparti sur les autres fonctions principales par l'intermédiaire des clefs de répartition plus ou moins arbitraires.

### **II.3- Définition des Procédures d'affectation et de répartition des charges**

A ce niveau on est amené à suivre la démarche générale qui consiste à reprendre toutes les charges de la comptabilité Générale et de les analyser pour les préparer à être intégrées en comptabilité analytique. On procède dans ce cadre en deux étapes.

#### **1) Traitement des charges en charges incorporables et charges non incorporables.**

Ceci découle du fait que les charges ne concourent pas toutes à la détermination des coûts, il faut exclure certains et en rajouter d'autres pour déterminer les charges qui sont incorporable de la comptabilité analytique.

De ce fait les charges non incorporables et qui n'ont aucun lien normal avec l'exploitation sont exclues du champs de la comptabilité analytique, alors que les charges incorporable seront analysées selon les objectifs et méthode qu'on a assignés à cette comptabilité analytique.

Aux charges de la comptabilité analytique il faudrait ajouter des charges qui ont été écartées pour des raisons fiscales. A savoir les charges supplétives.

Comme on l'a déjà signalé, on a distingué au sein de la société, deux fonction principales (Approvisionnement et Distribution ) et une fonction auxiliaire ( l'administration ).

Les charges des fonctions principales peuvent s'imputer directement aux coûts et prix de revient, alors que celle de la fonction auxiliaire, doivent faire l'objet d'une répartition secondaire c'est à dire vers les fonctions principales.

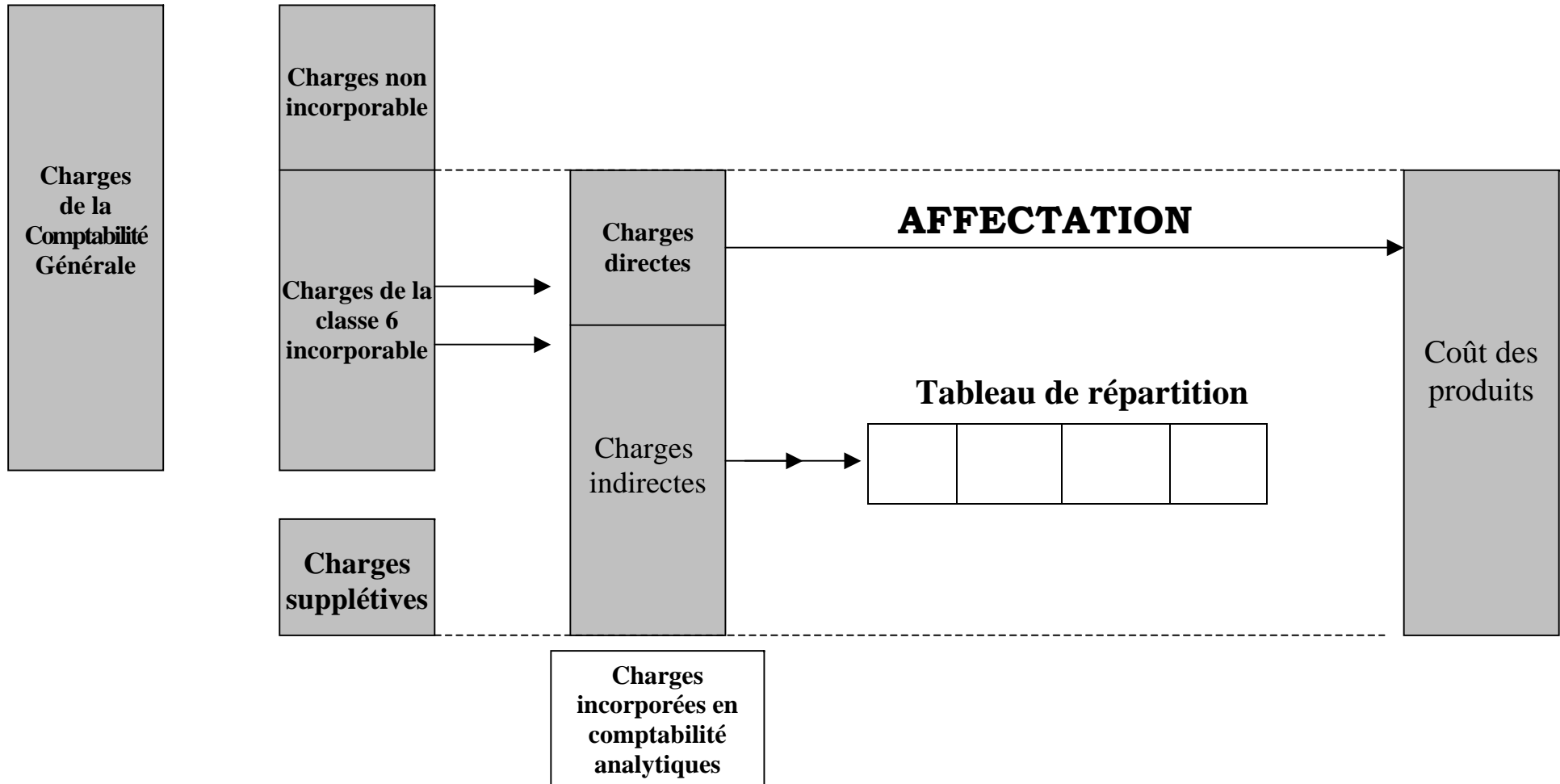
Quant à la distinction entre charges incorporables et non incorporables, notre analyse à fait apparaître pour l'exercice 2002 les charges non incorporables suivantes :

- Charges non incorporable sont :
  - Autres charges externes des exercices antérieurs ;
  - Les dotations aux amortissements autres que ceux concernant les amortissements du mobilier et matériel de bureau, et le matériel du transport ;
  - Perte de changes.

Par contre, il faudrait tenir compte de la rémunération des capitaux propres qui s'élève à 2 220 000.00 DH, le taux à appliquer est le taux de réescompte de Bank Al Maghrib, majoré de 2 points.

Le montant obtenu sera directement affecté à la section administration.

### Schéma d'ensemble explicitant les principes de la méthode du calcul du coût complet





## **2) Distinction entre charges directes et indirectes et analyse de ces dernières.**

L'ensemble des charges incorporables corrigées que nous avons déterminé (incorporables + charges supplétives) en identifiant tout d'abord :

Charges directes : Ce sont des charges qui ne posent pas de problèmes, puisqu'elles sont affectées directement au coût des produits en se basant sur le support d'information principal à savoir les factures. A ce niveau, les factures des fournisseurs locaux sont pris hors taxes et affectées directement au coût alors que celles des fournisseurs étrangers elles sont affectées au coût majoré des coût du transit, de dédouanement et transport.

Charges indirectes : ce sont des charges indivises au niveau de la saisie de l'information et par delà elle doivent faire l'objet d'un calcul intermédiaire avant de les imputer au coût d'une marchandise donnée, ce calcul consiste à les répartir dans des centres d'analyses puis à imputer le coût de ces différents centres aux marchandises concernées. Nous allons donc passer d'un classement des charges par nature à un classement par fonction.

La comptabilité Générale de la société Infoprint pour l'exercice 2002 fait apparaître les charges indirectes suivantes qui seront affectées aux sections déjà choisies au fur et à mesure.

## Analyse de charges indirectes

Affectation des charges	Administration	Approvisionn.	Distribution
<b><u>Charges affectées</u></b>			
- Combustible	X	X	X
- Produits d'entretien	X		
- Fournitures de bureau	X		
- Eau, Electricité	X	X	
- Location et charges locatives	X	X	
- Redevances crédit-bail	X	X	
- Entretien et réparation	X	X	
- Assurance transport	X	X	
- Assurance Incendie		X	
- Honoraires	X		
- Frais d'acte et contentieux	X		
- Etude et formation	X		X
- Transport	X		X
- Déplacement, mission et réception	X	X	X
- Cadeau à la clientèle	X		X
- Frais postaux et de télécommunication	X		X
- Impôts et taxes	X		X
- Charges du personnel	X	X	
- Dotations aux amortissements immobilisations corporelles	X	X	
- Charges financières	X	X	X
- Charges supplétives	X		
- Total Répartitions primaires	A	B	C
- Coût centre Administration	-A	(1)	(1)
- Total Répartitions secondaires	0	D	E
- Unités d'œuvre		100 DH ACHAT	100 DH VENTE
- Nombre d'unités d'œuvres		F	G
- Coût unitaire d'unités d'œuvres		K=D/F	L=E/G

(1) Répartition en fonction des coûts du centre

Il faudrait signaler que ces charges sont affectées directement à ces centres en fonctions des supports d'informations disponibles et qui précisent le destinataire ou l'utilisateur final ( factures, Bons, livres de paie. Etc.....)

**Combustibles** : il comprend la consommation de carburant utilisé soit par la voiture de Direction, soit par le camion assurant le transport de marchandises achetées ou vendues.

**Produits d'entretien** : Ils concernent les achats de produits d'entretien pour le siège de la société.

**Fournitures de bureau** : Il s'agit de papier, stylo, consommable informatique et toutes les fournitures utilisées par le personnel du bureau.

**Eau et Electricité**: Matières non stockable utilisées dans le siège administratif et le magasin d'approvisionnement.

**Redevance de crédit bail**: C'est un leasing pour 2 voitures de direction et un camion transport de marchandises.

**Entretien et Réparation** : Ca concerne les dépenses engagées pour l'entretien du matériel de transport et quelques menues réparations au niveau du siège ou du magasin..

**Assurance transport** : Comme son nom l'indique c'est une charge engagée pour l'assurance voiture et l'assurance du camion, cette dernière est multirisque puisque son leasing est récent.

**Assurance incendie** : C'est une dépense engagée pour la protection des marchandises qui se trouvent dans le magasin.

**Honoraires:** Ce sont des dépenses relatives aux prestations fournis par l'avocat de la société et le fiduciaire et son donc affectées directement à la section Administration.

**Frais d'actes et de contentieux:** Ce sont des charges engagées par l'administration pour ses démarches administratives ou pour défendre ses intérêts.

**Etudes et formation:** Ce sont des dépenses engagées dans le cadre de la formation continue dont bénéficie le Directeur et les commerciaux.

**Transport:** C'est l'ensemble de frais engendré par l'Achat ou la vente de marchandise et qui a nécessité de faire appel à un transporteur externe.

**Déplacements, missions et réceptions:** Ils concernent les dépenses supportées lors des déplacements du directeur ou du gérant ou des commerciaux.

**Cadeaux à la clientèle:** Durant la période de fin d'année, la société offre des cadeaux à ces clients les plus fidèles sur proposition des commerciaux.

**Frais postaux et de télécommunication:** ça englobe l'ensemble des dépenses engagées pour le téléphone de l'administration (fixe et GSM) l'envoi du courrier lors des campagnes de Mailing.

**Impôts et Taxes:** Il comprend l'ensemble des Taxes et impôts directs (T.U. Patente- Taxes locales) et indirects, ils relèvent du centre d'analyse Administration.

**Charges de personnel:** C'est l'ensemble des charges relatives aux rémunérations du personnel et Charges sociales on peut les affecter directement au centres concernés, puisque le salaire du Magasinier est lié au centre Approvisionnement, le salaire des commerciaux qui sont au nombre de deux au centre distribution et le reste au centre Administration.

**Dotations aux Amortissements:** Elles concernent les dotations d'exploitations aux amortissements des immobilisations corporelles et elles relèvent toutes du centre d'analyse Administration.

**Charges financières :** La société Infoprint bénéficie auprès de sa banque des lignes de crédits comprenant :

- Une ligne d'escompte ;
- Une ligne de caution ;
- Et un découvert.

**Charges supplétives :** Comme on l'a déjà signalé, elles comprennent la rémunération des capitaux propres, et elles seront affectées directement et dans leur totalité au centre Administration.

Au second stade, après avoir obtenu, suite à la répartition primaire des charges, le total de chaque centre, il faudrait vider le centre auxiliaire qui est l'administration dans les centres principaux à savoir l'approvisionnement et la Distribution.

Cette seconde répartition, du fait que le centre auxiliaire n'a pas d'unité d'œuvre, elle se fera de façon arbitraire puisqu'on n'a pu identifier avec précision le temps de travail consacré par le centre d'administration pour chaque centre principal. Ainsi on a proposé une répartition sur la base du coût de chaque centre.

Ensuite, elle reste à définir l'unité d'œuvre pour chaque centre. A ce propos, on signale que ces unités ne sont pas homogènes pour les marchandises achetées vendues en l'état. En effet, et si on prend seulement le cas du papier journal, chaque type possède son prix au kilogramme d'achat ou de vente propre à lui.

C'est ainsi qu'après une longue réflexion, nous avons abandonné l'idée d'opter pour une unité d'œuvre physique et qui est d'ailleurs l'unité idéale pour le calcul des coûts de revient et nous avons opté pour l'unité d'œuvre monétaire et dont l'utilité est aussi importante pour l'obtention du coût unitaire pour chaque produit.

L'unité d'œuvre que nous avons choisie pour les fonctions principales sont les 100 dirhams d'achat pour l'approvisionnement et les 100dirhams de marchandises vendues pour la fonction vente.

Une fois ces éléments mis en place on pourrait calculer le coût unitaire de l'unité d'œuvre de chaque centre en appliquant le rapport :

$$\text{C.U.O} = \frac{\text{Coût du centre d'analyse}}{\text{Nombre d'unités d'œuvres du centre d'analyse}}$$

Enfin, la sécurité des calculs de la comptabilité analytique passe par le rapprochement des résultats analytiques avec ceux de la comptabilité générale. Il est ainsi nécessaire de tenir compte des différences d'incorporation à savoir :

- Charges supplétives ;
- Charges non incorporables ;
- Différences sur charges incorporables ;
- Différences d'incorporation sur frais des sections ou centres ;
- Différences d'incorporation sur produit ou cession ;
- Différences d'inventaire

Après avoir obtenu le coût unitaire de l'unitaire d'œuvre de chaque centre, on pourra calculer le coût de revient de chaque produit, et ainsi que la construction de son résultat, en partant de son coût d'achat ( Achat+coût d'approvisionnement) en arrivant à son coût de distribution.

### **III Réflexion sur le projet de conception d'un Tableau de Bord de Gestion**

Après avoir posé, les premiers jalons de la conception d'une comptabilité analytique pour la Société INFOPRINT, et ce dans l'objectif de l'adoption d'un système de contrôle de gestion, on passe dans le présent chapitre à la conception d'un tableau de bord de gestion pour compléter le dernier maillon de la chaîne relative au système d'information.

#### **III.1- Rôle du tableau de bord et son utilité dans le contrôle de gestion.**

Le concept du tableau de bord provient du domaine de transport, et plus particulièrement de la navigation aérienne. Il représente un ensemble d'instruments qui permettent de s'assurer du bon fonctionnement des équipements, de la visibilité de la route et de la précision de la conduite. L'analogie avec le monde de l'entreprise est évidente.

En effet, le système d'information de gestion de l'entreprise, y compris le système comptable, fournit un très grand nombre de données. Seules quelques-unes de ces dernières sont pertinentes pour les responsables aux différents niveaux de la structure hiérarchique. Celles qui les informent sur l'évolution des activités qu'ils dirigent, qui constituent une aide à la prise de décision, doivent ainsi être recherchées et mises à leur disposition. Ces différentes informations dont l'utilité est jugée d'une importance capitale sont alors regroupées dans des tableaux de bord.

De même, il est évident que le rôle du tableau de bord soit multiple. Il est considéré comme :

- Un système d'alerte : Les écarts qu'il fait ressortir permettent aux responsables de mettre le doigt sur les points jugés anormaux, et d'agir ainsi plus rapidement ;

- Un déclencheur d'actions ou d'enquête : Car en délimitant la zone à problème, il oriente l'action corrective à entreprendre et les pistes à explorer avant d'agir ;
- Un moyen de contrôle de l'autonomie conférée : Ceci implique que le tableau de bord permet au responsable de chaque niveau, déléguant de responsabilité à leurs subordonnés, de contrôler les résultats obtenus par ces derniers ;
- Un outil de communication et de motivation : La consolidation des résultats et l'utilisation d'un langage commun pour les responsables de la société permet de faciliter la communication entre ces derniers. De même, en fournissant des informations plus objectives et plus claires à chacun des intervenants, le tableau de bord assure la possibilité de l'autocontrôle, et de motivation pour la réalisation d'un travail de qualité ;
- Un moyen de solidarité inter centre, qui permet d'unifier la vision de l'ensemble du personnel de la société et de converger tous les efforts vers les objectifs à atteindre.

Il y a lieu de signaler que le rôle important que joue le tableau de bord n'est pas lié à la taille de l'entreprise, mais essentiellement aux objectifs assignés à cette dernière et qui constituent sa raison d'être.

Cependant, le degré de réussite d'un tableau de bord dépend en grande partie :

- Des objectifs fixés pour une période, de leur précision et du suivi de l'avancement de leur réalisation ;
- De l'identification des points clés de décision par les responsables de la société ;
- De l'articulation des objectifs de tous les intervenants de la société autour des objectifs stratégiques de la société ;
- Du choix d'indicateurs par ceux concevant les objectifs.

De même, un tableau de bord, en plus de son ouverture sur la réalité de l'organisation, doit être ouvert sur l'environnement extérieur, dont essentiellement celui relatif aux clients et aux concurrents.

L'exactitude, et la fiabilité de l'information collectée pour la constitution d'un tableau de bord est aussi important que les variables précitées, car tout l'avenir de la société en dépend. Une information fausse ou obsolète aura des conséquences très graves sur l'avenir de l'organisation à travers les décisions prises par le responsable concerné. On peut citer comme exemple, celui concernant la communication d'un chiffre surestimé de stock de marchandise, qui pourra entraîner une pénurie de celui-ci et peut-être à l'origine de la perte d'un client potentiel.

Une connaissance de la source d'information s'impose. On peut perdre un temps précieux dans la recherche des informations nécessaires à la construction d'un tableau de bord. Ceci est constaté parfois, même dans des entreprises importantes et structurées. Pendant la collecte de l'information, et afin de faciliter cette opération, on doit d'abord faire une distinction entre :

- Les sources internes et celles externes ;
- Les informations fournies à titre gratuit et celles payantes ;
- Les informations principales/secondaire et utiles/non utiles.

Mais quelle que soit l'origine de l'information, sa collecte et son utilisation sont certes coûteuse. On doit donc se limiter aux informations pertinentes et d'éviter le trop d'information qui risque de faire noyer l'important dans l'inutile.

### **III.2- Le Tableau de Bord de Gestion pour INFOPRINT : Une nécessité ou un choix ?**

Dans un monde caractérisé par une constante incertitude et une rapidité des changements, le pilotage de l'Entreprise et la prise de décision des responsables sur tous les niveaux sont étroitement liés à la rapidité de l'obtention de l'information en plus évidemment de sa fiabilité. Ceci ne peut bien être réalisé sans le recours à l'outil le plus adéquat et qui n'est autre que le tableau de bord.

Or, Concevoir un tableau de bord, le construire et le faire vivre dans une PME est une question qui, par essence, est délicate. Car elle renvoie à des notions tirées du monde de l'entreprise (dans le sens d'une grande entreprise, structurée et organisée), qui par la concurrence nationale, voir mondiale, doit construire un modèle de pilotage propre à son secteur, sa particularité et son environnement.

Mais faut-il pour autant penser que seules les grandes entreprises, que ça soit privées ou publiques, ont par obligation un besoin vital d'un tableau de bord ? Les PME ne doivent-elles pas, elles aussi, se référer à des outils de pilotage qui permettront de définir des objectifs, de mener un plan d'actions et d'établir des actions correctives dans un temps donné ?

Ne serait-il pas une erreur d'écarter la notion du tableau de bord dès lors que :

- La mission de l'entreprise (ayant une activité commerciale ou de service) n'est pas essentiellement de travailler des produits manufacturés ;
- La taille de l'entreprise n'est pas suffisamment grande et n'engendre pas un chiffre d'affaire important.

A notre sens, le tableau de bord est devenu indispensable quelle que soit la situation de l'organisation (taille, activité, ...).

D'après ce qui précède, et vu le contexte actuel caractérisé par une mondialisation galopante de l'économie, la conception d'un tableau de bord comme outil de gestion pour la Société INFOPRINT est devenu une nécessité et non plus un choix.

Il est certes vrai, que INFOPRINT opère dans un secteur non organisé, caractérisé par une concurrence pure et parfaite. Tous les autres concurrents ont un objectif principal: augmenter leur part du marché et faire le maximum de profit. La conception d'un tableau de bord dans la société INFOPRINT est devenue, comme nous l'avons signalé dans le paragraphe ci-haut, une nécessité. Mais il y a aussi plusieurs raisons qui justifient ce choix :

- Les marges nettes réalisées pendant ces dernières années sont en diminution continue. Ceci est dû à la hausse des prix d'achats de marchandises, et à la pression du marché sur le prix de vente du fait de la concurrence acharnée et sans précédent. Or on constate depuis quelques années que l'action des concurrents de la société se fait plus agressive et que sa croissance sur le marché est de plus en plus ressentit ;
- Suivre de près le développement de la vente du papier journal sur lequel la société mise beaucoup pour accroître sa part du marché.
- Non disponibilité de données en volume permettant de recouper, et souvent d'expliquer les données en valeur ;
- Les informations disponibles ne sont pas synthétisées ou mises à jours périodiquement.

### **III.3- Définition des objectifs de la Société**

L'objet principal du tableau de bord est la mesure des performances de la société. Cette mesure qui peut se présenter sous forme d'indicateurs, graphe ou petit rapport écrit, est basée sur la comparaison des résultats obtenus aux objectifs tracés.

Pour notre cas, on ne peut pas parler d'objectifs clairs découlant d'une stratégie formelle de la Société INFOPRINT.

Or, parler d'une stratégie signifie que l'entreprise a déjà procédé à un diagnostic approfondi en faisant ressortir ses points clés de force et de faiblesse.

A notre connaissance, et malgré les efforts fournis par l'Etat marocain pour la mise à niveau des entreprises marocaines et leur modernisation, les PME qui ont une taille similaire à celle de la société INFOPRINT ont d'autres « préoccupations » qui sont jugées plus importantes, du moins à court terme, que l'élaboration d'une stratégie financière et commerciale.

Cependant, on peut résumer les principaux objectifs de la Société INFOPRINT, et qui sont d'ailleurs les mêmes pour tous les autres concurrents du secteur, dans les points suivants :

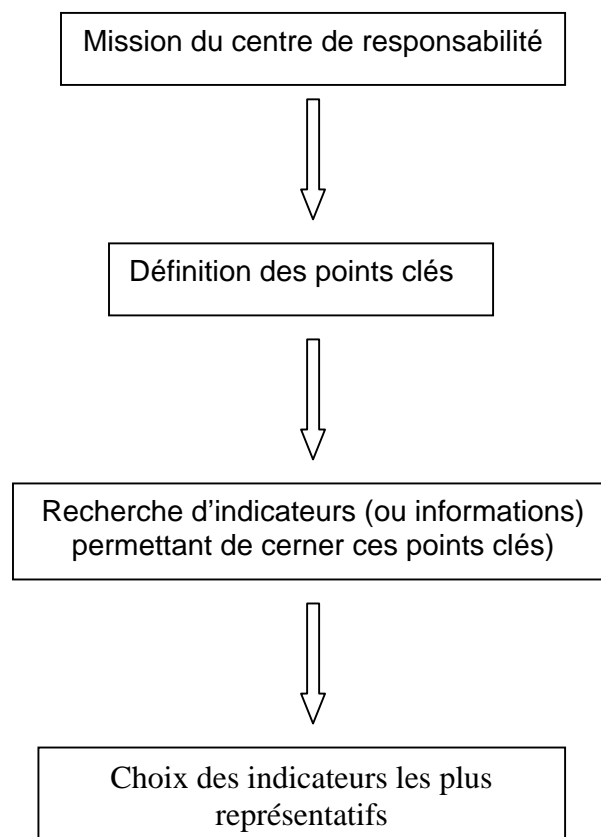
- Augmentation de sa part de marché ;
- Augmentation de son chiffre d'affaire ;
- Rationalisation des dépenses et diminution des coûts ;
- Amélioration de sa rentabilité

Ces objectifs qui constituent la matière première pour la conception d'un tableau de bord doivent être quantifiés, mesurés et suivis.

Pour ce faire, la détermination des indicateurs clés du tableau de bord s'avère nécessaire. Cette détermination passe en général par les étapes suivantes :

- Rappel des objectifs et des missions spécifiques du responsable (déclinaison des objectifs sommaires vers mes responsables de la société) ;
- Mise en relief des facteurs-clés de succès sur lesquels le responsable doit se baser pour atteindre les objectifs arrêtés ;
- Identification d'indicateurs permettant de maîtriser les facteurs clés de succès.

Ces étapes peuvent être résumer dans le schéma suivant (1) (Contrôle de Gestion, Michel Gervais, 7ème Edition) :



Mais l'étape relative à l'adoption des indicateurs pertinents doit être précédée par celle qui consiste à identifier les points clés de décisions.

Pour mieux réussir la conception d'un tableau de bord au sein de la société INFOPRINT nous avons opté pour la voie de concertation et de négociation avec chaque responsable de la société. Cette méthode permet à chaque responsable de s'impliquer dans le processus de la conception du tableau de bord et de s'approprier les indicateurs choisis.

Le niveau supérieur de la hiérarchie qui conçoit les objectifs et prend les décisions, représente l'utilisateur le plus sensible de l'information à l'intérieur de la société. La Direction Générale est constituée du Gérant et le Directeur administratif.

Le Gérant représente le sommet de la pyramide hiérarchique. C'est à lui qu'incombe la prise de toutes les décisions importantes et stratégiques. Les informations dont il doit disposer doivent refléter la réalité de la société. Le chiffre d'affaire mensuel constitue la première information dont il a besoin. Il pourra, à partir de cette donnée connaître l'évolution de l'activité de la société et sa progression sur le marché. Mais cette information brute reste insuffisante pour connaître les raisons de sa variation. La possession de l'information relative au résultat d'exploitation est très utile pour l'explication du chiffre d'affaire réalisé. De même, la prise de connaissance de la situation de la trésorerie constitue une information très importante dont dépendent les opérations d'achat et d'investissement. Toutes ces données permettent au gérant d'avoir une idée claire sur l'état actuel de la société.

Les informations sollicitées par le Directeur Administratif sont presque similaires à celles demandées par le gérant, mais avec un détail plus important. Car, plus on descend dans la pyramide hiérarchique, plus est important le nombre et le détail de l'information demandée. Ainsi, les données dont à besoin le Directeur concernent généralement les points suivants :

- Montant des achats et des ventes ;
- Crédits clients et fournisseurs (moyen en jours);
- Le stock des marchandises dites stratégiques (papier journal) ;
- Solde de la trésorerie.

Celles-ci sont nécessaires pour prendre des décisions relatives à la trésorerie, à l'organisation des achats et des ventes et aux actions de recouvrement.

Au niveau des achats et des approvisionnements, le besoin de l'information s'exprime d'une façon plus pointue. INFOPRINT achète plusieurs types de marchandises (voir dernier paragraphe de la section IV de la 1ère partie) et les vend sans aucune transformation (vente de marchandises en l'état). Les informations suivantes sont importantes pour la prise de décision en ce qui concerne l'activité de l'approvisionnement:

- Le stock par type de marchandises (inventaire);
- Les commandes livrées ou en cours de livraison ;
- Les entrées et les sorties de marchandises (journalier, hebdomadaire) ;

Quant au volet commercial, on peut résumer le besoin y afférent en informations suivantes :

- Les ventes en quantités et en valeurs ;
- Qualité de l'action commerciale (connaître pour chaque client les commandes reçues, commandes annulées, les devis établis, etc ...) ;
- Marges brutes sur ventes ;
- Apparition de nouveaux clients sur le marché ou disparition d'autres ;
- Apparition de nouveaux concurrents.

#### ***III.4- Détermination des indicateurs clés et projet de maquette de tableau de bord.***

Des points clés de décisions précités vont découler les indicateurs du tableau de bord.

La 1<sup>ère</sup> étape consiste en le regroupement de ces points clés et à leur segmentation par type d'activité ou par d'objectif. Dans la 2<sup>ème</sup> étape on va faire correspondre à chaque objectif lié à une activité les indicateurs jugés pertinents. La troisième étape consiste en l'opération de conception des maquettes de tableau de bord.

### 3.4.1- Détermination des Indicateurs du tableau de bord

Les indicateurs qui correspondent aux objectifs relatifs aux points clés de gestion sont :

- Indicateurs synthétiques pour le gérant et le directeur administratif;
- Indicateurs du tableau de bord commercial;
- Indicateurs financiers ;
- Indicateurs du secteur personnel et administratif ;
- Indicateurs d'environnement.

Le nombre d'indicateurs ou « clignotant » qui peuvent être élaborés est particulièrement illimité. Ceux qui doivent l'être sélectionnés en nombre raisonnable et approprié pour la société Infoprint.

Cependant, un indicateur comparé à lui-même n'a aucune utilité. L'utilisation des indicateurs doit apporter obligatoirement une valeur ajoutée du point de vue information. Un indicateur doit avoir donc une référence qui servira de base de comparaison. Or, il est évident qu'un « chiffre ne parle jamais seul » et doit être accompagné d'un autre chiffre qui permet au gestionnaire ou à l'utilisateur final de l'indicateur de savoir si l'évolution de la situation analysée est positive ou négative.

On peut citer comme référence, les suivantes :

- La valeur de prévision ou l'objectif visé ;
- La valeur de réalisation pour une période précédente (jour, semaine, mois, année,...) ;
- Un standard ;
- Un concurrent (benchmarking externe) ou la meilleure performance de la société (benchmarking interne).

Mais, et d'après notre expérience, on peut confirmer que les références à retenir, du fait de leur efficacité, et chaque fois que cela est possible, celles suivantes :

- Les prévisions retenues dans le cadre du budget ou l'objectif fixé par la société ;
- La référence concurrentielle, car la comparaison à soi-même (à travers les prévisions, la meilleure performance réalisée par la société,...) ne constitue pas une base d'amélioration à long terme. Il faut se comparer aux autres, surtout les leaders du secteur, et d'essayer de faire comme eux, sinon mieux.

Cependant, lors du choix des indicateurs, on peut se confronter à une préoccupation récurrente qui est celle de la disponibilité des informations. Il est donc nécessaire, de penser préalablement à ce problème, et de chercher les indicateurs accessibles, et ceux qui peuvent être, soit disant, fabriqués ( calculés à partir des fichiers existants, achat d'informations externes, création de nouveaux support pour le recueil d'informations,...) en pensant évidemment au facteur coût .

Les indicateurs sélectionnés doivent être simples, clairs, faciles à interpréter et fiables.

Ainsi, et en prenant en compte toutes ces considérations, les indicateurs optés pour la conception du tableau de bord de la société Infoprint sont les suivants :

**a) Indicateurs de synthèse :** Ces indicateurs font la synthèse au niveau du gérant et du directeur administratif :

- Chiffre d'affaire : constitue l'information la plus intéressante en ce qui concerne l'activité de la société. Cette information concerne en réalité l'ensemble des composantes de la société. Mais cette importance l'est plus pour les dirigeants.

- Ventes et achats : cet indicateur reflète le dynamisme de la société et permet de faire ressortir à partir certains ratios la couverture des ventes, la rotation du stock,....
  
- Rendement : c'est un ratio exprimé en pourcentage qui correspond au rapport entre deux grandeurs tels que les recettes globales et les dépenses globales, la valeur ajoutée et l'effectif moyen. Ce sont des ratios de décision et d'analyse d'une grande utilité pour les responsables du niveau supérieur de la hiérarchie.
  
- Situation de la trésorerie: Un solde positif permettra à la société d'honorer ses obligations dans les délais, alors qu'un solde négatif aura pour conséquence des retards de paiements et par suite des problèmes d'approvisionnement. Et c'est à ce moment que le rôle du gérant, mais surtout du Directeur administratif comme étant responsable des finances et de la trésorerie à trouver des solutions (recouvrement des créances des clients, recours aux banques, négociation avec les fournisseurs,...)

**b) Indicateurs du tableau de bord commercial :** Ils permettent d'évaluer l'efficacité du personnel commercial et de mesurer la satisfaction du client. Ils ont utiles pour les responsables du service commercial, mais peuvent aussi être utilisé par le Directeur administratif :

- Ventes de marchandises en quantité et en valeur par produit ou globalement ;

- Position concurrentielle :

Valeur de commandes fermes à la suite de devis

---

valeur des devis effectués

Ce ratio met en relief la force de vente, l'efficacité des actions marketing entreprises, et 'évaluation par le client du rapport qualité/coût offert à leur égard par la société. De même, il indique la capacité de la concurrence à convaincre les clients et à décrocher les commandes.

- Qualité :

Délais de livraison réalisés

---

Délais de livraison promis

Pour mesurer le respect de la société des délais promis pour la livraison de marchandises aux clients. Le retard pourra compromettre l'image de marque de la société, et aura des répercussions négatives sur la relation avec le client. La concurrence sera la seule bénéficiaire ;

Quantité de marchandises retournées

---

Quantité de marchandises vendues

Le calcul de ce ratio permet de mesurer le taux de retour de marchandises par les clients. Ceci sera utile pour expliquer d'une part l'efficacité de la société à contrôler la qualité de marchandise reçue, et d'autre part le respect des normes de la qualité par le fournisseur. On peut même détailler ce ratio par motif de ce retour (qualité de marchandise, non-concordance entre l'aspect et les particularités de la marchandise demandée et de celle livrée,...)

- Indice des frais de vente :

Frais de ventes

---

Chiffre d'affaire

On peut, à partir de ce ratio, connaître la part des frais de vente par rapport au chiffre d'affaire. Le détail de ce ratio par type de frais permettra d'identifier

les sources de gaspillage, s'il en a, et de rationaliser en conséquence les dépenses.

- Indices de remise accordés :

$$\frac{\text{Prix Facturés}}{\text{Prix Tarifés}}$$

Les ventes de marchandises de la société Infoprint dépendent de plusieurs facteurs dont essentiellement le type du client, la cours de certaines marchandises (dont le papier) sur le marché international, et la loi de l'offre et la de mande. A partir de ce ratio, on peut évaluer le degré de respect des prix tarifés. Mais l'explication de la variation du ratio s'impose énormément dans le cas de la présente société (RRR accordé, variation du prix sur le marché,...)

- Force de vente :

$$\frac{\text{Quantité (ou valeur) vendue}}{\text{Quantité (ou valeur) achetée}}$$

Le calcul de ce ratio permet de d'évaluer le dynamisme des vendeurs à faire écouler la marchandise en stock.

$$\frac{\text{Quantité (ou valeur) vendue}}{\text{Quantité (ou valeur) de vente de la période précédente}}$$

Le benchmarking interne constitue un outil très important pour mesurer l'évolution de la performance de la société. Le présent ratio entrant dans ce cadre, nous permet d'évaluer l'évolution des ventes de l'entreprise et l'efficacité des actions commerciales.

**c) Indicateurs financiers:** Ces indicateurs sont différents des autres indicateurs de gestion. Ils sont très nombreux. Même si elles revêtent un aspect financier, ils peuvent être utilisés pour résoudre certains problème de gestion (recouvrement des créances clients à partir de ratio de crédits clients, gestion du stock à partir de ratio de rotation de stocks,...)

- Les ratios de situation :

$$\frac{\text{Immobilisation}}{\text{Actif brut total}} \times 100$$

$$\frac{\text{Capitaux propres}}{\text{Passif Total}} \times 100$$

$$\frac{\text{Dettes à long terme}}{\text{Passif total}} \times 100$$

$$\frac{\text{Dette à cours terme}}{\text{Passif Total}} \times 100$$

Tous ces ratios sont nécessaires à la gestion financière de la société, mais peuvent être aussi comme base de décision pour les partenaires de l'entreprise tels que les fournisseurs, les banques, ...

- Délai de rotation de stock :

$$\frac{\text{Stocks moyens}}{\text{Coût annuel des achats}} \times 360$$

Il permet d'avoir une idée sur la rotation du stock de marchandise.

- Délai de rotation des clients

$$\frac{\text{Moyenne des créances}}{\text{Vente annuelles TTC}} \times 360$$

Permet de faire ressortir le délai de rotation des créances clients. Il sert aussi à expliquer en partie la situation de la trésorerie, surtout en cas de souffrance de celle-ci. Ce délai peut être parfois très élevé du fait du comportement des

concurrents envers les clients par l'accord des délais de paiement très élevés ;

- Délai de rotation des fournisseurs

$$\frac{\text{Moyenne des créances} \times 360}{\text{Vente annuelles TTC}}$$

Il indique le nombre moyen de jours accordé par le fournisseur à la société pour le règlement. Ce délai est parfois inférieur à celui accordé au client. Ceci est dû (comme nous l'avons signalé) à la politique des concurrents et de la rigueur des fournisseurs (dont essentiellement étrangers) quant au règlement de leurs factures.

- Evolution de l'activité :

$$\frac{\text{CA}_n - \text{CA}_{n-1}}{\text{CA}_n}$$

Pour la mesure de la variation du chiffre d'affaire ;

Profitabilité :

$$\frac{\text{Résultat de l'exercice}}{\text{CA.HT}}$$

Ce ratio qui mesure le taux de marge bénéficiaire indique aussi la performance de la société.

$$\frac{\text{Marge commerciale}}{\text{Ventes de marchandises}}$$

Le taux de marge commerciale est indicateur de la performance pour l'activité commerciale.

- Productivité:

$$\frac{\text{Valeur ajoutée}}{\text{Effectif moyen}}$$

Indique la productivité du personnel employé.

- Crédits client :

$$\frac{\text{Chèques impayés client}}{\text{Chèques totaux clients}} \quad \text{Ou} \quad \frac{\text{Effets impayés clients}}{\text{Effets totaux clients}}$$

Le suivi de recouvrement des chèques clients à une influence directe sur la trésorerie de l'entreprise.

- Caisse :

Dotations - Dépenses

Une dotation périodique en argent liquide est mise à la disposition du Directeur administratif et financier pour effectuer les règlements des opérations qui ne nécessitent pas de grands montants.

**d) Indicateurs du secteur personnel et administratif :** Le facteur ressources humaines constituent le capital principal de la société. C'est lui qui est à l'origine de la création de la richesse et de la valeur pour la société.

- Valeur de réalisation :

Frais du personnel

$$\frac{\text{Frais du personnel}}{\text{Effectif moyen}}$$

Frais du personnel

Frais totaux

Frais administratifs totaux (coûts indirects)

Frais administratifs

Frais totaux de l'entreprise

- Improductivité :

Pour maladie :

Nombre de jours de maladie

Nombre de jours travaillés

Pour absentéisme :

Nombre de jours d'absence

Nombre de jours travaillés

Pour formation :

Nombre de jours de formation

Nombre de jours travaillés

Pour grève :

Nombre de jours de grève

Nombre de jours travaillés

- Mouvement du personnel :

Effectif du personnel

Nombre d'agents recrutés

Nombre des départs (démission, révocation,..)

**e) Indicateurs d'environnement :** Ces indicateurs concernent la relation de la société avec d'une part les partenaires externes dont essentiellement les clients et d'autre part les concurrents

- Indice des prix de marchandises achetés : les indices constituent un instrument important pour évaluer l'évolution du prix d'achat de marchandise. Ils sont utiles à l'explication de la fluctuation du cours de papier et par voie de conséquence le résultat relatif à la vente du papier qui constitue 90% de l'activité de la société.

- La part du marché :

$$\frac{\text{Achats effectifs}}{\text{Achats potentiels}}$$

Ce ratio sera utile pour connaître la part de marché de la société. L'information pour le papier journal qui représente la part la plus importante des ventes de la société Infoprint (90% environ) au niveau du Ministère du Commerce et de l'Industrie.

### III.4.2- Présentation d'une maquette du tableau de bord :

Après avoir construit les indicateurs dits de performance, on passe à l'étape suivante et qui consiste en la mise page d'une liste d'indicateurs.

Les maquettes du tableau de bord qui seront basées en premier lieu sur les indicateurs déjà établis seront présentées sous forme :

- a) Des ratios permettant d'effectuer des comparaisons dans le temps et dans l'espace. D'ailleurs une grande partie d'indicateurs a été conçue sous forme de ratio ;

- b) D'écarts significatifs entre le réel et la référence choisie qui est souvent identifiée à l'objectif ou à une prévision ;
- c) De graphiques qui ont l'avantage d'une part d'offrir un résumé clair et facile des tableaux chiffrés, parfois difficile à comprendre et d'autre part de visualiser l'évolution de la performance se rapportant à une action, une activité,...

Quant à la fréquence de l'élaboration du tableau de bord, elle est généralement contingente du niveau de responsabilité d'utilisateur et de la relation de l'indicateur avec le principe de la prise de décision du responsable. Cette fréquence est inversement proportionnelle au degré de l'importance hiérarchique de l'utilisateur du tableau de bord. Elle est ainsi élevée pour les responsables qui sont appelés à prendre des décisions opérationnelles, et faible pour ceux appelés à prendre des décisions stratégiques. En d'autres termes, le responsable vente aura besoin de tableau de bord avec une fréquence plus élevée que le Directeur administratif.

**Tableau de bord du Gérant et du  
Directeur Administratif et financier**

**(Tableau synthétique et Tableau des Finances et trésorerie)**

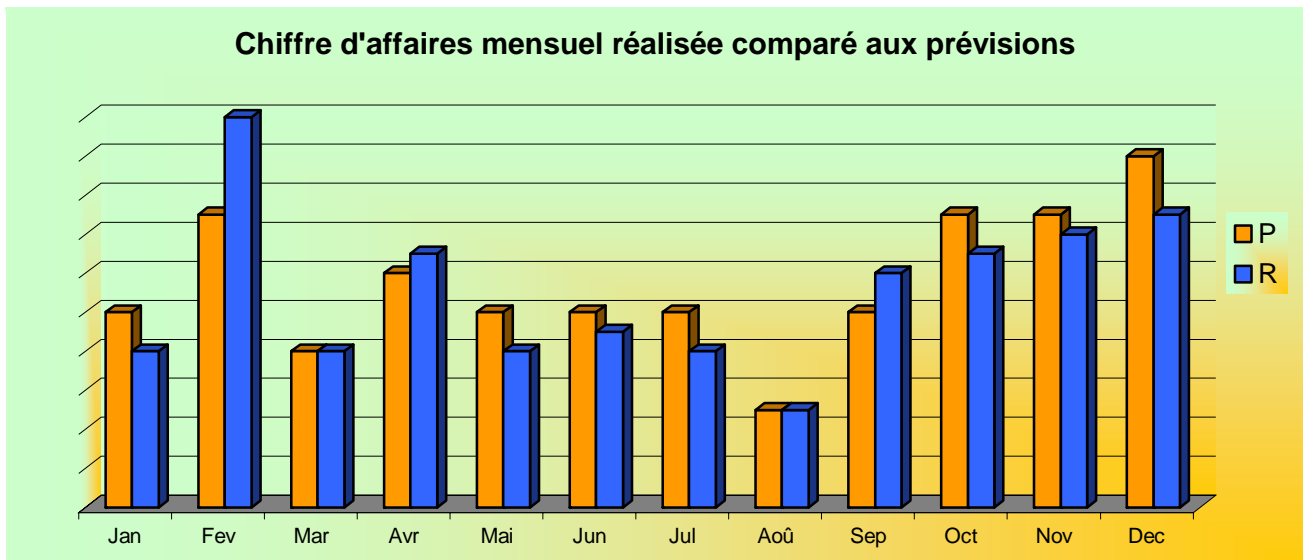
Le premier tableau à concevoir pour le gérant doit avoir un aspect panoramique et contenir les informations clés de la société.

Suivi mensuel et cumulé	Mois M			Cumul à fin Mois M		
	Budget A	Réel A	Écarts	Budget A	Réel A	Écarts
<b>Chiffre d'affaires</b>						
<b>Charges:</b> - Coût d'achat de marchandises - Frais commerciaux - Frais administratifs - Frais totaux						
<b>Résultat d'exploitation</b>						
<b>Personnel:</b> - Effectif  - Masse salariale						
<b>Trésorerie:</b> - Valeur des stocks - Crédit clients - Crédit fournisseurs						

La société Infoprint compte parmi ces principaux clients certains journaux édités au Maroc et dont la consommation est régulière. Les prévisions de leur consommation peuvent être réalisées sans difficulté. Le premier tableau de bord à concevoir concerne l'évolution du chiffre d'affaires de la société. La présentation, dans le même tableau, des ventes en chiffre d'affaires réalisées, permet en un clin d'œil de constater son évolution mensuelle par rapport aux prévisions cumulées. Or, une entreprise qui ne réalise pas de chiffre d'affaire, est une entreprise dont l'avenir est voué à la mort.

Evolution Mensuelle	Jan		Fev		Mar		Avr		Mai		Jun		Jul		Aoû		Sep		Oct		Nov		Dec	
	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R
Chiffre d'affaires																								

Un exemple de graphique : évolution du chiffre d'affaires mensuel réalisé comparé aux prévisions.



Le suivi du budget d'exploitation constitue un point clé de la gestion de l'entreprise. La comparaison des recettes et des dépenses permet aux responsables, dont essentiellement le Gérant et le Directeur Administratif et financier de prendre des décisions qui conviennent à une situation donnée (compression des dépenses en cas de solde négatif, relance de recouvrement de créances,...)

Ci-après le tableau de l'évolution recettes et des dépenses réalisées comparées aux prévisions :

Budget de fonctionnement	Jan		Fev		Mar		Avr		Mai		Jun		Jul		Aoû		Sep		Oct		Nov		Dec	
	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R
Recettes																								
Dépenses																								

De même, la maîtrise de l'équilibre financier constitue un objectif permanent de l'entreprise. Son suivi mensuel et sa comparaison périodique (mensuelle, trimestrielle, annuelle,...) est nécessaire pour analyser son évolution dans le temps :

- Solde intermédiaire de gestion :

	Mois M			Cumul (du 01/01/au 31/M)		
	Valeur (Dh)	N/N-1	N/P	Valeur (Dh)	N/N-1	N/P
Chiffre d'affaires HT						
Marge commerciale						
Valeur ajoutée						
Excédent brut d'exploitation						
Résultat d'exploitation						
Résultat avant impôt						

M : mois actuel

N : année en cour

N-1 : année passée

P : prévisions

- Suivi mensuel des délais de règlement clients :

Mois	Créances début mois (1)	Facturation du mois (2)	Encaissement du mois (3)	Créances fin mois $4=(1+2)-3$	Effets escomptés non échus (5)	Créances Totales $6=(4+5)$	Délai comptable en jours (7)	CA TTC (8)
Janvier								
Février								
Mars								
Avril								
Mai								
Juin								
Juillet								
Août								
Septembre								
Octobre								
Novembre								
Décembre								
Total								

- Suivi mensuel des délais de règlement Fournisseurs :

Mois	Dettes début du mois (1)	Achats du mois (2)	Paiement du mois (3)	Dettes fin mois $4=(1+2)-3$	Effets à payer (5)	Dettes fournisseurs $6=(4+5)$	Délai comptable en jours (7)	Achat marchand. Et charges externes TTC (8)
Janvier								
Février								
Mars								
Avril								
Mai								
Juin								
Juillet								
Août								
Septembre								
Octobre								
Novembre								
Décembre								
Total								

Ces deux situations indiquent les délais moyens de paiement des factures clients et fournisseurs. Normalement si le délai de paiement de factures clients est supérieur à celui des fournisseurs la société aura des problèmes au niveau de la trésorerie. Et c'est ce qui arrive effectivement dans le cas de Infoprint. Pour conserver sa part de marché, la société se trouve dans l'obligation de s'aligner avec ses concurrents et offre ainsi des facilités de paiement qui mettent parfois sa trésorerie en péril. Mais le problème peut être traité au cas par cas, avec la personnalisation du tableau de suivi mensuel des délais de règlement clients, pour connaître les délais moyens de paiement réalisés pour chacun de ces derniers et le chiffre d'affaire qu'il engendre.

- Evolutions des frais généraux

Libellés	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	total
Eau													
Electricité													
Carburant													
Entretien & réparations													
Assurances													
Transports et Déplacements													
Missions et réceptions													
Téléphone et Fax													
Documentations et journaux													
Fournitures de bureau													
<b>Total</b>													

- Suivi mensuel de la Trésorerie

Le suivi périodique de la trésorerie est un indicateur très important pour le Directeur de la société qui lui permet d'éviter de mettre l'entreprise en danger. A partir de l'analyse comparative, il pourra déterminer les cause éventuelles des écarts par rapport aux prévisions.

La situation de la trésorerie d'un mois est représentée par la différence entre les encaissements et les décaissements. Mais constater la situation de trésorerie en fin de mois n'est pas suffisante. Il vaut donc mieux l'anticiper et prévoir en fin de mois M la situation du mois M+1. Le tableau de bord des résultats du mois M pourra estimer la trésorerie à fin M+1 en se basant sur les résultats du mois M.

Suivi mensuel et cumulé	Mois M			Cumul à fin Mois M			Prévisio n M+1
	Prévisions	réalisations	Ecarts	Prévisions	réalisations	Ecarts	
<b>Encaissement d'exploitation</b>							
Recettes							
<b>Total Recettes d'exploitation (1)</b>							
<b>Décaissements d'exploitation</b>							
- Achats de marchandises							
- Frais généraux							
- Frais du personnel							
- Impôts et Taxes							
- Frais Financiers							
- TVA à payer							
<b>Total dépenses d'exploitation (2)</b>							
<b>Variation nette d'exploitation (3)=(1-2)</b>							
Flux hors exploitation							
- Recettes (4)							
- cessions d'actifs							
- Dépenses (5)							
- Remboursement d'emprunt							
- Impôt sur les bénéfices							
<b>Variation nette hors exploitation (6)=(4-5)</b>							
<b>Variation de la période (mois M)</b>							
<b>Solde début période</b>							
<b>Solde cumulé</b>							

- Plan financier :

Pour bien vendre et gérer d'une façon rationnelle, il est très important de mettre en place un tableau de bord contrôle financier.

Libellés	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septem.	Octobre	Novem.	Décem.	total
CA													
Escomptes													
Frais de transport													
Solde													
Coût d'achat													
Solde													
Frais généraux													
Solde													
Frais Financiers													
Résultat final (*)													

(\*) : Résultats avant salaires, charges sociales, impôts et taxes

## TABLEAU DE BORD COMMERCIAL

Le tableau de bord commercial est conçu pour pouvoir suivre l'évolution des ventes par chiffre d'affaire

- Evolution du chiffre d'affaires mensuel réalisé par rubrique comparé aux prévisions :

Suivi mensuel et cumulé	Mois M			Cumul à fin Mois M			
	Prévisions	réalisations	Ecart	Prévisions	réalisations	Ecart	
						En Valeur	en %
- Papier Journal							
- Papier d'édition							
- Papier couché							
- Papier Autocopiant							
- Papier adhésif							
- Papier Photocopie							
- Encre							
- Produits chimiques et divers							
- Plaques							
<b>TOTAL</b>							

Pour les vendeurs, il est préférable que ce tableau soit détaillé, et étale les ventes par les composantes de chaque rubrique. Par exemple, pour le papier journal, on aura le tableau suivant :

Suivi mensuel et cumulé du vente du papier journal	Mois M			Cumul à fin Mois M			
	Prévisions	réalisations	Ecart	Prévisions	Réalisations	Ecart	
						en Valeur	en %
- Papier Journal standard 48,8 grs							
- Papier Journal amélioré 48,8 grs							
- Papier Journal amélioré 52 grs							
- Papier Journal amélioré 55 grs							
<b>TOTAL</b>							

Le détail permettra d'avoir une idée sur les types de produits les plus demandés, et de permettre à la Direction d'établir des prévisions pour l'achat de marchandise dont la durée de rotation est très élevée.

## TABLEAU DE BORD ADMINISTRATION

Le facteur humain fait partie des ressources rares, indispensables pour la survie et l'évolution de l'entreprise.

Le coût salarial représente une partie très importante du budget. Ce coût pèse énormément sur le prix de revient. Parfois l'entreprise ne trouve d'issue à ses problèmes financiers que grâce au recours à la politique de licenciement et ce pour réduire les coûts salariaux et rendre l'entreprise plus compétitive par rapport à ses concurrents.

C'est toutes ces raisons que la conception d'un tableau de bord social et administratif est indispensable.

	Année N	Année N-1	Variation N/N-1
Effectif moyen			
Frais du personnel			
Effectif moyen / Frais du personnel			

- Mouvement du personnel :

Situation au 31/12/N	Année N	Année N-1	Variation N/N-1
Recrutement			
Démissions			
Licenciement			
Départ à la retraite			

- Improductivité :

Situation au 31/12/N	Année N	Année N-1	Variation N/N-1
Nombre de jours de maladie			
Nombre de jours pour accident de travail			
Nombre de jours pour formation			
Nombre de jours pour grève			

## TABLEAU DE BORD ENVIRONNEMENT

Par environnement on entend surtout la concurrence et les clients. La relation avec les autres composantes de l'environnement et gérée par des contrats (fournisseurs, banques,...), ou par des lois (Etat). C'est le comportement de la concurrence et de la clientèle qui reste imprévisible et qui a une répercussion directe sur l'activité et l'avenir de la société. La conception d'un tableau de bord pour cet environnement prend de plus en plus de place et devient un critère de jugement de la bonne gestion d'une organisation donnée. Les PME ne disposent pas d'un observatoire pour une veille concurrentielle, mais suivent de près l'évolution de l'environnement concurrentiel à travers plusieurs canaux d'information (échanges d'informations d'une façon non officielle entre les employés des sociétés opérants dans le même domaine, articles publiés dans les journaux et les revues spécialisées, enquêtes et recherches réalisées par des administrations publique comme le Ministère du Commerce et de l'Industrie,...)

- Tableau de bord environnement Client :

Situation au 31/12/N	Année N	Année N-1	Variation N/N-1
Nombre de clients			
Chiffre d'affaire par client :			
- Client A			
- Client B			
- ...			
- Arrivée de nouveaux clients sur le marché			
- Départ des clients (Faillite, Changement d'activité,...)			

- Tableau de bord environnement Fournisseur :

Situation au 31/12/N	Année N	Année N-1	Variation N/N-1
Nombre de Fournisseurs nationaux agrémentés			
Nombre de fournisseurs étrangers agrémentés			
Valeurs d'achats par fournisseurs : <ul style="list-style-type: none"> <li>- Fournisseur A (national ou étrangers)</li> <li>- Fournisseur B (national ou étrangers)</li> <li>- ...</li> </ul>			
- Arrivée de nouveaux fournisseurs sur le marché			
- Départ des fournisseurs (Faillite, Changement d'activité,...)			

- Tableau de bord environnement Concurrence :

Situation au 31/12/N	Année N	Année N-1	Variation N/N-1
Nombre de concurrent sur le marché: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Nationaux</li> <li>- Etrangers</li> </ul>			
Arrivée de nouveaux concurrents sur le marché <ul style="list-style-type: none"> <li>- Nationaux</li> <li>- Etrangers</li> </ul>			
Départ des concurrents (Faillite, Changement d'activité,...) <ul style="list-style-type: none"> <li>- Nationaux</li> <li>- Etrangers</li> </ul>			

## CONCLUSION

A la fin de ce travail, on pourrait dire qu'avec l'établissement de ce projet d'instauration d'un système de comptabilité analytique en plus d'un système de tableau de bord au sein de la société Infoprint, une nouvelle phase dans le développement de cette société verra le jour. Le pilotage à vue sera banni du nouveau système gestion, et une nouvelle culture d'entreprise sera adoptée.

Toutefois, malgré les limites d'extension de cette comptabilité liées au coût et au degré de complexité, il faudrait réunir certains nombre de conditions pour assurer son succès, à savoir une bonne organisation et surtout la banalisation de l'outil informatique, et la mécanisation des tâches répétitives. Ceci aura pour conséquence principale la rapidité pour chacun des acteurs de l'entreprise d'accomplir son travail et par suite à la rapidité de la prise de décision à tous les niveaux hiérarchiques dont essentiellement le niveau supérieur.

## **BIBLIOGRAPHIE**

**Gervais, M.** (2000). *Le contrôle de gestion*, Paris, Economica.

**Abdelghani Bendriouch** (2000). "Comptabilité Analytique pour le Contrôle de Gestion ", COGEFOS Collection Gestion

**Roland Guinamard** "La Comptabilité Analytique et le Contrôle de Gestion " édit: Armand colin

**Robert Teller** "Le Contrôle de Gestion " édit: Managment

**M.Mintzberg** " Structure et dynamique des organisations" Les éditions d'organisation

**Nicolas Mottis** " Le contrôle de Gestion" édit: Management et société

**Brigitte Doriath** " La comptabilité de Gestion" édition Dunod

**J. de Guerny** " Le tableau de bord de gestion" édition Delmas et Cie.

**Davenport, T.H. & Short, J.E.** (1990), The new Industrial Engineering : Information Technology and Business Process Redesign, *Sloan Management Review*, summer

**Lorino, P.** (1997). *Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage*, Paris, Editions d'organisation.

**Lorino, P.** (2000). *Méthodes et pratiques de la performance, le pilotage par les processus et les compétences*, Paris, Editions d'organisation.

**Zarifian, P.** (1996) *Travail et communication*, Paris, PUF.

**Charpantier et Grandjean P.**(1998): Secteur public et contrôle de gestion

**Lorino, P.** (1991). *Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités*, Paris, Dunod.

**Fernandez A.**(2003) « Les nouveaux tableaux de bord des managers », Ed. d'Organisation (3<sup>ème</sup> édition)

**Lônging H., Pesqueux Y.** (1998) « Le contrôle de Gestion », DUNOD