



Thème

Gestion du passage d'un quasi monopole à une situation
de forte concurrence :

Cas de la Société Centrale Des Boissons Gazeuse
(SCBG)

Enseignant encadreur
Abdelmounim. Biade

Travail réalisé par
Bouchra EL OMARI Halima EL'MCHAOURI

Novembre 2003

Remerciements

*Nous tenons tout d'abord à exprimer toute notre gratitude à l'égard de Monsieur **Assou Mahzi**, Directeur Général de la Société Centrale des Boissons Gazeuses, pour nous avoir présenté la possibilité de passer notre stage à la SCBG et pour nous avoir assisté et orienté tout au long de la période de notre présence à la société. Ce travail n'aurait sûrement pas pu être possible sans ses précieuses orientations et sa disponibilité.*

Nous sommes également reconnaissantes à Monsieur Abdellatif Chahi qui a maintenu dans la société l'atmosphère nécessaire pour nous permettre de mener à bien notre étude.

Nos remerciements s'adressent spécialement à Messieurs :D.Mrini, Ennajih, R.Benkacem, A.Zouiten, El Haychou, M.Zoubir.

Nous ne saurons enfin clore cette liste sans remercier tout le personnel de la SCBG qui nous a facilité de près ou de loin le passage dans cette société.

Table des matières

<u>INTRODUCTION GENERALE</u>	<u>4</u>
<u>PARTIE 1 : MONOPOLE ET CONCURRENCE THÉORIE ÉCONOMIQUE ET RÉGLEMENTATION JURIDIQUE</u>	<u>9</u>
<u>SECTION 1 : THÉORIES DU MONOPOLE ET DE LA CONCURRENCE</u>	<u>10</u>
<i>Paragraphe 1 : Analyse du monopole.....</i>	<i>10</i>
<i>Paragraphe 2 : Analyse de la concurrence.....</i>	<i>17</i>
<u>SECTION 2 : DROIT & CONCURRENCE.....</u>	<u>24</u>
<u>LA LOI SUR LA LIBERTÉ DES PRIX ET DE LA CONCURRENCE : EXPÉRIENCE MAROCAINE</u>	
<i>Paragraphe 1 : Présentation de la loi</i>	<i>24</i>
<i>Paragraphe 2 : Champ d'application et grandes lignes de la loi.....</i>	<i>26</i>
<u>PARTIE 2 : ORGANISATION DE L'ENTREPRISE ET CONTRÔLE DE GESTION</u>	<u>29</u>
<u>SECTION 1 : LES COMPOSANTS FONDAMENTAUX DE L'ORGANISATION</u>	<u>30</u>
<u>SECTION 2 : LES DÉCLINAISONS DE LA CONFIGURATION ORGANISATIONNELLE ORIGINELLE</u>	<u>32</u>
<u>PARTIE 3 : PASSAGE DU MONOPOLE À LA CONCURRENCE : CAS PRATIQUE</u>	
<u>SCBG.....</u>	<u>36</u>
<u>SECTION 1 : PRÉSENTATION DE LA SOCIÉTÉ.....</u>	<u>37</u>
<i>Paragraphe 1 : Création de la SCBG.....</i>	<i>37</i>
<i>Paragraphe 2: L'organisation</i>	<i>37</i>
<i>Paragraphe 3 : Le marché des boissons gazeuses.....</i>	<i>38</i>
<i>Paragraphe 4 : Les différents concurrents de la SCBG :</i>	<i>38</i>
<i>Paragraphe 5 : Les produits de la SCBG :.....</i>	<i>38</i>
<u>SECTION 2 : STRUCTURE ORGANISATIONNELLE ET MODÈLE DE DÉTERMINATION DES COÛTS</u>	
<u>EN SITUATION DE MONOPOLE</u>	<u>39</u>
<i>Paragraphe 1 : Structure organisationnelle de l'entreprise</i>	<i>39</i>
<i>Paragraphe 2 : Modèle de détermination des coûts</i>	<i>49</i>
<i>Paragraphe 3 : Organisation du contrôle de gestion</i>	<i>52</i>
<u>SECTION 3 : DIAGNOSTIC DE LA SCBG SUITE AU PASSAGE À LA CONCURRENCE ET IDENTIFICATION DES FACTEURS CLÉS DE SUCCÈS</u>	<u>53</u>
<i>Paragraphe 1 : Diagnostic stratégique de la SCBG et facteurs clés de succès</i>	<i>54</i>
<i>Paragraphe 2 : Diagnostic du système de contrôle de gestion.....</i>	<i>62</i>
<u>SECTION 4 : PLAN D'ACTION.....</u>	<u>69</u>
<i>Paragraphe 1 : Plan stratégique 2001-2003</i>	<i>69</i>
<i>Paragraphe 2 : Rejet du plan stratégique 2001-2003</i>	<i>71</i>
<i>Paragraphe 3 : Plan d'action d'urgence.....</i>	<i>72</i>

<u>PARTIE 4 : ANALYSE CRITIQUE DU PLAN D'ACTION MIS EN PLACE PAR LA SCBG ET RECOMMANDATIONS</u>	<u>80</u>
<u>SECTION 1 : ANALYSE CRITIQUE DE LA STRUCTURE ORGANISATIONNELLE DU CONTRÔLE DE GESTION ET DE SES MISSIONS</u>	<u>81</u>
<i><u>Paragraphe 1 : Analyse critique de l'organisation du contrôle de gestion.....</u></i>	<i><u>81</u></i>
<i><u>Paragraphe 2 : Analyse critique des missions du contrôle de gestion</u></i>	<i><u>83</u></i>
<u>SECTION 2 : ANALYSE CRITIQUE DE LA MÉTHODE DE CALCUL DES COÛTS.....</u>	<u>84</u>
<i><u>Paragraphe 1 : Analyse du processus de fabrication.....</u></i>	<i><u>85</u></i>
<i><u>Paragraphe 2 : Détermination des activités.....</u></i>	<i><u>89</u></i>
<i><u>Paragraphe 3 : Choix de la méthode de calcul des couts</u></i>	<i><u>100</u></i>
<i><u>Paragraphe 4 : Délimitation des éléments incorporables</u></i>	<i><u>100</u></i>
<i><u>Paragraphe 5 : Les principes d'affectation et d'imputation des charges et des produits</u></i>	<i><u>101</u></i>
<u>CONCLUSION</u>	<u>106</u>
<u>BIBLIOGRAPHIE.....</u>	<u>108</u>

INTRODUCTION GENERALE

L'entreprise évolue dans un environnement turbulent dominé par des facteurs de compétitivité. Elle se trouve donc obligée de disposer d'un avantage concurrentiel lui permettant de garantir sa survie. Cet avantage est fondé sur les coûts, sur la différenciation ou sur les deux simultanément. Les stratégies élaborées doivent par conséquent traduire cet avantage concurrentiel et viser, la pénétration du marché, le maintien, ou le développement de la part devenue nécessaire à sa croissance ou à défaut à sa survie.

Cependant, les entreprises ne sont pas toutes conscientes de l'importance de se démarquer par rapport à la concurrence. En effet, tout dépend de l'environnement économique dans lequel elles opèrent : un environnement monopolistique ou concurrentiel. Dans le premier type d'environnement, le consommateur subit le prix qui lui est imposé par le monopoleur. Ce dernier, se soucie donc très peu de ses coûts et de leur optimisation.

Néanmoins, cette situation n'est qu'une caractéristique des époques anciennes. Ainsi, suite aux développements économiques engendrés par la montée en puissance du capitalisme, les situations de monopole ont elles été abolies, à l'exception de certains secteurs où la réglementation des prix est une nécessité pour protéger le consommateur (produits de première nécessité), et les entreprises d'aujourd'hui se trouvent à priori contraintes à opérer dans des contextes économiques caractérisés par une très forte concurrence. Ce phénomène devient d'autant plus contraignant que la mondialisation et l'ouverture des frontières prennent une grande envergure.

Face à ces profondes mutations économiques et à la métamorphose de l'environnement concurrentiel, les entreprises, se trouvent aujourd'hui plus qu'avant devant l'obligation de revoir leurs stratégies de défense et/ou d'attaque, et par là même leurs organisations et leurs outils de gestion .

Elles sont ainsi amenées à développer des modes de management futuristes et des systèmes de gestion fondés sur la prévision de l'avenir pour mieux l'appréhender et le cerner.

Les outils ainsi mis en œuvre peuvent abonder et varier selon les besoins de l'entreprise. Mais, il existe des outils communs, utilisés par la majorité des entreprises tels que le diagnostic et la planification stratégique. Ainsi, pour réagir à un environnement, il faut d'abord se situer par rapport à celui-ci et rechercher les opportunités offertes et les menaces présentes. Une fois cette analyse de l'environnement externe réalisée, il y a lieu de confronter les opportunités et les menaces de l'environnement par rapport aux forces et aux faiblesses de l'entreprise. Tel est l'objet du diagnostic stratégique.

Le résultat de ce diagnostic est la planification stratégique qui retrace la trajectoire que vont suivre les activités de l'entreprise à long terme. Elle consiste à définir des objectifs et les

moyens à mettre en œuvre pour les réaliser. Le plan ainsi obtenu, doit être décliné à différents niveaux hiérarchiques et fonctionnels pour permettre à chaque intervenant de prendre connaissance de son rôle dans le cadre de la stratégie fixée. Se crée alors une interface entre la Direction Générale et les différents centres opérationnels. Cette interface est assurée par le contrôle de gestion, qui se charge de la régulation sur le moyen terme en contrôlant la transformation des objectifs de long terme en actions courantes.

Il apparaît donc clairement que le contrôleur de gestion est le catalyseur et l'animateur du processus de mise en oeuvre de la stratégie envisagée par l'entreprise pour faire face à son environnement.

Ce rôle de catalyseur trouve sa substance dans le conseil qu'il apporte aux opérationnels, dans le maintien de la cohérence qu'il assure, dans la diffusion de l'information et dans ses attitudes de communication.

Cependant, l'apport du contrôleur de gestion à la Direction Générale et à l'entreprise dépend d'une part de sa place au sein de la structure de la société et des outils qu'il utilise. Ainsi son rôle dans le pilotage de la performance et dans la définition et la mise en oeuvre de la stratégie se trouve-t-il limité.

Problématique de la SCBG

La SCBG est spécialisée dans la production et la commercialisation des boissons gazeuses, où elle a toujours opéré jusqu'en 2001 en situation de quasi monopole.

Cette situation a permis à la société de gérer confortablement son activité sans trop se soucier de ses coûts et de leur optimisation. Cependant l'environnement de la SCBG s'est transformé radicalement dans les trois dernières années. Cela s'est exprimé d'abord par une baisse globale du marché et l'apparition de nouveaux concurrents.

Par ailleurs, le changement de la donne concurrentielle a remis en question la politique de distribution de la société sachant que les revendeurs sont le canal privilégié de la concurrence alors que la SCBG privilégie les détaillants au détriment des premiers.

La concurrence ne se limitera pas à ce stade mais risque d'affecter aussi les marchés amont (fournisseurs).

Tous ces éléments réunis, impliquent une redéfinition de l'organisation de son contrôle de gestion et de son système de calcul des coûts. L'objectif étant de mieux les maîtriser et de les optimiser, chose qui va lui permettre d'être plus compétitive sur le marché local et international, et d'être réactive au changement de son environnement.

Une redéfinition des missions du contrôle de gestion et un bon système de calcul des coûts, devraient constituer les piliers fondamentaux des décisions stratégiques de la SCBG et l'outil privilégié pour prendre les bonnes décisions à court terme et à éclaircir la vision stratégique de la société.

Le présent rapport intitulé « Gestion du passage d'un quasi monopole à une situation de forte concurrence : cas de la SCBG » essaye de répondre à cette problématiques en suivant la démarche suivante :

Avant d'entamer tout aspect pratique, nous avons jugé utile de rappeler quelques théories concernant le monopole et la concurrence, ainsi que les dires de la loi marocaine concernant ce sujet. Tel est l'objet de la première partie de ce mémoire.

La seconde partie consiste à passer en revue, l'impact de l'environnement qu'il soit monopolistique ou concurrentiel, sur l'organisation de l'entreprise et de là même sur la structure et les missions du contrôle de gestion. La deuxième partie répond à ce soucis.

L'exposé du cas pratique de la SCBG fait l'objet de la troisième partie. Celle ci, décrit d'abord la structure de la société et du contrôle de gestion, et le modèle de calcul des coûts en situation de quasi monopole. Ensuite elle passe en revue, les différents diagnostics réalisés par la société en situation de crise pour aboutir au plan d'action à mettre en œuvre.

La quatrième partie s'articule autour de l'analyse critique que nous avons effectuées à ce plan d'action en proposant l'ossature d'un modèle de comptabilité analytique d'exploitation permettant le calcul des coûts, et des recommandations quand à l'organisation et les missions du contrôle de gestion.

“ Le prix de libre concurrence, est le plus bas qui puisse être obtenu, que les vendeurs peuvent communément se permettre d’accepter tout en poursuivant leur activité ; le prix de monopole est le plus élevé que l’on peut extraire des acheteurs et qu’on suppose qu’ils consentiront à donner ”

Adam Smith

Partie 1 : Monopole et Concurrence Théorie économique et réglementation juridique

Section 1 : Théories du monopole et de la concurrence

Paragraphe 1 : Analyse du monopole

1) Les monopoles - travers l'histoire

Un monopole peut être défini comme la situation dans laquelle il y a un seul vendeur sur le marché.

Cette notion a évolué à travers l'histoire pour prendre les formes que nous connaissons aujourd'hui, bien que le développement du capitalisme et la libéralisation des marchés qui l'a accompagné aient dû les faire disparaître.

Dès l'origine, donc, le terme de monopole est associé à l'idée de privilège conféré par le pouvoir central, souvent comme récompense de loyaux services et surtout comme des royalties, c'est à dire, des redevances qui pourront être récupérées à travers le système fiscal.

Les situations de monopole caractérisent, de ce fait, des pans entiers de l'activité économique : organisation du travail en corporations, concessions exclusives du commerce colonial aux grandes compagnies, manufactures royales pour l'industrie naissante, etc.

Avec le développement du capitalisme, qui suppose l'extension des marchés et le règne de la concurrence, la plupart des barrières à l'entrée, la plupart des barrières à l'entrée, caractéristiques des situations de monopole, sont supprimées. Dès lors, pourquoi et comment existe-il encore aujourd'hui des situations de monopole ?

2) Les causes du monopole

Les monopoles de notre quotidien, n'ont pas été produits par une cause unique : certains sont l'aboutissement de processus de concentrations, de fusions, de stratégies d'élimination de la concurrence, plus ou moins favorisée par la disposition de certains avantages (propriété de ressources naturelles, inventions). D'autres structures, quoique comportant plusieurs entreprises, constituent des monopoles de fait. C'est le cas des ententes pour le partage des marchés comme les cartels^(*).

En l'absence de protection réglementaire, il n'y a guère de monopoles « parfaits » qui contrôlent durablement la totalité du marché d'un produit : les monopoles sont souvent limités dans l'espace à un territoire géographique (localité, région, nation), dans le temps à une échéance (comme le temps de réaction des concurrents potentiels pour trouver un équivalent à un

^(*) Le cartel se comporte comme un monopole composé de plusieurs entreprises qui s'entendent pour faire face, seules à toute la demande du marché. La première étape consiste à déterminer la fonction de demande du marché et à dériver ensuite la recette marginale qui y est associée. L'étape suivante consiste à déterminer le coût marginal de production de l'ensemble des entreprises membres du cartel. La troisième étape permettra de déterminer la quantité produite totale qui permet de maximiser le profit joint. Ce choix détermine en fin de compte le prix du marché. La quatrième étape consiste finalement à imposer des quotas de production que chaque membre du cartel doit respecter. Ce quota doit être tel que le coût marginal de production de chaque entreprise est égal à la recette marginale. L'entreprise qui a le coût marginal le plus bas (pour une quantité donnée) aura une part de marché supérieure à celle des autres.

produit nouveau. En fait la plupart de vrais monopoles prospèrent à l'abri de barrières installées par les pouvoirs publics sous une forme ou une autre. Ainsi en Europe l'exercice du monopole se manifestait soit sous forme des statuts juridiques d'administration ou d'établissements publics (la poste, France Telecom), ou encore, sous forme de concessions accordées à des entreprises privées sous le contrôle de commissions indépendantes des pouvoirs politiques. Autres exemples de protection réglementaire : les brevets pour une durée de 20 ans en France.

Parmi les autres causes du monopole, on peut citer l'absence de substituts proches. Dans ce cas de figure, l'élasticité - prix croisée doit être faible voire nulle. Cela accroît le pouvoir de marché de l'entreprise. Les économies d'échelles constituent à leur tour des barrières à l'entrée favorisant les monopoles. En effet, la production est caractérisée par un coût fixe important et un coût marginal constant et relativement faible. Dans ces conditions, le coût moyen est sans cesse décroissant.

3) Les enjeux politiques et économiques du monopole :

Cette disparité des situations s'accompagne d'une diversité des raisons qui ont poussé les législateurs à installer des monopoles :

Raisons politiques

- Intérêt pécuniaire évident pour le budget de l'Etat
- Notion de service public impliquant un droit égal de tous les citoyens à certains services comme le téléphone ou l'électricité
- Impératif de sûreté dans le cas par exemple du monopole de l'émission des billets de banque

Raisons économiques

L'action des pouvoirs publics semble suivre l'évolution des idées économiques : ainsi même si nationalisation n'est pas forcément synonyme de monopole, la théorie keynésienne a inspiré en France le souci de contrôler les grands secteurs de l'économie et d'orienter l'investissement.

La déréglementation n'est toutefois que l'épisode le plus récent d'une longue série de condamnations des monopoles. En effet dès le milieu du 18^{ème} siècle les économistes keynésiens et physiocrates le dénonçaient comme pervertissant l'« ordre naturel » des échanges et réclamaient la liberté du commerce.

4) Le calcul du monopole :

L'objectif du monopole est la maximisation du profit total. Il suffit alors de connaître la demande sur le marché, et la fonction de coût du monopole pour en déduire le niveau de production optimal et le prix de vente associé. Il s'agit de trouver la quantité à produire (Q) telle que :

$$\Pi(Q) = RT(Q) - CT(Q) \text{ soit maximum}$$

avec :

Π : profit total

RT : recette totale

CT : coût total

La réalisation du profit maximum est conditionnée par l'atteinte de l'optimum économique défini par l'égalité entre Recette marginale et Coût marginal : **$Rm(Q) = Cm(Q)$**

\square La recette totale du monopole

En concurrence, les entreprises considèrent le prix de vente comme une donnée exogène. Le monopoleur est seul face à la demande et il connaît le prix maximum que les consommateurs sont prêts à payer pour acquérir une certaine quantité du bien ou du service qu'il offre sur le marché.

Par ailleurs, une hausse de la quantité vendue, se traduit par une baisse du prix sur le marché, mais cette diminution est plus que compensée en termes relatifs, par l'accroissement des ventes. La conséquence en est que la recette totale du monopole, définie par **$RT(Q) = Q * P(Q)$** , s'accroît.

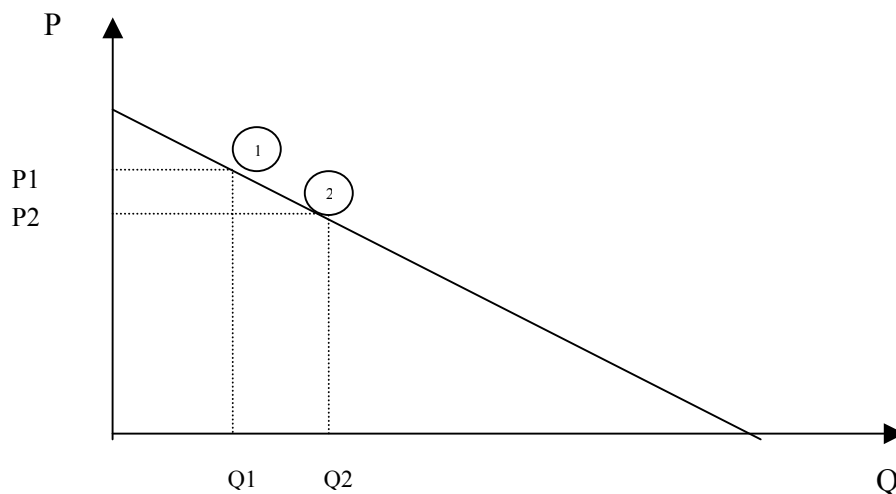
\square Revenu marginal

L'entreprise en situation de concurrence est price-taker. Le monopole est price-maker. L'entreprise en concurrence prend le prix du marché comme donné et ajuste son output de manière à égaliser le coût marginal au prix du marché. Lorsque le monopole produit une unité d'output supplémentaire, il subit une réduction de prix sur les outputs supplémentaires qu'il vendait à un prix plus élevé auparavant. Cette réduction de prix lorsque l'output augmente nous conduit à la notion de revenu marginal.

Le revenu marginal représente le changement dans les revenus totaux pour chaque changement d'unité dans les quantités demandées.

Formellement :

$$Rm = \frac{\rho RT}{\rho Q}$$



En passant du point 1 au point 2 , le monopole subit deux effets contradictoires sur sa recette totale :

- une hausse liée à l'augmentation de la quantité vendue
- une baisse liée à la diminution du prix de vente unitaire

Le premier effet lié à la variation de la quantité produite est appréhendé par le terme :

$$\rho Q * P = (Q_2 - Q_1) * P_2$$

Le deuxième effet lié à la variation du prix est mesuré par le terme :

$$\rho P * Q = (P_2 - P_1) * Q_1$$

La variation de la recette totale du monopole peut donc être exprimée de la manière suivante :

$$\rho RT = \rho P * Q + \rho Q * P$$

La recette marginale est le rapport entre la variation de la recette totale et la variation de la quantité :

$$\begin{aligned}
 Rm &= \frac{\rho RT}{\rho Q} \\
 &= \frac{\rho P * Q + \rho Q * P}{\rho Q} \\
 &= \frac{\rho P * Q}{\rho Q} + P \\
 &= P \left[\frac{\rho P}{\rho Q} * \frac{Q}{P} + 1 \right] \\
 Rm &= P \left[1 - \frac{1}{e_p^d} \right]
 \end{aligned}$$

e_p^d : élasticité de la demande par rapport au prix

$$e_p^d = - \frac{\Delta Q / Q}{\Delta P / P}$$

Le revenu marginal est inférieur au prix étant donné que la vente d'une unité supplémentaire d'output conduit à un mouvement vers le bas sur la fonction de demande et par conséquent à une réduction de prix et une perte de revenu sur des unités qui auraient pu être vendues à des prix plus élevés.

5) Pouvoir du monopole et consommateur :

Le monopole choisit un niveau d'output de telle sorte qu'il y ait égalité entre coût marginal et revenu marginal.

Rappelons que :

$$Rm = P \left[1 - \frac{1}{e_p^d} \right]$$

L'élasticité de la demande par rapport au prix indique la sensibilité de la quantité demandée par rapport au prix. Si l'élasticité est de 1, une variation de 1% du prix entraîne une variation de 1% de la quantité demandée. Lorsque l'élasticité de la demande par rapport au prix est très élevée, la quantité demandée est très sensible au prix, la demande est fortement élastique. Une élasticité de 5 implique qu'une augmentation (diminution) de 1% du prix entraîne une diminution (augmentation) de 5% de la demande.

Cette notion permet d'introduire l'indice de Lerner qui mesure le degré de pouvoir de marché. Partant de la relation :

$$R_m = P \left[1 - \frac{1}{e_p^d} \right] = C_m$$

on a

$$\frac{P - C_m}{P} = \frac{1}{e_p^d}$$

On remarque facilement que le coût marginal est inférieur au prix. L'importance de l'écart entre le prix et le coût marginal, exprime la capacité du monopole à faire payer au consommateur un prix supérieur au coût de production ; on peut donc considérer cet écart comme une mesure du pouvoir du monopole, et dans ces conditions, on montre que le pouvoir du monopole est d'autant plus important que la demande est plus rigide. En termes plus simples, le vendeur en situation de monopole fixe un prix d'autant plus élevé que les consommateurs sont attachés au produit et réagissent moins aux variations de son prix.

Le pouvoir du monopole peut aller plus loin : en pratiquant la discrimination des prix, le monopole peut encore accroître ses profits et confisquer ce qu'on appelle le « surplus des consommateurs ».

□ La discrimination des prix par le monopoleur

Le surplus du consommateur pour une quantité donnée d'un bien est la différence entre ce qu'il est disposé à payer pour se la procurer et le prix qu'il paye effectivement . Ce surplus sera donc d'autant plus élevé qu'il attache d'avantage d'utilité au bien et que le prix demandé par le vendeur est plus bas. Or, les différentes catégories de consommateurs n'ont en général pas les mêmes dispositions à payer (cela dépend de leur goût bien sur, mais aussi de leur revenu, âge, etc.)

La discrimination consiste à exploiter, au sens fort du terme, cette hétérogénéité de la demande en pratiquant, lorsque c'est possible, des prix différents selon les catégories de consommateurs (tarifs étudiants, réduction pour familles nombreuses, billets de groupe), selon la période (tarifs basse et haute saison) ou en combinant les deux.

6) Les avantages du monopole:

□ Le monopole naturel

Le prix de monopole serait plus élevé que le prix de concurrence. Cependant ce n'est pas toujours le cas. Il peut se faire en effet que la production par une seule entreprise soit plus avantageuse pour la collectivité que la juxtaposition de la production de plusieurs sociétés. On dit dans ce cas qu'il y a *monopole naturel*. Une telle situation est le plus souvent la conséquence d'économies d'échelle, provoquées notamment par l'existence de coûts fixes d'infrastructure très élevés, ou d'économies d'envergure : on la rencontre en particulier lorsque la production est organisée en réseau (électricité, eau, distribution de la télévision par câble). Il serait donc irrationnel sur le plan économique de vouloir à tout prix instaurer la concurrence dans ce cas

□ Innovations et monopole

L'innovation est la découverte et l'intégration des nouveautés dans les activités de l'entreprise. Elle peut correspondre à de nouveaux procédés de production et de commercialisation, à une nouvelle organisation ou à un nouveau produit. Dans les premiers cas, on parle d'innovation de procédé et dans le dernier cas, d'innovation de produit.

En vue de développer cette innovation, les firmes investissent en Recherche et Développement (R&D). Dans les pays développés, on peut caractériser les industries par le ratio de leurs dépenses en R&D à leur chiffre d'affaire. L'aérospatiale **23%**, la bureautique et l'informatique **18%** et la pharmacie **9%** sont des industries avec un ratio élevé de R&D. L'alimentation, raffinerie, imprimerie et textile sont des industries avec un ratio inférieure à **1%**.

S'intéresser à l'innovation revient à entrer dans la boîte noire qui caractérise la firme et sa technologie dans l'analyse micro-économique de base.

La découverte d'une nouvelle technologie plus efficace et sa protection de l'imitation par les concurrents (par exemple grâce à un brevet) peut donner à la firme innovatrice un avantage concurrentiel remarquable. Dans le cas d'une innovation majeure, cela peut même permettre à la firme d'obtenir le monopole de son industrie. Mais cela ne dépend pas uniquement des considérations techniques. Le contexte institutionnel et les relations verticales jouent aussi un rôle considérable dans la détermination de l'impact d'une innovation sur la structure industrielle (ex. Microsoft avec Windows...).

Paragraphe 2 : Analyse de la concurrence

La socialisation des individus s'accomplit à l'occasion de l'échange, c'est donc sur le marché, lieu de l'échange, que sont conciliées leurs décisions contradictoires. Relativement vague à l'origine, la définition et le rôle de la concurrence dans la théorie économique vont se préciser en fonction des développements et des objectifs de celle-ci, pour aboutir au concept de «concurrence parfaite».

1) La concurrence pour les classiques

Quand la quantité d'une marchandise mise sur le marché ne peut satisfaire la demande qui en est faite, certains clients potentiels sont disposés à surenchérir sur le prix initialement proposé. Une compétition s'établit entre eux, amenant le prix de marché à s'élever plus ou moins au-dessus du prix naturel. Dans cette conception de Smith, la concurrence apparaît déjà comme un mécanisme qui permet de comprendre comment la hausse (ou la baisse) du prix de marché peut ajuster l'offre et la demande d'une marchandise donnée. Le rôle du marché reste cependant limité dans la perspective classique: la valeur (ou prix naturel) des marchandises est déterminée hors marché par les coûts de production, et le prix effectivement payé ne s'en écarte que pour combler l'écart entre offre et demande. Cette première version de la concurrence n'est pas vraiment détachée du sens courant qui implique la rivalité – rivalité qui pousse, selon le cas, certains des acheteurs ou des vendeurs à agir sur le prix, amenant par là l'équilibre du marché.

2) La concurrence comme solution de l'·change

La «loi de l'offre et de la demande» sur un marché permet de parvenir à l'équilibre en accroissant le prix quand la demande excède l'offre et vice versa. Cet équilibre constitue le problème essentiel de l'échange sur tous les marchés: il s'agit de déterminer les conditions d'établissement d'un système de prix tel que, d'une part, la satisfaction (on dit aussi l'utilité) de chaque participant à l'échange soit maximale et tel que, d'autre part, il n'y ait ni excédent ni pénurie sur aucun marché, les quantités offertes de chaque marchandise étant égales aux quantités demandées.

La concurrence permet en pratique d'aboutir au même résultat. Il suffit, d'examiner dans notre monde quotidien le fonctionnement de certains marchés particulièrement bien organisés, comme les marchés boursiers, pour avoir un exemple de la manière dont les prix peuvent en fait

être établis à la satisfaction générale des échangistes: la concurrence sur le marché n'est rien d'autre que la solution pratique, par hausse et baisse du prix, du problème de l'échange.

3) Concurrence et commissaire-priseur

Pour illustrer la manière dont le fonctionnement d'un marché bien organisé permet d'aboutir en pratique au prix d'équilibre, il suffit de reprendre une fiction classique de la littérature économique, le fameux «scénario du commissaire-priseur». Son rôle est tenu par un ordinateur central programmé selon les impératifs de la «loi de l'offre et de la demande».

Supposons qu'on veuille établir le prix d'une marchandise bien spécifiée; supposons aussi que chaque échangiste, acheteur ou vendeur, est relié à un ordinateur central grâce à un terminal ou à un Minitel. À l'ouverture du marché, un prix est affiché sur l'écran, au hasard; chacun réagit en saisissant au clavier les quantités de marchandise qu'il se propose d'acheter ou de vendre à ce prix; l'ordinateur centralise les informations, calcule l'écart éventuel entre l'offre et la demande et affiche, conformément à son programme, soit un prix inférieur au prix initial si cet écart est positif, soit un prix supérieur dans le cas contraire. L'opération est répétée jusqu'à ce qu'on parvienne au prix d'équilibre pour lequel offre et demande sont égales; l'échange a alors lieu à la satisfaction générale, puisque chacun peut effectivement trouver sur le marché la quantité qu'il souhaite acheter ou vendre à ce prix.

Cet exemple, destiné à illustrer ce qu'on a appelé le «cheminement vers l'équilibre», renvoie à une organisation possible des échanges sur un marché. On pourrait en inventer – et en réalité il y en a – d'autres (Bourses de valeurs, marchés des changes, marchés agricoles). La situation se complique cependant lorsqu'on cherche à imaginer comment on pourrait résoudre «en pratique» le problème de l'équilibre général sur tous les marchés. Il faudrait pour cela trouver les modalités d'une procédure de tâtonnement généralisé, l'ordinateur central affichant par exemple les prix de toutes les marchandises et interrogeant tous les consommateurs autant de fois que nécessaire. Inutile d'insister sur le caractère irréaliste d'une telle organisation... Les recherches dans ce domaine sont encore dans l'enfance et aujourd'hui, pour les théoriciens néo-classiques, la notion de concurrence est déconnectée de la réalité: la concurrence est devenue la forme idéale d'organisation des marchés.

4) L'hypothèse centrale de la concurrence parfaite

Si les décisions des échangistes, prises dans leur ensemble, aboutissent à la fixation des prix de marché, chacun des acteurs économiques se conduit comme s'il n'avait sur eux aucune influence directe: il réagit aux prix affichés sur son écran, en toute indépendance de ce que peuvent faire les autres dans le même temps ou ultérieurement, en indiquant combien il offre ou il demande de marchandises à ces prix.

Nous venons d'énoncer l'hypothèse centrale de ce qu'il est convenu d'appeler le modèle de la concurrence parfaite: offreurs et demandeurs considèrent les prix comme donnés et s'adaptent par les quantités (on dit parfois que ce sont des price takers). Il faut souligner que toute connotation de rivalité a disparu de cet énoncé (acheteurs et vendeurs n'ont en aucune manière le sentiment d'être en compétition) et l'on peut dire que, si sur le marché il y a désormais de la concurrence parfaite, il n'y a plus de concurrents à proprement parler.

La concurrence parfaite a donc un caractère totalement impersonnel, et si le concept des économistes est aux antipodes de la concurrence du monde des affaires, c'est bel et bien parce que sa fonction théorique n'est pas de rendre compte du comportement effectif des entrepreneurs, mais de contribuer à résoudre le problème de l'équilibre général.

5) Les caractéristiques de la concurrence parfaite

Pour parvenir à une situation d'équilibre général des marchés, il faut que la concurrence parfaite règne sur chacun, qu'il soit «parfaitement concurrentiel». Or, si un tel marché est par sa nature même une représentation idéale (les échangistes s'y comportent «comme si»), on peut néanmoins tenter de déterminer l'organisation qui devrait être celle des marchés concrets pour que le comportement des échangistes puisse se conformer à cet idéal. On distingue habituellement quatre caractéristiques dites «conditions de la concurrence pure et parfaite».

➤ *L'atomicité en matière de concurrence*

Si, tels des atomes, les producteurs comme les consommateurs sont nombreux et de petite taille par rapport à la dimension du marché, si toute coalition leur est interdite, chacun agira indépendamment des autres et conformément à l'idéal concurrentiel: aucun acheteur ne sera suffisamment important pour obtenir des conditions privilégiées; aucun vendeur ne pourra

affecter le prix du marché en modifiant son offre; les groupements d'intérêts, qui pèsent sur les transactions, tels que syndicats, associations de consommateurs, cartels ou ententes tacites entre producteurs seront évidemment exclus.

➤ ***La transparence en matière de concurrence***

À défaut de commissaire-priseur pour centraliser et publier l'information, il faut, pour que la rationalité des agents puisse s'exercer, supposer que les acheteurs sont parfaitement informés sur les prix pratiqués par les différents vendeurs, mais aussi que les entreprises connaissent le prix auquel elles peuvent écouler leur production; sinon, le prix de marché pourrait ne pas être unique.

➤ ***L'homogénéité des produits en matière de concurrence***

Il ne doit pas y avoir de différence de qualité, réelle ou imaginaire, entre les produits présents sur le marché; aucun acheteur ne doit avoir de raison pour préférer le produit d'un vendeur à celui d'un autre, une marque à une autre; sinon, il faudrait admettre que le prix n'est plus le seul signal auquel réagissent les échangistes.

➤ ***L'absence de barrières à l'entrée dans le cadre de la concurrence***

Dans le scénario du commissaire-priseur, on a implicitement supposé que les marchandises sont déjà produites lorsque les échangistes se présentent sur le marché (cas de l'échange pur). Lorsqu'on traite du cas plus général de l'équilibre simultané de tous les marchés (échange avec production), il faut admettre que les entreprises choisiront de produire telle marchandise ou telle autre en fonction des perspectives de profit. Il faut donc, en bonne logique, poser en principe que l'entrée et la sortie du marché sont totalement libres.

6) Les marchés parfaitement concurrentiels

Tout est désormais en place pour célébrer les vertus de la concurrence. En effet, si les marchés sont parfaitement concurrentiels, les prix qui s'y établissent possèdent des propriétés tout à fait remarquables et sont la source de nombreux avantages économiques: la répartition de la production entre les entreprises est efficace (il ne saurait y avoir une autre répartition procurant la même production à un coût total aussi bas, et ce pour chaque marchandise); la distribution des quantités disponibles de chaque marchandise entre les consommateurs est la meilleure qui soit compte tenu de la disposition à payer de chacun d'eux; dans chaque activité, la combinaison des

ressources (travail, capital, ressources naturelles) est la meilleure: chaque marchandise est produite aux conditions de coût les plus basses, les technologies les plus efficaces et les moins chères sont utilisées, les capitaux avancés sont tous rémunérés au même taux moyen et aucun producteur ne jouit de rentes de situation qui lui procureraient des profits anormaux; chaque marchandise est donc mise à la disposition des consommateurs au prix le plus bas possible; enfin, la répartition des ressources entre les différentes activités est optimale: en effet, le coût marginal d'une marchandise représente la valeur des ressources (travail, ressources naturelles et capital) que la collectivité a dû sacrifier pour produire la marchandise; ces ressources auraient pu aussi bien être utilisées ailleurs. Puisque le prix payé reflète l'utilité de la marchandise pour les consommateurs, l'égalité du prix et du coût marginal pour chaque marchandise signifie que la répartition des ressources globales de la collectivité entre les différentes marchandises est «correcte», c'est-à-dire s'effectue au prorata de l'utilité que les consommateurs attribuent à chacune d'elles: la concurrence parfaite consacre bien le règne du «consommateur-roi».

7) Les limites de la concurrence

Tout est-il pour le mieux dans le meilleur des mondes possibles? Deux séries de considérations viennent ébranler la force de l'argumentation libérale quant aux vertus de la concurrence parfaite

➤ *Modèles de concurrence et réalisme*

En effet, on peut d'abord remarquer que la théorie des prix de concurrence parfaite ne peut en général pas s'appliquer, car les marchés concrets sont loin de satisfaire aux quatre conditions de base (atomicité des acteurs économiques, transparence des informations, homogénéité des produits, absence de barrières d'entrée). La théorie économique s'est donc ouverte à un champ nouveau, celui de la formation des prix en concurrence imparfaite, situation marquée par la suppression de l'une ou l'autre des caractéristiques idéales des marchés parfaits: concurrence monopolistique, lorsque la production demeure atomisée mais que les producteurs parviennent à différencier leur produit par la marque, la publicité ou la qualité, ou oligopolistique, quand le marché est partagé entre quelques firmes rivales; dans ce dernier cas, on ne peut plus supposer que chacun agit indépendamment des autres, il faut au contraire expliciter (le plus souvent à l'aide de la théorie des jeux) les anticipations de chaque participant au marché quant aux réactions des autres à sa propre stratégie. Des résultats intéressants ont aussi été obtenus en supposant l'information imparfaite, qu'il s'agisse d'une asymétrie d'information entre les participants au

marché ou de l'introduction de l'hypothèse d'un avenir incertain pour expliquer le fonctionnement des marchés spéculatifs.

➤ ***L'inefficacité de la concurrence***

Les avantages de la libre concurrence une fois posés, on aurait tort d'en conclure que le débat entre plan et économie de marché doive être tranché en termes de «tout ou rien». Toute une série de problèmes obligent en effet à prendre en compte les limites du marché (domaines qui échappent à sa capacité d'intervention) comme ses échecs (perturbation des mécanismes concurrentiels).

➤ ***Biens collectifs et concurrence***

Un certain nombre de biens ne font pas l'objet d'un usage privatif, car leur consommation n'entraîne pas leur appropriation individuelle. Ce sont donc des biens collectifs, le plus souvent indivisibles. La valeur monétaire d'un bien ou d'un service indivisible ne peut être fixée: c'est le cas de la Défense nationale, de

la Justice et du maintien de l'ordre, mais encore d'une grande partie des infrastructures routières. L'hypothèse d'une privatisation de tels biens est absurde en soi: la loi est par définition la même pour tous, les routes ne peuvent être toutes soumises à péage, sous peine de voir limiter gravement la libre circulation des personnes et des biens. L'État est donc conduit à fournir ces biens et à les financer par le recours à l'impôt.

Toutefois, dans les pays à économie de marché, certains biens collectifs ne sont pas foncièrement indivisibles: en France, l'électricité relève de cette catégorie, de même que l'éducation, en partie publique et en partie privée. Comme ces services constituent des acquis de longue date, la privatisation éventuelle de certains d'entre eux (telle celle, envisagée, des réseaux de transports ou de télécommunications) soulève de vives controverses.

➤ ***Effets externes et concurrence***

L'économie distingue un autre domaine échappant à la logique du marché, délimité par la notion d'effet externe, qui désigne toutes les situations où une transaction quelconque a des répercussions sur des tiers ne se traduisant pas par une autre transaction; dans ces situations, l'État est un intervenant complémentaire, qui transcende les intérêts particuliers afin d'améliorer les performances économiques. Les effets externes peuvent être positifs (on parle alors d'économie externe): par exemple, l'installation d'une entreprise industrielle compétitive dans une région favorise généralement le développement de celle-ci, notamment si son activité est

complémentaire de celles déjà existantes. Mais nombre d'effets externes (les déséconomies externes) sont au contraire négatifs; c'est le cas des multiples nuisances, et en particulier de la pollution, dont certaines activités industrielles sont la source. Elles sont une cause de dépenses pour les personnes qui en sont victimes (frais de médicalisation en cas de contamination par un produit toxique, par exemple).

Qu'un effet externe induise une économie ou une déséconomie, sa mesure n'entre pas dans les critères qui déterminent les choix d'une entreprise, puisqu'il relève de l'intérêt général. Il appartient donc aux pouvoirs publics d'influencer l'initiative privée dans ce domaine, et ce soit par l'incitation, soit par la contrainte. On quitte alors le champ de la concurrence.

➤ **Concurrence et facteurs de déséquilibre**

Il existe aussi des problèmes internes au fonctionnement du marché qui remettent en question l'idéal de la concurrence. Ce sont des obstacles qui apparaissent à mesure du développement du marché: déstabilisation liée au comportement occasionnellement irrationnel d'une majorité d'agents ou résultant de la formation de groupes puissants, discordances entre l'économie des pays riches et celle des pays pauvres, aujourd'hui accentuées par la mondialisation des échanges.

➤ **Foule et concurrence**

L'imitation généralisée, qui est l'essence de la concurrence, déclenche en mainte occasion des dynamiques pouvant amplifier tout déséquilibre initial. Cela est remarquablement montré par John Maynard Keynes, dans son analyse de la spéculation financière, quand il rappelle que, quelle que soit la supériorité des évaluations de tel ou tel spéculateur-expert, celui-ci ne peut rien contre les réactions de la foule: «Il serait déraisonnable, dit-il, d'acheter à 25 un titre dont on estime la valeur à 30, si l'on estime que le marché l'évaluera à 20 dans trois mois.» Autrement dit, il est risqué de s'écarter de l'évaluation majoritaire: on ne peut avoir raison contre la foule. Le spéculateur n'exerce une influence positive que si le marché aboutit aux mêmes conclusions que lui. Il ne peut que se borner à «deviner mieux que la foule ce que la foule va faire»; et, dans ce cas, il ne crée aucune rationalité supplémentaire.

➤ **Grands groupes et concurrence**

Depuis la fin du XI^e siècle, les dimensions accrues des entreprises et la constitution de groupes puissants ont créé des positions dominantes, voire des monopoles, dans tel ou tel secteur, par concentration verticale ou horizontale. La tendance au regroupement est en effet inhérente au

marché, bien qu'elle contrarie l'équilibre défini par le modèle d'une concurrence parfaite. Devenues très puissantes, les grandes firmes peuvent conditionner la demande par le recours à la publicité. Surtout, par leur capacité à neutraliser les concurrents plus faibles, elles acquièrent le pouvoir de déterminer les prix grâce aux économies réalisées sur les coûts de production et le nombre toujours croissant de leurs implantations. Ainsi, selon le mot de Proudhon, «la concurrence tue la concurrence». Il apparaît donc nécessaire de la contrôler pour maîtriser l'évolution du marché, voire de faire intervenir le législateur pour assurer son maintien (comme le préconisait déjà un auteur libéral aussi convaincu que L. Walras). C'est à cette condition qu'elle peut continuer à garantir la prospérité matérielle des sociétés qui se fondent sur son principe. En témoignent les diverses législations antimonopoles en usage dans les pays les plus riches – le Sherman Act, première loi anti-trust, a été promulgué aux États-Unis en 1890. On peut même penser que l'élargissement continu du commerce mondial exige aujourd'hui une législation internationale de la concurrence.

Section 2 : Droit & concurrence

La loi sur la liberté des prix et de la concurrence : expérience marocaine

Paragraphe 1 : Présentation de la loi

Les dispositions de la loi sur la liberté des prix et de la concurrence sont conformes aux principes édictés par l'Organisation Mondiale de Commerce (OMC), ainsi qu'aux dispositions de l'ensemble des principes et des règles équitables convenues au niveau multilatéral pour le contrôle des pratiques commerciales restrictives adopté par la conférence des nations unies sur le commerce et le développement (CNUCED).

En adoptant la loi 06/99 sur la liberté des prix et de la concurrence, le Maroc a marqué un pas significatif dans le long processus de réformes entrepris depuis plusieurs années, visant à moderniser l'environnement juridique et institutionnel de l'entreprise marocaine afin de permettre à celle-ci de se mettre au niveau requis pour la compétition internationale dans un contexte économique marqué par l'ouverture du commerce mondial, par la globalisation des échanges et par l'internationalisation des marchés.

C'est ainsi que l'adhésion aux accords de l'OMC, à la zone de la libre échange arabe, la signature de l'accord d'association avec l'union européenne et l'ouverture progressive du marché

marocain au commerce international sont autant de raisons pour que le Maroc se dote d'outils économiques compétitifs.

L'élaboration de la loi sur la liberté des prix et de la concurrence n'a pas été une réaction dissuasive à des dysfonctionnements de marchés ou à des comportements abusifs d'agents économiques identifiés. Elle a été d'abord le fruit d'un choix délibéré, d'une conviction que la liberté des prix, le libre accès au marché, la transparence et la loyauté dans les transactions sont des éléments fondamentaux dans l'édification d'une économie moderne et ouverte favorisant le développement de structures économiques efficaces et compétitives.

Avant son adoption au Maroc, la loi sur la liberté des prix et la concurrence a fait l'objet d'une large concertation avec les professionnels, ce qui a permis d'adapter ses dispositions au contexte économique et social de notre pays.

Au niveau de l'application de ses dispositions, on a tenu compte des particularités sectorielles. D'ailleurs la loi prévoit expressément des exemptions visant les accords qui ont pour effet d'assurer un progrès économique, sans pour autant gêner la concurrence. Une attention particulière a été accordée au secteur agricole et aux PME.

Par exemple, certaines catégories d'accord peuvent consister à organiser, pour les produits agricoles, sous une même marque ou enseigne, les volumes et la qualité de production ou la politique commerciale, ou encore les accords entre PME qui ont pour objet d'améliorer la gestion ou la distribution de leurs produits.

le jeu concurrentiel ne peut se concevoir sans une libre détermination des prix par l'ensemble des opérateurs économiques. Toutefois la pratique du prix minimum imposé est une transgression majeure au droit de la concurrence. Elle est gravement préjudiciable au consommateur en plus elle est sanctionnée par la loi. Ceci ne va pas ouvrir la porte au dumping puisque la loi interdit aussi la vente par un groupe dominant d'un produit à un prix abusivement bas par rapport à son coût de revient.

Les sanctions dans tous les cas, sont du ressort de l'ordre judiciaire. Leurs niveaux sont déterminés en fonction, de l'importance de l'infraction et du préjudice subi par la marché ou par des opérateurs ainsi que des circonstances qui les justifient (mauvaise foi des parties en cause, récidive).

Paragraphe 2 : Champ d'application et grandes lignes de la loi

1) Champs d' application

Le champ d'application de la loi se caractérise par son universalité. Ses dispositions s'appliquent :

- A toutes les personnes physiques ou morales opérant sur le marché national qu'elles aient ou non leurs sièges ou établissements au Maroc.
- A toutes les activités de production, de distribution ou de services.
- Aux personnes publiques en dehors de l'exercice de leurs prérogatives de puissance publique ou de mission de service publique.

2) Les grandes lignes de la loi :

La loi pose le principe de liberté des prix et leur détermination par le libre jeu de l'offre et la demande. Toutefois ce principe est limité par deux exceptions où l'administration se réserve le droit d'intervenir sur le prix pour des raisons économiques à caractère soit structurel (monopole, absence de concurrence), soit conjoncturel (situation de crise). C'est ainsi que les acteurs économiques sont responsables du fonctionnement concurrentiel du marché où l'administration n'intervient qu'en cas de dysfonctionnement.

a) Elle renforce les conditions d'une concurrence saine et loyale par l'interdiction des pratiques anticoncurrentielles quelle qu'en soit l'origine géographique dès lors qu'elles constituent des ententes sur les prix ou sur la répartition des marchés ou des abus de position dominante qu'occupe un opérateur ou un groupe d'opérateurs sur un marché.

Ces pratiques anticoncurrentielles sont prohibées, lorsqu'elles peuvent avoir pour effet d'empêcher, de restreindre ou de fausser le jeu de la concurrence sur un marché. Sont ainsi concernées, les actions concertées, les conventions, les ententes expresses ou tacites ou coalitions, notamment lorsqu'elles tendent à :

- ✓ Limiter l'accès au marché ou le libre exercice de la concurrence par d'autres entreprises.
- ✓ Faire obstacle à la fixation des prix par le libre jeu du marché en favorisant artificiellement leur hausse ou leur baisse.
- ✓ Limiter ou contrôler la production, les débouchés, les investissements ou le progrès technique.
- ✓ Répartir les marchés ou les sources d'approvisionnement.

- ✓ L'exploitation abusive par une entreprises ou un groupe d'entreprises :
 - d'une position dominante sur le marché intérieur
 - de l'état de dépendance économique dans lequel se trouve, à son égard, une entreprise cliente ou fournisseur qui ne dispose pas de solution équivalente.

Ces abus peuvent notamment consister en refus de vente, en ventes liées ou en conditions de vente discriminatoires ainsi qu'en rupture de relations commerciales établies, au seul motif que le partenaire refuse de se soumettre à des conditions commerciales injustifiées.

b) La loi crée un organe consultatif, le conseil de concurrence, chargé de veiller au respect de ces règles et au bon fonctionnement du marché. Composé d'experts, le conseil de concurrence dispose d'un important rôle conciliateur entre les intérêts des opérateurs.

La loi définit aussi les règles de la transparence et interdit les pratiques verticales qui constituent des restrictions aux relations commerciales entre opérateurs économiques, producteurs, commerçants, au consommateurs.

La loi sauvegarde par ailleurs les possibilités de procéder efficacement aux enquêtes qui sont nécessaires à la protection du consommateurs et des entreprises victimes tout en plaçant les entreprises contrôlées à l'abri de comportements abusifs de la part des enquêteurs.

c) La loi préconise un système de contrôle des opérations de concentration bien que ce phénomène ne soit qu'à ses débuts en raison de la structure du tissu productif marocain composé à 95% de PME et PMI.

L'objectif visé est d'éviter l'émergence par croissance externe de groupes dominants pouvant restreindre et limiter la concurrence sur le marché dans le cadre de ce contrôle préventif. Les projets de concentration sont soumis à un accord préalable du premier ministre après avis du conseil de concurrence. Le seuil de contrôle est fixé à partir de 40% de part du marché compte tenu du niveau du développement des forces qui y interviennent.

La concentration résulte de tout acte, qu'elle qu'en soit la forme, qui emporte transfert de propriété ou de jouissance sur tout ou parties des biens, droits et obligations d'une entreprise, ou qui a pour objet ou pour effet de permettre à une entreprise ou un groupe d'entreprises d'exercer, directement ou indirectement, une influence déterminante.

La loi n'interdit pas les opérations de concentration qui peuvent être un moyen de restructuration des secteurs économiques et d'accroissement de leur compétitivité. Elle vise par ailleurs à éviter les effets préjudiciables que certains regroupements sont susceptibles d'avoir sur la concurrence.

C'est en veillant sur la contestabilité des marchés que l'Etat assure aux entreprises, quelles que soient leurs dimensions, leurs chances dans la compétition et le maintien d'un tissu économique diversifié.

Le contrôle des pratiques anticoncurrentielles et des concentrations est opéré au cas par cas sur la base d'un bilan économique.

d) Dans le contexte de la liberté des prix, le consommateur a une responsabilité reconnue dans la perfectibilité de la concurrence. C'est par son comportement d'acheteur averti et rationnel que le consommateur amènera les professionnels à respecter l'éthique de la concurrence. Il peut par ses exigences vigilantes et par sa réactivité à tout dysfonctionnement, donner la plus grande efficacité aux dispositions conçues en sa faveur et saisir la justice lorsque celles-ci ne sont pas respectées.

L'administration devra pour sa part, lui faciliter la tâche pour faire prévaloir ses griefs en recourant aux pouvoirs d'enquête que prévoit le texte d'une part et en s'associant à des compagnes de communication pour faire connaître les dispositions de la loi.

La loi sur la liberté du prix et la concurrence donne de larges prérogatives aux associations de consommateurs.

Partie 2 : Organisation de l'entreprise et contrôle de gestion

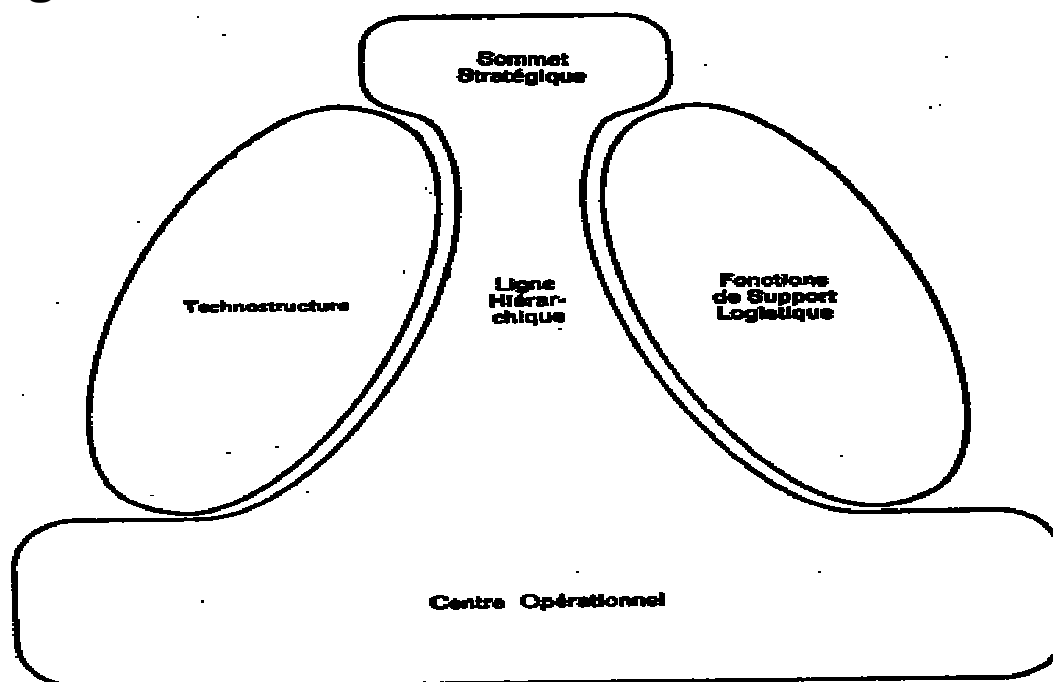
On a analysé en détail, le comportement d'une entreprise selon qu'elle se situe dans un environnement monopolistique ou dans un marché concurrentiel, ainsi que l'impact de ce comportement sur le client final qui est l'axe majeur autour duquel s'articule toute l'activité économique.

Cependant, le comportement d'une société, ne dépend pas uniquement de facteurs externes, mais aussi d'éléments internes relevant de la structure et de l'organisation de l'entreprise.

L'organisation et la mission du contrôle de gestion à l'intérieur de la firme, se trouvent alors influencés par ces deux facteurs : l'environnement de l'entreprise et la structure organisationnelle de celle-ci.

Quelles sont alors les différentes configurations d'une organisation ?

Section 1 : Les composants fondamentaux de l'organisation



Comme le montre la présente figure on peut décrire l'organisation suivant cinq composantes fondamentales.

1. Le centre opérationnel : il inclut les membres de l'organisation qui produisent eux-mêmes les biens et services ou en soutiennent directement la production – les opérationnelles. C'est le cœur de l'organisation, la partie qui permet à l'ensemble de survivre.

2. Le sommet stratégique : Il est composé des cadres dirigeant de l'organisation et de leurs conseillers. Sa fonction est de faire en sorte que l'organisation remplisse sa mission de façon efficace et qu'elle serve les besoins de ceux qui la contrôle ou ont du pouvoir sur elle.

3. La ligne hiérarchique : Elle regroupe tous les cadres moyens qui siègent dans une ligne directe d'autorité formelle entre les membres du sommet stratégique et ceux du centre opérationnel.

4. La technostructure : elle est composée des analystes. Situés en dehors de la structure d'autorité formelle, ces analystes sont les moteurs de la standardisation dans l'organisation.

5. Les fonctionnels de support logistique : Il est composé de tous les services qui fournissent un soutien indirect au reste de l'organisation. Ces unités fonctionnelles ont connu une croissance importante entre 1950 et 1960.

Dans cette représentation, il est clair que la fonction contrôle de gestion est exercée au niveau de la technostructure, qui est en charge de deux missions différentes :

➤ **La standardisation des procédés :** dans ce cadre le contrôleur de gestion définit des normes et standards de travail et en guide la réalisation.

➤ **La standardisation des résultats :** elle est assurée par la mise en place, par le contrôleur de gestion, de mesure d'évaluation de la performance standardisée ou de spécifications précises de la production.

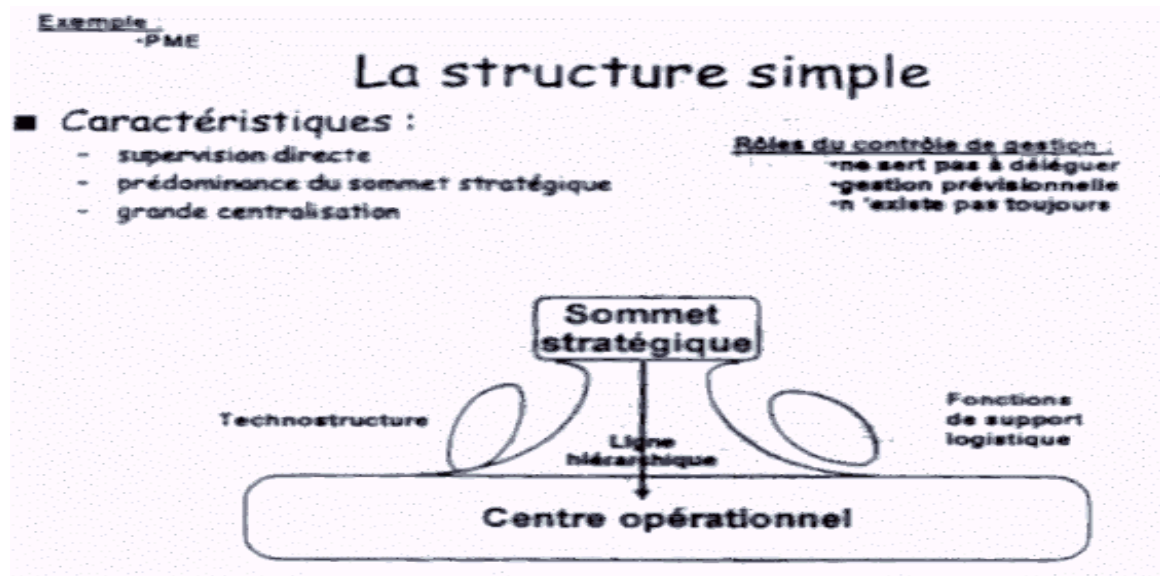
Cependant cette configuration originelle de l'organisation est influencée par le degré et la forme de la décentralisation du pouvoir à l'intérieur de la firme, ce qui provoque une déformation dans la présentation initiale d'une organisation. Cette déformation est aussi tributaire d'autres éléments, tels que :

- **L'âge et la taille de l'entreprise :** plus une organisation est ancienne ou imposante, plus son comportement est formalisé et plus sa structure est élaborée.
- **Le système technique :** plus un système technique est sophistiqué, plus la structure administrative est élaborée, plus la décentralisation est grande et plus l'emploi des mécanismes de liaison devient important.
- **L'environnement :** L'ambiance régnant dans l'environnement de l'entreprise peut dicter la structure organisationnelle d'une entreprise. En effet des environnements hostiles peuvent conduire certaines organisations à centraliser temporairement leurs structures.
- **Le pouvoir :** L'aspiration au pouvoir des membres de l'organisation a un grand effet sur la structure. Si par exemple, un chef a un profond besoin de pouvoir, il tend à accroître la centralisation.

Ce pouvoir et la façon dont il est exercé par les cinq composants fondamentaux de l'organisation entraîne une déformation de la structure organisationnelle originelle pour aboutir à d'autres configurations avec des caractéristiques et des comportements différents.

Section 2 : Les déclinaisons de la configuration organisationnelle originelle

1) La structure simple:



La technostructure y est inexistante ou peu développée et la division du travail y est imprécise. Une faible partie de son comportement est formalisée, et elle fait un usage minimal de la planification et de la formation.

Le contrôle de gestion dans ce type de structure est surtout réalisée par supervision directe. Globalement, toutes les décisions importantes ont tendance à être prises par le cadre dirigeant.

La centralisation présente l'avantage important de garantir que les décisions stratégiques sont prises avec une parfaite connaissance du centre opérationnel. Elle favorise également la flexibilité et l'adaptation de la réponse stratégique. Mais cette centralisation peut aussi introduire la confusion entre les questions stratégiques et les questions opérationnelles.

2. La bureaucratie mécaniste:

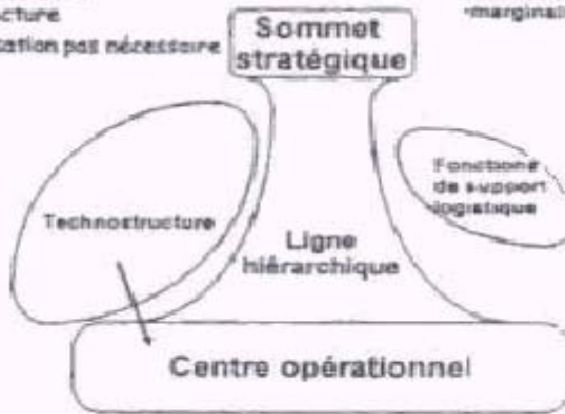
La bureaucratie mécaniste

■ Caractéristiques :

- standardisation des procédés
- prédominance de la technostructure
- décentralisation pas nécessaire

Rôles du contrôle de gestion :

- gestion prévisionnelle
- vérification de la conformité
- marginalisé et technocratique



La bureaucratie mécaniste compte surtout sur la standardisation des processus de travail pour assurer la coordination. Elle s'adapte à des environnements simples et stables. Le rôle du contrôle de gestion est de réaliser cette standardisation et d'assurer un rôle de gestion prévisionnelle qui est marginalisé et technocratique.

3. La bureaucratie professionnelle :

La bureaucratie professionnelle

■ Caractéristiques :

- standardisation des qualifications
- prédominance des opérationnels
- décentralisation forte

Rôles du contrôle de gestion :

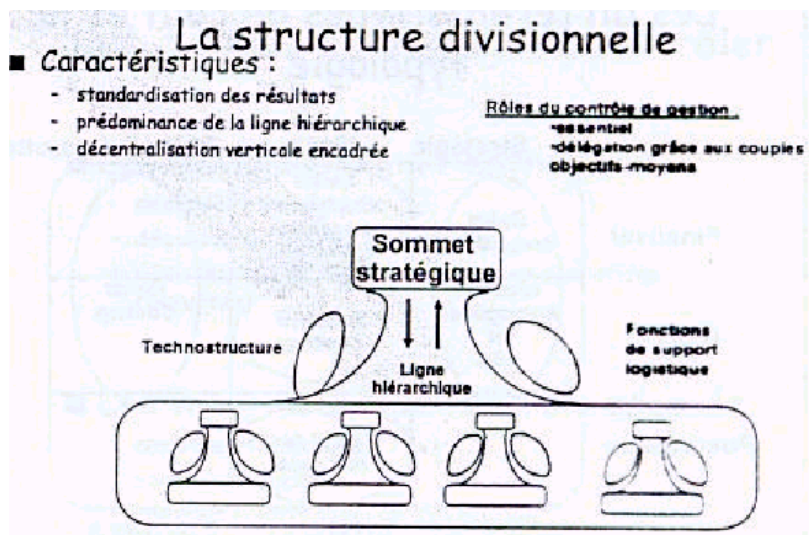
- peu de rôle d'animation
- problèmes de légitimité



L'élément clé de la bureaucratie professionnelle est le centre opérationnel. Les professionnels accomplissent leur travail en relative indépendance de leur ligne hiérarchique, de leurs collègues en ne restant proche que de leur client. Cette relative indépendance est possible car pour coordonner ses activités, la bureaucratie professionnelle s'appuie sur la standardisation des qualifications et sur le paramètre de conception qui y correspond : la formation et la socialisation. On la rencontre dans un environnement à la fois complexe et stable.

Dans cette structure, le contrôle de gestion est orienté vers les résultats. Il rencontre un problème de légitimité, de compréhension mutuelle, et sa situation dépend de la répartition du pouvoir entre les opérationnels et les fonctionnels administratifs. Son rôle est aussi d'animer les équipes et de sensibiliser à l'importance des relations transversales à l'intérieur de l'organisation.

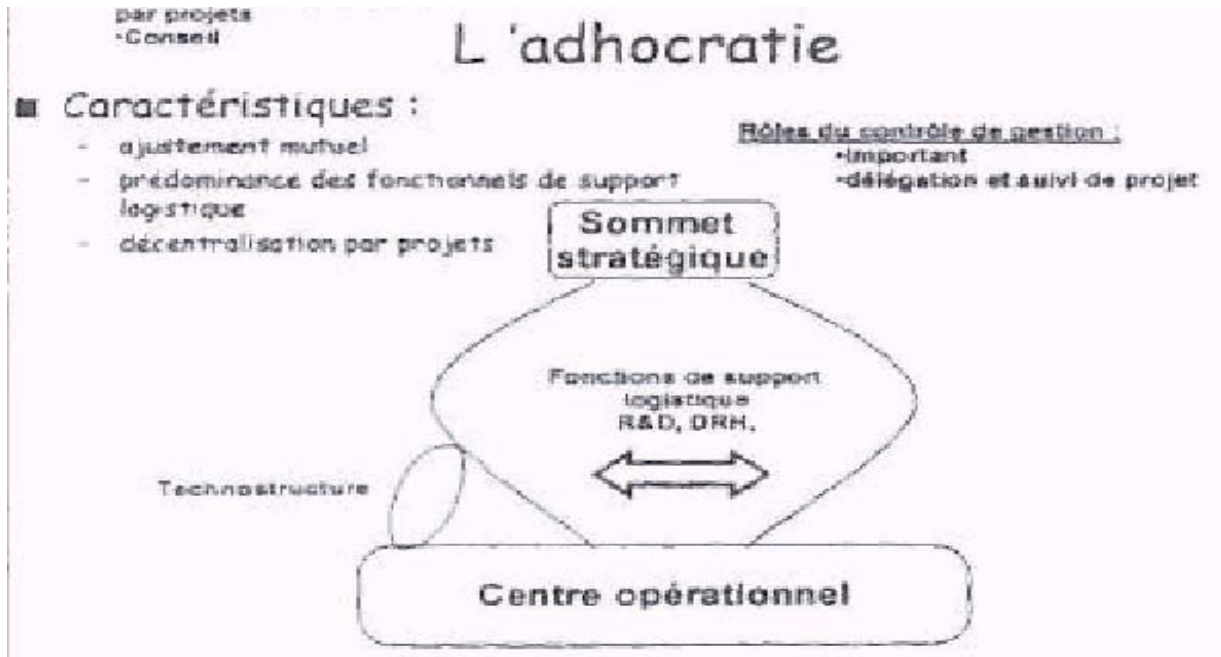
4 . La structure divisionnelle:



C'est une structure qu'on rencontre dans les groupes diversifiés où le siège surveille chaque division (filiale) qui est chargée de servir un marché distinct.

Le contrôle de gestion a comme principale préoccupation, de trouver un mécanisme pour coordonner les objectifs des divisions avec celles du siège, sans sacrifier leur autonomie. Il le fait en fixant des standards de production aux divisions, par exemple en important des systèmes de contrôle de la performance pour évaluer les divisions et contrôler leurs résultats. La gestion par objectifs est donc un levier important pour permettre au contrôle de gestion d'exercer sa mission dans le cadre de cette structure.

5 . L' adhocratie:



Cette structure est caractérisée par une spécialisation des tâches horizontales extensive basée sur une formation bien établie, par une tendance à regrouper les professionnels dans des unités fonctionnelles pour atteindre les objectifs fixés et par une tendance à les disperser en petites équipes selon des critères de marché pour réaliser leur projet.

Le contrôleur de gestion y a un rôle fondamental de délégation et suivi dans les projets. Mais il a des concurrents pour la coordination, surtout si le contrôle est très comptable et que le contrôleur s'isole.

Partie 3 : Passage du monopole à la concurrence : Cas pratique SCBG

Section 1 : Présentation de la société

Paragraphe 1 : Création de la SCBG

La SCBG a été créée en 2000 suite à la décision du conseil d'administration de la SBM d'externaliser la production et la commercialisation des boissons gazeuses.

Avant cette date, cette activité était assurée par la Société des Brasseries du Maroc qui abritait deux activités différentes : l'activité Boissons Gazeuses et l'activité Bière.

Cette dernière constitue cependant le métier de base de la SBM qu'elle a exercé depuis sa création en 1919.

La société a par la suite étendu son domaine d'activité aux boissons gazeuses en absorbant, en 1983, la Société Casablancaise des Boissons Gazeuses (concessionnaire de Coca Cola) où elle détenait 45% du capital, et la société Sobogar qui commercialisait les produits de Coca-Cola au Maroc. Ceci, a favorisé le développement de la qualité de ses produits et le déclenchement d'un processus d'investissement permettant, la croissance de sa productivité, une augmentation considérable de son chiffre d'affaires et une performance de ses résultats.

En 1997, la SBM a acquis la Société Industrielle du Maroc, consolidant ainsi sa position sur le marché des boissons gazeuses.

Ce furent alors les mouvements majeurs ayant contribué à la constitution de la SCBG.

Paragraphe 2: L'organisation

1) Usines de fabrication :

La SCBG possède deux grandes usines, l'une à Casablanca et l'autre à Salé :

- L'usine de Tit Mellil (CASABLANCA) est spécialisée dans la fabrication de tous les produits en emballage PET (Bouteille en plastique), et des produits en emballage verre à l'exception de la contenance 20 et 25 CLS.
- L'usine de Salé (RABAT) est spécialisée uniquement dans la fabrication de tous les produits en emballage verre.

2) Centre de distribution :

Chaque territoire dispose de cinq centres de distribution:

<i>Territoire CASABLANCA</i>	<i>Territoire RABAT</i>
AHL LOGHLAM	RABAT ville
IBN TACHAFINE	SALE
PASTEUR	KENITRA
EL JADIDA	KHMISSAT
SETTAT	SOUK LALBEAA

Paragraphe 3 : Le marché des boissons gazeuses

Le marché national en 2001 est de l'ordre de 500.000.000 de Litres / An, avec un Per / Capita de 17 litres et reste encore faible par comparaison aux autres pays du Maghreb. Le marché progresse annuellement entre 4 et 5%.

Concernant le territoire de la SCBG, le marché est de l'ordre de 207.000.000 de Litre / An, avec un Per / Capita de 23 litres par habitant et ce, en raison de pouvoir d'achat plus important à Casablanca et à Rabat.

Dans le territoire de la SCBG la part de marché de Coca-Cola est de 94%. COBOMI plus les IMPORTATIONS totalisent 6% de part de marché.

Paragraphe 4 : Les différents concurrents de la SCBG :

Jusqu'en 1997, la SCBG n'avait pas de concurrents, le consommateur n'avait qu'une seule marque COCA-COLA, la SCBG avait donc un monopole parfait.

A partir 2000, la SCBG fait la connaissance de sa première concurrence, il s'agit de la contrebande qui a commencé à se développer depuis Tanger jusqu'au sud du Maroc avec des quantités plus ou moins importantes.

En mars 2000, l'entreprise «COBOMI» s'est installée en premier lieu sur le marché de la SCBG(Casa + Rabat), avec des produits de marque Orangina et Top's.

Paragraphe 5 : Les produits de la SCBG :

La SCBG met en bouteille et commercialise 14 marques avec ses différents parfums, ce qui totalise 104 références, les produits viennent comme suivants :

Boissons gazeuses :

- ✓ Coca-Cola
- ✓ Fanta (avec tous ses parfums)
- ✓ Sprite
- ✓ Hawaï (avec tous ses parfums)
- ✓ Pom's
- ✓ Schweppes (avec tous ses parfums)
- ✓ Judor
- ✓ Bonaqua

Jus de fruit :

- ✓ Miami
- ✓ H-CI

Eau minérale :

- ✓ Sidi Harazem
- ✓ Ciel

Section 2 : Structure organisationnelle et modèle de détermination des coûts en situation de monopole**Paragraphe 1 : Structure organisationnelle de l'entreprise****1) La fonction Production**

La fonction Production compte deux usines : Tit Mellil et Salé opérant chacune selon les mêmes process et la même technologie

1-1) Les centre opérationnels**a) Siroperie**

L'usine Tit Mellil dispose de deux siroperies, une pour les groupes d'embouteillage en verre et en boîte et l'autre pour l'embouteillage en PET. Le service siroperie procède par la préparation d'un sirop simple en diluant le sucre à une température élevée, ce sirop est ensuite filtré et refroidi, et selon la préparation souhaitée on y ajoute les ingrédients correspondants (concentré, arôme, colorant,...), cette préparation passe dans un intermix où l'on ajoute du CO2 et de l'eau osmosée (traitée), l'ensemble est agité pour avoir le bris (concentration) standard.

Durant cette opération le service qualité procède à l'analyse d'échantillons prélevés toutes les trente minutes pour s'assurer de la conformité de la préparation.

Les principaux intrants à ce service sont le sucre et les concentrés. Les seules sorties de la siroperie sont les boissons gazeuses en vrac.

b) Embouteillage

Comme son nom l'indique, cette phase consiste en la mise en bouteille des boissons gazeuses provenant de la siroperie.

Le service embouteillage compte cinq groupes d'embouteillage : deux groupes verre, un groupe boite et deux groupes PET.

Le groupe verre 1 : c'est un groupe spécialisé dans la production des bouteilles de grande taille (1 litre), mais peut faire aussi les bouteilles de petite taille (Coca Cola 35 et Fanta 36). Sa capacité de production est de 18000 bouteilles par heure pour les bouteilles de grande taille et 24000 bouteilles par heure pour les bouteilles de petite taille.

Le groupe verre 2 : C'est un groupe spécialisé dans les bouteilles de petite taille. Il a une capacité de production de 33000 bouteilles par heure.

Le groupe boite : ce groupe est spécialisé dans la production des boissons gazeuses en boites. Sa capacité de production est de 28000 boites par heure.

Le groupe PET 1 : c'est un groupe spécialisé dans la production de toutes les gammes en PET sauf la gamme 2 litres. La capacité maximale de ce groupe est de 6000 bouteilles par heure.

Le groupe PET 2 : ce groupe produit toutes les gammes en PET. Sa capacité de production est de 12000 bouteilles par heure.

c) Le service contrôle qualité :

L'usine Tit Mellil dispose de son propre laboratoire qui opère à tous les niveaux, en prélevant des échantillons prélevés à tous les stades de fabrication. Le service qualité s'occupe aussi de la qualité technologique qui consiste à optimiser le processus de fabrication en agissant sur les temps de changement d'équipements, les temps de nettoyage, etc. Le service procède par ailleurs au contrôle de la conformité des matières premières à leur réception. Il traite aussi toutes les réclamations provenant des clients.

d) Le service entretien :

Comme son nom l'indique, le service entretien s'occupe de la maintenance de l'ensemble des équipements de l'usine et effectue des entretiens préventifs. Ces entretiens sont effectués

principalement en basse saison où l'on dispose suffisamment de temps pour préparer la saison suivante.

e) Le service magasin :

Le service magasin s'occupe principalement :

- du déchargement des camions ;
- du chargement des camions ;
- de la gestion des stocks des produits finis pleins et vides ;
- de l'expédition des matières et des produits finis aux centres .

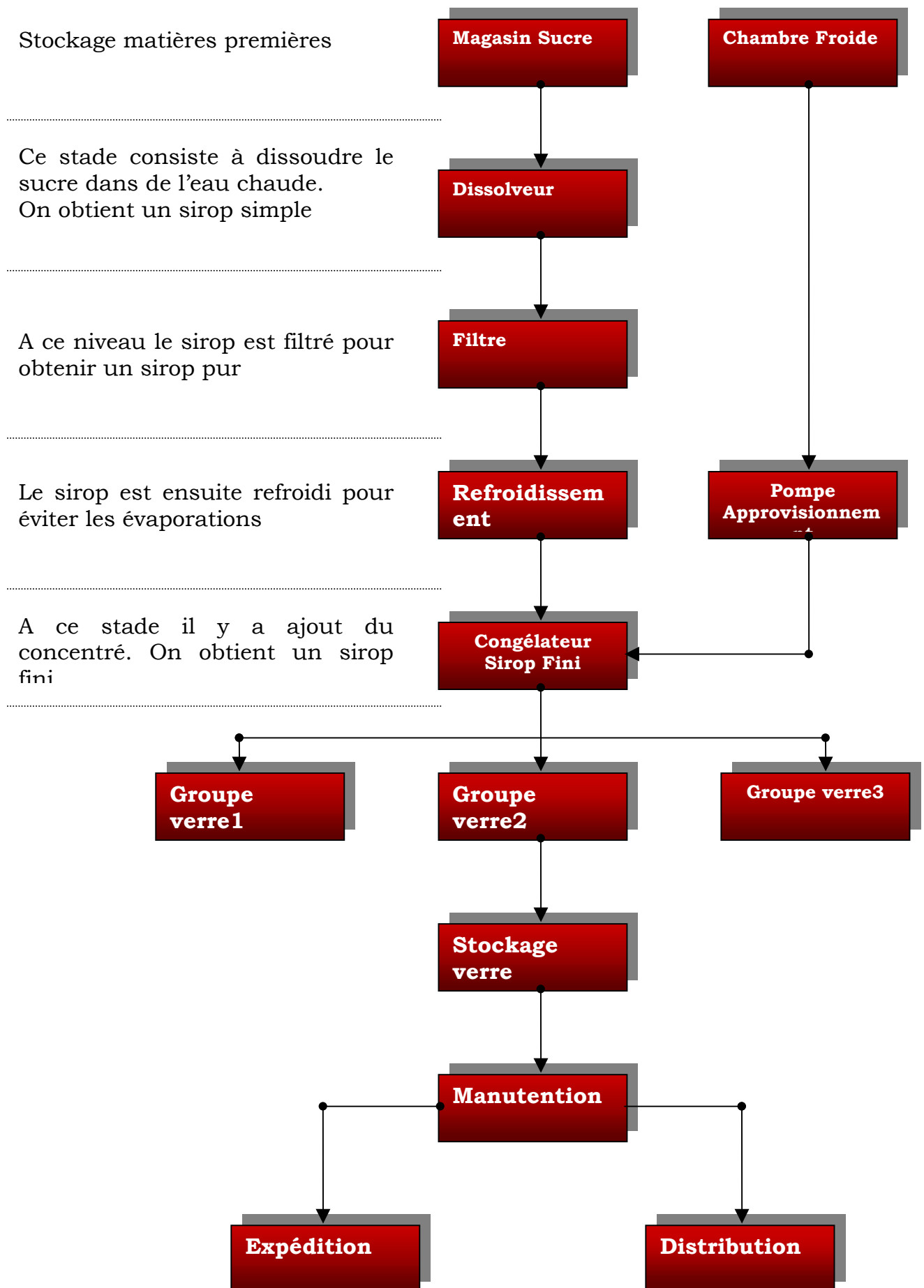
1-2) Processus d fabrication

La production des boissons gazeuses se déroule en deux processus. Un premier processus concerne la production des boissons gazeuses en bouteilles verre. Ce processus comprend une siroperie indépendante et des lignes de production qui lui sont propres. Un deuxième processus qui permet la production des boissons gazeuses en boîte et en bouteille (PET) . Ce processus dispose de sa propre siroperie et ses propres lignes de production.

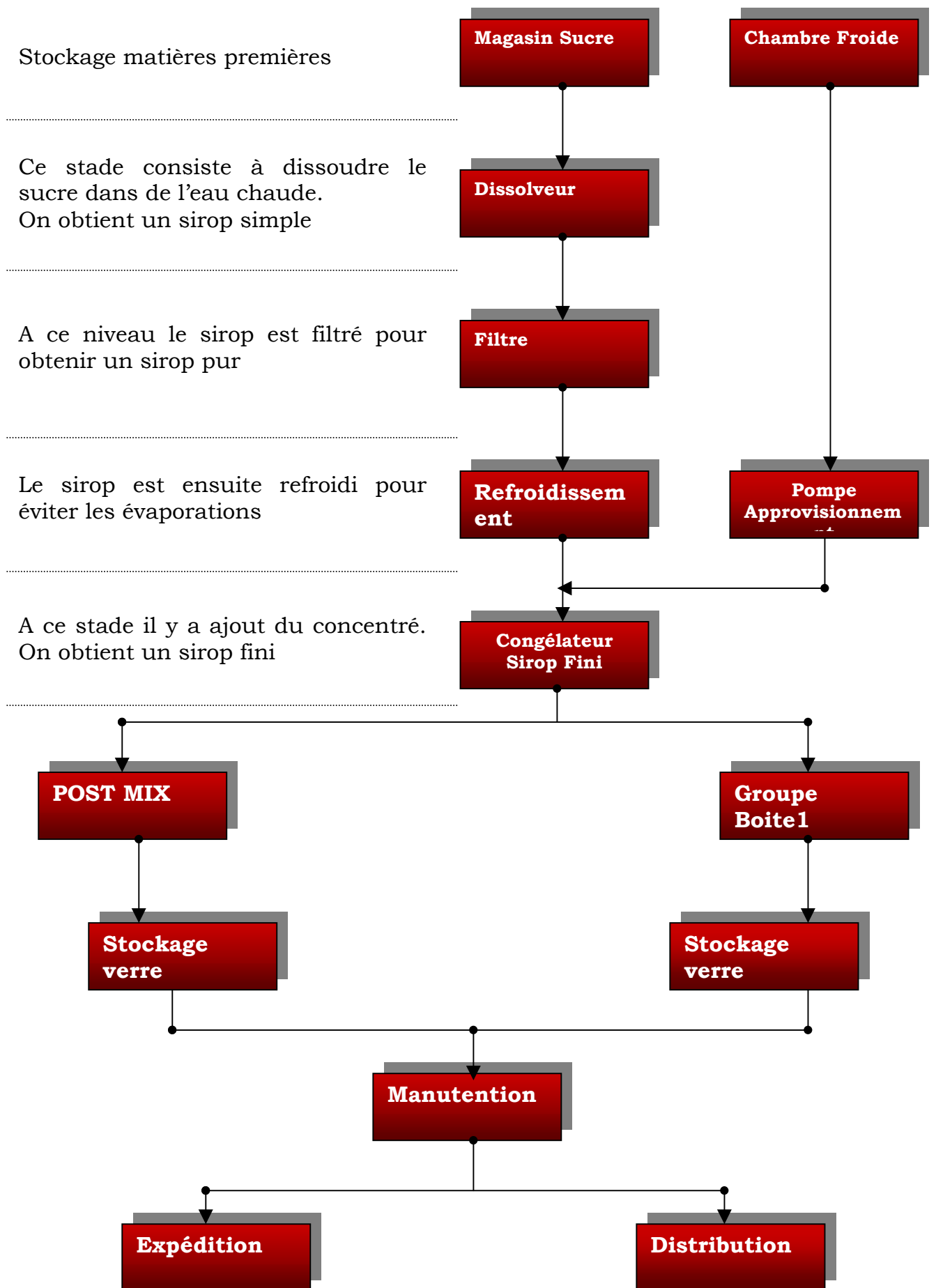
Par ailleurs, l'usine Tit Mellil compte trois types de conditionnements :

- Mise en bouteille ;
- Mise en boîte ;
- Mise ne PET.

a) Processus de fabrication des boissons gazeuses en verre



b) Processus de fabrication des boissons gazeuses en boite



Processus de mise en boîtes

Il s'agit de la mise en chaîne des boîtes

Dépalétisation

Elle consiste au nettoyage interne des boîtes

Rinceuse

C'est la phase de remplissage de la boîte par la boisson

Sou-tireuse

C'est la phase de mise en couvercle

Sertisseuse

Il s'agit du datage et du codage de la boîte

Dateuse

A ce niveau il y a un rejet automatique des boîtes non conformes aux normes

Contrôleur

C'est la phase la plus lente avec une durée de pasteurisation d'environ 62 mn

Pasteurisateur

Cette opération se fait par un jet d'encre

Dateuse

Il s'agit du contrôle électronique. A ce stade les boîtes non conformes sont rejetées

contrôleur

La mise en barquettes est faite par 24 boîtes

Barquetteuse

Cette opération consiste à mettre, automatiquement, des barquettes en palettes

Palétisation

Le produit fini est stocké et mis à la disposition du commercial

Stockage

c) Processus de fabrication du groupe PET

Cette opération consiste à alimenter la souffleuse en préformes

La capacité de production de la souffleuse est de 12000 bouteilles / heure. A ce niveau les préformes sont soufflées pour avoir des

La rinceuse sert au nettoyage interne de la bouteille

Il s'agit du remplissage et du vissage de la bouteille

Il s'agit de l'habillage de la bouteille

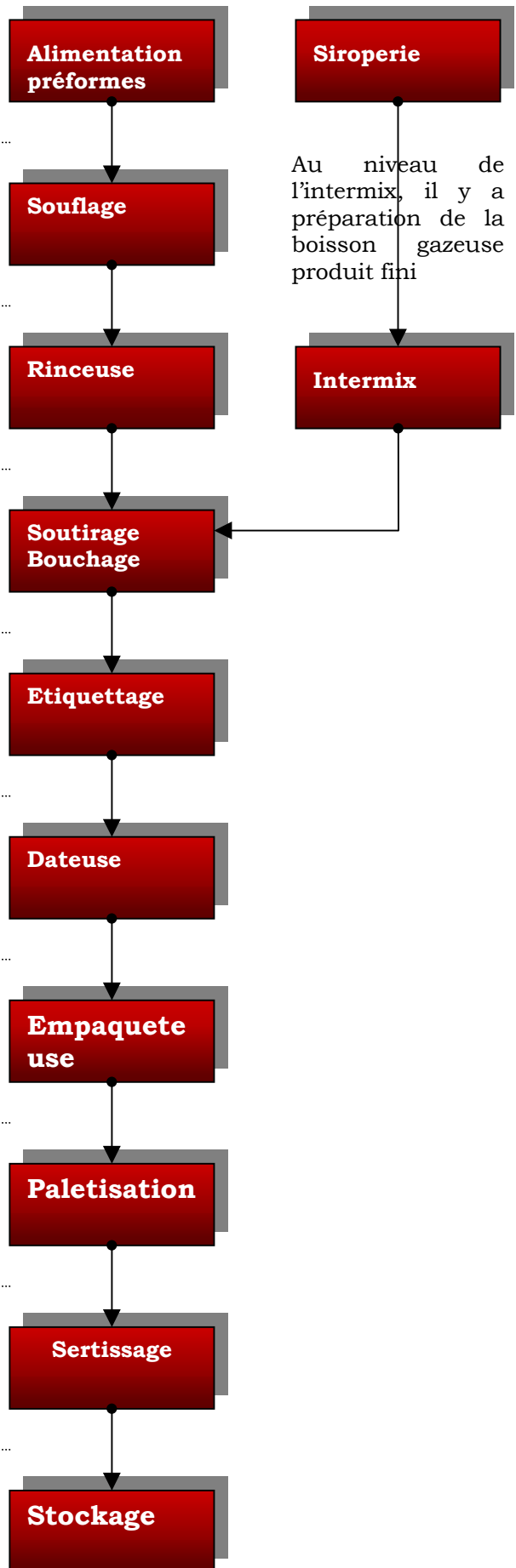
Il s'agit du datage et du codage de la bouteille

A ce niveau, les bouteilles sont regroupées par six grâce à un film thermoretractable

C'est la mise en palettes des packs

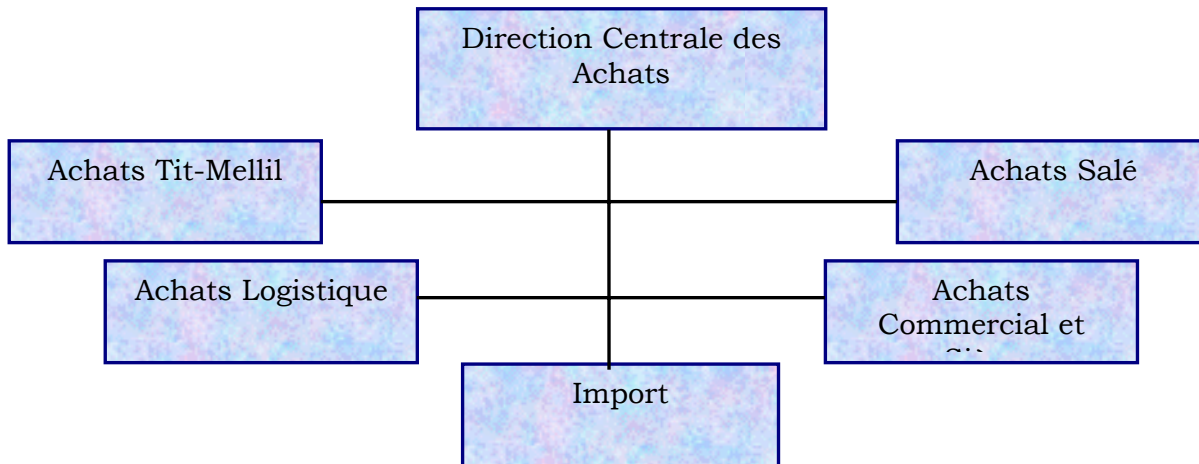
Il s'agit de l'enroulement des Packs par un film étirable

A ce stade, le produit fini est stocké et est mis à la disposition du commercial



4) La FONCTION AGENTS

2-1) Organigramme des achats



La section **Achats Tit-Mellil** se charge des achats de matières premières, emballages, pièces de rechange, entretiens et investissements pour le compte de l'Usine de Tit-Mellil.

La section **Achats Salé** assure le même rôle que les Achats Tit-Mellil mais pour le compte de l'unité de production de Salé..

La section **Achats Commercial et Siège** se charge des achats concernant tous les besoins de la direction commerciale et du siège. Cette section traite aussi les demandes d'achat du service Après Vente (SAV) concernant le matériel de froid (ex : vitrines frigorifiques Coca-cola ...) et les achats relatifs au parc auto et tout ce qui s'en suit.

La section **Import** s'occupe quant à elle de tous les achats concernant des commandes à l'étranger quelque soit le type d'article concerné par la commande. En vérité les principaux produits importés sont les boîtes et les arômes. Les demandes d'achat à l'import peuvent résulter de demandes d'articles au niveau local qui n'ont pas trouvé offreur. L'achat à l'import est plus délicat puisque l'acheteur essaye d'obtenir non seulement le meilleur prix et la meilleure remise, mais en plus les meilleures conditions de livraison, le moindre coût de fret, les meilleurs délais transit time... cela s'explique par le fait que l'import requiert des opérations de transport, d'assurance, de transit, de douane... ainsi l'état comparatif d'un achat à l'import peut nécessiter une comparaison à deux niveaux : une comparaison fournisseurs et une comparaison frais de colisage, de douane ...

Au niveau des sites, le services achats est composé du responsable achats, des acheteurs et des magasiniers. Le services dépend hiérarchiquement du directeur du site et conserve une liaison fonctionnelle avec le directeur des Achats

2-2) Système d' Information Achats :

Les achats de la SCBG sont traités sur les deux systèmes PRMS et CIMAINTE selon la famille d'articles (chacun des deux systèmes traite un ensemble de familles qui lui est exclusif).

Ces deux systèmes d'information sont hétérogènes et traitent des opérations différentes, chaque progiciel se spécialisant dans un éventail d'articles définis. Cet éventail est bien plus défini pour PRMS que pour CIMAIN. Tout ce qui n'est pas traité sur PRMS est par défaut traité sur CIMAIN étant donné que CIMAIN permet la passation des commandes pour des articles non référencés sur le Système.

Le progiciel PRMS traite les opérations d'achat de matières premières et d'emballages que ce soit localement ou à l'import et se charge aussi de la gestion des stocks.

A priori, CIMAIN a été conçu pour traiter les achats relatifs aux pièces de rechange (PDR), aux entretiens et aux investissements. Néanmoins, actuellement toutes les opérations d'achat ne faisant pas partie du ressort de PRMS sont passées via CIMAIN.

Par ailleurs, les deux systèmes sont disponibles au siège, à Tit-Mellil et à Salé. CIMAIN est disponible en outre dans les centres de distribution.

Ces deux systèmes sont interfacés avec ANNAEL (le progiciel de comptabilité de la SCBG) et permettent d'automatiser les opérations de règlement, de trésorerie et l'actualisation des comptes fournisseurs. La remontée des données vers ANNAEL se fait mensuellement. Notons à ce stade que le système d'information répertorie tous les articles achetés par la SCBG ainsi que tous les fournisseurs homologués.

3) La fonction commerciale

3-1) La politique commerciale

L'ambition de la SCBG repose sur sa capacité à vendre au consommateur une boisson fraîche non alcoolisée au lieu désiré et au temps voulu. Ainsi doit-elle répondre à ces besoins. Pour ce faire elle doit adapter sa stratégie commerciale à chaque zone géographique dans laquelle elle opère.

La fonction commerciale est un centre de recette doté d'une force de vente expérimentée qui assure la promotion et la distribution des boissons gazeuses. Elle met en œuvre une politique commerciale consistant à définir les programmes d'action à mettre en œuvre en fonction des

objectifs commerciaux à atteindre, de l'état de marché et de son potentiel. Ces derniers éléments sont des flux d'information obtenus grâce à :

✓ une gestion des produits via l'analyse périodique et régulière des statistique sur l'évolution des ventes des produits en volume (unité physique) et en chiffre d'affaire.

✓ une gestion de la force de ventes par produit, par client, par centre de distribution et par zone géographique.

Cependant la politique commerciale de la SCBG est élaborée en tenant compte d'un certain nombre de contraintes qui limitent le champs d'action du service commerciale, notamment au niveau de la politique de prix et de la politique de publicité et de promotion.

3-2) Rapport avec The Coca Cola Company

La SCBG n a aucune prise, en tant que concessionnaire, sur les prix de ventes, ces derniers étant fixés par son franchiseur (The Coca Cola Company) qui définit également le niveau des réductions à appliquer sur le prix de vente pendant les périodes de promotion. Par ailleurs, les actions publicitaires et les promotions commerciales sont définies par le service marketing du franchiseur en vue de répondre à l'objectif historique de la company : rendre la marque omniprésente. Pour ce permettre, la company envisage des actions marketing à différents niveaux :

- **La publicité :** Coca Cola renforce sa position sur le marché marocain grâce à une publicité massive : des spots publicitaires adaptés à la culture marocaine, des affiches visibles sur les premiers panneaux d'affichage, des publicités dans les journaux, etc.
- **L'environnement :** Coca Cola fut à l'origine de multiples opérations de nettoyage des plages dans diverses communautés locales
- **L'éducation et la culture :** la company a créé une bourse d'étude permettant de couvrir pendant deux ans les frais de scolarité d'un étudiant marocain dans une université marocaine au Maroc
- **Le sponsoring :**
 - ✓ Le sport est le domaine ou Coca « met le paquet ». La company est le principal sponsor du sport en général avec un accent particulier porté sur le football. Cette stratégie est toujours dans l'optique d'accroître le capital sympathie de la firme ;
 - ✓ Le domaine artistique : La mode n'échappe pas au phénomène. Coca était le sponsor officiel de « Caftan 2001 », une manifestation traditionnelle dans le milieu de la mode pour aider les couturiers et artistes marocains

Les efforts marketing fournis par The Coca Cola Company, engendrent des dépenses publicitaires colossales ce qui exige une prise en charge collective de ces frais. Ainsi ces dépenses sont – elles supportées à concurrence de 50% par les deux parties : le franchiseur et SCBG.

3-3) La distribution

La SCBG est un concessionnaire sur la zone Casa-Rabat de la marque Coca Cola. Elle doit donc être présente dans tous les points de vente. Pour cette raison elle traite avec les détaillants directement sans passer par les grossistes et les revendeurs. En effet l'entreprise a toujours opté pour la distribution directe. Cette dernière est assurée par des camions qui parcourent tous les points de vente sans pour autant recenser leurs besoins auparavant. La conséquence en est que la camion pourrait se déplacer sans réaliser de chiffre d'affaire, chez des points de ventes qui ont suffisamment de stocks de boissons gazeuses. Ce qui engendre des frais de déplacement et de convoyage sans rendement.

Paragraphe 2 : Modèle de détermination des coûts

1) Evolution du contexte historique

Le système de comptabilité analytique a été développé dans les années 70, en interne. Il était automatisé à 95%. Le paramétrage incluait des états d'erreur permettant le contrôle des données saisies et le rapprochement entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique. Les unités d'œuvre permettant l'imputation des charges de structure aux sections et produits, étaient également automatisées.

Ce système ne répondait pas aux trois objectifs d'une comptabilité analytique, à savoir : le suivi des résultats, l'alerte et la résolution des problèmes. Il servait uniquement à faire une description analytique des ventes et ne donnait lieu à aucune prise de décision ni à la résolution des problèmes ressortis à partir de l'analyse des coûts à cause de l'obsolescence de l'information.

Ces insuffisances, juxtaposées avec la démission des responsables techniques de ce système de l'organisation, ont poussé la Direction Générale et le comité exécutif du groupe SBM (SCBG était filiale du groupe SBM) à décider la refonte des systèmes d'information en acquérant des logiciels spécifiques chacun à une activité : HR Access d'IBM pour la paie, Anael pour la comptabilité générale, Basis pour la direction commerciale, PRMS pour la production, etc.

Le nouveau système d'information n'a donc pas prévu de modules pour la comptabilité analytique d'exploitation, contrairement au système abandonné qui permettait de tenir aussi bien la comptabilité générale que la comptabilité analytique. Ainsi la DG a-t-elle décidé d'exploiter le module de comptabilité analytique prévu par l'éditeur d'Anael.

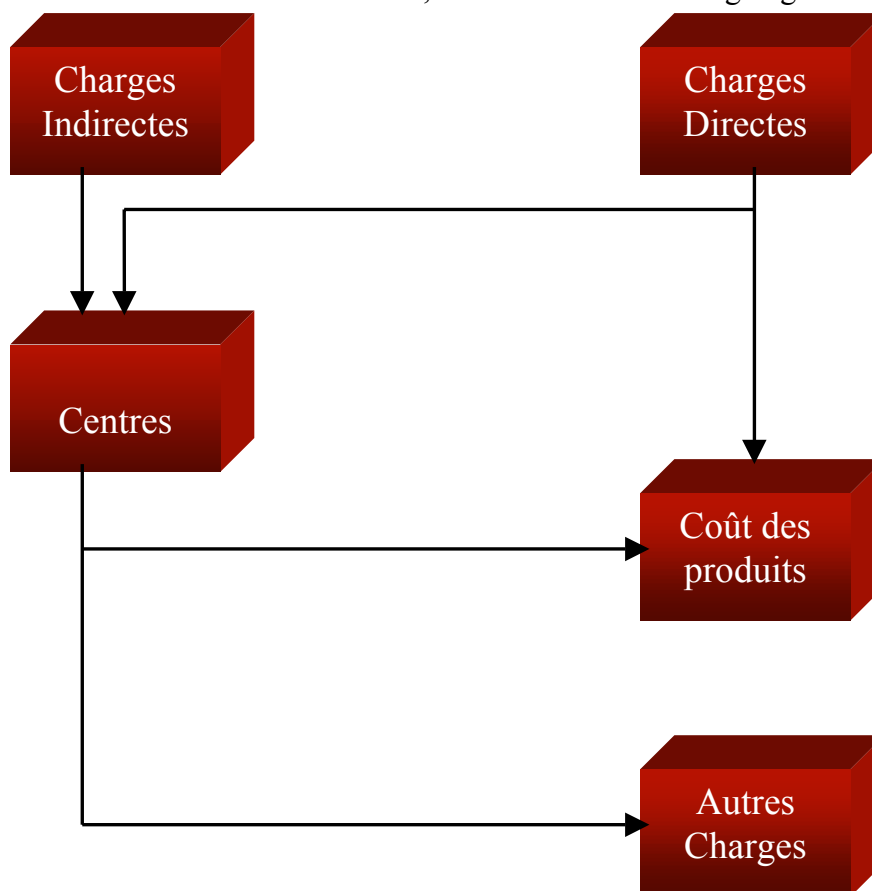
Le changement de système d'information, a été opéré pendant la période de quasi monopole, sans impact sur la méthode de comptabilité analytique adoptée, à savoir « le coût complet ».

2) Présentation de la méthode de calcul des coûts adoptée par la SCBG

Le système de comptabilité analytique permettait à la SCBG d'avoir des prix de revient de l'ensemble de ses produits selon la méthode du coût complet. La périodicité retenue est la même que celle de la comptabilité générale, c'est à dire mensuelle.

Cette méthode se basait sur l'affectation de quelques charges directes au coût des produits et la répartition d'une partie des charges indirectes sur ces coûts selon des clés de répartition.

Un schématisation de cette méthode, nous fait aboutir à l'organigramme suivant :



Cette méthode bien qu'elle soit proche de la méthode du coût complet fait ressortir des écarts très importants entre le total des coûts de l'ensemble des produits et le résultat de la comptabilité générale. Aussi elle présente plusieurs inconvénients. En effet elle est basée sur trois grands axes :

- le découpage de l'entreprise en centres
- Affectation des charges directes
- Répartition des charges indirectes

Chacun de ces axes, présente un certain nombre d'anomalies qui vont fausser les coûts obtenus par cette méthode et par voie de conséquence, elles vont fausser l'analyse qui en découle et conduiront à prendre de mauvaises décisions.

A) Le découpage des usines en centres

Ce découpage présente plusieurs anomalies :

- il prend en considération des centres qui n'existent plus. Exemple : centre puits à l'usine de Tit Mellil ;
- il n'intègre pas l'ensemble des centres opérationnels. Exemples : centre de traitement des emballages, le contrôle.....
- les centres pris en compte ne sont pas homogènes. C'est le cas par exemple du centre administration qui englobe à la fois, la direction, l'atelier de réparation des véhicules et le magasin des pièces de rechange.
- Le découpage est très ancien, il n'a pas suivi l'évolution de l'entreprise et le changement de structure.

B) Affectation des charges directes

Le système de calcul des coûts respecte la démarche de la méthode du coût complet mais ne respecte pas ses principes. En effet même si elle prévoit l'affectation des charges directes, un certain nombre de charges directes aux coûts des produits ne sont pas affectées directement au coût, mais elles sont imputées à des sections et ensuite réparties entre les différents produits, ce qui augmente l'incertitude de la précision de calcul des coûts. Parmi ces matières il y a l'eau et la colle qui sont indiscutablement des charges directes.

C) Répartition des charges indirectes

Du fait de l'ancienneté de la méthode de calcul des coûts, les clés de répartition des charges indirectes sont dépassées. En effet, si on prend par exemple le centre administration, la clé de répartition est l'effectif par section, ce qui signifie que l'administration travaille moins avec des centres qui utilisent plus de technologies et moins de main d'œuvre, et inversement, ce qui est absolument faux.

En plus des problèmes cités ci dessus, il y a d'autres problèmes liés à la structure de coût. En effet les calculs de coût, se font pour les produits finis et en fin du processus de fabrication, alors qu'il est nécessaire de calculer ce coût à chaque stade de fabrication et de suivre de très près l'évolution de ce coût dans le temps (d'un mois à un autres) et dans l'espace (d'un site à l'autre).

Paragraphe 3 : Organisation du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est rattaché à la direction financière. Il est représenté par un seul contrôleur de gestion qui assure le rôle de collecte et de coordination des reportings envoyés par les différentes directions. Il assure ainsi la réalisation des tâches suivantes :

1) Activités mensuelles

1-1) Analyse du chiffre d'affaires

Analyse comparative du chiffre d'affaires mensuel réalisé par rapport au budget et au réalisé de l'exercice précédent. A ce stade, sont calculés des écarts qui mettent en évidence l'effet volume et l'effet prix.

1-2) Analyse des charges

- ❖ Analyse des achats de matières premières et des emballages vu leur poids important dans le total des charges d'exploitation (80% du total des charges)
- ❖ Analyse comparative des rendements des éléments de coût réalisés par rapport aux standards fixés par The Coca Cola company. Cette analyse permet au contrôleur de gestion de calculer l'écart global sur les rendements et de le décortiquer en écart sur quantité et écart sur prix pour chaque élément de coût (matière première, matières électriques, emballage...). L'objectif est d'instaurer les actions correctives et d'éviter les dérapages par rapport aux prévisions.
- ❖ Analyse comparative de la masse salariale et des effectifs par rapport aux prévisions à travers le calcul des écarts.
- ❖ Analyse comparative des entretiens et maintenance des machines par centre de responsabilité (site, siège, commercial ...) par rapport aux prévisions.
- ❖ Analyse des autres charges (frais généraux et déplacements) par centre de responsabilité afin de localiser les dérapages par rapport aux prévisions.

2) Activités annuelles :

2-1) Etablissement du budget :

Sur la base des différents budgets établis par chaque direction, le contrôleur de gestion élabore les états de synthèses prévisionnels.

a) au niveau du commercial :

→ Le service commercial établi des prévisions de ventes par gamme de produits en fonction de la capacité d'absorption du marché.

→ Le budget de promotion et du marketing communiqué par Coca-Cola.

b) au niveau du de la production :

En fonction des objectifs du service commercial et de la capacité de production de l'entreprise, le service production établit un budget de production qui fait ressortir les quantités consommées pour chaque élément de coût de production (matière première, matières électriques, emballage....) et les quantités de produits finis à produire.

Section 3 : Diagnostic de la SCBG suite au passage à la concurrence et identification des facteurs clés de succès

La SCBG a opéré paisiblement, depuis sa création dans un environnement économique où elle bénéficiait d'une position de quasi monopole qui lui conférait des avantages précieux en terme de résultat et en terme de simplicité des modes de gestion.

Cependant, l'année 2000 a apporté des changements radicaux à la structure du marché des boissons gazeuses, et un nouveau concurrent « COBOMI » est venu titiller la tranquillité de la société et s'est accaparé 25% de la part de ce marché dans moins d'un an.

Cette nouvelle conjoncture économique, fait passer la part de marché de la SCBG de 90% (les 10% sont détenus par certains importateurs et par la contrebande) à 65% en avril 2002.

Confrontée à une telle situation, et selon la théorie économique, une entreprise doit parvenir à un avantage concurrentiel fondé sur les coûts, ou la différenciation voir les deux simultanément. L'avantage concurrentiel dépend de la façon de gérer sa chaîne de valeur : qualité supérieure pour un prix équivalent ou une qualité équivalente pour un prix moins élevé. La chaîne de valeur détermine exactement où la qualité peut être améliorée ou bien les coûts réduits tenant compte des relations en amont et en aval de l'entreprise. L'idée maîtresse est qu'une entreprise n'est qu'une partie d'un ensemble plus large du système de création de valeur : les fournisseurs, les clients, etc. L'utilisateur final paie toutes les marges bénéficiaires de la chaîne de valeur.

Cependant, pour que l'entreprise se situe dans ce système de création de valeur, et pour qu'elle sache avec précision, les éléments sur lesquels il faut agir pour parvenir à un avantage concurrentiel, elle est tenue à réaliser un diagnostic permettant de relever, par rapport à ses activités internes, ses forces et ses faiblesses, et par rapport à son environnement externe, ses opportunités et ses menaces.

Le diagnostic interne comprend les volets financier, opérationnel, fonctionnel, technologique et qualité. Ces cinq volets permettent de juger de la force et de la faiblesse des cinq ressources fondamentales de l'entreprise (ressources humaines, financières, techniques, productives

et commerciales). Le diagnostic opérationnel et fonctionnel, le diagnostic technologique et le diagnostic de la qualité permettent l'analyse de ces cinq ressources.

L'importance des forces et des faiblesses dégagées par le diagnostic des ressources de l'entreprise, dépend de la nature des menaces et des opportunités issues de l'environnement général et concurrentiel.

Dans une optique fondée sur la segmentation stratégique, l'entreprise doit positionner, par rapport à cet environnement, son portefeuille d'activités et replacer sa dynamique d'évolution.

L'entreprise doit être considérée comme acteur d'un jeu auquel participent aussi les partenaires de son environnement concurrentiel. Il s'agit d'une part des acteurs de l'environnement concurrentiel immédiat : concurrents sur le même marché, fournisseurs, clients, entrants potentiels, producteurs de substituts, et d'autre part, des acteurs de l'environnement général : pouvoirs publics, banques syndicats, etc.

Dans le cas de la SCBG, la recherche d'un avantage concurrentiel par la différenciation n'est pas de mise puisque les produits Coca-Cola sont déjà différenciés par rapport à ceux de la concurrence.

La stratégie envisagée est donc de parvenir à un avantage concurrentiel fondé sur les coûts. La raison en est que les produits de la SCBG sont destinés à un large public sensible à l'effet des variations des prix.

Cependant, pour pouvoir déterminer les zones d'action permettant l'aboutissement à cet avantage, la société a procédé à son diagnostic et au diagnostic du système de contrôle de gestion.

Paragraphe 1 : Diagnostic stratégique de la SCBG et facteurs clés de succès

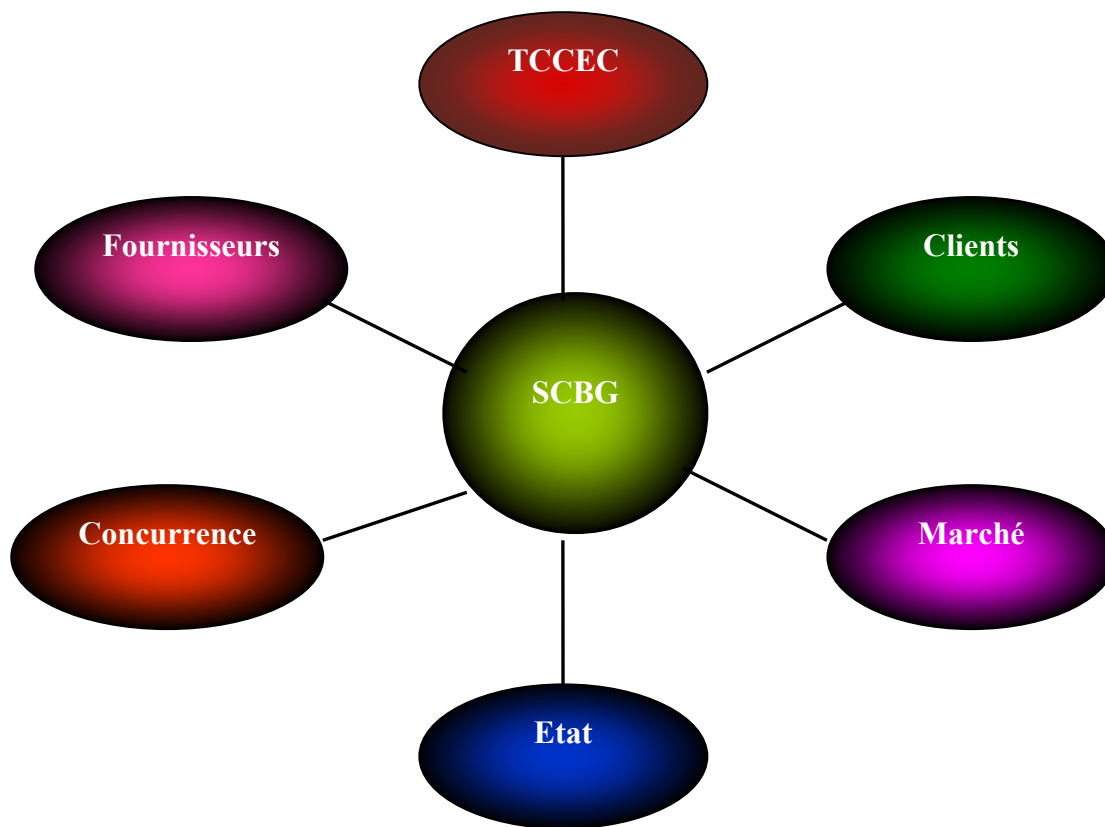
1) Diagnostic externe

Ce diagnostic porte sur l'environnement externe dans lequel opère la société. En effet, l'entreprise évolue avec ses fournisseurs, ses intermédiaires, ses clients, ses concurrents et ses publics dans le contexte global d'un marché. Les changements structurels de ce marché, ont un impact profond sur l'entreprise, mais celle-ci n'a guère d'emprise sur eux. Ce sont des éléments incontrôlables auxquels l'entreprise doit s'adapter.

On peut décomposer l'environnement de la SCBG en six composantes :

- **Le franchiseur** : The Coca Cola Export Corporation (TCCEC)

- **Le marché** : il est constitué par l'ensemble des clients capables et désireux de procéder à un échange leur permettant de satisfaire un besoin ou un désir. Cependant cette définition peut prêter à confusion dans la mesure où dans le cas présent, les consommateurs (ceux qui cherchent la satisfaction) ne sont pas les clients. En effet, la SCBG vend à des détaillants qui se chargent de vendre au consommateur final. Pour pallier à cette confusion, nous avons désigné par marché, le consommateur final, les détaillants seront traités dans la partie client.
- **Les clients**
- **La concurrence**
- **Les fournisseurs**
- **L'Etat**



Elément de l'environnement	Opportunités	Menaces
TCCEC	<ul style="list-style-type: none"> - Bénéficiaire d'une assistance technique (formation, méthode de gestion) et surtout au niveau de la production (standards de qualité) et de vente (pré vente et technique de merchandising). Cette assistance est faite en tenant compte d'un benchmarking à travers le groupement des embouteilleurs - Le Maroc est un point stratégique pour la TCCEC - Fixation des standards de qualité à respecter par TCCEC 	<ul style="list-style-type: none"> - Imposition de conditions de franchise figées et non négociables : <ul style="list-style-type: none"> • Le prix de vente • Le budget marketing • Les conditions générales de vente du concentré : le prix est fixé par Atlanta avec paiement en devises calculé sur le taux de change du 25 du mois et payé à 10 jours
Marché	<ul style="list-style-type: none"> - Per Capita bas - Développement important de la consommation sur place et à emporter (Fast Food) - Faible exploitation du milieu rural - l'urbanisation de la population marocaine - climat : la hausse de température pendant la basse saison - Les boissons gazeuses ne subissent pas la concurrence des boissons alcoolisées notamment celle de la bières, puisqu'on est dans un pays musulman 	<ul style="list-style-type: none"> - Taux de chômage élevé et pouvoir d'achat relativement faible - Climat : baisse de température durant la haute saison - Sentiment anti-américain ayant engendré un boycotte des produits Coca-Cola
Clients	<ul style="list-style-type: none"> - Développement des chaînes de froid 	

Elément de l'environnement	Opportunités	Menaces
<p>La Produits de substitution nouveaux entrants</p>		<ul style="list-style-type: none"> - Nouvel entrant : Cobomi embouteilleur de Top's, les produits à l'import et les produits au marché noir, intention d'autres groupes de s'introduire sur le maeché tel PEPSI, le groupe AMHAL et le groupe CHAABI - Apparition des B-Bands (*) - Concurrence des produits de substitution : les produits lactés (Assiri, Jaouda), les jus le thé, le café, etc.
<p>Fournisseurs</p>		<ul style="list-style-type: none"> - Choix limité des fournisseurs : les fournisseurs de la SCBG ont besoin de l'agrément du franchiseur - Le pouvoir de négociation avec les fournisseurs est très réduit, donc les prix d'achat des matières premières sont élevés.
<p>Etat</p>		<ul style="list-style-type: none"> - Les impôts et taxes sont élevés : recours fréquent de l'administration en matière de recettes budgétaires

(*) produits bon marché de seconda qualité destinés à un marché de prix. C'est le cas de Crush et de Top's

2) Diagnostic interne

2-1) Analyse de l' environnement commercial et marketing

Forces	Faiblesses
<ul style="list-style-type: none"> - Implantation en sites et centres de distribution - Précurseur dans le marché du froid - Maîtrise de la distribution en portefeuille client et couverture - Force de vente expérimentée et réceptive d'innovation - Complémentarité des gammes de produits - Possession de la marque prestigieuse (Coca-Cola) 	<ul style="list-style-type: none"> - Statut temporaire prédominant chez la force de vente - Absence de veille concurrentielle

2-2) Analyse de l' environnement techno-industriel

Forces	Faiblesses
<ul style="list-style-type: none"> - Outil de production relativement moderne pour l'embouteillage 	<ul style="list-style-type: none"> - Espace de stockage et de chargement insuffisant - Capacité PET insuffisante

2-3) Analyse de l' environnement : Finances

Forces	Faiblesses
<ul style="list-style-type: none"> - Forte rentabilité, liquidité et solvabilité - Forte capacité d'endettement et de remboursement - Les règles de l'équilibre financier sont respectées - Le système comptable est intégré à la majorité des fonction de l'entreprise - L'analyse des couts permet de mesurer la contribution de chaque produit au résultat global et à chaque phase du processus - L'établissement des résultats mensuels et du reporting, pourront se faire avant le 10 de chaque mois - Capacité de négociation avec les banques et moyen de contrôle des transactions avec elles (Taux, date de valeur, commission, etc.) 	<ul style="list-style-type: none"> - Formation du personnel de la Direction Financière n'est pas généralisée .

2-4) Analyse de l' environnement : Structure – Organisation

Forces	Faiblesses
<ul style="list-style-type: none"> - Rajeunissement de l'effectif - Polyvalence des opérateurs - Sens d'appartenance au groupe - Prise de connaissance du processus de changement en cours par les directeurs d'exploitation et le personnel d'encadrement 	<ul style="list-style-type: none"> - Analphabétisme élevé

2-5) Analyse de l' environnement : Ressources Humaines et Management

Forces	Faiblesses
<ul style="list-style-type: none"> - Stabilité - Un bon climat social - Diversité et complémentarité des compétences disponibles - Maîtrise des métiers de l'entreprise - Sentiment d'appartenance à une équipe qui aime travailler ensemble - Fort engagement de la DG pour le développement des ressources humaines - Important intérêt de la part des participants aux actions de formation - Elaboration d'un plan de formation - Formation-Action dans la phase d'élaboration du plan stratégique 	<ul style="list-style-type: none"> - Niveau d'instruction assez faible, surtout celui de la catégorie « ouvriers » - Absence d'un système d'appréciation et d'évaluation des performances - Les expériences acquises par les cadres lors des missions et formations ne sont pas partagées - SCBG hérite encore la culture de la SBM et sa politique sociale → contrainte pour la gestion de la masse salariale et des avantages sociaux

3) Identification des atouts correspondants aux facteurs clés de succès

Force	F.C.S	Per capita bas	Faible exploitation du milieu rural	Développement des chaînes de froid	Développement Fast Food & restauration hors	Fort potentiel à l'export	Urbanisation de la population marocaine
A- Commercial / Marketing							
. Bonne implantation géographique des usines et sites	*	*	*	*	*		*
. Maîtrise de la distribution	*	*	*	*	*		*
. Grande expérience de la force de vente	*	*	*	*	*		*
. Gamme de produits complémentaires	*	*	*	*	*	*	*
. Marque prestigieuse	*	*	*	*	*	*	*
Degrés d'importance	5	5	5	5	5	2	5
B- Techno-industrie							
. Grande capacité de l'outil de production					*	*	*
. Les installations sont relativement modernes						*	
. La maîtrise des process de fabrication				*			
. Le système qualité produit / process est bien développé					*	*	
Degrés d'importance				1	2	3	1
C- Financier							
. Forte rentabilité économique et financière	*	*	*	*	*	*	*
. Grande capacité d'endettement	*	*	*	*	*	*	*
. Liquidité	*	*	*	*	*	*	*
. Capacité d'autofinancement	*	*	*	*	*	*	*
Degrés d'importance	4	4	4	4	4	4	4

Paragraphe 2 : Diagnostic du système de contrôle de gestion

La SCBG disposait déjà d'une structure de contrôle de gestion, réduite à un seul contrôleur de gestion central rattaché à la Direction Financière, qui reçoit les reportings de toutes les autres sections et les consolide pour produire les états du contrôle de gestion.

Cependant, suite aux nouvelles données de l'environnement concurrentiel, cette structure est tombée en désuétude et la SCBG s'est retrouvée devant l'impératif de redéfinir aussi bien la structure du contrôle de gestion que ses attributions.

Un diagnostic a donc été réalisé et a porté sur deux volets :

- Le premier volet porte sur la prédisposition des activités créatrices de valeur de la SCBG, à savoir, le commercial, la production Casa et la logistique, à accepter ou à afficher des réticences face aux changements de la structure du contrôle de gestion.
- Le deuxième volet du diagnostic a pour objectif d'apprécier les perspectives d'évolution du système de contrôle de gestion, vers un système de suivi en temps réel des performances industrielles et économiques.

1) Forces Pro et Anti – changement : Mise en place du contrôle de gestion

Ce diagnostic a porté uniquement sur les domaines créateurs de valeur : le commercial, la production Casa et la logistique.

Centres	Forces Pro Changement	Forces Anti - Changement
Commercial	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Environnement très compétitif ◆ Engagement de la Direction ◆ Besoin effectif d'un système d'aide à la prise de décision pour les responsables ◆ Fixation des objectifs individuels ◆ Existence d'un certain nombre d'indicateurs 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Système d'information Basis est partiellement opérationnel ◆ Instabilité de la structure organisationnelle (mouvements des centres) ◆ Mission du contrôleur de gestion non clarifiée ◆ Absence de feed back de la comptabilité analytique et du système de « pilotage » ◆ Manque d'une cartographie des processus ◆ La performance du commercial à définir
Production Casa	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Environnement très compétitif ◆ Engagement de la Direction ◆ Besoin effectif d'un système d'aide à la prise de décision pour les responsables ◆ Fixation des objectifs individuels ◆ Existence d'un certain nombre d'indicateurs ◆ Existence d'un référentiel (BPP) de TCCEC 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Manque des outils de mesure par section ◆ Système PRMS production non opérationnel ◆ Interface de PRMS production avec ANAEL ◆ Mission du contrôleur de gestion non clarifiée ◆ Absence de feed back de la comptabilité analytique et du système de « pilotage »
Logistique	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Environnement très compétitif ◆ Engagement de la Direction ◆ Besoin effectif d'un système d'aide à la prise de décision pour les responsables ◆ Fixation des objectifs individuels ◆ Existence d'un certain nombre d'indicateurs 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Ré engineering (en cours) de la logistique ◆ Cimaint mal exploité ◆ La performance de la logistique à définir ◆ Mission du contrôleur de gestion non clarifiée ◆ Absence de feed back de la comptabilité analytique et du système de « pilotage »

2) Diagnostic du système de contrôle de gestion

Ce diagnostic permet d'identifier les procédures et systèmes de gestion à mettre en place en vue de maîtriser le pilotage des différentes activités, sites et produits.

Il s'articule autour des aspects suivants :

- Au niveau de la méthode et du métier de contrôle de gestion :

- ✎ La mesure de l'information ;
- ✎ La culture de contrôle de gestion
- ✎ La dimension des tableaux de bord
- ✎ L'aspect des outils et supports de pilotage

- Autour des domaines sensibles (les plus cités par les collaborateurs lors de la préparation du diagnostic) liés au métier de la SCBG/

- ✎ Au niveau industriel
- ✎ Au niveau de la logistique
- ✎ Au niveau de la gestion de stock

2-1) Au niveau de la méthode et du métier de contrôleur de gestion

a) La mesure et la collecte de l'information

🏢 Insuffisance des outils de mesure : compteurs électriques dans les lignes de production, compteurs d'eau, facturation des fonctions support à affiner notamment l'intervention des ateliers.

🏢 Les mises en consommation sont "calculées" à partir des différences d'inventaires successifs

🏢 L'information n'est pas toujours fiable et crédible :

- ✎ Elle est le résultat des calculs de clés de répartitions ou d'estimation sur la base de standards de consommations spécifiques
- ✎ La disponibilité des chiffres « stables » à temps, reste à améliorer

🏢 Imputation du découpage analytique et des activités basées sur des clés statiques établies arbitrairement ou dans un contexte historique donné. Ce qui donne l'impression de piloter des activités alors que les chiffres affichés ne reflètent pas forcément la réalité sans cesse changeante.

b) La culture de contrôle de gestion

🏰 Nécessité de fédérer l'équipe des contrôleurs de gestion pour véhiculer une culture positive et proactive d'amélioration continue et limiter les risques des effets du phénomène de féodalité. Dimension de culture d'appartenance à l'entreprise en vue de finalités d'améliorations, reste à consolider.

🏰 Mission du contrôleur de gestion qui reste à définir, formaliser, partager et promouvoir

🏰 Difficulté de faire du contrôleur de gestion le copilote de l'opérationnel : information et implication dans les événements quotidiens du métier. Ce constat limite la capacité du contrôleur de gestion à contribuer à des actions d'amélioration pertinentes et pragmatiques.

🏰 Les outils nécessaires au travail du contrôleur de gestion restent à identifier, consolider et maîtriser. Une formation adaptée aux besoins de l'entreprise et à la situation de chaque contrôleur de gestion serait nécessaire pour une mise à niveau ciblée et efficiente.

🏰 Le processus budgétaire reste à décliner et à en récolter les engagements du niveau le plus bas possible dans la hiérarchie. Des outils tels que la comptabilité budgétaire et analytique restent limités

🏰 La comptabilité analytique en cours de mise en régime de croisière et le feed back d'informations vers les opérateurs reste limité. Les aspects de feed back d'une manière générale seraient insuffisants et permettraient d'enclencher une logique d'amélioration continue, d'information et de reconnaissance d'efforts rétribués

🏰 Absence de commentaires d'activité mensuels formalisés par les directions et à valeur ajoutée par rapport aux chiffres du reporting. Les commentaires constatés (quand ils existent) comportent peu d'informations additionnelles par rapport aux chiffres des tableaux.

c) Dimension des tableaux de bord

🏰 Absence de projets transversaux de « création de valeur » avec des tableaux de bord spécifiques, des réunions de suivi ciblées et des comptes rendus diffusés.

🏰 La base de données est à séparer de la notion de tableau de bord. Il s'agira d'identifier les indicateurs générateurs de performance pour chaque centre de responsabilité. Certains reportings sont trop volumineux en informations pertinentes et moins pertinentes.

- 🏰 Manque de tableaux de bord adaptés et alignés sur la problématique de l'entreprise du moment. Un tableau de bord doit obéir à un objectif de performance : constat d'une génération de performance, d'une dégradation ou d'une stagnation.
- 🏰 Absence de tableaux de bord conjoncturels pour améliorer une situation spécifique identifiée. Le tableau de bord s'adapte de façon continue à son environnement.
- 🏰 Absence de réunions formelles systématiques (mensuelles) de contrôle de gestion au sein des différentes directions avec des états d'avancement des différents plans d'action planifiés.
- 🏰 Absence de référentiel budget (objectifs) dans certains rapports.
- 🏰 Peu voire pas de communication à travers des tableaux de bord illustrant des efforts de performance affichés dans les lieux de travail (aspects de mobilisation / émulation)

d) Outils et supports de pilotage

Ils sont classés en plusieurs catégories :

- Ceux ayant trait aux modèles et logiques de simulation
- Ceux ayant trait aux systèmes d'information
- Ceux ayant trait aux supports d'organisation

Des modèles de simulation et de prévision

- 🏰 Manque d'outils de simulation et de modélisation des activités (fonctions support et de production)
- 🏰 Manque d'outils d'aide à la décision et d'indicateurs pertinents et chiffrés argumentant les différents choix stratégiques notamment de fermeture de centres non rentables.
- 🏰 Difficulté de maîtrise des prévisions de ventes et des impacts de la saisonnalité sur la programmation des ordres de production. Crainte de rupture de stocks sans tenir compte du coût lié à l'âge du produit et à sa qualité. Les petites séries peuvent coûter cher vu les temps de conversion de ligne et de sanitation.
- 🏰 Les aspects liés à la saisonnalité et aux pics de demandes restent à mieux maîtriser notamment au niveau des approvisionnements et de la maintenance (réactivité)

Des systèmes d'information

☛ Manque de maîtrise et de formation des outils et progiciels informatiques de l'entreprise par les contrôleurs de gestion. Des interfaces restent à établir : PRMS / ANAEL, et à généraliser aux différents sites.

☛ Le reporting se fait sur la base du tableur Excel (saisie et mise en forme des informations). Une bonne partie de l'effort et du temps du contrôleur de gestion se trouve absorbée par des tâches à caractère plutôt administratif . Nécessité d'une étude de convergence pour intégrer directement les informations à partir des progiciels de gestion de l'entreprise.

☛ Utilisation des différents logiciels qui reste à généraliser pour certaines fonctions / sites

☛ Dimension budget non utilisée et non renseignée au niveau des progiciels

D'une manière générale, les supports de gestion opérationnels examinés ne sont pas intégrés dans les outils informatiques installés dans l'entreprise.

Des supports d'organisation

☛ Les procédures ne sont pas toutes formalisées. Cette dimension de formalisation se trouvant plus justifiée du fait que l'entreprise est en phase de changement et de réorganisation.

☛ Faible exploitation de manuels globaux de procédures de gestion (stocks, investissements et immobilisations, ressources humaines, etc) qui gagneraient à être regroupés dans un manuel global.

☛ L'harmonisation du découpage analytique global pour l'entreprise à consolider et à partager.

En fin, il faudra noter l'importance des travaux de « bouclage des comptes » qui permettent de s'assurer d'une certaine cohérence global au niveau des comptes et éviter des situations telles que celles où tous les intervenants ont réalisé ou dépassé leurs objectifs, sauf l'entreprise qui affiche globalement des résultats en dessous des objectifs.

2-1) Au niveau de la méthode et du métier de contrôleur de gestion**a) Au niveau du rendement industriel**

🏰 Le rendement est un paramètre de pilotage capital qu'il s'agit de définir dans l'absolu sur des bases factuelles et génératrices de comportements d'amélioration

b) Au niveau de la logistique et du risque client

🏰 La gestion des retours est à suivre sur des tableaux de bord responsabilisant et identifiant les leviers d'actions d'amélioration et de maîtrise

🏰 Gestion des emballages à optimiser et à maîtriser : taux de casse à piloter....

🏰 La gestion des affectations des moyens logistiques restant à améliorer en terme d'information et d'imputation de charges et de centre consommateur / client....

🏰 Optimisation de la distribution à mieux appréhender : rentabilité des routes, rentabilité des points de vente, ce qui suppose un système d'information suffisamment précis

🏰 Suivi manuel des suspens et impayés : risque client....

c) Au niveau de la gestion de stocks

🏰 Gestion de stock des pièces de rechange : le suivi et la valorisation de ce stock n'est pas systématique (temps réel)

🏰 Difficulté de gestion des consommations des pièces de rechange (adaptables / originales). Il s'agit notamment de lier la performance de l'achat à la qualité des produits (durée). On peut donc noter une absence de supports formalisés de suivi de la qualité des achats effectués.

🏰 Gestion de stock centrale (en virtuel : au niveau des différents sites) à optimiser (demande et réponse de transfert non formalisées....). Absence de gestion centralisée de stock.

Section 4 : Plan d'action

Paragraphe 1 : Plan stratégique 2001-2003

Le diagnostic élaboré par la SCBG portant sur ses forces et ses faiblesses et sur les opportunités et les menaces de son environnement, a abouti à l'élaboration d'un plan stratégique prévu pour la période allant de 2001 à 2003.

La conception de ce plan a commencé d'abord par la définition des axes stratégiques suivants :

- Développement du marché par la croissance du PER Capita
- L'intégration et la mise à niveau des nouveaux sites SCBG
- Rationalisation et optimisation de l'exploitation
- Conquête du statut d'embouteilleur international

1) Développement du marché par la croissance du PER capita

Pour le développement du PER Capita, le plan stratégique a prévu un certain nombre d'actions portant sur :

- Le développement du marché des boissons gazeuses
- Le développement d'autres segments de boissons autres que les boissons gazeuses

1-1) Le développement du marché des boissons gazeuses



Augmenter la préférence des marques de la SCBG et capturer les occasions journalières de consommation



Augmenter la consommation de Coca-Cola à la maison à travers les repas



Augmenter la fréquence de consommation hors domicile à travers un marketing par canal



Augmenter les fréquences de consommation dans les zones non urbaines

a) Au niveau des Foyers :

Au niveau des foyers le plan stratégique prévoit de recourir aux promotions sur les prix et à une publicité sélective focalisée sur les repas, en vue d'augmenter la fréquence des consommateurs existants et d'inciter les non consommateurs à acheter les boissons gazeuses.

b) Hors Foyers :

Hors foyers, la stratégie envisagée vise la mise en place de plans marketing et d'opérations axées sur l'activation des cafés et des plages et l'exploitation de nouveaux canaux.

c) Au niveau du milieu Rural :

Dans le but d'augmenter les fréquences de consommation dans les zones rurales, un certain nombre d'actions sont prévues par le plan, notamment l'installation des chaînes de froid chez les revendeurs dans le milieu rural et le recours aux promotions prix. L'objectif assigné à ces opérations est l'activation du milieu rural, assurer une grande couverture froid et inciter les non consommateurs à consommer les boissons gazeuses.

1-2) Le développement d'autres segments de boissons autres que les boissons gazeuses

A côté de la promotion de la consommation des boissons gazeuses, le plan stratégique 2001-2003 a prévu d'entrer dans de nouveaux segments de consommations notamment les boissons énergétiques, les boissons sport, les jus, l'eau et le thé.

2) Intégration et mise à niveau des nouveaux sites

Dans ce cadre, les objectifs fixés sont les suivants :

- ➔ L'insertion harmonieuse et progressive des nouvelles unités dans l'ensemble SCBG ;
- ➔ L'homogénéisation des structures organisationnelles de l'ensemble SCBG en capitalisant sur les meilleures pratiques ;
- ➔ L'adaptation des règles et des procédures de fonctionnement du groupe SCBG à un même référentiel ;
- ➔ L'alignement définitif sur la politique générale de la SCBG ;
- ➔ La convergence vers des valeurs culturelles communes.

3) Rationalisation et optimisation de l'exploitation

L'objectif assigné à cet axe stratégique est de faire mieux ce que la SCBG fait actuellement au moindre coût aussi bien au niveau des sites actuels qu'au niveau des nouveaux sites. Cette réduction de coût aura un impact direct sur le développement du marché et la croissance du PER Capita par la réduction des prix.

4) Conquête du statut d'embouteilleur international

4-1) D·finition

Un embouteilleur international est une société ayant les aptitudes requises pour être agréé par Coca Col en tant que partenaire international.

Ce statut offre à la dite société, d'énormes opportunités :

- Distribuer ses produits sur d'autres territoires ;
- S'installer, seul ou avec Coca Cola, sur d'autres territoires ;
- Prendre le management d'autres embouteilleurs de par le monde.

4-2) D·marche et plan d' action

La démarche proposée par le plan stratégique est définie ci dessous :

- Faire du benchmarking auprès de quelques embouteilleurs ayant le statut international
- Analyse des forces et faiblesses
- Elaborer la charte de l'embouteilleur international
- Lancer le processus de conformité par rapport à cette charte, en établissant un calendrier de réalisation
- Effectuer des audits périodiques pour mesurer l'état d'avancement

Pour permettre de mettre en œuvre cette démarche, un plan d'action été mis en place. Il porte sur les points suivants :

- Allocation des ressources humaines et matérielles nécessaires ;
- Adoption d'un plan de formation adéquat ;
- Mise en place d'une organisation flexible

Paragraphe 2 : Rejet du plan stratégique 2001-2003

Malgré l'élaboration du plan stratégique 2001-2003, la SCBG a continué à perdre d'avantage de parts de marchés et n a pas pu affronter la concurrence qui n a pas lâché sa prise.

Ceci est du, d'une part, à l'agressivité de cette concurrence, et d'autre part, au fait que le plan stratégique n a pas été décliné en actions concrètes, à cause de son excès d'optimisme et aussi à cause des changements successifs connus par la société au niveau de sa direction générale (3 changements en 4 ans).

Ainsi, la crise de la SCBG s'est-elle amplifiée, ce qui a nécessité le rejet du plan stratégique et l'élaboration d'un plan d'action d'urgence par la nouvelle Direction Générale nommée à la tête de la société en mai 2002.

Paragraphe 3 : Plan d'action d'urgence

Ce plan s'articule autour des actions suivantes :

1) Amélioration des ventes

- ' Le lancement de B.Brands en juillet 2002 a constitué un pari sur l'avenir.
- ' Le développement de l'export. Cependant, l'évaluation de cette option est à faire en fonction du risque client et du seuil de rentabilité requis.
- ' Réduction substantielle des relevages : poursuivre les efforts déjà engagés, redéfinir un nouveau paradigme des ventes dans un marché concurrentiel, améliorer la qualité technique des produits, résister à la politique d'innovation de Coca-Cola qui n'est plus adaptée aux nouvelles données de la concurrence, engagement accru de la force de vente,....

2) Maîtrise des coûts et amélioration des rendements

- ' Réduction de la part des charges fixes dans les prix de revient unitaire des produits : augmentation du volume des ventes, B.Brands, export, recherche de nouveaux produits,....
- ' Réduction de la valeur absolue des charges fixes : restructuration et flexibilité des effectifs, sélectivité des investissements, cession des immobilisations excédentaires.....
- ' Politique de rémunération qui reconnaît l'engagement, l'esprit d'équipe, l'esprit d'entreprise, la transparence, la performance réalisée et les responsabilités assumées. Les progrès sont nécessaires dans ce domaine. Ils seront difficiles à concrétiser.

Politique d'approvisionnement agressive et volontariste, sans remettre en cause les engagements contractuels de la SCBG vis à vis de Coca-Cola. La société essaiera cependant à desserrer

progressivement l'état des contraintes du système Coca-Cola (agrément préalable des fournisseurs, Négociations Groupées, marketing achats,

- ' Plus grande implication dans le marketing opérationnel pour une meilleure maîtrise des charges de publicité (part du marketing opérationnel, rentabilité des actions engagées, une plus grande autonomie de l'équipe SCBG,....)

- ' Poursuite de l'amélioration des rendements industriels et de la productivité des équipes et équipements de production : modélisation des effectifs, définition optimisée des séries économique, taux d'utilisation, organisation, planification de la production,.....
- ' Mise des emballages sous contrôle de l'entreprise : les emballages ne sont pas suffisamment gérés, c'est une niche potentielle d'amélioration de la marge.
- ' Contribution avec Coca-Cola à une plus grande rationalisation de la gamme des produits (plus de 100 références), mettre l'accent sur les produits à marge élevée, rester sourd à la distribution numérique des produits à faible marge et/ou à faible rotation,...

3) Revue de l' organisation

3-1) Amélioration du management de l' entreprise

En plus des retombées de la nouvelle politique de rémunération, il y a lieu de revoir l'organisation, généraliser les tableaux de bord, réduire les temps de réponse, diffuser la culture de la misère et notamment celle de la marge et de la rentabilité.

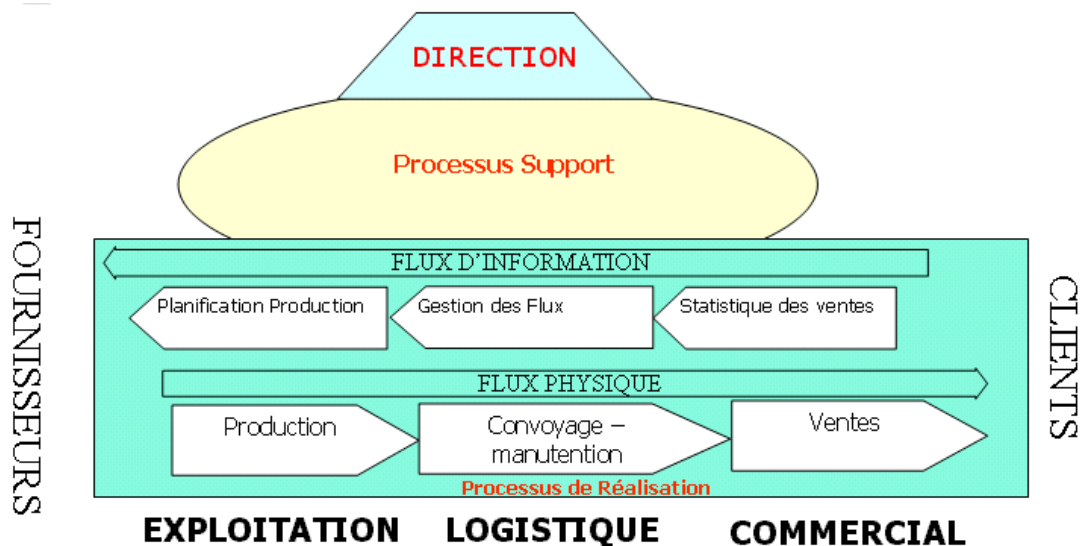
Cela justifie le démarrage de la Ré-ingénierie Logistique, et en partie l'instauration du contrôle de gestion.

Ré-ingénierie de la fonction logistique :

En situation de quasi monopole, la SCBG exerçait son métier de producteur de boissons gazeuses d'une manière traditionnelle : La production se charge de la production, du stockage et de la mise à disposition des produits finis au commercial. Ce dernier stock les articles provenant de la production, charge les camions et assure la distribution des boissons gazeuses.

Cependant, le passage à la concurrence, a mis le management de la société devant la nécessité de s'assurer que chaque centre se focalise sur son métier de base : la production se contentera donc de produire et le commercial de vendre et d'assurer une meilleure qualité de service. De ce fait, ni le stockage, ni le chargement ne font partie de l'activité du commercial.

C'est dans ce cadre que s'inscrit la ré ingénierie de la direction logistique dans une optique de "supplémentation management". L'objectif assigné étant d'optimiser la chaîne de valeur au maximum.



Il ressort de la chaîne de valeur de la SCBG que la Direction Logistique se positionne entre la Direction Production et la Direction Commerciale.

Cette direction est organisée en trois services :

- ❖ **La gestion des moyens** : Elle se charge de la maintenance de tout le parc automobile et des camions, du convoyage des produits finis et de la gestion de stock des pièces de rechange.
- ❖ **La gestion des flux** : son premier objectif est la mise à disposition du produits au commercial dans les meilleurs délais. Le service, Gestion des flux, est organisé en 3 centres : la planification, la gestion des stocks des produits finis des usines Tit Mellil et Salé et la gestion des stocks des emballages.

Les centre de gestion des stocks de produits finis, se chargent du suivi des stocks existants dans les deux sites de production : Tit Mellil et Salé. Les stocks existants dans les centres de distribution, sont gérés par la Direction commerciale. Un projet est en cours de réalisation et consiste à libérer le commercial de cette tâche et de l'attribuer au service gestion des flux de la logistique.

La planification se charge de la planification des flux. En effet, elle reçoit les prévisions des ventes du commercial et les situations de stocks du service Gestion des stocks et élabore des programmes de production qu'elle communique à la direction production pour validation. Dans le cas où la capacité de production n'est pas suffisante pour faire face à la demande exprimée par le commercial, le centre planification a recours aux concessionnaires pour l'achat des quantités nécessaires de boissons gazeuses. En fonction du programme de production établi, des programmes d'expédition et de convoyage sont établis par centre de distribution. L'objectif étant de

vérifier si la capacité de stockage permet de contenir les quantités envoyées par la logistique et si le parc camion est suffisant pour l'acheminement de ces dernières.

Pour la partie emballage, le service flux de la logistique gère les emballages en verre, les PET sont ils considérés comme des consommables. Dans ce cadre, le service flux assure la disponibilité des emballages en verre pour la production. La collecte des emballages de chez les clients est fait par le commerciale.

- ❖ **La gestion administrative :** Elle se charge de la gestion des achats des pièces de rechange du parc automobile, de l'administration du personnel (gestion des effectifs, de la masse salariale..) et de l'administration des moyens (l'assurance des véhicules....)

3-2) Instauration d' une nouvelle équipe de contrôle de gestion

a) Position du contrôle de gestion dans l'organigramme de la SCBG

La structure de l'entreprise où le contrôle de gestion est rattaché à la direction financière, représente un certain nombre d'insuffisances liées à la collecte des informations nécessaires au pilotage^(*) de la performance et à la pertinence de ces informations. En effet, étant lié à la direction financière, le contrôle de gestion se positionne au même niveau hiérarchique que les autres directions et centres, ce qui pourrait nuire à la qualité et à l'exhaustivité de l'information remontée par celles ci : certaines informations nécessaires au pilotage de la performance pourraient être considérées comme confidentielles et donc ne pas être communiquées au contrôle de gestion. Cependant, de part sa position dans l'organigramme de l'entreprise, le contrôle de gestion n'a aucun pouvoir lui permettant de surmonter ce ^(*)problème. La conséquence en est que toutes les informations remontées à la Direction Générale, et toutes les décisions qui en découlent se trouvent biaisées. A cette insuffisance s'ajoute le fait que, rattaché à la Direction Financière, le contrôle de gestion se résume à la procédure budgétaire.

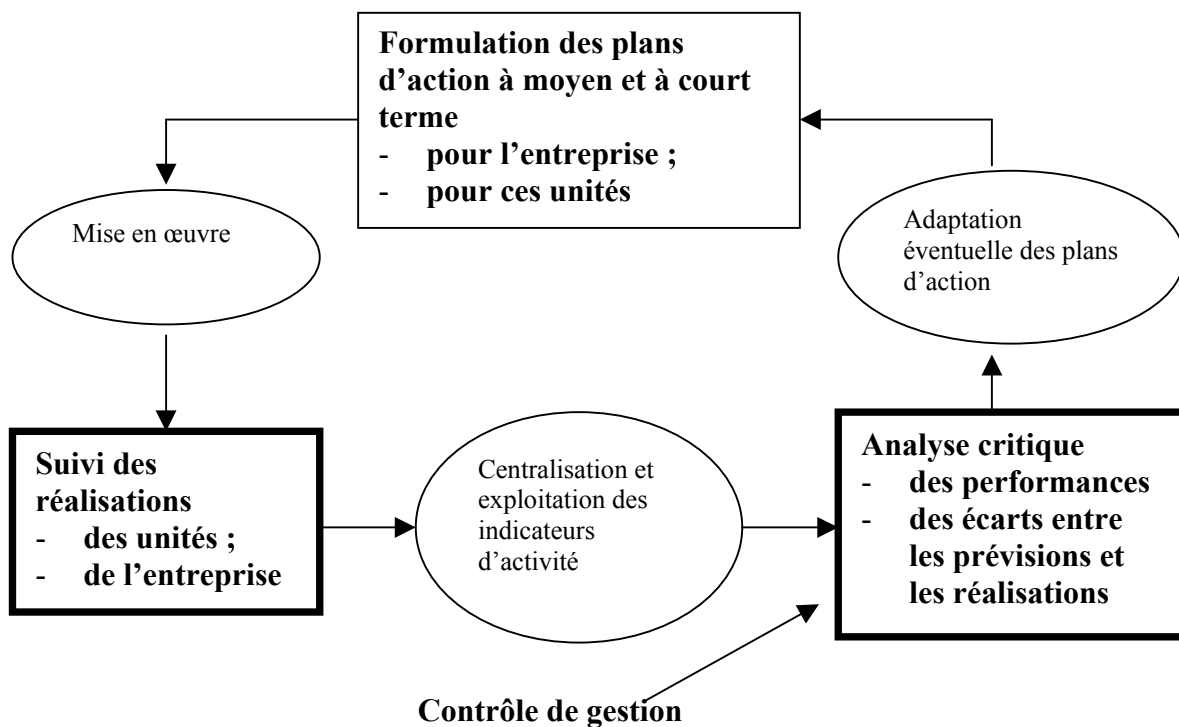
C'est dans ce cadre, et faisant face aux nouvelles mutations de l'environnement concurrentiel, que la SCBG a décidé de la réorganisation de son équipe contrôle de gestion qui était rattaché à la Direction Financière par le passé. La nouvelle organisation, consiste à lier le contrôle de gestion à la Direction Générale et à constituer une équipe présente dans tous les centres de

(*)Le pilotage est une démarche de management qui relie stratégie et action opérationnelle et qui s'appuie, au sein d'une structure, sur un ensemble de systèmes d'informations comme les plans, les budgets, les tableaux de bords, la comptabilité de gestion, qu'est le contrôle de gestion.. R.Demeestere, P. Lorino, N. Mottis, *Contrôle de gestion et pilotage*, Nathan, 1997

responsabilités. Cette dernière est chapotée par un contrôleur de gestion central qui coordonne les travaux des autres contrôleurs :

- Contrôleur de gestion de la production
- Contrôleur de gestion commercial
- Contrôleur de gestion achat
- Contrôleur de gestion logistique
- Contrôleur de gestion Ressources Humaines
- Responsable projet de comptabilité analytique

L'objectif assigné à ces changements est d'associer le contrôle de gestion au processus de prise de décision et cela en adaptant les décisions et les plans d'action antérieurs selon le schéma suivant :



A cet égard, par sa fonction pivot entre direction générale et cadres opérationnels, le contrôleur de gestion joue un rôle important dans la formulation de la stratégie, dans sa mise en oeuvre et dans le contrôle de son application.

b) Les outils du contrôle de gestion SCBG

De tout temps l'homme a utilisé des outils pour accomplir les tâches qui lui incombent, depuis l'homme des cavernes qui fabriquait des armes de chasse pour assurer sa survie, jusqu'au savant d'aujourd'hui utilisant des ordinateurs puissants pour améliorer les conditions de ces recherches. Les contrôleurs de gestion en général, et ceux de la SCBG en particulier, ne font pas exception, ils utilisent essentiellement quatre outils pour atteindre et accomplir leurs tâches :

- Le contrôle budgétaire ;
- La comptabilité analytique d'exploitation ;
- Les tableaux de bord ;
- Le plan de financement à moyen terme.

❖ La gestion budgétaire :

Le contrôle de gestion vise à s'assurer de la conformité des actions et des décisions avec les objectifs de l'organisation. La gestion budgétaire n'est qu'un outil au service du contrôle de gestion. Elle a pour objectif de chiffrer les prévisions décrivant l'avenir et de dégager les écarts entre réalisations et prévisions pour détecter les dysfonctionnements, repérer les corrections nécessaires, et situer les responsabilités.

Les prévisions formulées par la Gestion Budgétaire permettent à la direction générale :

- De réaliser à différents niveaux de l'entreprise l'équilibre idéal, cet équilibre pouvant concerner par exemple les ventes, les productions, etc
- d'être en mesure de prévenir les événements au lieu de les subir ;
- de mettre en évidence les écarts entre réalisations et prévisions, d'analyser les distorsions constatées pour permettre d'éviter, à l'avenir, le gaspillage, ou pour conduire à une modification de la politique d'achat, de la politique de vente, ou d'un processus de fabrication.

❖ La comptabilité analytique d'exploitation :

La comptabilité analytique est un mode de traitement de données dont les objectifs essentiels sont les suivants :

- connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise;
- déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise
- expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondants

D'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision des responsables des entreprises.

Par la connaissance des coûts et des résultats, elle permet le contrôle de la rentabilité (dans les entreprises, la rentabilité est la production de bénéfice).

Le système de comptabilité analytique actuel de la SCBG, permet de ressortir les éléments sus visés. Cependant, il souffre d'un certain nombre d'anomalies (cf Partie 3 : Section 2, Paragraphe 2 de ce mémoire). Un projet a donc été lancé pour revoir ce système et redéfinir la nouvelle organisation analytique. Nous avons participé au déroulement de ce projet et allons donc le présenter dans la partie 4, Section 2 de ce mémoire.

❖ Les tableaux de bord

Un tableau de bord consiste dans un recueil sélectif d'informations adressées périodiquement aux responsables d'une entreprise par les services chargés du contrôle de gestion.

Il regroupe les informations les plus significatives de l'entreprise (technico-économique, commerciale, financière,...).

Le tableau de bord de la SCBG est un ensemble de renseignements permettant :

- d'aider la direction générale à formaliser les objectifs stratégiques de l'organisation
- de fournir aux responsables opérationnels les moyens d'évaluer leurs performances au moyen d'indicateurs financiers mais aussi non-financiers.
- d'introduire une fonction d'analyse et de régulation permanente dans les processus de décision
- d'éclairer les choix en amont
- de contrôler l'exécution des décisions prises antérieurement
- de prendre de nouvelles décisions

* à titre correctif afin de réparer les erreurs antérieures ;

* à titre moteur afin d'assurer l'expansion.

En définitive, le tableau de bord doit permettre d'effectuer un suivi par exception des réalisations, des performances ou des insuffisances du processus d'exploitation; de même, il est chargé de l'évaluation de la rentabilité des investissements envisagés et des risques qu'ils peuvent entraîner ainsi que de la gestion de leurs budgets lorsqu'ils sont engagés.

❖ **Le plan de financement • moyen terme (Le business plan) :**

Le plan d'investissement et de financement constitue généralement le volet financier de la planification opérationnelle à moyen terme de l'entreprise.

Il récapitule les projets d'investissement que l'entreprise prévoit de conduire à moyen terme, afin de réaliser les orientations générales définies en termes qualitatifs par le plan stratégique.

le plan de financement comme un outil de contrôle de gestion est au service de la direction générale, car il permet entre autres:

- d'évaluer la pertinence financière des projets émanant des différentes fonctions et notamment les projets d'investissement ;
- de prévoir, en cas de besoin, les moyens de financement additionnels qui permettront d'assurer la réalisation des plans fonctionnels dans les meilleures conditions de coût et de risque.

Ces outils sont tous tenus sous Excel ce qui fait perdre aux contrôleurs de gestion beaucoup de temps à réaliser des tâches administratives.

4) Développement et finalisation des systèmes d'informations

Développement d'un système d'information unique de la qualité pour une maîtrise de la qualité des produits rendus au consommateur. La différence de prix par rapport à la concurrence doit trouver sa justification dans un plus de qualité SCBG/Coca –Cola dans les produits et services associés.

Finaliser les projets de systèmes d'information orientés sur le commercial, la comptabilité analytique, la gestion des effectifs et la qualité,.....

Partie 4 : Analyse critique du plan d'action mis en place par La SCBG et recommandations

Section 1 : Analyse critique de la structure organisationnelle du contrôle de gestion et de ses missions

Paragraphe 1 : Analyse critique de l'organisation du contrôle de gestion

Bien que le rattachement du contrôle de gestion à la direction générale permette à celui-ci de jouer le rôle d'interface entre les objectifs stratégiques et leur déclinaison sur le plan opérationnel, cette organisation risque de se confronter à un certain nombre de problèmes qui risqueraient de nuire à l'efficacité du système de contrôle de gestion dans la fixation des objectifs, leur mise en œuvre et leur contrôle. Ces entraves sont surtout d'ordre relationnel et humain.

En effet, pour exercer ses fonctions dans de meilleures conditions, le contrôleur de gestion se doit de disposer de grandes capacités relationnelles et d'une grande aisance dans la communication. Il doit également travailler avec les différents centres de l'entreprise dans un esprit d'assistance et d'aide à la résolution des problèmes opérationnels et non pas dans un objectif de contrôle/sanction.

Par ailleurs, le contrôle de gestion s'appuie sur un modèle Y de comportement humain (théorie X et Y de D. Mac Gregor (1960)), allant de pair avec une direction participative par objectifs (DPPO), qui elle-même repose sur les théories de la motivation individuelle. Lorsqu'au contraire la DPPO et le contrôle de gestion sont menés dans un climat mécaniste (celui de la théorie X) et sans animation, ils peuvent avoir des effets pervers importants.

Un premier piège concerne l'absence pure et simple ou le manque de cohérence entre le processus de contrôle et *la définition de la nature des centres de responsabilité* impliqués et évalués. Rien de pire en effet, pour un responsable qui se vit « autonome », responsable de ses seuls résultats (par exemple commerciaux ou de profit) et donc comme « patron d'un centre de profit », que d'être évalué sur les coûts qu'il a causés ou de devoir répondre à des demandes d'explication, suite à la mise en lumière de ceux-ci par le système d'information et de contrôle. Il existe alors un décalage important entre la représentation que se font les responsables de ce sur quoi ils devraient être « jugés » et ce qu'ils vivent en matière de système de contrôle de gestion. Cela les amène à déconsidérer rapidement ce dernier et suscite par contre en général beaucoup « d'agacement » de la part de la hiérarchie, qui a l'impression qu'on ne prend pas au sérieux ses efforts et demandes de structuration formelle du processus de contrôle.

Une deuxième difficulté majeure tient au *calendrier budgétaire et au temps laissé pratiquement au processus de négociation et fixation des objectifs*. Débuté trop précocement, le processus budgétaire donne lieu à trop d'incertitudes concernant la fixation des objectifs et aboutit souvent à de multiples corrections au fur et à mesure qu'on s'approche de la fin de l'année ; il tend aussi alors à être très « dilué » dans le temps, à « traîner en longueur » et à provoquer la lassitude de tous. Si par contre la négociation concernant la fixation des objectifs commence trop tardivement (en octobre par exemple), aucune place n'est réellement laissée dans le calendrier pour une négociation qui en soit vraiment une ni pour des « navettes budgétaires », garantes de la qualité de l'accord qui s'établit. C'est pourquoi le calendrier du processus budgétaire doit faire l'objet d'une attention toute particulière et, le cas échéant, d'un diagnostic porteur de recommandations d'amélioration. Celui - ci intègre bien sûr la taille de l'organisation (nombre de niveaux hiérarchiques), ses contraintes d'activité et surtout le rythme auquel se déroule le calendrier. Il n'existe pas de « règle » en la matière. Cependant, un calendrier « harmonieux » démarre en général vers la fin du mois de juin pour donner lieu à une fixation des objectifs définitive vers octobre et un budget détaillé établi début décembre. Il évite à tout prix les corrections tardives, arbitraires, frustrantes pour les opérationnels, qui « tombent comme un couperet » après un premier effort de dialogue qui n'a pas le temps d'être mené jusqu'au bout.

Une troisième erreur assez courante lors du processus de contrôle budgétaire est « le mélange des genres » : lorsque le rythme et le contenu des réunions ne sont pas clairement définis, on peut aboutir à de rares « grand-messes » qui cherchent à servir trop de fins à la fois, dans un lieu très solennel, peu propice à certains échanges nécessaires. Il est par exemple malsain d'assimiler la fixation d'objectifs pour l'année à venir avec la discussion sur le suivi des résultats ou l'évaluation et les décisions de promotion des responsables. La négociation des objectifs est avant tout un processus individuel, qui se traite entre un responsable et sa hiérarchie. Il ne doit pas subir les effets des « pressions » de la comparaison avec les résultats (passés) ni avec les objectifs (à venir) des autres responsables. Le suivi des résultats doit, quant à lui, être effectué de façon régulière, par exemple mensuelle, par un petit groupe de responsables qui tentent ensemble de comprendre les causes des déviations et décident ensemble d'un « qui fait quoi » en matière d'actions correctives à conduire. Ces actions doivent être immédiates (il ne s'agit pas d'attendre le budget de l'année suivante), et les réunions de contrôle budgétaire ne doivent avoir qu'une relation très indirecte avec la fixation d'objectifs comme avec l'évaluation des responsables du point de vue des ressources humaines : les résultats actuels ne sont qu'un élément très partiel dans la négociation des objectifs de demain, de même qu'ils ne constituent qu'une partie des données concernant la promotion ou l'évolution de carrière des responsables. Ce dernier processus est d'ailleurs lui aussi hautement

individuel, et fait l'objet d'entretiens ou discussions entre l'intéressé, son supérieur hiérarchique, le directeur des ressources humaines et d'éventuels autres responsables opérationnels concernés. Il faut absolument éviter la confusion entre ces différents niveaux et pour cela dissocier les réunions, chacune gardant sa finalité.

Les « erreurs » de mise en oeuvre du processus budgétaire trouvent également en général leur « pendant » au *niveau du suivi et du contrôle budgétaire*. Un piège majeur, et dont le diagnostic est aisé, consiste *en un suivi très, trop détaillé et ne portant pas sur les points essentiels* ou ayant tendance à les diluer dans la masse de chiffres suivis et analysés. Un tel état de fait est dangereux à double titre aux yeux de des responsables : d'une part le caractère « détaillé » est vécu comme un contrôle « tatillon », pointilleux et inquisiteur, d'autre part l'absence de pertinence et de mise en valeur des aspects primordiaux en fait un instrument qui n'a aucune utilité du point de vue de l'aide au pilotage. Le système de contrôle risque, là encore, d'être rapidement déconsidéré. L'absence de gestion par exception est également souvent symptomatique de ce type de difficulté. C'est le cas par exemple d'un suivi budgétaire qui serait uniquement focalisé sur les coûts, de façon détaillée et exhaustive, alors que les objectifs du responsable seraient aussi ou surtout orientés vers le niveau d'activité ou la qualité.

D'autre part, le diagnostic du système de contrôle de gestion de la SCBG a ressorti une certaine résistance au changement ce qui peut mettre en péril toute l'organisation qui va être mise en place. Ainsi, la mise en oeuvre du contrôle de gestion, doit elle prendre en considération deux conseils primordiaux :

- Lors d'une démarche de changement, il faut veiller à montrer très vite les résultats concrets afin de motiver les acteurs ;
- Lorsque les résistances semblent fortes, il est encore plus important d'appuyer le contrôle de gestion sur des approches ouvertes et multicritères (outils de gestion évolutifs, indicateurs qualitatifs...)

Paragraphe 2 : Analyse critique des missions du contrôle de gestion

Les outils du contrôle de gestion utilisés par la SCBG restent des outils traditionnels. Il existe également des outils moins traditionnels qui ont été développés pour aider le contrôleur dans les orientations les plus récentes de son métier.

Tout d'abord, les évolutions économiques et financières ont amené à une prise en compte plus forte de certains éléments. La redécouverte du client par exemple a poussé, par exemple, à enrichir

les tableaux de bord de données relatives au marché; à avoir recours au benchmarking pour se situer par rapport aux spécialistes. Le rôle accru des marchés financiers a imposé la valorisation du " gouvernement d'entreprise ", le souci de tenir compte du coût des fonds propres, l'importance de développer la " shareholder value ". De même, l'internationalisation des entreprises oblige le contrôleur de gestion à devenir un acteur fort du respect, voire de la diffusion d'une culture d'entreprise. Ensuite, les évolutions techniques ont grandement modifié la manière de travailler. Grâce aux technologies de l'information, le travail de production des chiffres peut être grandement raccourci. Encore faut-il avoir passé du temps à coordonner la diffusion des données, à revoir l'architecture du système d'information.

Par ailleurs, si le pilotage à court terme obtenu grâce à la politique budgétaire, a montré son efficacité, il s'est avéré incapable d'anticiper les modifications de l'environnement de l'entreprise : il manque à ses un cadre plus global qui indique la direction à suivre et les moyens d'y parvenir. C'est l'objet des plans stratégiques. Cependant, la planification stratégique, ne constitue pas un outil de contrôle de gestion à la SCBG puisque les contrôleurs de gestion n'ont pas été sollicités dans l'élaboration du plan stratégique 2001-2003. Ce qui empêche cette fonction de prévoir le futur et d'exercer les missions de prospection et de veille stratégique.

Section 2 : Analyse critique de la méthode de calcul des coûts

Suite aux remarques relevées concernant l'ancien système de comptabilité analytique, un projet de mise en place d'un nouveau système de comptabilité analytique a été lancé en vue de restructurer ce système. Nous avons eu l'occasion de participer à la phase étude de ce projet qui s'est déroulée selon le processus suivant :

- 1) Analyse du processus de fabrication
- 2) Détermination des activités
- 3) Choix de la méthode de calcul des coûts
- 4) La délimitation des éléments incorporables
- 5) Les principes d'affectation et d'imputation des charges et des produits

Paragraphe 1 : Analyse du processus de fabrication

La nomenclature de fabrication des boissons gazeuses varie selon la marque, le type d'emballage et la contenance du produit fini.

Le nombre important de référence gérer en stock –voir tableau ci-après- que ça soit matières de fabrication ou produit finis témoignent la complexité et la diversité du processus de fabrication.

NOMENCLATURE	NOMBRE DE REFERENCE
Matières Premières	38
Matières Consommables	23
Matières Energétiques	3
Matières Emballages	408
- Bouchon métallique	19
- Capsule Plastique	63
- Préforme	12
- Barquette	20
- Film plastique	8
- Casier plastique	25
- Bouteille verre	14
- Palette	3
- Etiquette	134
- Collerette	34
- Boite	62
- Colle	14
Produits finis	104

La multiplicité des opérations, et les différentes formes de conditionnement de produits finis imposent l'identification des opérations entrant dans le processus de fabrication.

1) Développement et finalisation des systèmes d'informations

Les opérations du processus de fabrication :

a) Traitement de l'eau

Activité principale

Cette activité a pour mission le ravitaillement des différentes lignes de fabrication de l'eau adoucie pour le nettoyage et l'eau osmosé pour la fabrication du sirop produit finis.

Opérations

- Réception eau brute ;
- Filtration ;
- Régénération au sel marin

Entrée

Eau brute, chlore, sel marin, énergie (force motrice)

Sorties :

Eau adoucie et/ou osmosé

b- Fabrication du sirop fini (Siroperie)**Activité principale**

Fabrication du sirop finis - selon les prescriptions de Coca-cola international (produit coca-cola).

Opérations :

- Dissolution du sucre dans l'eau osmosé,
- Chauffage du mélange jusqu'à 76 C°,
- Repos du mélange à cette température 20 minutes,
- Refroidissement et filtration du mélange (sirop simple),
- Ajout des ingrédients suivant le produit
- Mélange

Après ces opérations on obtient le sirop finis qu'est expédié vers l'intermixage des lignes de conditionnement.

Entrée :

- **Matières premières** : Eau osmosée, Sucre, Acide citrique, conservateurs, colorant, acide ascorbique, top not, arômes, jus concentré, concentré produit finis.
- **Matières consommables** : kieselgur, charbon actif, P3 oxonia, soude caustique, utilité (froid, vapeur, air comprimé)

Sorties :

Sirop finis

Après la fabrication du sirop finis, le conditionnement du produit finis varié selon les particularités de la forme d'emballage:

c) Conditionnement Verre

Deux activités principales sont à distinguer :

c-1) Traitement de l'emballage en verre vide

Activité principale

Récupération, triage et lavage des bouteilles vides pour le remplissage.

Opérations

- Dépaletisation (une palette contient plusieurs caisses de bouteille) ;
- Triage manuel (séparation des bouteilles par type de marque) ;
- Décaissage ;
- Lavage des bouteilles (3 bains et rinçages) ;
- Mirage (élimination des bouteilles encore sales ou ébréchées) ;
- Inspection visuelle ;

Les bouteilles sont ensuite envoyées vers les lignes de conditionnement.

Entrée :

Bouteilles non nettoyées, savon noir, P3 oxonia, phosphate, eau adoucie

Sorties :

Bouteilles nettoyées.

c-2) Remplissage des bouteilles

Activité principale

Mise en bouteille de verre des boissons gazeuses.

Opérations :

- Soutirage (dosage du gaz carbonique, eau, sirop fini et remplissage des bouteilles)
- Bouchage ou vissage de bouteilles,
- Etiquetage,
- Codage des bouteilles (date de production et de péremption),
- Encaissage,
- Palettisage manuel

Après ces opérations les bouteilles sont prêtes pour la distribution aux clients.

Entrée :

Bouteilles nettoyées, sirop fini, eau osmosée, gaz carbonique, bouchons ou capsules, étiquettes, collerettes.

Sorties :

Produits finis en bouteille de verre.

d) Conditionnement PET**Activité principale**

Embouteillage des boissons gazeuses dans des bouteilles en plastique.

Opérations

- Soufflage des préformes pour prendre la forme d'une bouteille en plastique ;
- Rinçage des bouteilles plastique ;
- Soutirage ;
- Bouchage des bouteilles ;
- Etiquetage ;
- Codage des bouteilles (date de production et de péremption) ;
- Empaquetage ;
- Palettisation

Entrée

Bouteilles nettoyées, sirop fini, eau osmosée, gaz carbonique, bouchons ou capsules, étiquettes, collerettes.

Sorties

Produits finis en bouteille plastique.

e) Conditionnement Boite**Activité principale**

Embouteillage des boissons gazeuses dans des boites métalliques.

Opérations

- Dépalétisation des boites vides ;
- Rinçage à l'eau osmosée ;
- Soutirage ;
- Sertissage ;
- Codage (date de production et de péremption) ;
- Bouquetage ;
- Palettisation ;
- Strechage

Entrée

Boite vide, couvercle, sirop fini, eau osmosée, gaz carbonique.

Sorties

Produits finis en boite.

f) Conditionnement Fut

Activité principale

Remplissage des post-mix (fûts de boissons gazeuse).

Opérations

- Rinçage à l'eau osmosée des fûts ;
- Soutirage ;
- Bouchage ;
- Etiquetage ;
- Codage (date de production et de fin consommation)

Entrée

Fûts vide, sirop fini, eau osmosée, gaz carbonique, étiquette, capsule.

Sorties

Produits finis en fûts.

Paragraphe 2 : Détermination des activités

L'identification des activités de base qui participent en totalité ou en partie à un processus, à un centre de responsabilité ou à une fonction de l'entreprise est une étape cruciale dans la mise en place d'une comptabilité analytique. La détermination des activités doit être issue d'une analyse conjointe de l'organisation fonctionnelle et du processus de fabrication.

L'organigramme de la SCBG fait ressortir les fonctions suivantes :

- **La production**
- **La distribution**
- **La direction commerciale**
- **La direction logistique**
- **Les directions fonctionnelles (financière, Ressource humaine....)**

1- La Production

La SCBG dispose de deux directions d'exploitation (Site Tit-mellil et Site Salé) qui constituent le cœur de métier de la société et regroupent les activités principales et auxiliaires de production absorbant à peu près 68% des ressources de la SCBG.

L'examen des opérations et processus de production avec les opérationnels à permis de cerner les différentes activités qui concourent directement et indirectement à la chaîne de production. Ces activités sont classées ainsi :

- *Les activités auxiliaires de production*
- *Les activités principales de production*

Les activités de gestion des stocks

- *Les activités de support*

1-1 Les activités auxiliaires de production

C'est l'ensemble des activités qui assurent la réalisation des prestations utilisées par les groupes de production, telle que la production et la distribution des utilités (vapeur, froid, air comprimé). Ces activités sont :

- *Maintenance Equipement de production*
- *Air comprimé*
- *Froid*
- *Traitement eaux*
- *Station de soude*
- *Chaufferie*
- *Contrôle qualité*

1-2 Les activités principales de production

Ce sont les groupes de fabrication de sirop, de traitement de l'emballage et de conditionnement de produits finis. Les activités sont les suivantes :

- *Siroperie verre*
- *Siroperie Boite et Pet*
- *Soufflage pet*
- *Traitement Emballage Vide Groupe I verre*
- *Conditionnement Groupe I verre*
- *Traitement Emballage Vide Groupe II verre*
- *Conditionnement Groupe II verre*
- *Traitement Emballage Vide Groupe III verre*
- *Conditionnement Groupe III verre*
- *Traitement Emballage Vide Groupe IV verre*
- *Conditionnement Groupe IV verre*
- *Traitement Emballage Vide Boite*
- *Conditionnement Groupe Boite*
- *Conditionnement Groupe Pet I*
- *Conditionnement Groupe Pet II*
- *Conditionnement Fûts*

1-3 Les activités de gestion de stock

Ce sont les centres de travail qui s'occupent du suivi des mouvements (entrées/sorties) des matières, fournitures, pièces de rechanges et produits finis stockés aux différents magasins. Ces activités sont les suivantes:

- *Gestion de stock matières de production*
- *Gestion de stock pièces de rechanges parc industriel*
- *Gestion de stock produit finis verre*
- *Gestion de stock produit finis Boite et Pet*

1-4 Les activités de support

Ce sont les activités d'administration du personnel, de transport et de manutention mécanique (chariots automoteurs, manuelle). Cela concerne les activités suivantes:

- *Administration du personnel*
- *Contrôle des flux*
- *Hygiène et sécurité*
- *Transport personnel*
- *Manutention mécanique*
- *Gestion emballages vides*
- *Traitement des relevages et déchets*

Les tableaux ci-après identifient les regroupements et agrégations effectuées pour déterminer les activités principales.

**PROCESSUS DE FABRICATION
BOISSONS GAZEUSES VERRE**

ACTIVITE	RESPONSABILITES	ENTREES/SORTIES	OPERATIONS	PROCESSUS
STOCKAGE MATIERES BG	RESPONSABLE GESTION DE STOCK BG	Entrées:matières BG Sorties: matières BG	Stockage des matières boissons gazeuses	<pre> graph TD A[STOCKAGE MATIERES BG] --> B[DISSOLUTION] B -- Sucre --> C[FILTRATION] C --> D[REFROIDISSEMENT] D --> E[DOSAGE / STOCKAGE SIROP FINI] E -- Concentré --> B </pre>
SIROPRIE VERRE	RESPONSABLE SIROPERIES	Entrées:sucre +concentré +eau Sorties: sirop fini	Transformation du sucre et concentrés en sirop fini	<pre> graph TD A[STOCKAGE MATIERES BG] --> B[DISSOLUTION] B -- Sucre --> C[FILTRATION] C --> D[REFROIDISSEMENT] D --> E[DOSAGE / STOCKAGE SIROP FINI] E -- Concentré --> B </pre>
				<pre> graph TD A[STOCKAGE MATIERES BG] --> B[DISSOLUTION] B -- Sucre --> C[FILTRATION] C --> D[REFROIDISSEMENT] D --> E[DOSAGE / STOCKAGE SIROP FINI] E -- Concentré --> B </pre>

**PROCESSUS DE FABRICATION
BOISSONS GAZEUSES VERRE**

ACTIVITE	RESPONSABILITES	ENTREES/SORTIES	OPERATION	PROCESSUS
TRAITEMENT EMBALLAGE GROUPE VERRE	RESPONSABL BOISSONS	Entrées: emballages non nettoyés Sorties: emballages nettoyés	Mise en chaîne et lavage des bouteilles	<pre> graph TD A((A)) --> P1[TRAITEMENT EMBAL VIDE GR VERRE II] A --> P2[CONDITIONNEMENT GR VERRE II] A --> P3[TRAITEMENT EMBAL VIDE GR VERRE III] A --> P4[CONDITIONNEMENT GR VERRE III] A --> P5[TRAITEMENT EMBAL VIDE GR VERRE IV] A --> P6[CONDITIONNEMENT GR VERRE IV] P1 --> P2 P2 --> S[STOCKAGE VERRE BG] P3 --> P4 P4 --> S P5 --> P6 P6 --> S </pre>
CONDITIONNEMENT VERRE	RESPONSABL BOISSONS	Entrées: sirop fini+ co2+eau+emballages Sorties: PF verre	Mise en bouteille de la boisson gazeuse	
TRAITEMENT EMBALLAGE GROUPE VERRE	RESPONSABL BOISSONS	Entrées: emballages non nettoyés Sorties: emballages nettoyés	Mise en chaîne et lavage des bouteilles	
CONDITIONNEMENT VERRE	RESPONSABL BOISSONS	Entrées: sirop fini+ co2+eau+emballages Sorties: PF verre	Mise en bouteille de la boisson gazeuse	
TRAITEMENT EMBALLAGE GROUPE VERRE	RESPONSABL BOISSONS	Entrées: emballages non nettoyés Sorties: emballages nettoyés	Mise en chaîne et lavage des bouteilles	
CONDITIONNEMENT VERRE	RESPONSABL BOISSONS	Entrées: sirop fini+ co2+eau+emballages Sorties: PF verre	Mise en bouteille de la boisson gazeuse	
STOCKAG PRODUITS VERRE BG	REONSABL GESTION DE PRÔDÜITS FINIS BG	Entrées: produits finis Sorties: produits finis	Stockage produits finis	

**PROCESSUS DE FABRICATION
BOISSONS GAZEUSES BOITES/PET**

ACTIVITE	RESPONSABILITES	ENTREES/SORTIES	OPERATIONS	PROCESSUS
STOCKAGE MATIERES BG	RESPONSABLE GESTION DE STOCK BG	Entrées: matières BG Sorties: matières BG	Stockage des matières de la boissons gazeuses	<pre> graph TD A[STOCKAGE MATIERES BG] --> B[DISSOLUTION] C[Sucre] --> B B --> D[FILTRATION] D --> E[REFROIDISSEMENT] E --> F[DOSAGE STOCKAGE SIROP FINI] F --> G((A)) F -- Concentré --> B </pre>
SIROPRIE BOITES/PET	RESPONSABLE SIOPERIES	Entrées: sucre +concentré +eau Sorties: sirop fini	Transformation du sucre et concentrés en sirop fini	

**PROCESSUS DE FABRICATION
BOISSONS GAZEUSES BOITES/PET**

ACTIVITE	RESPONSABILITES	ENTREES/SORTIES	OPERATIONS	PROCESSUS
SOUFFLAGE	RESPONSABLE SOUFFLAGE	Entrées: préformes Sorties: bouteilles PET	Soufflage des préformes	SOUFFLAGE
CONDITIONNEMENT GROUPE PET I	RESPONSABLE CONDITIONNEMENT PET	Entrées: sirop fini+eau +co2+emballages Sorties: PF PET	Mise en bouteille de la boisson gazeuse	CONDITIONNEMENT GR PET I
CONDITIONNEMENT GROUPE PET II	RESPONSABLE CONDITIONNEMENT PET	Entrées: sirop fini+eau +co2+emballages Sorties: PF PET	Mise en bouteille de la boisson gazeuse	CONDITIONNEMENT GR PET II
TRAITEMENT EMBALLAGES VIDES GROUPE BOITE I	RESPONSABLE CONDITIONNEMENT BOITES	Entrées: emballages non nettoyés Sorties: emballages nettoyés	Mise en chaîne et nettoyage des boites	TRAITEMENT EMBAL VIDE GR BOITE I
CONDITIONNEMENT GROUPE BOITE I	RESPONSABLE CONDITIONNEMENT BOITES	Entrées: sirop fini+co2+eau+emballages Sorties: PF boite	Mise en boite de la boisson gazeuse	CONDITIONNEMENT GR BOITE I
CONDITIONNEMENT FUT	RESPONSABLE CONDITIONNEMENT FUTS	Entrées: sirop fini+co2+eau Sorties: PF post mix	Mise en fût du sirop fini	CONDITIONNEMENT FUTS
STOCKAGE PRODUITS FINIS BOITES/PET BG	REONSABLE GESTION DE STOCK PRODUITS FINIS BG	Entrées: produits finis Sorties: produits finis	Stockage produits finis	STOCKAGE BOITES/PET

2-La Distribution

Le pôle d'activité distribution vient en deuxième lieu après la production en terme de consommation de ressources, soit 18% de totales charges de la société. La SCBG dispose de sept centres de distributions répartis sur l'axe Kénitra- El jadida. Chaque centre est doté d'une équipe de vendeurs, d'une structure de stockage et des camions de distribution. Ces centres sont chargés de la livraison des produits aux clients, ainsi que l'exécution des politiques commerciales (objectifs commerciaux, actions promotionnelles...). Par centre on trouve les activités suivantes :

- *Administration du centre*
- *Supervision des ventes*
- *Gestions de stock produit finis*
- *Gestion emballage vide verre*
- *Contrôle des flux*
- *Facturation/caisse*
- *Manutention mécanique*
- *Transport de personnel*
- *Distribution*

3-La Direction Commerciale

La direction commerciale absorbe à peu près 7% des ressources de l'entreprise. Elle est chargée des fonctions suivantes :

- Définition des prévisions et politiques commerciales ;
- Préparation de la vente (organisation, formation de personnel,);
- La pré-vente (prospection, prise de commande, surveillance des délais d'exécution, maintien du contact avec le client);
- Promotion de la vente (toutes actions de promotion, publicité, foires et expositions) ;
- L'exportation

La direction commerciale comprend les activités suivantes :

- *Commerce moderne*
- *Merchandising*
- *stème d'information et d formation*
- *Commerce traditionnelle*
- *Marketing*

- *Service à prés vente*
- *Gestion stock articles publicitaire et pièces matériel froid*
- *Manifestation commerciale*
- *Atelier menuiserie et décoration*
- *Maintenance du matériel publicitaire ;*
- *Pré-vente*
- *Audit du marché*
- *Export*

4-La Direction Logistique

Ce pôle d'activité consomme à peu près 2% des ressources de la société. La logistique à pour missions:

- L'expédition du produit finis et de l'emballage vide entre les sites de production et les centres de distribution;
- Entretien préventif et courant du matériel roulant;
- Reconstruction et rénovation du matériel,

La logistique comprend les activités suivantes:

- *Convoyage*
- *Maintenance du matériel roulant*
- *Carrosserie et travaux neuf*
- *Gestion stock pièces de rechanges matériels roulant*

5-Les Directions Fonctionnelles

Ce sont les fonctions assumées au niveau général de la SCBG (siège): prévisions générales, définition des politiques humaines, financières, informatique, mise en place des structures correspondantes; leur orientation, coordination et contrôle d'évolution et des résultats.

Ces fonctions sont assurées par les directions suivantes :

- *Direction générale*
- *Direction financière*
- *Direction ressources humaines*
- *Direction informatique*
- *Direction qualité*
- *Département des achats*

Paragraphe 3 : Choix de la méthode de calcul des coûts

En vue de l'aide à la prise de décision, le contrôle de gestion peut choisir entre deux grands systèmes de calcul de coût de revient des produits et des centres de responsabilité : le coût complet et le coût partiel.

Le choix du coût à utiliser est lié à l'intervention de plusieurs contraintes

- la masse d'informations à traiter et les ressources en travail comptables,
- la nature, la fréquence et l'urgence des décisions à prendre,
- La structure du coût de l'entreprise (prédominance des charges directes ou l'importance des frais de structures ...),
- Le respect de la règle fiscal et la norme comptable
- La nature des activités exercées et la complexité du processus de fabrication

Dans la pratique, les gestionnaires ont besoin de plus d'un système de calcul de coût pour répondre aux différents types de décisions à prendre (long terme ou court terme, tactique ou stratégique). En effet, si la connaissance du coût revient global à moyen terme est capitale, l'analyse marginale par les méthodes de coût partiel (coût variable, coût direct) est fort utile dans l'élaboration des budgets et l'évaluation de la contribution des produits à la couverture des charges de structures.

Par conséquent, la méthode de calcul de coût doit être assez souple pour fournir des indicateurs valables aussi bien pour les décisions tactiques (analyse marginale) que pour les décisions stratégiques (fixation des prix de vente).

A la SCBG, la comptabilité analytique se base sur un schéma analytique ouvert qui permet à la fois de dresser le coût complet par activité et produit et d'effectuer des analyses de coût partiel.

Paragraphe 4 : Délimitation des éléments incorporables

Toutes les charges et produits repris dans la comptabilité générale ne sont pas incorporables dans le calcul des coûts des produits.

Les charges et produits non incorporables sont celles qui présentent un caractère inhabituel ou exceptionnel, qui perturberait l'approche moyenne ou normative des coûts, que doit se fixer par nécessité toute comptabilité analytique.

Dans le cas de la Comptabilité Analytique d'Exploitation de la S.C.B.G, aucune intégration de charges supplétives n'est effectuée, par contre la délimitation des éléments non incorporables est la suivante :

Les charges non incorporables :

- Les dotations aux provisions;
- Les dotations non courantes aux amortissements;
- Les pertes de changes et sur créances;
- Les charges d'intérêts;
- Les impôts sur les bénéfices, pénalité, amendes;
- Autres charges exceptionnelles

Les produits non incorporables :

- Les reprises aux provisions;
- Les reprises non courantes aux amortissements;
- Les gains de changes;
- Les intérêts et autres produits financiers;
- Autres produits exceptionnels

En résumé :

Charges & produits par nature de la comptabilité générale

- Charges non incorporables
- Produits non incorporables

**= Charges & produits par nature de la comptabilité Analytique
D'Exploitation.**

Paragraphe 5 : Les principes d'affectation et d'imputation des charges et des produits

En fonction de l'organisation en place, les moyens informatiques disponibles et la nature des charges et des produits par rapport aux coûts recherchés, il convient de fixer les règles selon lesquels les charges et produits sont affectés ou imputés aux objets de coût.

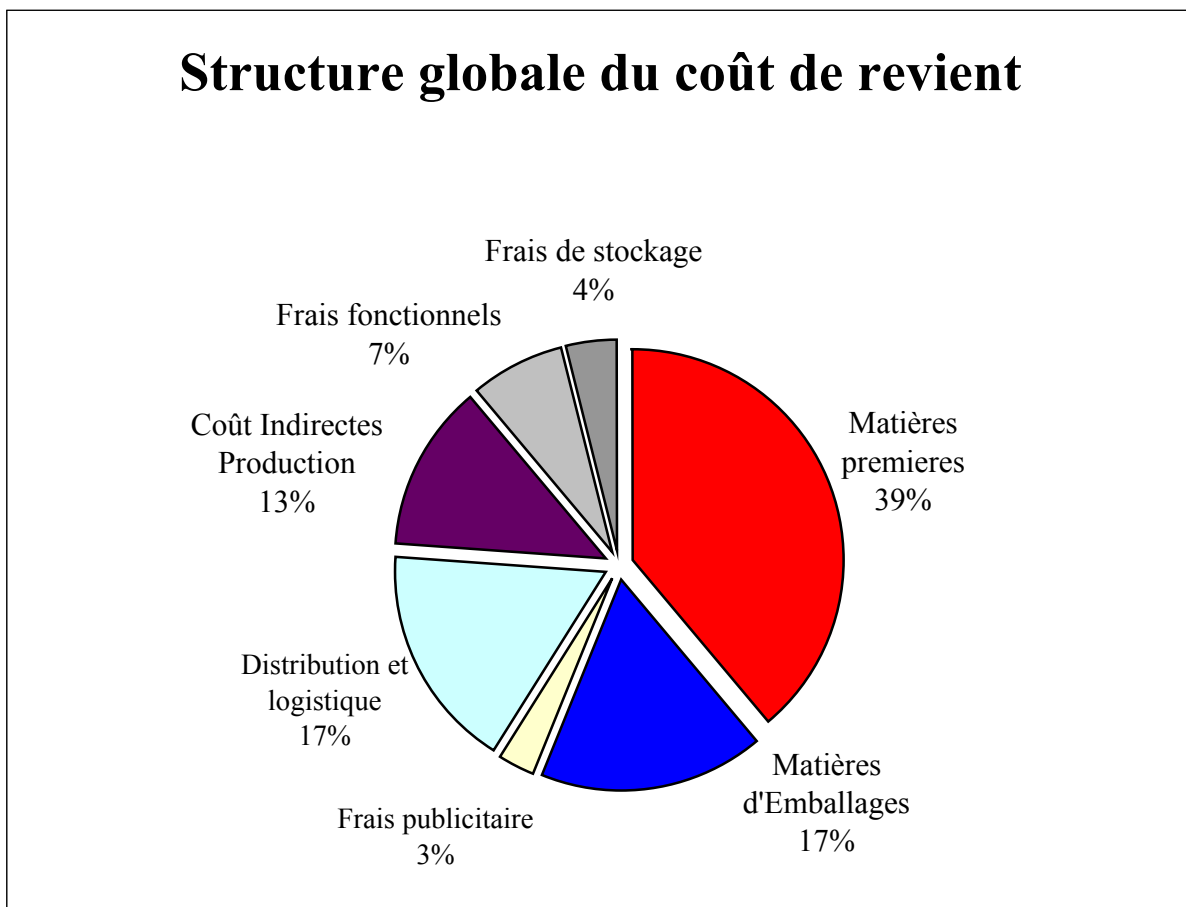
1- Les produits

Le chiffre d'affaires sur les ventes des produits fabriqués est ventilé par produit, tandis que les ventes de produits et services accessoires sont affectés aux activités responsables de ces opérations. Par exemple, les ventes de déchets constituent le produit de l'activité « traitement des déchets et relevage ». Les autres produits financiers et exceptionnels sont exclus du champ

d'application de calcul du résultat analytique, ils sont affectés à des comptes de différence d'incorporation.

2- Les charges

La structure globale du coût de revient d'exploitation montre que 59% des charges sont de nature directe par rapport aux coûts des produits, alors que 41% sont indirectes. Le graphique ci-après illustre en détail cette répartition.



2-1 Les charges directes

Les charges directes englobent les matières premières (sucre, concentrés, gaz carbonique), les matières d'emballages (boîtes métallique, préformes, bouchons, étiquettes ...) et les frais publicitaires. La consommation de ces charges est affectée sans calcul intermédiaire au coût des

produits. En effet, grâce à la nomenclature de fabrication on arrive à mesurer avec précision et pour chaque production les besoins en matières de fabrication.

2-2 Les charges indirectes :

Les charges indirectes sont constituées de :

- Les charges de services externes sous leurs diverses formes : entretien, loyers, honoraires, téléphone, impôt et taxes ;
- Les consommations d'électricité et énergie ;
- Les charges de personnel comprenant les rémunérations et les charges de caractère social ;
- Les charges de dotations

Si les charges directes sont aisément affectées aux coûts des produits ce n'est pas le cas pour les charges indirectes qui doivent être analysées et réparties puis imputées aux coûts.

Le traitement des charges indirectes se fait en trois étapes successives :

1. Les charges indirectes sont affectées par destination aux différentes activités de l'entreprise. Le tableau ci-après classe les activités de la SCBG en fonction de leur part dans le coût de revient global des produits.

Activité	Part
Distribution et logistique	17%
Production	13%
Fonctions siège	7%
Stockage	4%

2. Dans une deuxième étape, des cessions de prestations entre les activités sont effectuées selon la méthode « transferts en escalier » ou le coût constaté d'une activité est transféré aux activités (clients) sans retour en arrière. Cette méthode nous à obliger d'éliminer toutes prestations réciproques entre activités.

3. La dernière opération consiste à imputer les coûts des activités aux coûts des produits selon les unités d'œuvre appropriées.

3-Les unités d'œuvre

L'unité d'œuvre est l'unité de mesure des œuvres d'une activité ou d'un centre d'analyse. Le coût d'une unité d'œuvre sert notamment à imputer le coût de l'activité aux comptes de coût de produits (biens ou services) ou de commandes (internes ou de client) intéressés.

Elle est généralement exprimée en unité de temps (une heure, par exemple), sinon en unité physique (un kilo, un hectolitre,...), à défaut, en unité monétaire (100 Dh par exemple).

Il est à signaler qu'aucune unité d'œuvre ne permet une division rigoureuse du coût d'une activité entre les comptes de coût de produits. En principe, la meilleure unité d'œuvre est celle dont la quantité varie, au cours de plusieurs périodes successives, en corrélation la plus étroite avec le montant du coût et l'activité.

Les tableaux suivants présentent les unités d'œuvre retenues dans le traitement des charges indirectes de la SCBG :

Les activités fonctionnelles (siège) :

Activité	Unité d'œuvre
Direction Générale	Chiffre d'affaires H.taxe par produit
Direction Financière	Chiffre d'affaires H.taxe par produit
Direction Ressources Humaines	Effectif par direction
Direction Informatique	Chiffre d'affaires H.taxe par produit
Direction Commerciale	Chiffre d'affaires H.taxe par produit
Département Achat	Chiffre d'affaires H.taxe par produit

Les activités auxiliaires de production :

Activité	Unité d'œuvre
Maintenance Equipement Production	Heures d'intervention par activité
Air comprimé	100% utilités
Traitement eaux	Consommation eau par activité
Froid	100% utilités
Utilités	KWH électricité consommés par activité
Station de soude	Litres de soude consommés par activité
Chaufferie	Litres de fuel consommés par activité
Contrôle et assurance qualité	Hectolitres fabriqués par produit
Traitement relevage et déchets	Hectolitres de relevage par produit

Les activités de production :

Activité	Unité d'œuvre
Siroperie verre	Hectolitres(sirop) fabriqué par produit
Siroperie pet et boite	Hectolitres(sirop) fabriqué par produit
Soufflage pet	Nombre de préforme souffles par produit
Traitement emballage GRP II verre	Nombre de bouteilles traitées par produit
Conditionnement GRP II verre	Hectolitres fabriqués par produit
Traitement emballage GRP III verre	Nombre de bouteilles traitées par produit
Conditionnement GRP III verre	Hectolitres fabriqués par produit
Traitement GRP IV verre	Nombre de bouteilles traitées par produit
Conditionnement GRP IV verre	Hectolitres fabriqués par produit
Traitement emballage vide Boite	Nombre de boites traitées par produit
Conditionnement boite	Hectolitres fabriqués par produit
Conditionnement Pet I	Hectolitres fabriqués par produit
Conditionnement Pet II	Hectolitres fabriqués par produit
Conditionnement Fûts	Hectolitres fabriqués par produit

Les activités commerciales et de distribution :

Activité	Unité d'œuvre
Manifestations commerciales	100% Supervision commerciale
Ateliers menuiserie et décoration	100% Supervision commerciale
Maintenance matériels publicitaires	100% Supervision commerciale
Supervision Commerciale	Chiffre d'affaires H.taxe par produit
Distribution	Nombre de caisses vendues par produit

Les activités support et logistique :

Activité	Unité d'œuvre
Convoyage produits finis	Caisses transportées par produit
Maintenance matériel roulant	Heures d'intervention par activité
Carrosserie et travaux neufs	100 % distribution
Manutention mécanique	100 % distribution
Gestion emballage retourne	100 % distribution
Contrôle des flux	100 % distribution
Facturation/caisse	100 % distribution
Hygiène et sécurité	100 % administration
Transport personnel	100 % administration
Services généraux	100 % administration
Administration établissement	Effectif par activité

Conclusion

Tout au long de ce travail nous avons essayé de toucher à plusieurs aspects à la fois, partant de la théorie économique du monopole et de la concurrence, en passant par les théories des organisations, pour arriver en définitive à traiter la problématique de la SCBG.

Notre objectif est de ressortir les interdépendances existant en ces trois éléments et d'utiliser la théorie pour apporter des solutions à des problèmes pratiques.

Cependant, il n'existe pas de meilleure solution. En effet, en ce qui concerne le contrôle de gestion, les techniques du contrôleur de gestion peuvent être les mêmes dans toutes les entreprises mais que le rôle, l'importance et la place accordée au contrôle de gestion, sont fonction des stratégies adoptées, dans le cadre du métier et de la culture de l'entreprise ainsi que des comportements psychosociologiques de ses acteurs et de ses dirigeants. Il n'existe donc pas un modèle unique et universel d'organisation du travail du contrôle de gestion, mais autant d'organisations possibles qu'il existe d'entreprises. Il en est de même pour les méthodes de calcul de coût. En effet, une même méthode utilisée par deux entreprises ayant la même activité, peut être mise en œuvre différemment dans les deux sociétés. Elle peut même réussir dans l'une et constituer un véritable fiasco dans l'autre : tout dépend de la manière avec laquelle elle a été structurée et mise en œuvre.

Le même raisonnement tient pour la structure organisationnelle : il n'existe pas de structure organisationnelle idéale, elle dépend des objectifs de l'entreprise et de la manière dont elle va les réaliser. Elle peut même prévoir d'instaurer une structure qui n'est que le mélange de deux ou plusieurs structures organisationnelles.

La bonne conduite des éléments sus visés dépend en premier lieu de l'élément humain : quelque soit ce que décide les managers, si les opérationnels ne suivent pas à défaut de communication préalable, tous les projets de l'entreprise tombent à l'eau. La clé de voûte de la réussite de tout changement quelque soit son domaine, est l'élément humain : son information, son implication, sa motivation.....

Bibliographie

- “ Structure & Dynamique des organisations ”, Mintzberg
- “ L'économie concurrentielle ”, Michel Porter
- “ De l'utilité et de sa mesure ”, Jules Dupuit
- “ Economie Internationale ”, Paul Krugman & Maurice Obstfeld
- “ Contrôle de Gestion et Management ”, Pierre-Laurent BESCOS, Carla MENDOZA
- “ Le calcul des Coûts dans les organisations ”, Pierre MEVELLEC
- <http://beagle.montesquieu.u-bordeaux.fr/yildi/eiweb/node1.html>
- www.utc.fr/ge20
- http://fr.dir.yahoo.com/sciences_humaines/economie/economi_industrielle
- http://fr.encyclopedia.yahoo.com/articles/sy/sy_171_po.html
- www.unige.ch/ses/ecopo/cours
- [http://www.productique.org/web/web3.nsf/0/09DBC71807FD0FEC1256D5C002B968A?
OpenDocument](http://www.productique.org/web/web3.nsf/0/09DBC71807FD0FEC1256D5C002B968A?OpenDocument)
- <http://www.ifrance.com/selvouch/mervellec.html>
- “ Classification des indicateurs de performance pour le pilotage des processus de production”. Lamia Berrah et Alain Haurat. Deuxième Congrès International Franco-québécois de Gestion Industrielle- ALBI 1997

