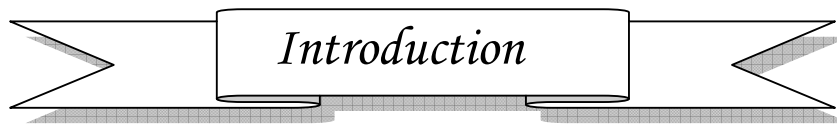


Sommaire

Introduction générale.....	01
CHAPITRE I : Généralités et concepts de base sur le contrôle de gestion.....	03
1. Définition du contrôle de gestion.....	03
2. La place du contrôle de gestion.....	03
2.1. Le rattachement au directeur général.....	03
2.2. Le rattachement au directeur financier.....	04
3. Le contrôleur de gestion.....	05
3.1. Les missions du contrôleur de gestion.....	05
3.2. Les profils du contrôleur de gestion.....	05
4. Les objectifs du contrôle de gestion.....	06
5. Les outils du contrôle de gestion.....	06
5.1. La comptabilité analytique.....	07
5.2. La gestion budgétaire.....	08
5.3. Le tableau de bord.....	08
5.4. Le système d'information.....	08
CHAPITRE II : Le contrôle de gestion est un outil de prévision et de contrôle.....	10
1. Définition du budget.....	10
2. Les procédures d'élaboration des budgets.....	10
2.1. Elaboration d'un pré-budget.....	11
2.2. Elaboration et discussion des budgets détaillés.....	12
2.3. Détermination des prévisions définitives.....	12
3. La classification des budgets.....	13
3.1. Le budget des ventes.....	14
3.2. Le budget de production.....	14
3.3. Le budget des approvisionnements.....	14
3.4. Le budget des ressources humaines.....	14
3.5. Le budget des investissements.....	14
3.6. Le budget de la trésorerie.....	14
CHAPITRE III : Présentation de l'entreprise des emballages et arts graphiques.....	15
1. Identification.....	15
2. Gamme de produit.....	15
2.1. Sacs grande contenance.....	16
2.2. Sacs petite et moyenne contenance.....	16
2.3. Boîtes pliantes.....	16
3. Organisation et principales missions des responsables.....	16
3.1. Organisation de EMBAG.....	16

3.2. Principales missions des responsables.....	18
3.2.1. Le Président Directeur Général.....	18
3.2.2. Le responsable des ventes et du marketing.....	18
3.2.3. Le directeur de la production.....	18
3.2.4. Le directeur de la maintenance.....	19
3.2.5. Le directeur des approvisionnements.....	19
3.2.6. Le directeur des ressources humaines	19
3.2.7. Le directeur financier.....	19
3.2.8. Le responsable assurance qualité	20
CHAPITRE IV : L'exercice de la fonction du contrôle de gestion au sein de l'EMBAG.....	21
1. La place du contrôle de gestion dans l'entreprise.....	21
2. Les missions du contrôle de gestion.....	21
3. Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise EMBAG.....	22
3.1. Prévisions budgétaires.....	22
3.1.1. Méthodologie d'établissement du budget.....	23
3.1.2. Prévisions de clôture.....	24
3.2. Le contrôle budgétaire.....	24
4. Etude de cas.....	25
4.1. La production.....	25
4.2. Les ventes.....	26
4.3. Les consommations.....	28
4.4. Les approvisionnements.....	28
4.5. Les ressources humaines.....	29
4.6. Les finances	30
Conclusion générale.....	32
Bibliographie	
Annexes	



Introduction

L'émergence du contrôle de gestion a fait ses débuts aux USA suite aux grandes crises économiques des années 30, sa naissance officielle peut être fixée en 1939, lorsque fut créé le Controller's Institute of American, il devient de plus en plus indispensable au pilotage de l'entreprise ; il ne s'agit, ni d'un outil magique, ni d'une comptabilité améliorée ou d'un simple contrôle budgétaire.

Cette activité a connu des mutations ces dernières années suite à l'intensification de la concurrence induite par la mise en place d'une nouvelle approche mercatique, la mondialisation de l'économie et le développement des Techniques d'information et de communication. La mise en place d'une fonction contrôle de gestion efficace doit tenir compte des caractéristiques de l'entreprise et l'analyse de son environnement. L'objectif principal de ce travail est de décrire le contrôle de gestion de l'entreprise en tenant compte de l'environnement générale de l'entreprise.

La notion de contrôle est utilisée dans le sens de la maîtrise de la gestion. Cette maîtrise est assurée par les responsables opérationnels et la direction générale. Le contrôleur de gestion a pour vocation de les aider à obtenir cette maîtrise, en mettant en œuvre les outils nécessaires à la définition des objectifs, l'élaboration des plans d'action et le suivi des réalisations. Il doit répondre aux objectifs économiques de l'entreprise liés à la rentabilité et la suivre. C'est à partir de ces objectifs que se définissent les problèmes à résoudre, compte tenu de l'environnement, la concurrence, etc... Quelles sont les compétences à acquérir, les technologies à maîtriser, les stratégies à étudier et les choix à faire. les métiers peuvent être internes (consultants et grands cabinets d'audit, experts comptables) ou internes (Directions administratives et financières, services comptables ou services contrôle de gestion plus ou moins bien formalisés et organisés). On notera en outre que la fonction contrôle de gestion peut être plus ou moins centralisée et déconcentrée au sein de l'entreprise. Les grandes lignes de la fonction peuvent en effet être réparties au sein même des services et engagées par les acteurs (du contrôle externe à l'auto contrôle).

Malgré les critiques dont elle fait l'objet, la gestion budgétaire constitue toujours la méthode de contrôle de gestion la plus utilisée par les entreprises. Mais si presque toutes les entreprises préparent un budget, les pratiques sont extrêmement variables.

La gestion budgétaire correspond à une vision technicienne du contrôle de gestion et se définit comme l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions à court terme applicables à la gestion d'une entreprise et pour les comparer aux résultats effectivement constatés.

Le contrôleur de gestion joue un rôle central dans ce processus de construction budgétaire, il est le garant de la cohérence globale de celle-ci et sa position transversale lui permet d'accompagner l'ensemble des décideurs opérationnels dans la définition de leurs objectifs et le choix de leurs moyens.

L'attention de ce rapport est portée sur l'usage de la gestion budgétaire comme étant un outil de gestion et son fonctionnement au sein d'une entreprise pour mieux prévoir les ventes et atteindre les objectifs à court et à moyen terme.

Ce qui nous amène à nous interroger, quel est le rôle que joue la gestion budgétaire dans les systèmes de gestion ? Et c'est pourquoi aussi un certain nombre de questions méritent réflexions à savoir :

- Quelle est la place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise ?
- La gestion budgétaire contribue-t-elle à la performance de l'entreprise ?

Pour répondre à ces questions, nous adapterons la méthodologie suivante :

Dans une première étape, nous allons consacrer notre recherche à l'approche théorique du contrôle de gestion en nous basant sur la compilation d'articles, de rapports, d'ouvrages, de documents divers et de même des sites internet. Ensuite, pour couronner notre bagage théorique, nous avons aussi effectué un stage au niveau de l'entreprise EMBAG SPA où nous avons eu plusieurs entrevues et entretiens avec des professionnels.

En réponse à cet objectif, nous avons organisé notre travail de la manière suivante :

Le premier chapitre rappelle les principaux concepts du contrôle de gestion, le second chapitre porte sur l'organisation de la gestion budgétaire comme étant l'un des outils du contrôle de gestion, ensuite nous sommes passés à la présentation de l'entreprise EMBAG SPA, et enfin le quatrième et le dernier chapitre qui est consacré à la mise en œuvre de la démarche de la gestion budgétaire.

Chapitre I



*GENERALITES ET CONCEPTS DE BASE DU
CONTROLE DE GESTION*

CHAPITRE I : GENERALITES ET CONCEPTS DE BASE SUR LE CONTROLE DE GESTION.

Dans ce présent chapitre, nous allons essayer d'éclaircir quelques notions de bases liés au contrôle de gestion. Il a pour objet de nous aider dans l'identification de l'information nécessaire au contrôle de gestion.

1. Définition du contrôle de gestion

Définir le contrôle de gestion ou, le management control, fut l'objet de plusieurs essais. **ANTHONY. R.N**, a donné en 1965 la définition formelle et la plus répandue: « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »⁽¹⁾

Cependant, la définition qui semble plus riche, est donnée par l'auteur **Jean LOCHARD** en 1998, il a défini le contrôle de gestion comme étant « l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues permet aux dirigeants de déclencher rapidement les mesures correctives appropriées avec l'aide ou les conseils du contrôle de gestion. »⁽²⁾

2. La place du contrôle de gestion

Dans les structures classiques et de petites tailles, le contrôleur de gestion est très souvent rattaché à la direction générale ou à la direction financière.

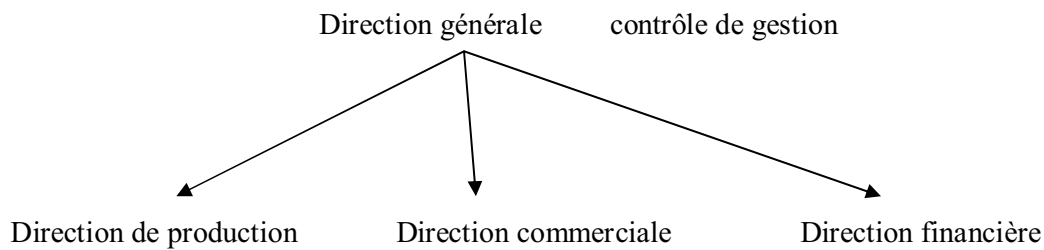
2.1. Le rattachement au directeur général

C'est la solution qui apporte le plus de légitimité au contrôleur de gestion lorsqu'il ne dispose pas de pouvoir hiérarchique. Ce pouvoir est souvent informel ; il s'appuie sur l'influence dont le contrôleur de gestion dispose sur l'élaboration de la stratégie. Il assure alors souvent la cohérence du niveau de contractualisation avec la stratégie et l'exploitation, jouant ainsi le rôle de consultant

(1): ALAZARD .C, SEPARI .S, « contrôle de gestion, manuel et application », édition DUNOD, Paris, 2007, p10.

(2) : Jean LOCHARD, « la gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », édition d'organisation ; Paris 1998, p15.
interne et de formateur auprès des opérationnels.

Figure n°1 : le rattachement au directeur général

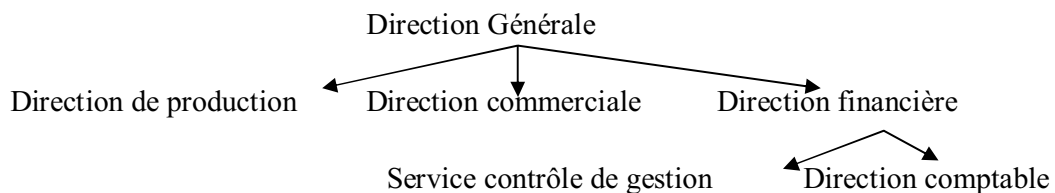


Source : www.performancezoom.com

2.2. Le rattachement au directeur financier

Cette solution présente plusieurs inconvénients. Elle diminue l'influence du contrôleur de gestion sur la direction financière (« écran » plus ou moins opaque pouvant être généré aussi bien par son étiquette de financier que par la personnalité du directeur financier). Ceci peut rendre plus difficiles ses rapports avec les opérationnels eux-mêmes et leurs responsables, car il est à la fois juge et partie. C'est ce que montre notre étude avec le cas de Monsieur Henri JOUVEN, rattaché directement en n+1 au directeur financier, qui explique que l'on ne peut être à la fois juge et parti et que son rôle ne peut par le fait être opérationnel. Il exerce exclusivement une fonction de support et permet de faire remonter les informations utiles afin d'aider à la décision la direction générale, mais le lien ne semble effectivement pas être direct. Enfin, les sources d'information seront prioritairement de natures économique et financière au détriment de données physiques opérationnelles (volume, qualité, délai, etc.).

Figure n°2: rattachement au directeur financier



Source : www.performancezoom.com

3. Le contrôleur de gestion

3.1. Les missions et le rôle du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est souvent rattaché à la direction financière ou au directeur du contrôle de gestion, voire à la direction générale en structure moyenne.

Au siège, il a en charge un ou plusieurs centres de profit ou unités de production, ou domaine d'action (l'ensemble s'il est contrôleur central). Son rôle d'interface avec le terrain est assez prégnant.

En petites structures (PME), sa fonction est souvent cumulée avec les missions finances et comptabilité, mais dans les grands groupes, elle est assurée par divers postes comme :

- **Le contrôleur - assistant (ou contrôleur junior)**

Il a la responsabilité d'un ou deux domaines d'activités (tableaux de bord, analyse des stocks, frais généraux, etc.) ;

- **Le contrôleur budgétaire**

Élabore et contrôle les prévisions et réalisations budgétaires ;

- **Le contrôleur de gestion industrielle**

Rattaché au directeur du site, il exerce la fonction de contrôleur de gestion central, responsable de l'analyse des prix de revient, des coûts de production, etc. Il intervient activement dans l'amélioration de la rentabilité en plus de ses missions de contrôle budgétaire et du reporting ;

- **Le contrôleur de gestion commercial**

Élabore les tarifs et les marges, analyse la rentabilité des produits par marché, par zone, et contrôle les coûts de distribution. Il intervient, en collaboration avec le directeur commercial, sur la prévision des ventes et la définition des objectifs.

3.2. Les Profils du contrôleur de gestion

Les compétences estimées nécessaires pour un contrôleur de gestion sont :

- **Les connaissances spécifiques**

- connaissances en gestion et techniques financières ;
- connaissances comptables de base (comptabilité française et anglo-saxonne).

- **Les qualités majeures**

- Capacité de synthèse, esprit critique, ainsi que capacités d'organisation et de planification sont nécessaires pour ce métier ;
- Le contrôleur de gestion doit avoir un bon sens relationnel pour créer un climat de confiance avec ses interlocuteurs et de la diplomatie pour imposer ses procédures.

- **L'expérience**

C'est un métier accessible aux débutants. La formation d'ingénieur avec une formation complémentaire en gestion peut être particulièrement appréciée pour le contrôle de gestion industriel ou produit technique.

- **L'évolution professionnelle**

Le contrôleur de gestion peut évoluer vers d'autres fonctions de l'administration-finance, et vers une fonction de directeur de gestion.

Il peut aussi évoluer vers d'autres métiers de l'entreprise, selon sa formation et ses compétences : commercial, ressources humaines, achats...

4. Les objectifs du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion veille à :

- Sensibiliser les participants à l'importance du contrôle de gestion en tant que système d'information permettant la mesure, le suivi et le contrôle des performances ;
- Utiliser de façon pertinente les différentes techniques de contrôle de gestion : coût, budget, tableau de bord ;
- Maîtriser la technique d'instauration d'un système de contrôle de gestion ;
- Exploiter les indicateurs du contrôle de gestion comme outil d'aide à la décision ;
- Exploiter les indicateurs du tableau de bord comme outil d'aide à la décision ;
- Donner son avis à la direction sur le choix des objectifs qui sous-tendent la stratégie ;
- Mesurer les risques associés aux différentes décisions envisagées dans le cadre de la politique envisagée, autrement dit réduire l'incertitude.

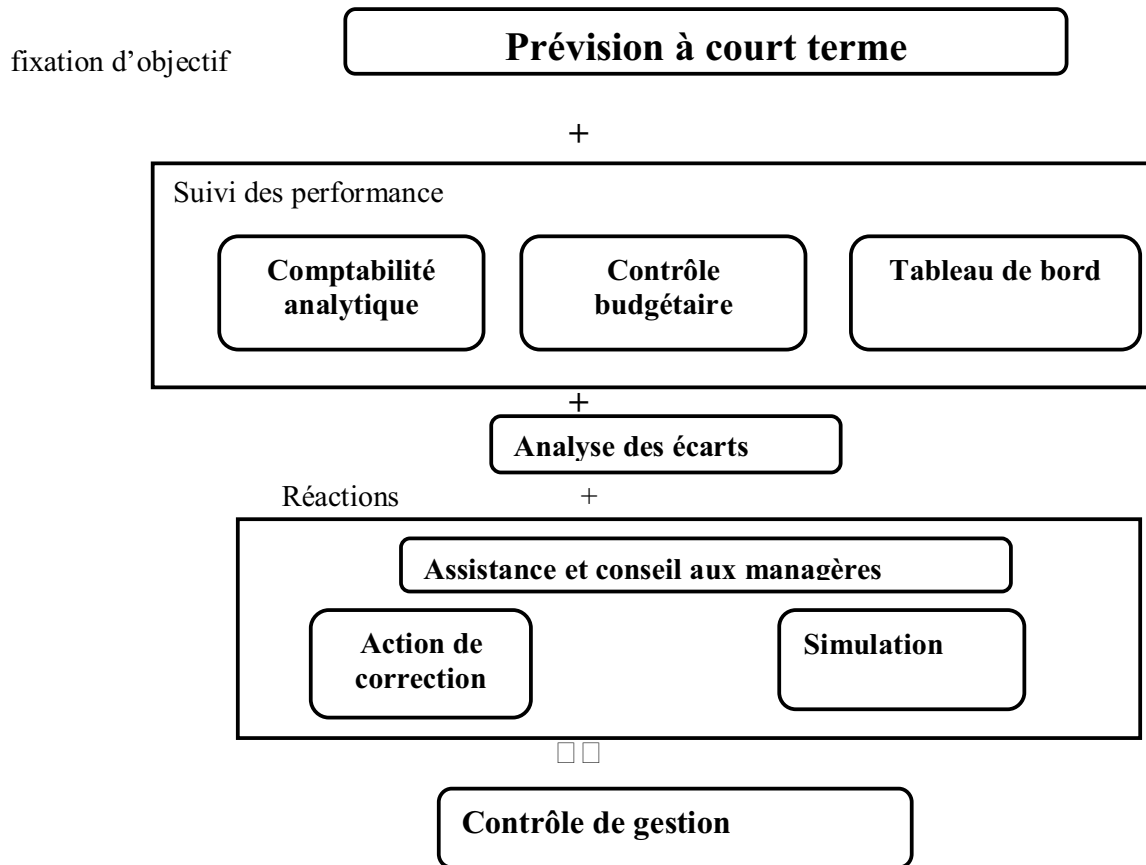
5. Les outils du contrôle de gestion

On classe couramment les outils du contrôle de gestion selon les quatre domaines d'intervention suivant:

- L'analyse des coûts ;
- Les techniques de planification et les outils budgétaires ;
- Les indicateurs et les tableaux de bord ;
- L'analyse comparative.

Le schéma suivant résume les outils du contrôle de gestion.

Figure n°3 : les outils du contrôle de gestion



Source : http://www.performancezoom.com/outil_controle.php

5.1. La comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un système de comptes, ajustés à la comptabilité générale, permettant d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultat de l'exercice et d'en permettre l'interprétation et l'exploitation par les directions des entreprises. Elle rapproche chaque produit de ses coûts, qu'ils aient été encourus dans l'exercice ou dans des périodes précédentes. Elle divise les résultats par centre de décision permettant un meilleur pilotage, ou les consolide par ligne d'activité, afin d'en mieux apprécier la situation. Elle est parfois associée à d'autres techniques de management comme la gestion budgétaire ou la gestion par les objectifs, à qui elle fournit les éléments de comparaison comme comptabilité de gestion.

5.2. La gestion budgétaire

L'élaboration d'un budget est une opération à laquelle maints agents prennent part. Il s'agit d'un processus complexe faisant intervenir des éléments de gestion comptable et de

planification à long terme, les deux éléments présentant le plus souvent des objectifs conflictuels qu'il faut réconcilier dans le budget.

5.3. Le tableau de bord

Le tableau de bord est pour le responsable un outil d'aide au management en trois dimensions, pour :

- **Piloter** : le tableau de bord est un instrument d'aide à la réflexion. Il permet d'avoir une approche globale d'un système, dans la mesure où il en est une représentation réduite. Le responsable peut ainsi mieux définir les actions indispensables pour atteindre les objectifs qui lui sont assignés ;
- **Animer** : La mise en place d'un tableau de bord est une excellente occasion pour développer une réflexion collective entre les différents acteurs d'un même service ou d'une direction. À travers la démarche de conception de l'outil, et surtout lors de l'utilisation des informations, le responsable redonne du sens à l'action et rétablit l'articulation entre les niveaux stratégique et opérationnel ;
- **Organiser** : Par son effet miroir, le tableau de bord est un reflet du niveau de performance d'un service. Les indicateurs alertent le responsable sur les domaines problématiques. Il peut alors réfléchir sur les leviers d'action qui vont permettre d'atteindre les objectifs alloués, en recherchant la meilleure combinaison des ressources techniques et humaines.

5.4. Système d'information

Le système d'information est un outil stratégique pour la gestion des entreprises et dont la maîtrise est indispensable aux futurs managers. Indispensable en raison de l'accroissement de la concurrence, mais aussi parce qu'une entreprise bien gérée est une entreprise qui valorise l'information initiale en la faisant circuler, en la stockant et en la restituant.

C'est l'ensemble d'information circulant dans l'entreprise, ainsi que les procédures de traitement et les moyens octroyés à ces traitements.

Il offre les informations nécessaires à la mise en œuvre du processus du contrôle de gestion et il effectue des traitements qui lui sont demandés.

Ainsi, on identifie les trois finalités essentielles d'un système d'information :

- **Contrôle** : le système d'information doit être la mémoire de l'organisation en traitant les données passées ;
- **Coordination** : le système d'information doit permettre de suivre les actions présentées ;
- **Décision** : le système d'information traite des données prévisionnelles pour aider à préparer le futur ;

Ces trois qualificatifs s'appliquent tout à fait au contrôle de gestion qui doit être un système d'information représentant les fonctionnements de l'entreprise pour le contrôler, pour le coordonner et pour aider à la prise de décision.

Après avoir présenté les termes du premier chapitre, nous allons étudier dans le deuxième l'un des outils du contrôle de gestion qui la gestion budgétaire.

chapitre II



*LE CONTROLE DE GESTION EST UN OUTIL DE
PREVISION ET DE CONTROLE*

CHAPITRE II : LE CONTROLE DE GESTION OUTIL DE PREVISION ET DE CONTROLE

La démarche budgétaire consiste à établir des programmes d'action chiffrés (budget), elle traduit l'engagement des responsables de division de l'entreprise devant la direction. Ce mode de gestion peut être perçu comme un outil de motivation (atteindre un objectif) ou comme un outil de sanction (respecter la norme).

La gestion budgétaire s'inscrit dans une démarche plus générale de planification, c'est-à-dire de tentative de façonner l'avenir.

Le découpage des budgets dépend de l'organisation de l'entreprise. Il est souhaitable de les faire coïncider avec des centres de responsabilité. En règle générale, les budgets correspondent aux principales fonctions de l'entreprise (ventes, approvisionnements, production, etc.) et sont liés les uns aux autres.

1. La définition du budget

Le budget représente la déclinaison du plan opérationnel pour l'année à venir. Il doit couvrir la totalité des activités de l'entreprise, il doit être exhaustif, détaillé, valorisé et tenir compte aussi de critères qualitatifs.

En d'autre terme, le budget est la traduction monétaire, économique du plan d'action pour chaque responsable, correspondant à l'utilisation des ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés pour une période donnée et dans le cadre d'un plan.

2. Les procédures d'élaboration des budgets

Lorsque la délégation de l'autorité est faible dans l'entreprise, la préparation des budgets se réalise essentiellement en deux étapes :

- La première correspond à un travail préparatoire de chiffrage d'hypothèse réalisé par le responsable comptable et financier (ou le contrôleur de gestion) à partir de directives formulées par le chef d'entreprise ;
- La seconde consiste en une discussion de ces hypothèses et dans le choix de l'une d'entre elle, au sein d'une sorte de petit comité de direction où le chef d'entreprise prend l'avis de ses quelques collaborateurs.

Lorsque la structure de la firme est davantage décentralisée, la détermination des budgets est l'occasion d'un véritable dialogue au sein de la hiérarchie et le cycle budgétaire se décompose en trois phases :

2.1. L'élaboration d'un pré-budget

Cette phase suppose de :

- Connaître les objectifs de la firme pour l'année à venir : si l'entreprise dispose d'un plan à moyen terme, les arbitrages ont déjà été effectués et les décisions prises, il suffira de reprendre ce qui a été approuvé pour la première année de ce plan. Si la firme n'a pas de planification à moyen terme, la direction générale devra préciser, par référence aux derniers résultats connus ou en fonction d'une appréciation plus ou moins intuitive de la situation, la politique et les buts qu'elle entend suivre pour le prochain exercice.
- Effectuer des études préparatoires :
 - Une étude économique générale analysant quelle sera l'évolution de la conjoncture globale pour l'année à venir et son incidence sur l'entreprise ;
 - Une prévision des ventes en quantités pour l'ensemble des activités et une détermination des nombres commerciales et techniques qui en découlent ;
 - Une analyse de la mise en fonctionnement de la tranche d'investissements stratégiques prévues pour le prochain exercice et une étude d'éventuels investissements complémentaires qui permettraient de mieux coller à la demande ou d'améliorer le fonctionnement des ateliers ;
 - Un examen de toutes les décisions risquant de modifier la répartition des tâches et de l'autorité dans l'entreprise et, par là même, la structure des budgets.
 - Et une étude des conditions sociales prévisibles

Tous ces travaux sont habituellement réalisés par le personnel des services fonctionnels (service contrôle de gestion, service marketing, bureau de méthodes, etc.). Les responsables des centres opérationnels peuvent toutefois y être associés : leur information et, par voie de conséquence, leur motivation n'en seront qu'augmentées.

- Construire des projets de budget : à partir des données issues des études préparatoires et d'hypothèses sur l'évolution des prix de vente, des prix d'achat et des salaires, le

service contrôle de gestion va estimer, par grandes masses, les résultats possibles pour l'année à budgéter : il s'agit en effet de savoir si les objectifs visés sont susceptibles d'être atteints. Cela l'amènera bien souvent à tester différents scénarios, à établir plusieurs projets de budgets et, pour ce faire, il recourra assez largement à des modèles de simulation informatisés.

- Choisir le projet qui sera mis en application : lorsque la simulation est achevée, plusieurs projets sont généralement admissibles. Il revient alors à la direction générale, réunie pour la circonstance en comité budgétaire, de choisir celui qui lui apparaît le meilleur. C'est ce projet qui prend quelquefois le nom de « pré-budget ».

A l'issue de cette phase, si les objectifs envisagés apparaissent irréalistes, la direction générale devra les modifier à la baisse.

2.2. L'élaboration et la discussion des budgets détaillés

Au cours de cette phase, le projet de budget adopté est éclaté en budget détaillé. Pour ce faire, les centres de responsabilité du haut de la hiérarchie vont procéder à une simulation rapide des conséquences du pré-budget global sur le fonctionnement de leurs activités, de façon à fixer aux centres de responsabilité inférieurs un objectif quantifié. Le processus sera ensuite répété jusqu'aux niveaux les plus bas de la hiérarchie et, par ce mouvement descendant, tous les centres de responsabilité vont se retrouver dotés d'objectifs spécifiques et quantifiés d'hypothèses à retenir pour construire leur budget.

Sur cette base, chaque responsable budgétaire va définir un plan d'action qui lui permette d'atteindre l'objectif fixé, puis il traduira les conséquences financières de ce plan dans un budget.

Ainsi déterminé, le budget accompagné de l'objectif et d'une description du plan d'action correspondant, peut alors remonter progressivement à la hiérarchie.

A chaque niveau, le supérieur hiérarchique étudie, évalue les budgets proposés par chacun de ses subordonnés. Une discussion s'engage alors et au terme de cet examen, soit que le supérieur demande au responsable de retravailler certaines hypothèses du plan d'action, soit qu'il approuve le budget proposé sous réserve de son acceptation par la direction générale.

2.3. La détermination des prévisions définitives

La deuxième étape terminée, il faut maintenant reprendre les pré-budgets et y intégrer les modifications des responsables qui ont été acceptées par la hiérarchie et la direction générale.

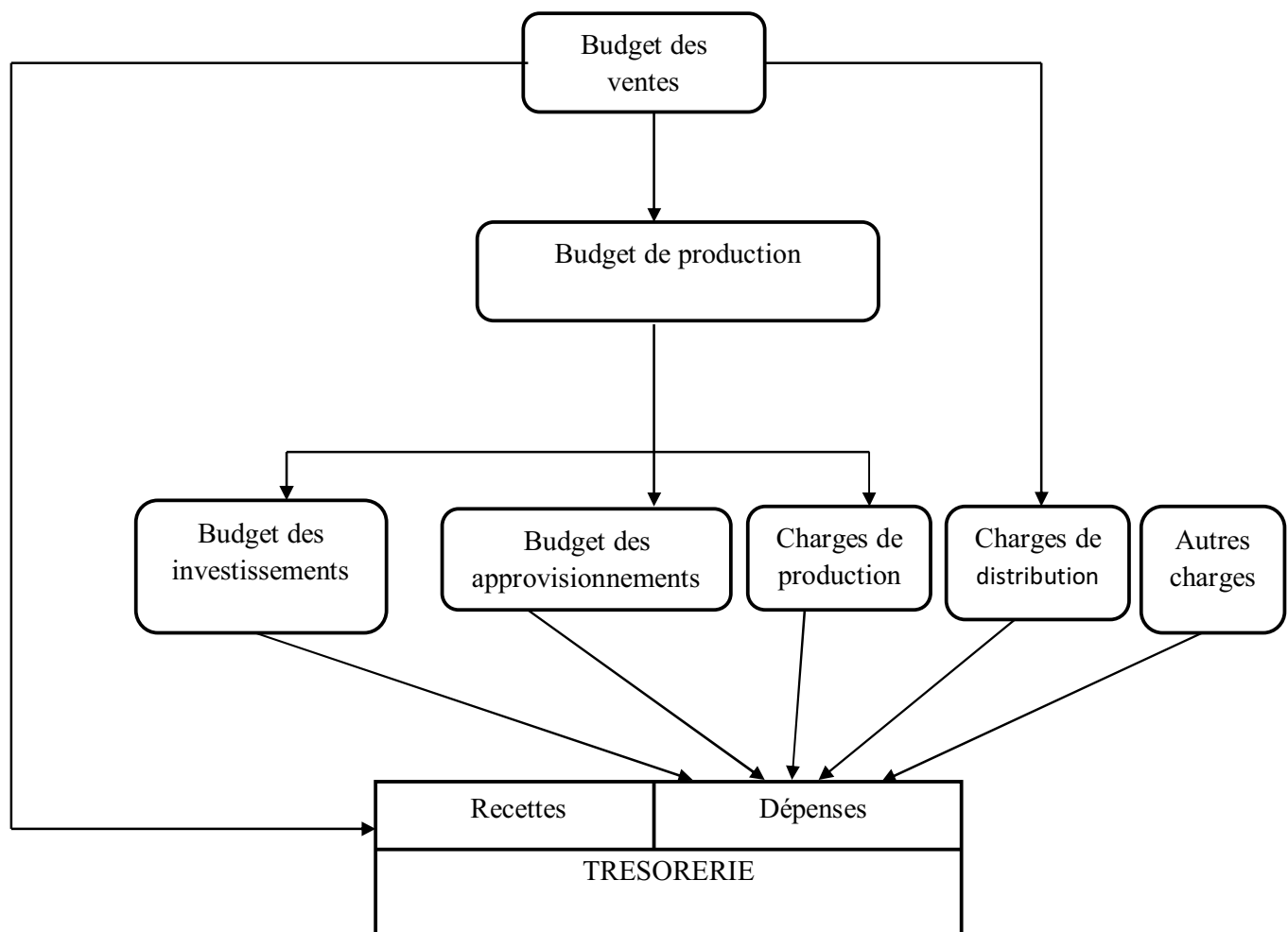
Ce travail consiste à consolider les budgets détaillés, c'est-à-dire à les additionner les uns aux autres en éliminant les cessions internes puis à faire adopter par la direction générale le budget global qui en résulte.

3. La classification des budgets

Les budgets se présentent sous la forme de tableaux, la plupart du temps mensuels. Les présentations sont différentes d'une entreprise à une autre.

Le schéma illustrant les différents budgets peuvent se traduire ainsi :

Figure n°4 : la classification des budgets



*Source : M Gervais, « contrôle de gestion par le système budgétaire », édition AUBIN
imprimeur, paris 1987, page 35*

3.1. Le budget des ventes

Il exprime les ventes mois par mois. Le budget peut être présenté par produit, par représentation, par région, etc.

3.2. Le budget de production

Il valorise le programme de production et met en relation les ventes, la production et les stocks. Les quantités nécessaires sont déterminées à partir d'une fiche de coût standard.

Quantités à produire = ventes prévisionnelles + stock final prévu – stock initial prévu.

Par ailleurs, le stock final prévu au mois i devient le stock initial prévu au mois suivant.

3.3. Le budget des approvisionnements

Il reprend les achats de matières/approvisionnements nécessaires à la production. Les consommations prévues sont déterminées en fonction des prévisions de production.

3.4. Le budget des ressources humaines

Le budget des ressources humaines est parfois intégré aux budgets de structure car il peut représenter jusqu'à 60% du budget général. De plus en plus délégué au niveau des centres de décisions qui doivent le budgétiser avec les autres prévisions d'activité, les responsables ayant toute liberté pour le gérer avec pertinence.

3.5. Le budget des investissements

Il recense les prévisions de dépenses à CT liées aux projets d'investissement de l'entreprise. Ce budget influence la trésorerie et la présentation des états financiers prévisionnels.

3.6. Le budget de trésorerie

Il présente mois par mois les encaissements, les décaissements et les soldes de trésorerie.

Le contrôleur de gestion est chargé d'assurer la compatibilité de l'ensemble en construction en réalisant le bouclage des différents budgets à travers le compte de résultat et le bilan prévisionnel. Il vérifie aussi l'équilibre financier à court terme à l'aide du budget de trésorerie. En cas d'incohérence, si les différents documents de synthèse ne bouclent pas entre eux, ou si les résultats obtenus sont insuffisants, le contrôleur doit assurer des itérations budgétaires afin d'assurer la faisabilité et la fiabilité de la construction.

Sous la lumière de toutes ces notions, nous présenterons dans les chapitres suivants un cas pratique de l'application de ces dernières.

chapitre III



*PRESENTATION DE L'ENTREPRISE DES
EMBALLAGES ET ARTS GRAPHIQUES*

CHAPITRE III : PRESENTATION DE L'ENTREPRISE DES EMBALLAGES ET ARTS GRAPHIQUES

Après avoir expliqué la notion du contrôle de gestion ainsi que les outils de gestion utilisés par les entreprises, il convient à présent de faire brièvement un survol sur l'organisation de l'entreprise EMBAG SPA qui nous a accueillis pendant toute notre période de stage.

1. Identification de l'entreprise

L'unité de production « Complexe Sacs et Boites Pliantes de Bordj Bou Arreridj » de SONIC (Société Nationale des Industries de la Cellulose) a été mise en exploitation le 01 janvier 1979.

En 1985, l'unité a été reprise par l'ENEPAC (Entreprise Nationale des Emballages en Papier et Carton), issue de la restructuration de la SONIC en deux entreprises ENEPAC et CELPAP.

Après la restructuration du secteur de la cellulose, elle rentre, en juillet 1999, dans le patrimoine du Groupe Industriel du Papier et de la Cellulose issu de la fusion des deux entreprises ENEPAC et CELPAP.

A compter de Janvier 2000, elle a été transformée en Société Par Action sous la dénomination de « Société des Emballages et Arts Graphiques – par abréviation EMBAG SPA – », devenant ainsi une filiale du Groupe GIPEC.

Son Siege Social est implantée à la zone industrielle de Bordj Bou Arreridj, ville qui se situe à 220 kilomètres d'Alger et à 60 km de Sétif, sur les hauts plateaux.

EMBAG SPA a pour vocation économique la production, la commercialisation et le développement des emballages en papier et carton compact.

EMBAG conçoit et fabrique une large gamme d'emballages en papier (sacs de grande, moyenne et petite contenance) et en carton compact (boites pliantes de différents formats) destinés à diverses branches d'activités industrielles (agroalimentaire, matériaux de construction, chimie, pharmacie...).

2. La gamme de produits

La société EMBAG SPA conçoit et fabrique, à base de papier et de carton compact, une large gamme de produits subdivisée en trois (03) catégories :

2.1. Sacs grande contenance

Ce sont des sacs de 10 à 50 Kg, on peut trouver de sortes de sacs :

- Sacs avec valves pour liants hydrauliques : ciment, plâtre, chaux.....
- Sacs à gueule ouverte pour : Produits alimentaires (semoule, farine, pâtes alimentaires, aliments de bétail, Produits chimiques.

2.2. Sacs petite et moyenne contenance

Ces boîtes sont de 250 grs à 5 Kg avec ou sans impression destinés pour l'industrie de conditionnement alimentaire et l'emballage divisionnaire.

2.3. Boîtes pliantes :

Ses boîtes sont en carton compact de différents formats destinées pour :

- L'emballage des médicaments et cosmétiques;
- Les détergents en poudre;
- Les produits alimentaires et pâtisserie;
- Les chaussures et articles d'habillements;
- Le petit appareillage électroménager.

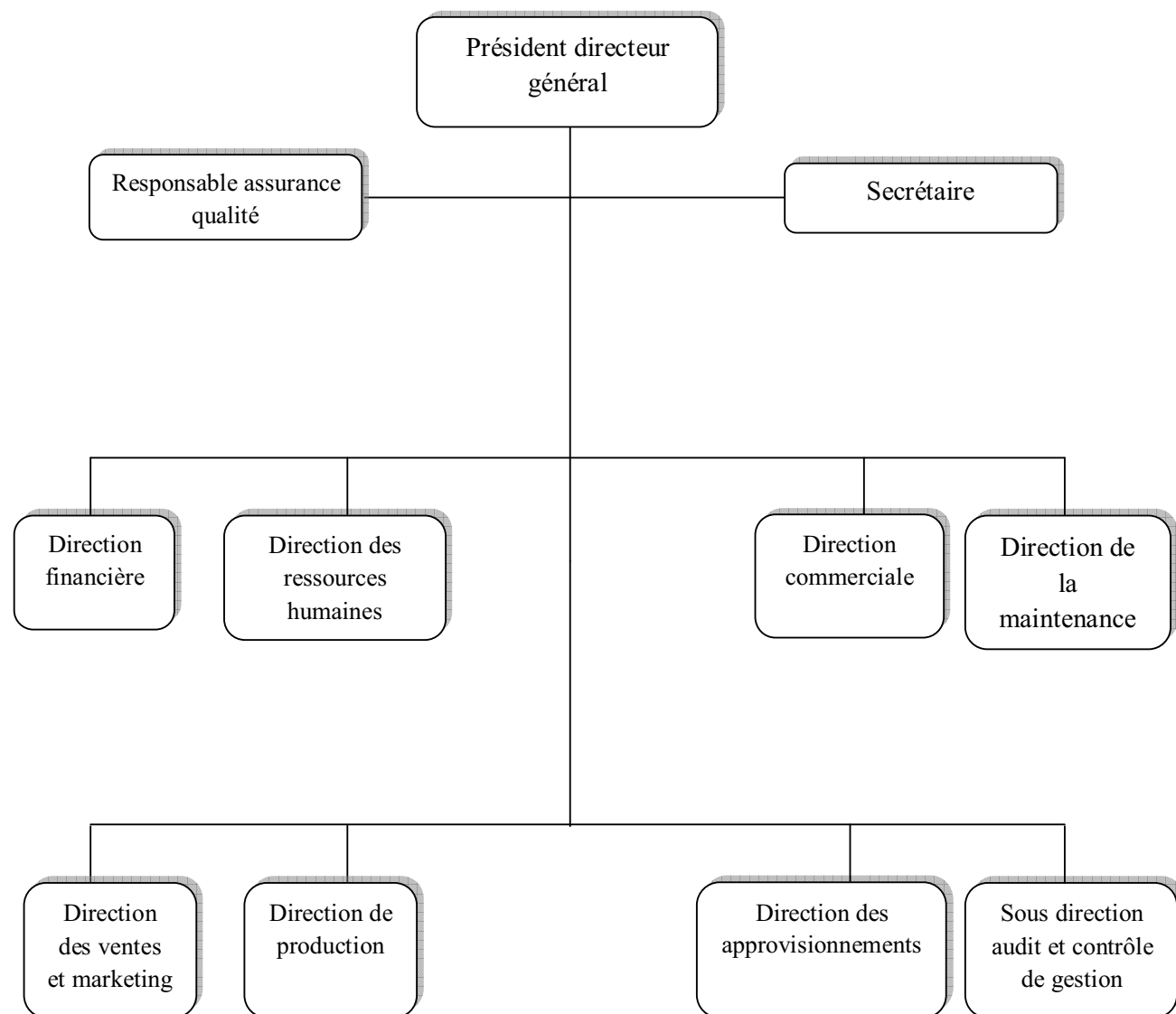
Une grande partie des emballages produits est personnalisée, ce qui implique le type de production sur commande retenu par la société.

3. Organisation et principales missions des responsables

3.1. Organisation de EMBAG (VOIR ORGANIGRAMME)

Le schéma d'organisation retenue est de type classique ou chaque fonction est érigée en direction, elle-même subdivisée en départements et en services ou sections selon l'importance de la structure.

Figure n°4 : organigramme de EMBAG SPA.



Source : document interne à l'entreprise.

3.2. Principales Missions des responsables

3.2.1. Le Président Directeur Général (PDG)

Le PDG de la société est chargé de :

- Veiller à la pérennité de l'entreprise et à la préservation de ses personnes et de ses biens;
- Défendre l'intérêt et l'image de l'entreprise;
- Œuvrer au développement de l'entreprise et à l'amélioration de ses résultats;
- Accomplir au mieux de ses capacités les missions qui lui sont confiées par le conseil d'administration et veiller à la réalisation des objectifs annuels et pluriannuels;
- Exercer le pouvoir hiérarchique diffuse sur tous les travailleurs de l'entreprise dans le strict respect des dispositions légales.

3.2.2. Le directeur des ventes et du marketing

Il est responsable de :

- Commercialiser les produits de l'entreprise;
- Assurer une large prospection à travers tout le territoire national pour conforter le portefeuille clients,
- Assurer une prise en charge totale des besoins des clients;
- Gérer les créances;
- Élaborer le système d'informations marketing;
- Mener les études nécessaires à la connaissance du marché et de la concurrence afin de cerner la demande;
- Participer à l'élaboration de la politique des prix de vente;
- Élaborer la cartographie de la demande;
- Analyser les ventes de l'entreprise et la prévision des tendances;
- Analyser l'évolution des prix et l'impact sur les ventes.

3.2.3. Le directeur de la production

Il est chargé de :

- Diriger et coordonner l'ensemble des activités de production de l'entreprise;
- Veiller à l'utilisation rationnelle des ressources mises à la disposition de la structure ;
- Veiller à l'atteinte des objectifs tant quantitatifs que qualitatifs de l'entreprise;
- Veiller à la protection et à la préservation de l'outil de production;

- Mettre en place une gestion de la production selon les objectifs et les normes de la qualité;

Mettre en œuvre la politique de contrôle de la qualité adoptée et en assurer le suivi.

3.2.4. Le directeur de la maintenance

Il est chargé de :

- Définir la politique de maintenance de l'outil de production;
- Assurer la maintenance des équipements de production;
- Assurer la conduite des études et la mise en œuvre des projets d'extension, de renouvellement, de réhabilitation et de modernisation du patrimoine existant;
- Suivre particulièrement l'état des équipements stratégiques;

3.2.5. Le directeur des approvisionnements

Ses principales missions sont :

- Assurer l'approvisionnement de l'entreprise en matières et fournitures nécessaires au fonctionnement de l'outil de production;
- Veiller à la diversification des fournisseurs;
- Gérer et suivre les stocks

3.2.6. Le Directeur des ressources humaines

Il a pour mission de :

- S'assurer de l'utilisation rationnelle des effectifs;
- Concevoir la politique en matière d'emploi et de formation;
- Développer et préserver le potentiel humain de l'entreprise;
- Arrêter les normes et les procédures de gestion des ressources humaines;
- Concevoir et de prévoir une politique salariale;
- Veiller à l'application des dispositions légales et réglementaires;
- Préserver le climat social par des contacts permanents avec le partenaire social;
- Coordonner toutes les études à même de rendre plus efficiente la gestion des ressources humaines.

3.2.7. Le directeur financier

Ses principales missions sont :

- Rechercher et mettre en place les ressources financières nécessaires au fonctionnement de l'entreprise;
- Gérer, suivre et contrôler la trésorerie;
- Elaborer les budgets annuels et en assurer le suivi ;

- Mener les analyses financières et dégager des actions correctives;
- Superviser la comptabilité analytique;
- Participer à la définition d'une politique des prix de ventes;
- Représenter l'entreprise auprès des organismes relevant du domaine financier;
- Animer et superviser les travaux de bilan.

3.2.8. Le responsable Assurance Qualité

Il est chargé de :

- Développer, maintenir et veille à l'application du système de management qualité;
- Gérer les documents du système qualité ainsi que les archives qui lui sont liées;
- Identifier tout problème lié aux produits, aux processus et au système qualité;
- Emettre des recommandations, propose des actions correctives;
- Prendre en compte les suggestions émises par le personnel de la filiale en vue de l'amélioration continue de la qualité;
- Déclencher des actions pour prévenir l'apparition des non-conformités liées aux produits, aux processus et aux systèmes de management de la qualité.

Après avoir fait un aperçu général et détaillé sur l'organisme d'accueil, on passera à présent au chapitre suivant qui portera sur l'exercice de la fonction du contrôle de gestion au sein de l'entreprise EMBAG SPA.



*EXERCICE DE LA FONCTION DU CONTRÔLE DE
GESTION AU SEIN DE EMBAG SPA*

CHAPITRE IV : L'EXERCICE DE LA FONCTION DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE L'EMBAG

Pour que la fonction « contrôle de Gestion » puisse accomplir la mission qui lui est impartie au niveau de la filiale, il est essentiel de la doter d'une structure organisée, des supports et des procédures qui lui permettront un fonctionnement efficace. C'est pour cela que nous avons trouvés l'intérêt de montrer son positionnement et son rôle dans la société, puis son fonctionnement.

1. La place du contrôle de gestion dans l'entreprise

Il est indispensable que la fonction Contrôle de Gestion soit représentée dans l'entreprise, c'est-à-dire intégrée verticalement, pour que la cohérence entre les activités et les moyens, la prise de décision et leur suivi puissent être assurés. C'est pour cela qu'en matière de structure on retrouve cette fonction rattachée à la Direction Générale de cette entreprise.

Le rattachement direct de la structure contrôle de gestion à sa hiérarchie respective n'est guère fortuit. Il permet à cette dernière :

- D'avoir une vue d'ensemble afin de bien assurer la cohérence entre toutes les activités et tous les moyens.
- De bénéficier d'une indépendance hiérarchique vis à vis du reste des responsables (financiers inclus) pour pouvoir jouer leur rôle d'animateurs et créer le consensus indispensable.
- De pouvoir être en relation constante avec le Directeur pour lui fournir tous les renseignements de base, dont il aura besoin pour assurer sa fonction.

2. Les missions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a une triple mission de :

- Vérifier la cohérence des objectifs (accord à priori) en relation avec les autres Directions Centrales (Direction de finance et comptabilité, Direction technique, Direction commerciale, Direction des ressources humaines) au niveau centrale de la société.
- Vérifier la cohérence des objectifs et des réalisations avec les autres départements ou services de chaque fonction, au niveau des unités de la société.

- Assurer le suivi des activités de gestion, d'exploitation (contrôle à posteriori), par information.

Une fois que les objectifs sont fixés et approuvés au niveau de l'entreprise, il s'agit ensuite pour chaque responsable d'élaborer les programmes d'activité et les moyens à mettre en œuvre pour les atteindre.

Le rôle du contrôle de gestion est donc de rassembler et surtout de maîtriser les informations et le flux de circulation qui sont synthétisés dans des tableaux préalablement définis par Les responsables des fonctions, qui constitueront le tableau de bord ou rapport d'activité.

Ce rapport d'activité sera le reflet des décisions internes à la société, et qui seront traduites sous forme de programmes d'actions.

La procédure du contrôle de gestion dans son application va donner lieu à des réunions où seront débattus la majorité des problèmes de gestion et d'exploitation au niveau des Directions Centrales de la société et au sein des différentes unités.

L'activité de la société sera analysée au niveau de la Direction Générale de celle-ci, au cours de deux réunions de travail (réunion de coordination et réunion d'évaluation) à formaliser et, qui se tiendront au niveau de la DG de la société.

3. Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise EMBAG

Le contrôle de gestion, élément constitutif du système d'informations et de communication, a pour missions, principalement :

- Le suivi et l'évaluation des performances de la société
- Le contrôle du fonctionnement des différents cycles : Achat - production - stocks - ventes...
- L'analyse et l'explication des écarts découlant du rapprochement des prévisions budgétaires et des réalisations et la mise en œuvre d'actions correctives.

3.1. Les prévisions budgétaires

Le processus général d'élaboration des objectifs de la société obéit aux principes suivants :

- Participation de tous les centres de responsabilités, chacun en ce qui le concerne, à la définition des objectifs,
- Recherche de résultats concrets et amélioration constante des performances
- Faciliter à la direction la prise de décision rapide.

3.1.1. La méthodologie d'établissement du budget

- Le programme et le budget des ventes

S'agissant, pour la plupart, de produits personnalisés, donc une production sur commande, le programme des ventes est arrêté en fonction du carnet de commande obtenu ou des commandes récurrentes.

- Le programme et le budget de production

Sur cette base et tenant compte des stocks existants, un programme de production est établi.

- Le programme et le budget des consommations

En fonction des normes de consommation, on détermine les matières et fournitures nécessaires à la production projetée.

- Le programme et le budget des approvisionnements

En tenant compte des consommations et des stocks existants, on arrête le programme des approvisionnements.

- Le programme et le budget de l'emploi

Pour réaliser ses objectifs, la société doit prévoir les actions liées aux ressources humaines, à savoir :

- Les mouvements des effectifs (entrées et sorties)
- La masse salariale
- La formation professionnelle
- Les actions sociales

- Le plan de financement

Ce plan reprend les recettes projetées et prévoit les dépenses nécessaires au fonctionnement de l'outil de production.

- **L'actif, le passif et le TCR**

Les programmes et budgets décrits ci-dessus aboutissent à l'établissement du bilan prévisionnel : actif, passif et TCR.

3.1.2. Les prévisions de clôture

Durant le troisième trimestre, la société arrête, en physique et en valeurs, les réalisations du premier semestre et actualise, en tenant compte des restes à réaliser, les prévisions initiales. Ces prévisions de clôture serviront de base pour la confection du budget de l'exercice suivant.

3.2. Le contrôle budgétaire

Chaque mois, les réalisations sont confinées dans un rapport appelé « Tableau des Indicateurs de Gestion (T I G) »

Ce rapport fait ressortir pour chaque rubrique (ventes, production...) :

- Rappel réalisations du mois N-1 ;
- Prévisions du mois ;
- Réalisations du mois ;
- Ecart ;
- Taux d'évolution ;
- Taux de réalisation des objectifs.

Ces éléments sont appréciés et les écarts sont expliqués mensuellement.

En fin d'année, un rapport annuel reprenant les mêmes éléments est établi et un contrôle global effectué.

Ce rapport annuel sera étudié à travers l'étude de cas pratique dans le prochain paragraphe.

4. Etude de cas pratique

Pour illustrer ce qui précède, nous nous proposons d'examiner le mois de décembre 2010 à travers cette étude de cas pratique.

Les différents agrégats repris du **Tableau des Indicateurs de Gestion** du mois de décembre 2010 se présentent comme suit:

4.1. La production

Globalement, la production physique a atteint, pour le mois de décembre 2010, tous produits confondus, **1257 tonnes**, représentant **116 %** de l'objectif assigné, et une évolution de l'ordre de **14%** par rapport au mois précédent.

Tableau n° 1 : tableau des indicateurs de gestion « production ».

RUBRIQUES	RAPPEL N-1	OBJECTIF	REAL.DE C 2010	TAUX EVOL	T.R.O.
Sacs GC	961	846	1 064	11%	126%
Sacs PMC	34	89	31	-9%	35%
Boîtes pliantes	109	147	162	49%	110%
Divers					
TOTAL	1104	1082	1257	14%	116%

U = TONNE

Source : document interne à l'entreprise.

S'agissant de la répartition par ligne, il y a lieu de noter ;

- **Sacs Grande contenance**

L'atteinte du Taux de Réalisation des Objectifs (TRO) de **126%** s'explique par la prise en charge de nouvelles commandes en sacs GC.

En termes d'évolution, il a été enregistré **11%** par rapport au mois dernier.

- **Sacs P.M.C**

Par manque de matières premières et charge commerciale, cette ligne n'a réalisé ses objectifs qu'à hauteur de **35%** et une régression de **9%** par rapport au mois de novembre 2010.

- **Boîtes Pliantes**

L'augmentation du carnet de commande, durant ce mois, a permis d'enregistrer une augmentation de **49 %** et un TRO de **110 %**.

4.2. Les ventes

Le chiffre d'affaires hors taxes réalisé durant le mois de décembre s'élève à 154 389 KDA correspondant à un volume de 1 195 tonnes, soit un T.R.O en valeur de 114% et 110% en tonnage.

- **Les ventes en physique**

Tableau n° 2 : tableau des indicateurs de gestion « ventes en physique ».

RUBRIQUES	RAPPEL N-1	OBJECTIF	REAL.	TAUX EVOL	T.R.O.
Sacs GC	978	846	1010	3%	119%
Sacs PMC	46	89	37	-20%	42%
Boîtes pliantes	119	147	148	24%	101%
Divers					
TOTAL	1 143	1 082	1 195	5%	110%

U = TONNE

Source : document interne à l'entreprise.

- Les ventes en valeurs

Tableau n° 3 : tableau des indicateurs de gestion « ventes en valeurs ».

RUBRIQUES	RAPPEL N ⁻¹	OBJECT IF	REAL.	TAUX EVOL	T.R.O.
Sacs GC	110 772	99 600	115 358	4%	116%
Sacs PMC	8 059	8 000	6 888	-15%	86%
Boîtes pliantes	24 786	25 000	30 024	21%	120%
Divers		2 500	2 119		85%
TOTAL	143 617	135 100	154 389	8%	114%

U = KDA

Source : document interne à l'entreprise.

Par ligne de produit, les ventes se présentent comme suit :

- Sacs grande contenance

Le volume des sacs G.C commercialisé durant le mois est de **1010 tonnes** pour un chiffre d'affaire de **115 358 KDA**, soit un écart, par rapport à l'objectif, de :

- 15 758 KDA (**116 %**) en valeur.
- 164 Tonnes (**119 %**) en physique.

Cet écart est généré par l'augmentation des quantités pour une valeur de **+19 308 KDA** diminué quelque peu par la baisse des prix pour une valeur de **-3 550 KDA**.

Comparativement au mois précédent, il a été enregistré une évolution de **4%**.

Le chiffre d'affaires de cette ligne représente **75 %** du chiffre d'affaires global.

- Sacs Petite et Moyenne Contenance

Avec une réalisation de **37 tonnes** correspondant à un chiffre d'affaires de **6 888 KDA**, l'objectif de cette ligne a été atteint à hauteur de **42%** en tonnage et de **86%** en valeur.

L'écart entre les prévisions et les réalisations s'explique essentiellement par la faiblesse des quantités vendues **(-4 674 KDA)** atténué par l'augmentation des prix **(+3 562 KDA)**.

Le chiffre d'affaires de cette ligne représente **4 %** du chiffre d'affaires global.

- Boîtes Pliantes

Le volume de **148 tonnes** commercialisé a généré un chiffre d'affaires de : **30 024 KDA**, soit **101%** de l'objectif en tonnage et **120%** en valeur.

La ligne boîtes, quant à elle, a connu une augmentation des quantités vendues **(+170 KDA)** et des prix **(+4854 KDA)**.

Le chiffre d'affaires de cette ligne représente **21 %** du chiffre d'affaires global.

4.3. Les consommations

L'augmentation de la production a bien entendu influé sur les consommations qui ont enregistré une évolution de **1%** et un TRO de **199%**.

Tableau n° 4 : tableau des indicateurs de gestion « consommations ».

RUBRIQUES	RAPPEL N ¹	OBJECTIF	REAL.	TAUX EVOL	T.R.O.
Papier	90 847	33 337	91 359	1%	274%
Carton	14 326	17 739	14 377	0%	81%
Encre	1 063	793	1 539	45%	194%
Colle	2 059	438	1 074	-48%	245%
Autres	2 174	3 484	2 947	36%	85%
TOTAL	110 469	55 791	111 296	1%	199%

U = KDA

Source : document interne à l'entreprise.

4.4. Les approvisionnements

Le montant des approvisionnements réalisé pour ce mois de décembre 2010 est de : **110 365 K DA**. La valeur des importations est de **105 317 K DA** pour

1152 tonnes de papier et **232 tonnes** de carton.

La valeur des achats en produits locaux est de **5 048** K DA, dont 07 tonnes d'encre pour **1683** KDA, **02 tonnes** de colle pour **258** KDA les consommables sont de **2978** K DA.

Tableau n° 5 : tableau des indicateurs de gestion « approvisionnement ».

RUBRIQUES	RAPPEL N ¹	OBJECTIF	REAL.	TAUX EVOL	T.R.O.
Papier	54 911	57 500	89 591	63%	156%
Carton		9 333	15 726		168%
Encre	1 718	1 110	1 683	-2%	152%
Colle	12 776	222	258	-98%	116%
Autres	8 232	3 333	3 107	-62%	93%
TOTAL	77 637	71 498	110 365	42%	154%

U = KDA

Source : document interne à l'entreprise.

4.5. Les ressources humaines

Globalement le total des effectifs à fin décembre 2010 est arrêté à **423** agents inscrits.

La masse salariale du mois de décembre est de **13 071 KDA**, soit un **TRO** de **57%** qui s'explique essentiellement par le report du départ en retraite de **12** agents (indemnités de départ en retraite non versées).

Tableau n° 6 : tableau des indicateurs de gestion « emplois ».

RUBRIQUES	RAPPEL N ¹	OBJECTIF	REAL.	TAUX EVOL	T.R.O.
Effectif	420	420	423	1%	101%
• Entrées	0	8	10		125%
• Sorties	8	5	7	-13%	140%
Masse salariale	23 904	23 000	13 071	-45%	57%

U = NBRE/KDA

Source : document interne à l'entreprise.

4.6. Les finances

L'activité du mois de décembre 2010 a généré les résultats suivants :

- Une valeur ajoutée de : **47 746 KDA**, soit un **T.R.O** de **143 %**
- Un résultat d'exploitation est de : **12 877 KDA**

Tableau n° 7 : tableau des indicateurs de gestion « finances ».

RUBRIQUES	RAPPEL N ¹	OBJECTIF	REAL.	TAUX EVOL	T.R.O.
Valeur ajoutée	44 687	33 493	47 746	7%	143%
Résultat exploit	9 618	-1 122	12 877	34%	>-100%
Trésorerie	367 377	104 601	380 416	4%	364%

U = TONNE

Source : document interne à l'entreprise

Pour conclure ce chapitre, on a constaté que l'entreprise a mis des stratégies commerciales, et ce pour accroître le chiffre d'affaire de l'entreprise de 10.5%, accroître le chiffre d'affaire du segment Sac Grande contenance de 7% et enfin accroître le chiffre d'affaire de la ligne boîte.

Ces stratégies ont nécessitées une amélioration et un développement de l'image de l'entreprise, un renforcement de la structure commerciale par de nouvelles compétences internes et externes et enfin un développement du Marketing relationnel en accordant plus d'importance aux besoins des clients.

En plus de ces améliorations, l'entreprise a conçu des actions commerciales relatives à la force de ventes qui sont :

- **Prospection** : Elaboration et mise en œuvre d'un plan de prospection 2010 ;
- Poursuite de l'opération de reconquête des clients perdus ;
- Actions relatives à la communication ;
- Des actions de communication, de promotion et de publicité ;
- Formation des technico-commerciaux

Et enfin des actions relatives au prix compte tenu du niveau de la concurrence, l'entreprise a mis en œuvre une politique de prix visant la combinaison entre une détermination de prix de revient majoré d'une marge commerciale et le prix moyen du marché.

Conclusion

L'évolution de la pensée en sociologie des organisations et en contrôle de gestion, mais aussi dans d'autres disciplines comme la gestion des ressources humaines, a mis en relief les apports, mais aussi un grand nombre de travers du mode de convergence des buts basé sur le contrôle des comportements et par les résultats, principe de base du contrôle de gestion tel qu'on le rencontre le plus souvent (direction par objectifs, organisation en centres de responsabilité, contrôle budgétaire, etc.).

Le champ d'action du contrôleur de gestion englobe toute l'activité de l'entreprise. C'est pour cette raison qu'il ne peut être placé sous l'autorité de celui dont il est censé contrôler son activité. De plus, il a pour mission, d'aider chaque membre de l'entreprise, du directeur général, à l'échelon le plus bas de la hiérarchie. Mais il n'a pas d'autorité hiérarchique, et il ne doit en avoir que pour le personnel qui se trouve sous sa responsabilité ; sinon, aucune liberté d'esprit et aucune objectivité ne sera possible. Ainsi, il sera très efficace en occupant une position de « Staff » auprès de la direction générale. De ce fait notre première hypothèse est vérifiée.

La vocation principale de toute entreprise, est non seulement de devenir leader de son marché, mais surtout de conserver sa position parmi ses semblables, pour garantir cette position, l'entreprise « EMBAG SPA » s'appuie sur le service contrôle de gestion assuré par le contrôleur de gestion, qui s'est vu attribué de plus en plus de responsabilité en participant de plus en plus dans la prise de décision, avec l'aide des différents outils de contrôle, il dégage les écarts existant entre prévision et réalisations d'un exercice, il met en œuvre les actions correctives nécessaires pour corriger la trajectoire, ce qui assure le contrôle et la maîtrise de l'entreprise.

Parmi les outils du contrôle de gestion, on cite la gestion budgétaire qui est l'instrument principale sur lequel le contrôleur de gestion s'appuie en établissant des budgets et en comparant périodiquement les réalisations avec les données budgétées afin de mettre en place des actions correctives si nécessaire. Le contrôle de gestion assure la performance de l'entreprise grâce à une bonne exploitation des résultats obtenus lors du contrôle budgétaire, de ce fait, on déduit que la gestion budgétaire contribue à la performance du contrôle de gestion, ce qui nous amène à dire que notre deuxième hypothèse est confirmée.

Notre travail nous a aidé à démontrer l'importance au sein d'une organisation de la fonction contrôle de gestion en général, et de la gestion budgétaire en particulier, dans l'identification des risques, pour déterminer leur probabilité et leur gravité, et ensuite les classer par priorité en fonction de l'impact sur la réalisation des objectifs.

Au terme de notre étude à travers le thème intitulé « **le contrôle de gestion et son positionnement dans l'entreprise : cas de EMBAG SPA** », et de la période passée en son sein nous nous sommes rendu compte que dans l'ensemble, les dirigeants de la société sont très ambitieux et très soucieux de son devenir. La preuve de cette ambition est la création du Service Contrôle de gestion. Le domaine du contrôle de gestion est bien vaste et bien complexe et nous ne prétendons pas avoir cerné tous les aspects du système de contrôle de gestion, et cela est dû au manque de temps et aussi d'information, mais cela ne nous a pas empêché de mener à bien notre travail.