

L'importance du contrôle de gestion dans la PME marocaine : cas de Cellulose du Maroc

Abderrahim Afertaly

Formateur et Enseignant. Laboratoire LTAM de Management, Finance and Audit

Université Ibno Zohr

Agadir, Maroc

Ayoub Abrihiche

Laboratoire LTAM de Management, Finance and Audit

Université Ibno Zohr

Agadir, Maroc

Résumé : Pour mieux saisir l'importance et l'évolution de contrôle de gestion on se pencher dans ce papier sur l'étude de cas de l'entreprise cellulose qui se trouve à Sidi Hya Lgharb Fabricant exportateur de la pâte à papier et on s'intéresse sur l'analyse des écarts et des couts préétablie pour avoir est ce que l'entreprise réalise vraiment ses prévision ou non, et aussi les outils de contrôle de gestion pour attirer et ressortir les résultats et les analyses sur la pratique de cette fonction et leur rapport avec la performance des entreprises.

Mots-clés : Contrôle de gestion ; PME marocaine ; l'analyse des couts ; cellulose du Maroc.

Digital Object Identifier (DOI): <https://doi.org/10.52502/ijesm.v1i1.126>

Copyright © IJESM



1. Introduction

Encore de nos jours, un grand nombre de petites et très petites entreprises (PTPE) n'ont pas de véritable système de contrôle de gestion, ou tout au plus quelques éléments de calculs analytiques sommaires et insuffisants. Mais pour quelles raisons ? Comment cela est-il possible ? La raison principale semble avant tout provenir de l'idée très répandue dans le milieu des PME que le contrôle de gestion n'est utile et ne s'applique qu'aux grandes entreprises. Mais pourquoi cette certitude est-elle si profondément répandue chez les dirigeants de PME ? La première raison qui vient à l'esprit, est le fait que la grande majorité des méthodes et outils de contrôle de gestion enseignés – que ce soit dans les milieux universitaires ou en formation professionnelle concerne pour l'essentiel les grandes et moyennes entreprises. Dans la problématique du contrôle de gestion ; l'efficacité d'un produit, d'un responsable ou d'une entité est sa capacité à contribuer aux objectifs de l'organisation dans son ensemble. Un aspect essentiel de l'évaluation de la performance d'une entité consiste donc à identifier l'impact que son action a eu sur la performance de l'entreprise. Le système de contrôle de gestion inclut tous les systèmes d'analyse et de contrôle qui vont permettre de donner aux organes de commande l'information pertinente sur l'exploitation de l'entreprise en fonction des particularités du système et sur la réalisation des objectifs et l'évaluation d'une action. On peut avancer que le rôle du contrôle de gestion est le même dans les grandes Entreprise que les PME voir plus important du fait de faible traitement de l'information par rapport aux grandes Entreprises. Cependant, il s'agit d'un contrôle de gestion moins formalisé plus par exception lorsque les difficultés surviennent.

Dans la plupart des PME, il n'y a pas de services spécifiques de contrôle de gestion les travaux de contrôleur de gestion sont souvent réalisés par les services comptables ou la direction financière s'il existe.

Pour mieux saisir l'importance et l'évolution de contrôle de gestion on se pencher dans cette article sur l'étude de cas de l'entreprise cellulose qui se trouve à Sidi Hya Lgharb Fabricant exportateur de la pâte à papier et on s'intéresse sur l'analyse des écarts et des couts préétablie pour avoir est ce que l'entreprise réalise vraiment ses prévision ou non, et aussi les outils de contrôle de gestion pour attirer et ressortir les résultats et les analyses sur la pratique de cette fonction et leur rapport avec la performance des entreprises.

2. Le contrôle de gestion : cadre théorique

A l'origine, le contrôle de gestion s'est développé au sein des entreprises pour répondre au besoin des dirigeants de mieux maîtriser la gestion, compte tenu des contraintes organisationnelle, à d'évaluer ses performances. Pour délimiter la définition et le champ d'analyse du contrôle de gestion, il semble

nécessaire de resituer les motifs d'apparition du contrôle, les contraintes de la gestion des entreprises et le contexte économique. Il en ressort alors les missions actuelles demandées au contrôle et au contrôleur de gestion.

Comme nous l'avons vu précédemment, un grand nombre de petites et très petites entreprises (PTPE) n'ont pas de véritable système ou service de contrôle de gestion. Cependant, certaines ont parfois franchi le pas, non sans difficulté. En effet, parmi ces dernières, une majorité de leurs dirigeants ne semble pas toujours très contente des services de leur contrôleur de gestion, et lui reproche notamment :

- L'absence ou l'inefficacité des outils d'aide à la décision proposés.
- Une disponibilité insuffisante pour des études ponctuelles urgentes.
- Un rôle de conseil et d'alerte insuffisant ou inexistant, que ce soit auprès des dirigeants ou des responsables opérationnels.

Or, l'origine de ce constat vient souvent du fait que le rôle du contrôleur de gestion au sein des PTPE n'est pas toujours clairement établi. Aussi, de plus en plus de contrôleurs de gestion de petites entreprises se plaignent de ne plus faire véritablement leur métier et d'être submergés par des responsabilités comptables et administratives de plus en plus lourdes, et qui n'ont pas de lien direct avec leurs compétences. Une des principales raisons de cette situation, provient du fait que les dirigeants de PTPE ont souvent une vision erronée ou déformée de ce qu'est réellement le contrôle de gestion. Ce qui explique une incompréhension logique et légitime entre dirigeants et contrôleurs de gestion, qui s'avère désastreuse pour la pérennité des entreprises.

Le contrôle de gestion est, dans l'absolu, un mariage subtil et ordonné de méthodes et d'outils permettant aux dirigeants et responsables opérationnels de les aider dans leur prise de décisions quotidiennes, que ces dernières concernent le court ou moyen terme. Pour être efficace, un système de contrôle de gestion doit donc avoir deux types d'approches différents, mais complémentaires :

- Une vision stratégique (soit à moyen ou long terme).
- Et une vision tactique (soit à court ou très court terme).

La première a pour rôle d'aider le chef d'entreprise à prendre du recul par rapport à son activité quotidienne, afin d'avoir une réflexion sur ce qu'il attend de son entreprise à moyen ou long terme (opportunités commerciales et/ou technologiques, investissements stratégiques à prévoir, évolution du savoir-faire de l'entreprise...).

La seconde doit avoir pour principal objectif d'aider le dirigeant (et les responsables opérationnels) à répondre notamment aux questions suivantes :

- Comment dois-je m'y prendre pour mettre en application mes décisions stratégiques ?
- Quels objectifs dois-je fixer à court et très court terme à mes responsables opérationnels (responsables de service, chefs d'équipe) ?
- Quels sont les moyens financiers nécessaires pour y parvenir ?
- Comment les obtenir rapidement et au meilleur coût ?

Dans la majorité des petites entreprises ayant un contrôleur de gestion – et il y en a beaucoup plus que l'on le pense –, on constate très souvent qu'une grande partie des tâches dites de « contrôle de gestion » s'apparente plus à des opérations de contrôles administratifs divers et variés, voire de secrétariat dans certains cas (validation des factures fournisseurs, contrôle des paiements reçus, rédaction de divers courriers administratifs et sociaux, gestion du standard téléphonique...). Certains vont même jusqu'à réaliser des tâches propres au métier de la comptabilité : saisies des écritures, audits des comptes, établissement de la liasse fiscale (bilan, compte de résultat, annexes), travaux d'inventaire, gestion de la trésorerie, déclarations fiscales, recouvrement des impayés...). Or, comptabilité et contrôle de gestion sont pourtant deux domaines très différents (même s'ils sont complémentaires) et ont chacun un but précis, ainsi que des règles de fonctionnement qui leur sont propres. De ce fait, il apparaît très dangereux de mêler les deux, sous prétexte de réaliser des économies substantielles – souvent d'ailleurs très discutables.

En effet, la comptabilité a principalement pour but de présenter, a posteriori, la situation comptable et financière de l'entreprise à un instant « t » (fin d'année ou fin de mois), et ce avec une vision patrimoniale et juridique de l'entreprise. En clair, cela revient à étudier l'activité de l'entreprise par l'intermédiaire d'un rétroviseur. Par opposition, le contrôle de gestion a pour but essentiel d'anticiper les principaux risques financiers futurs, en analysant avec une vision transversale, économique et commerciale l'activité passée et présente de l'entreprise.

Autrement dit, cela revient à analyser l'entreprise en regardant droit devant soi, avec une paire de jumelle, afin d'anticiper tout obstacle éventuel. Ces deux manières de voir l'entreprise s'avèrent donc fondamentalement différentes, mais pas antinomiques pour autant : elles sont simplement complémentaires. Sans comptabilité générale, il n'y a pas de contrôle de gestion efficace, dans la mesure où ce dernier doit pouvoir s'appuyer sur un système d'information de gestion (SIG) rigoureux et actualisé en permanence. Or, quel est le SIG minimum et obligatoire pour toutes les entreprises sans exception, si ce n'est justement la comptabilité générale ?

3. Positionnement du contrôle de gestion

3.1. L'apparition du contrôle de gestion

Les systèmes de contrôle de gestion (MCS), tels que décrits dans la littérature anglaise, acquièrent et utilisent des informations afin d'aider à la coordination des décisions de planification et de contrôle organisationnel, dans le but d'améliorer les décisions collectives au sein de l'organisation (Horngren, Foster & Datar, 2000 Horngren, CT, Foster, G., & Datar, S. (2000). Contabilidade de custos. Rio de Janeiro: LTC.). MCS considère que les contrôles sont caractérisés par l'utilisation dans la gestion d'entreprise, couvrant la mesure de la performance et les systèmes de récompense en atteignant des niveaux prédéterminés (Otley, 1999 Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. Management Accounting Research, 10(10), 363-382.).

Le contrôle managérial peut avoir différents niveaux de formalisation, de spontanéité, d'emphase financière, variant dans chaque organisation selon le système adopté, qui dépendra des caractéristiques personnelles de leurs managers, des caractéristiques de l'organisation et des caractéristiques du contexte social et organisationnel. Les MCS ont été définis de diverses manières, ayant le concept d'être le processus par lequel les gestionnaires s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs de l'organisation (Anthony, 1965 Anthony, R. (1965). Systèmes de planification et de contrôle : un cadre d'analyse. Boston : Harvard Business Press.).

3.2. Histoire des « coûts »

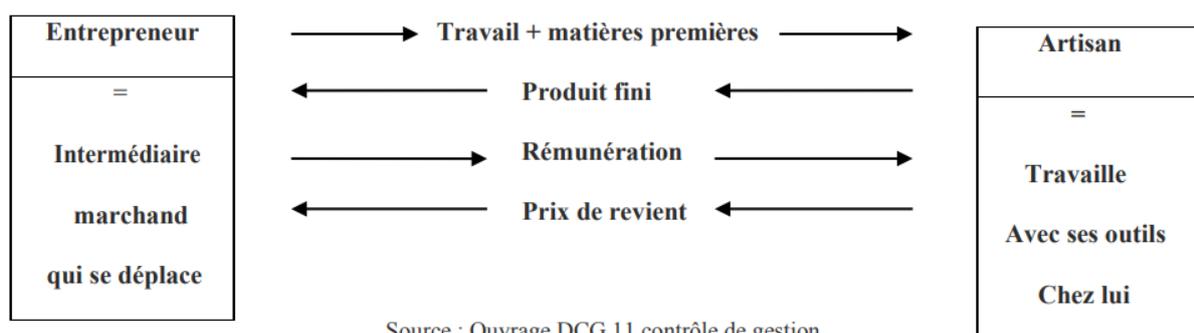
Simons (1995) Simons, R. (1995). Leviers de contrôle : comment les managers utilisent des systèmes de contrôle innovants pour piloter le renouveau stratégique. Boston : Harvard Business School Press. Définit le MCS comme un moyen pour une mise en œuvre réussie de la stratégie. Les incertitudes stratégiques supposent que les décisions et les comportements inhabituels et difficiles à évaluer impliquent des modèles prédictifs limités et insuffisants pour les résultats souhaités. Ces facteurs se traduisent également par des difficultés à maîtriser la formulation de la planification, l'évaluation des performances et les actions correctives nécessaires.

Les MCS étaient également plus généralement définis comme des mécanismes d'utilisation systématique de la comptabilité de gestion pour atteindre un objectif, englobant l'utilisation d'autres types de contrôle, tels que les contrôles personnels ou culturels (Chenhall, 2003 Chenhall, RH (2003). La conception des systèmes de contrôle de gestion au sein de son Contexte organisationnel : résultats de la recherche fondée sur les contingences et orientations pour l'avenir. Comptabilité, organisations et société, 28(2-3), 127-168.). Abernethy et Chua (1996) Abernethy, M.A., & Chua, W.F. (1996). Une étude sur le terrain de la refonte des systèmes de contrôle : l'impact du processus institutionnel sur le

choix stratégique. Contemporary Accounting Research, 13(2), 569-606. Propose qu'il s'agit d'un système qui comprend une combinaison de mécanismes de contrôle conçus et mis en œuvre par les la probabilité que les acteurs organisationnels se comportent d'une manière compatible avec les objectifs de l'organisation.

Ainsi, les MCS comprennent des mécanismes et des processus formels et informels utilisés par les organisations pour mesurer, surveiller et gérer leurs performances afin de mettre en œuvre des stratégies et d'atteindre leurs objectifs. Les MCS doivent avoir des caractéristiques spécifiques qui les rendent efficaces, telles que l'alignement avec les stratégies et les objectifs de l'organisation, la compatibilité de la structure organisationnelle avec la responsabilité de décision des gestionnaires, la motivation pour atteindre les objectifs associés aux orientations de la plan stratégique (Horngren, Foster & Datar, 2000). Horngren, CT, Foster, G., & Datar, S. (2000). Contabilidade de custos. Rio de Janeiro : LTC.).

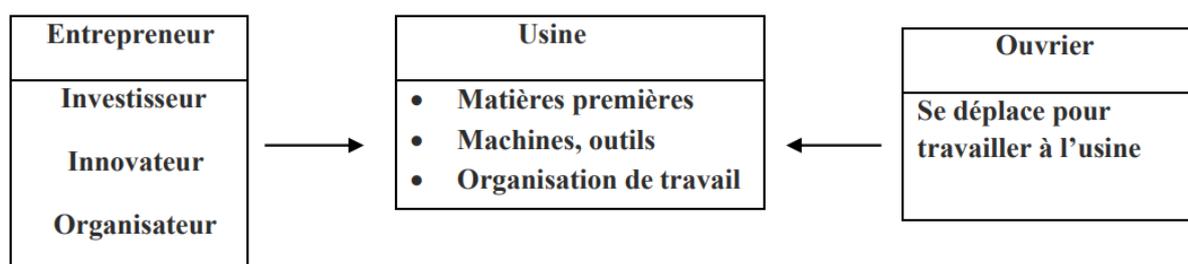
Figure 1. LE SYSTEME EXTERNALISE DE PRODUCTION OU PUTTING-OUT.



Source : Ouvrage DCG 11 contrôle de gestion.

Dans le système de production le plus répandu avant la révolution industrielle, l'entrepreneur est un intermédiaire qui se déplace, apporte travail et matières premières chez l'artisan qui possède ses outils puis revient chercher le produit fini. Dans ce système, l'entrepreneur ne cherche pas à connaître le coût, puisque l'information de la valeur ajoutée lui est donnée par le « prix de revient » qu'il compare au prix d'achat des matières. Les nouvelles technologies du XVIIIe et du XIXe siècle bouleversent les sources d'énergie et les machines et poussent ainsi à une organisation concentrée de la production : les machines sont regroupées dans des usines dans lesquelles les ouvriers viennent travailler.

Figure 2. LE SYSTEME REGROUPE DE PRODUCTION OU FACTORY.



Source : Ouvrage DCG 11 contrôle de gestion

3.3. Histoire du «contrôle»

Un besoin clé pour les organisations qui achètent un HCM est le désir de réduire l'effort administratif requis pour l'intégration de nouveaux employés. Le processus pèse non seulement sur le temps des recruteurs, mais aussi sur le budget de l'organisation. Glassdoor estime que l'intégration de 50 nouveaux employés par an pourrait coûter 12 500 \$ en temps aux recruteurs, et c'est une estimation prudente.

« L'intégration nécessite beaucoup de paperasse - inscription aux avantages, formulaires fiscaux, manuels de l'employé, accords de non-divulgaration, accords d'arbitrage, etc. Mais vous ne dépensez probablement pas assez en papier et en encre pour réduire considérablement votre budget. Le véritable évier de coût vient du temps qu'il faut pour gérer l'achèvement de cette paperasse et d'autres aspects administratifs de l'intégration », selon Glassdoor.

La plupart des fournisseurs HCM vendent leur système comme un outil qui aide les organisations à répondre aux besoins administratifs liés à l'intégration. Cependant, si un système HCM utilise des méthodes de contrôle de position, ces gains d'efficacité peuvent être limités car les attributs de l'emploi (superviseur, avantages sociaux, niveau de rémunération) sont liés à l'enregistrement de la personne pour le nouvel employé. Cela signifie que si une personne part, toutes les données de ce poste sont perdues et doivent être saisies à nouveau chaque fois qu'une nouvelle personne est placée dans ce poste.

Dans le modèle de gestion des postes, toutes les règles, attributs et configurations peuvent être enregistrés au niveau du poste et attribués automatiquement aux employés de remplacement qui occupent un poste après le départ d'une personne.

Par exemple, une configuration commune attribuée à chaque nouvelle embauche est son superviseur, ainsi que tous les employés qui lui rendent compte. Dans un système qui utilise le contrôle des postes, l'administrateur devra affecter manuellement les superviseurs et les subordonnés directs des employés à chaque nouvelle embauche. Ce manque d'efficacité fait perdre du temps à l'administrateur.

En revanche, l'architecture de gestion des postes utilisée par SyncHR enregistre ces affectations de superviseur et de subordonné direct dans l'enregistrement de poste, de sorte que les employés entrants héritent simplement des paramètres automatiquement. L'impact que cela a sur la gestion globale des postes et la budgétisation d'une organisation est important. Nos clients nous disent que cette fonctionnalité permet de réduire les charges administratives (à la fois de temps et d'argent) liées à l'arrivée d'une nouvelle personne jusqu'à 30 à 40 %.

Alors que les organisations envisagent d'acheter un logiciel HCM pour la première fois ou de passer à une nouvelle plate-forme, la distinction entre la gestion des positions et le contrôle des positions est une considération importante. Pour deux termes qui se ressemblent, il est clair que l'impact ne l'est pas. La facilité d'utilisation et la puissance des données obtenues grâce à la gestion des postes est une caractéristique déterminante qui augmentera la puissance de votre HCM - et de la capacité de votre organisation à prendre des décisions de gestion de poste et de budgétisation informées et basées sur des données - au niveau supérieur.

4. Le contrôle de gestion et L'analyse des écarts : cas de cellulose du Maroc

Cette partie introduit le contrôle de gestion d'ensemble des analyses des coûts préétablis ses objectifs, ses outils, Il a pour objectif de dégager l'articulation générale de la démarche. Pour le premier chapitre s'intéresse au contrôle de gestion et l'analyse des écarts et contient trois sections dont la méthode de calcul du cout préétablis au sein de l'entreprise puis la deuxième section sur l'imputation rationnelle des couts et la dernière section de la méthode ABC.

Pour piloter et prendre des décisions à court terme et long terme, le gestionnaire élabore et utilise de nombreux outils d'aide à la décision. Dans de très nombreux cas, il fonde ses décisions sur des démarches d'analyse de coûts. Il est donc indispensable de comprendre les conditions de validité des démarches mises en œuvre pour juger de la pertinence des coûts obtenus et des contextes dans lesquels ils représentent un réel éclairage pour la prise de décision.

Le questionnement sur les coûts est fondamental pour une entreprise dès qu'elle est en interaction avec des concurrents ou qu'elle s'interroge sur le prix acceptable par les clients lors de l'implantation sur un nouveau marché. Construire un coût c'est effectuer un regroupement de charges autour d'un critère pertinent qui permette de répondre aux interrogations du décideur. Un coût est défini comme la somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable. Le choix des coûts à calculer se fait en fonction des activités de l'entreprise, de sa structure, de ses objectifs de gestion et de pilotage. Pour une période déterminée, un coût peut être calculé, soit en y incorporant toutes les charges enregistrées en comptabilité générale, soit en n'y incorporant qu'une partie de ces charges.

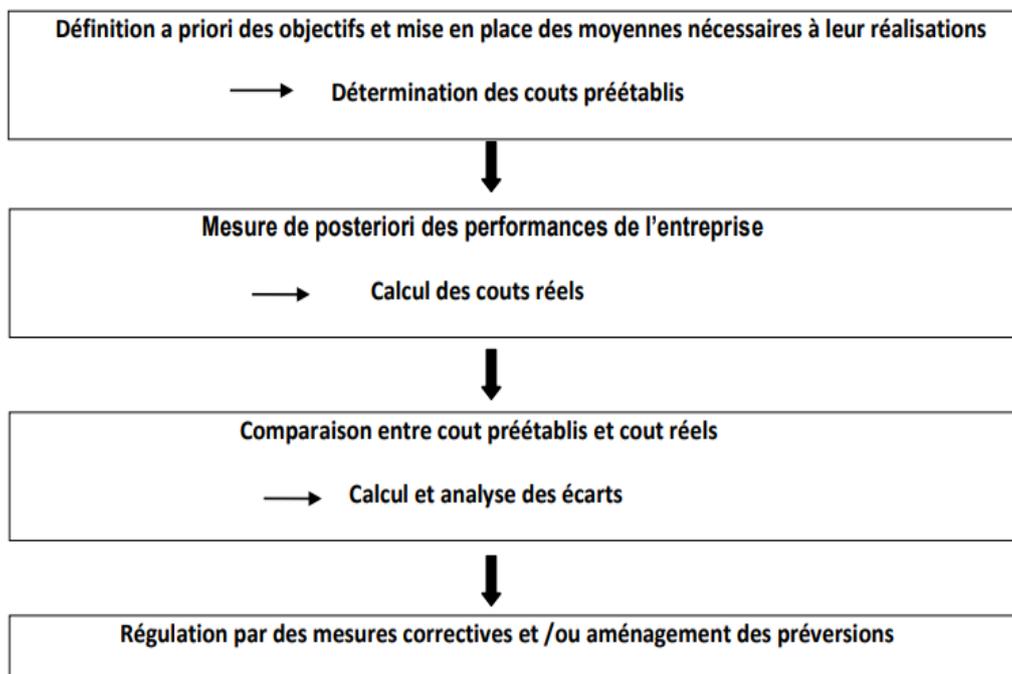
4.1. La méthode de calcul du cout préétabli

Coût préétabli : « coût évalué a priori soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion par l'analyse des écarts. » (PCG 1982). La détermination de coûts préétablis permet à l'entreprise :

- De prévoir les coûts de la période suivante.
- D'évaluer rapidement une production.

- De contrôler les conditions d'exploitation par l'étude des écarts entre prévisions et réalisations.

Figure 3. Démarche générale du contrôle des coûts



4.2. Mise en œuvre

La société Delaporte est spécialisée dans la production d'accessoires métalliques pour la fabrication de meubles. Elle produit en particulier des charnières de portes. Le bureau des méthodes et les services comptables ont permis de recueillir, pour les six mois à venir, les données suivantes concernant la production d'une charnière :

- Acier : 0.1 kg à 6 Dhs le Kg
- Main-d'œuvre directe : 15 minutes à 14 Dhs de l'heure
- Frais d'atelier : unité d'œuvre : l'heure de main-d'œuvre directe

Les charges d'atelier sont composées de 4 200 Dhs de charges fixes et de 10 Dhs de charges variables par unité d'œuvre. Cet atelier est équipé pour une activité normale de 1 000 heures par mois. Pendant le mois de février, l'entreprise a produit 3 600 charnières. Les services comptables ont déterminé le coût de production réel de février :

- Consommation de matière première : 370 kg à 5,80 Dhs le kg
- Main-d'œuvre directe : 850 heures à 14,20 Dhs l'heure
- Frais d'atelier : 4 760 Dhs

4.3. Fiche de coût standard

Fiche de coût standard unitaire

Eléments	Quantité	Prix unitaire	Coût
Métiers	0.15	6.00	0.60
MOD	0.25	14.00	3.50
Frais d'atelier	0.25	5.20	1.30
Dont variables	0.25	1.00	0.25
Fixes	0.25	4.20	1.05
Coût standard			5.40
Dont coût variables			4.35
Coût fixe			1.05

4.4. Production mensuelle « normale »

L'activité normale de l'atelier étant de 1 000 heures, l'entreprise peut, dans les conditions standard produire : $1\ 000/0,25 = 4\ 000$ charnières.

4.5. Coût standard de la production de février

Coût standard = $3\ 600 \times 5,40 = 19\ 440$ Dhs 4. Activité et production Il est important de bien distinguer la production (en nombre de produits) de l'activité (en nombre d'unités d'œuvre). Par exemple, pour une production de 3 600 unités, l'activité réelle dans l'atelier est de 850 heures et l'activité standard est de $0,25 \times 3\ 600 = 900$ heures.

La production peut parfois mesurer l'activité d'un centre d'analyse (nombre de produits vendus pour le centre de distribution) ou, de façon synthétique (et imparfaite), représenter l'activité globale de l'entreprise. Elle est alors exprimée en chiffre d'affaires.

4.6. Comparaison entre le coût réel et le coût standard : calcul des écarts

Nous comparons le coût réel au coût préétabli (standard) de la production réelle afin de déceler, au travers d'une première lecture, les causes d'écart autres que le volume de production (3 600 produits fabriqués au lieu d'une production normale de 4 000).

5. La mise en place d'une comptabilité analytique :

La société Delaporte réalise sur la production des charnières un écart favorable de 464 dirhams, dus pour l'essentiel à la main-d'œuvre qui s'est révélée plus productive que prévu. La lecture ligne par ligne du tableau permet de déceler des causes d'écarts :

- Quantités de facteurs consommés plus ou moins importantes par rapport à la norme (rendements).
- Coût de ces facteurs plus ou moins élevé qu'attendu,
- Sous-activité dans l'atelier.

Si des décisions contingentes requièrent l'utilisation de différentes méthodes d'analyse, l'entreprise a néanmoins besoin d'une information régulière et normalisée pour contrôler ses coûts, celle-ci alors obtenue par la mise en place d'une comptabilité analytique. En effet, c'est le moyen d'avoir, grâce à des procédures précises et permanentes, des éléments d'analyse périodiques et comptables dans le temps. Il devient dès lors possible, pour l'entreprise disposant d'un tel système, d'étudier les évolutions des coûts ainsi calculés, d'en mesurer les conséquences, de prendre les actions correctives les plus pertinentes et donc de maîtriser d'avantage sa gestation. Au-delà de l'action possible sur les coûts, la comptabilité analytique fournit une information indispensable à l'étude d'une grande variété de décisions, étude ou détermination de la politique de prix de vente. Elaboration de prévisions, identifications des zones de performance ou de non-performance etc.

5.1. La gestion prévisionnelle des coûts :

Faire des calculs prévisionnels afin d'essayer de prévoir l'avenir est le souci des gestionnaires ; En effet cette gestion prévisionnelle permet de choisir de contrôler l'avenir plutôt que de le subir. Aussi les objectifs d'une telle gestion sont triples :

- 1- Déterminer les coûts prévisionnels c.-à-d. prévoir à l'avance le coût de production et de revient.
- 2- Evaluer les écarts entre les coûts prévisionnels et les coûts constatés réels. En effet ; il est d'un grand intérêt pour la gestion de l'entreprise de comparer les coûts de revient réels avec des éléments homologues de référence dégagés soit de l'étude du passé; soit estimés à priori par des procédures diverses.
- 3- Analyser les causes de ces écarts afin d'envisager les actions correctives nécessaires pour la surveillance et l'étude des différences mises en lumière ; surtout ; celles qui présentent une amplitude anormale

Les données : Monsieur le directeur et gestionnaire demande chaque mois de détecter les origines des écarts constatés entre les normes de production et les résultats obtenus. Pour réaliser ce travail, il communique les informations suivantes : Les données prévisionnelles pour le mois novembre 2017:

Il avait été prévu pour :

- La production normale : 70 000 articles.
- Plaque de carton (Mat 1ère) : 40 600 m² à 6 DH le m².
- MOD: 220 h à 9 DH l'heure.

• les données réelles pour le mois 11/11 :

- la production : 67 000 articles.
- plaque du carton consommé : 38 860 m² à 7 DH le m².
- MOD: 210 h à 9.5 DH l'heure.

✓ **Coût prévisionnel pour 70 000 articles.**

Eléments	Quantité	Prix unitaire	Montant
-Plaque	40 600	6	243 600
-MOD	220	9	1 980
Coût total	70 000	3,5	245 580

Tableau 1 : Coût prévisionnel pour 70 000 articles du Cellulose de Maroc

✓ **Coût réel pour 67 000 articles.**

Eléments	Quantité	Prix unitaire	Montant
- Plaque	3 886	7	272 020
- MOD	210	9,5	1 995
Coût total	67 000	4,08	274 015

Tableau 2 : Coût réel pour 67 000 articles du Cellulose du Maroc

✓ Coût préétabli = 67 000 * 3,5 = 234 500.

✓ Ecart global = CR – CP

= 274 015 – 234 500 = 39 515 (Défavorable)

L'écart global est défavorable ; il y a lieu maintenant de le décomposer pour repérer ses origines et éventuellement prévoir des correctives.

<i>Matière première</i>	<i>MOD</i>
70 000 → 40 60	70 000 → 220
67 000 → X=38 860	67 000 → X=210

<i>Eléments</i>	<i>Quantité</i>	<i>Prix unitaire</i>	<i>Montant</i>
-Plaque	38 860	6	233 160
-MOD	210	9	1 890
Coût préétablie	67 000	3,5	235 050

Tableau 3 : le coût réel de Mat^{ré} et M.O.D de Cellulose du Maroc.

On le compare avec le coût réel (tableau 2) on trouve.

$$\text{Ecart / plaque} = 272\ 020 - 233\ 160 = 38\ 860.$$

$$\text{Ecart / MOD} = 1995 - 1890 = 105.$$

= 38 965 Défavorable.

L'écart global sur les plaques et sur la MOD doit décomposer on écart sur prix ; sur quantité et éventuellement sur les deux.

5.2. Analyse de l'écart global

<i>Eléments</i>	<i>Quantité</i>	<i>Prix unitaire</i>	<i>Montant</i>
Coût réel	Q_R	P_R	C_R
Coût préétabli	Q_P	P_P	C_P
Ecart	ΔQ	ΔP	Ecart global

Tableau 4 : l'écart global sur plaques et la M.O.D.

• Pour la matière première (plaque).

$$-E / Q = \Delta Q * PP = (38\ 860 - 38\ 860) * 6 = 0.$$

$$-E / P = \Delta P * QP = (7 - 6) * 38\ 860 = 38\ 860.$$

$$-E / E = \Delta Q * \Delta P = 0.$$

L'écart global sur la matière première est défavorable : 38860.

Pour la MOD

$$E / Q = \Delta Q * PP = (210 - 210) * 9 = 0.$$

$$E / P = \Delta P * QP = (9,5 - 9) * 210 = 105 \text{ DEF.}$$

$$E / E = 0$$

L'écart global est défavorable partout ; en effet pour la matière première l'augmentation du prix unitaire a généré un coût supplémentaire de 38860. Pour la MOD l'élément explicatif se résume dans l'augmentation du taux horaire.

5.3. La gestion budgétaire

La société établit son budget de vente.

L'Historique des ventes pour chaque article dans l'année 2017 pour les 10 mois s'établit de la façon suivante :

3CP71233		3CP72221		3CP72152		3CP71231		3FM00340		01DM792D		01DM793D		01DM014D		01DM763 2		01DM		01DM510E		01DM404E		Total	
Q ⁿ	CA	Q ⁿ	CA	Q ⁿ	CA	Q ⁿ	CA	Q ⁿ	CA	Q ⁿ	CA	Q ⁿ	CA	Q ⁿ	CA	Q ⁿ	CA	Q ⁿ	CA	Q ⁿ	CA	Q ⁿ	CA	Q ⁿ	CA
8000	9660 0	2000	3560 0	150	4650 0	150	3795 0	4400	572 0	500	9250 0	150	2850 0	150	1365 0			200	2100 0	3000	1230 00			7540	3928 67
8000	6960 0	2900	5162 0	150	4650 0	300	7590 0	5500	715 0	400	7400 0							500	5250 0	2000	8200 0	500	4750 0	8100	3901 75
1400	1228 00	4600	8188 0	250	7750 0			6500	845 0	800	1480 00	100	1900 0	220	2002 0			750	7875 0					8770	4780 45
1440	1252 80	5200	9256 0	350	1085 1					250	4625 0	500	9500 0	500	4550 0			400	4200 0					7740	3309 91
1255	1091 85	4000	7120 0	115	3565 0	325	8223 0	6500	845 0	400	7400 0	200	3800 0	220	2002 0			800	8400 0					7965	4090 38
1375	1196 25	5050	8989 0	250	7750 0	420	1062 6	6000	780 0	300	5550 0	500	9500 0	150	1365 0			450	4725 0					8645	3545 71
1455	1265 85	3500	6230 0	185	5735 0	500	1265 0	7000	910 0	180	3330 0	500	9500 0	200	1820 0									6770	2691 80
9000	7830 0	3850	6853 0	225	6975 0	692	1750 8	1150	149 5	270	4995 0	160	3040 0	100	9100 0			100	1050 0			500	2550 0	6697	2788 08
1545	1344 15	2650	4717 0	350	1085 0	350	8855 0	3500	455 0	500	8750 0	500	6500 0	250	2275 0			100	1050 0			200	2000 0	6345	3519 95
1590	1383 30	2750	4895 0	275	8525 0	750	1897 5	9000	117 0	650	1072 50			100	8200 0	95	1195 0	500	4950 0	250	1025 0	250	2375 0	7885	4172 65

Tableau 1 : Les ventes de Cellulose du Maroc pour les dix mois de 2017.

5.4. Le tableau de bord

Un tableau de bord constitue la mise en forme synthétique et pédagogique des informations utiles à un responsable pour le centre d'activité qui lui a été confié. Par vocation, c'est un outil d'information, d'alerte, de communication et d'incitation à la décision. Pour le gestionnaire le seul tableau de bord qui utilise c'est le tableau de bord comparatif.

Tableau de bord comparatif		
Analyse	Du 01/01/17au 31/12/17	Du 01/01/16 au 31/12/16
	Montant	Montant
Nombre de facteurs	146	135
Chiffre d'affaire brut	4355398,62	3672150
Remise à la ligne		
C.A commercial Remise fin de facture	4355398,62	3671150
Chiffre d'affaire net	4355398,62	3672150
C.A moyen par facture	29831,50	27201,11
Marge brut d'exploitation	4355398,62	3672150
Escomptes Marge brute	4355398,62	3672150

Tableau 2 : Le tableau de bord comparatif de cellulose du Maroc.

6. Conclusion

Dans la pratique courante de la vie d'une entreprise, la place du contrôle de gestion, son insertion dans les mécanismes de décision, sa finalité n'a évolué très sensiblement par plusieurs années. Géométrie du risque : le contrôle de gestion doit à la fois sélectionner et calculer les paramètres spécifiques, mesurer la pertinence des informations, stimuler l'avenir et la trajectoire de l'entreprise et de ses projets, servir d'outil de dialogue, de motivation et de mesure de performance, dégager les éléments essentiels. L'enseignement du contrôle de gestion doit donc pouvoir relever deux défis :

1. Intégrer des disciplines qui traditionnellement ne sont pas considérées comme proches ; les ressources humaines ; le marketing et la communication
2. S'adresser à un public dont les fonctions futures ou actuelles sont très diverses. Le contrôle de gestion concerne tous les acteurs de l'entreprise et son universalisme est la condition nécessaire de sa pertinence.

L'enfermer et le réserver à une poignée de spécialistes conduit à son rejet et à l'échec de l'entreprise qui ne peut plus gérer son risque.

BIBLIOGRAPHIE

- [1] ALCOUFFE S., BERLAND N., LEVANT Y. (2008), « "Succès" et "échec" d'un outil de gestion. Le cas de la naissance « des budgets et de la gestion sans budget », Revue Française de Gestion, vol. 34, n° 1 88-1 89, pp. 29 1-306.
- [2] ALCOUFFE S. et MALLERET V. (2004), « Les fondements conceptuels de l'ABC "à la française" », Comptabilité, Contrôle, Audit, Tome 10, vol. 2, pp. 155-178.
- [3] Brigitte DORIATH, contrôle de gestion 5 e édition, DUNOD
- [4] Doriath, Comptabilité de gestion, 2007 (4e édition)
- [5] Doriath, Contrôle de gestion, 2008 (5e édition)
- [6] C. ET M. ZAMBOTTO, Gestion financière, finance d'entreprise, 2006 (7e édition)
- [7] C. ET M. ZAMBOTTO, Exercices de gestion financière – Finance d'entreprise, 2007 (2e édition)
- [8] Didier Leclère, «L'essentiel de la comptabilité analytique », Éditions d'Organisation, 2004
- [9] GILLES BAROUCH, le tableau de bord de suivi, Éditions Livres à Vivre, 2005
- [10] R. Maéso, «Comptabilité financière» - Opérations courantes, 2007 (8 e édition)
- [11] R. Maéso, Exercices de comptabilité financière - Opérations courantes, 2007 (4 e édition)
- [12] R. Maéso, Comptabilité financière - Opérations d'inventaire, 2007 (7 e édition)
- [13] R. Maéso, Exercices de comptabilité financière - Opérations d'inventaire, 2005 (2 e édition)
- [14] R. Maéso, Comptabilité financière approfondie, 2008 (6 e et 7 e édition)
- [15] M. MEAU, «Exercices de comptabilité approfondie», 2006 (2e édition)
- [16] R. Obert, Fusion – Consolidation, comptabilité des groupes .2008
- [17] Philippe Lorino, René Demeestère, Nicolas Mottis, Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, Dunod, 2006
- [18] SABINE SÉPARI, Claude ALAZARD, DCG 11, contrôle de gestion, 2e édition, DUNOD, 2010
- [19] Sylvie Gerbaix, Le contrôle de gestion, PUF, 2006
- [20] V. Buffet, Exercices de contrôle de gestion, 2006 (2e édition)