



Université Abderrahmane Mira-Bejaia

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département des Sciences de gestion

Cours

Contrôle de gestion I

Unité d'apprentissage N°1 :

**Introduction au contrôle de gestion : définitions, objectifs,
missions et organisation**

Réalisé par :

Dr. AMGHAR Malek

Maitre de Conférences classe B

Année universitaire : 2023/2024

Contenu de l'unité

Introduction	3
1 Les différentes conceptions du contrôle de gestion.....	3
1.1 Signification du terme « contrôle » et « gestion ».....	3
1.2 Définitions du contrôle de gestion.....	4
2 Le contrôle de gestion en tant que processus.....	6
3 Les objectifs, rôles et missions du contrôle de gestion.....	6
3.1 Rôles du contrôle de gestion.....	7
3.1.1 La décentralisation des responsabilités.....	7
3.1.2 La coordination entre les responsables opérationnels.....	7
3.1.3 Inciter et motiver les opérationnels à réaliser leurs objectifs.....	8
3.1.4 Le rôle de garant et d'animateur du système d'information.....	8
3.1.5 Le rôle d'observateur.....	8
3.1.6 Présentation des résultats et tableaux de bord (Reporting).....	9
3.2 Les missions et tâches du contrôleur de gestion.....	9
3.2.1 Reporting d'activité.....	10
3.2.2 Budget, plan et prévisions.....	10
3.2.3 Calcul des coûts et marges.....	10
3.2.4 Études spécifiques et processus.....	11
4 Les différences avec d'autres formes de contrôle.....	11
4.1 Le contrôle interne.....	11
4.1.1 Les objectifs du contrôle interne.....	13
4.2 L'audit.....	13
4.3 L'audit interne.....	14
4.4 L'audit externe.....	14
5 Positionnement du contrôle de gestion dans l'organigramme de l'entreprise.....	15
5.1 La position de staff (état-major) du contrôle de gestion.....	16
5.2 La position fonctionnelle du contrôle de gestion.....	16
5.3 Le contrôle de gestion dans les PME.....	17
5.4 Le contrôle de gestion hiérarchique (Cas particulier de groupe).....	18
Conclusion	20

Introduction

Considéré depuis longtemps comme valeur stratégique en raison de son importance, le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentiels à tous les types d'entreprises

Avant d'aborder notre sujet, il est primordial de faire comprendre le concept de cette discipline de gestion ensuite de mettre l'accent sur le rôle du contrôleur de gestion.

Ce premier chapitre, intitulé introduction au contrôle de gestion présente le contrôle de gestion avec ces différentes conceptions, les différentes missions et rôles du contrôle de gestion au sein de l'entreprise, sa position au sein de la structure d'organisation, les différences entre le contrôle de gestion et les autres formes de contrôle (contrôle interne, audit interne et externe).

1 Les différentes conceptions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est considéré comme étant une discipline en évolution permanente, un mode de management ou encore un ensemble de pratiques courantes réalisées par les responsables de l'entreprise.

Il est difficile de tenter de définir le contrôle de gestion et cerner son contenu de manière précise. Les définitions changent d'un auteur à un autre et d'une période à une autre selon les évolutions ayant marqué le monde de l'entreprise (technologies et modes de production, savoir-faire, produits, marchés et clients, etc.).

Mais d'abord, pour mieux appréhender ce concept, il convient de définir ses deux composantes : « contrôle » « gestion ».

1.1 Signification du terme « contrôle » et « gestion »

La notion de contrôle utilisée dans une approche francophone peut signifier l'action de vérification du degré de respect de la norme. C'est-à-dire, le contrôle consiste à comparer et vérifier le degré de conformité des actions menées par rapport à des normes et règles établies ou à des objectifs prévus.

Alors qu'au sens anglosaxon, « contrôler » signifie « piloter et maîtriser la gestion » ou encore influencer les comportements et orienter les pratiques au sein de l'entreprise pour atteindre les objectifs préalablement fixés tout en se conformant à des référentiels ou normes (Augé., B, et Naro., G 2011 ; Cappelletti., L, Baron., Ph, Desmaison., G, Ribiollet., F, 2014).

Cette maîtrise est assurée par les responsables opérationnels et la direction générale avec l'aide du contrôleur de gestion.

La notion de gestion fait référence à la bonne utilisation des ressources mises à la disposition des responsables afin d'atteindre les objectifs fixés.

1.2 Définitions du contrôle de gestion

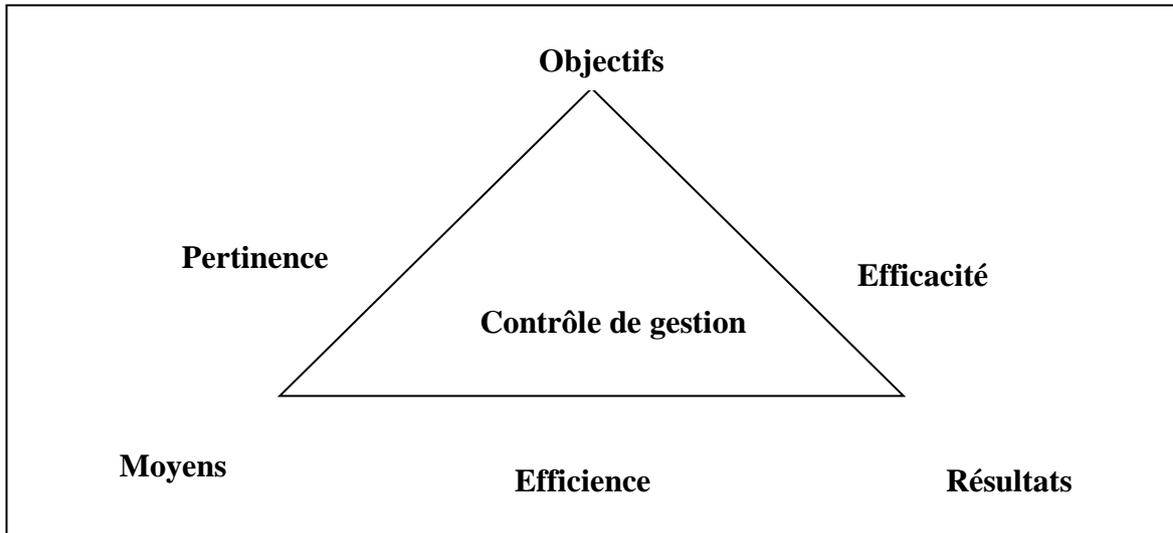
Il existe plusieurs définitions du contrôle de gestion qui mettent en évidence le caractère de vérification, d'évaluation et de recherche de maîtrise du fonctionnement de l'entreprise ainsi que les moyens mis en œuvre au sein de celle-ci.

Parmi ces définitions nous retiendrons d'abord celle élaborée par le fondateur de la discipline Robert Anthony, qui définit le contrôle de gestion comme étant « *le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficient pour la réalisation des objectifs de l'organisation* » (Anthony. R., 1965, p.17).

Nous retiendrons dans cette définition deux notions associées à ce processus : d'une part, la notion d'efficacité qui veut dire la capacité de réalisation des objectifs fixés au départ, et d'autre part, la notion d'efficience qui traduit la capacité à réaliser ces objectifs mais avec un minimum de ressources et dépenses.

Une troisième notion « d'économie » peut être associée également pour expliquer le processus d'obtention des ressources à moindre coût. Ces trois notions, efficacité, efficience et économie (appelées les 3 E) forment les trois piliers de la performance (Augé., B, et Naro., G 2011 : 7).

Figure N°1 : Le triangle du contrôle de gestion



Source : Hélène L, Véronique M, Jérôme M, Yvon P, (2013), « contrôle de gestion ». Ed. Dunod. 4eme édition Paris. p7.

- Antony., R. (1988) et Bouquin., H (2008) mettent l'accent également sur l'ensemble des dispositifs et processus qui influencent les opérationnels de l'organisation dans leurs comportements pour garantir la cohérence de leurs actions quotidiennes avec la stratégie définie par la direction en vue de sa réalisation.
 - Selon le Plan Comptable Général Français « *contrôler la gestion d'une entreprise, c'est maîtriser sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une situation évolutive* ».
 - Pour Djerbi. Z, Durand. X et Kuszla. C (2020 : 3), « *le contrôle de gestion est un ensemble de systèmes techniques et de processus d'animation de ces systèmes, mis en œuvre par un dirigeant ou un manager, afin d'influencer les comportements de ses collaborateurs pour répondre aux exigences d'évolution de son organisation* ».
 - Le contrôle de gestion est défini souvent comme étant « *une démarche destinée à maîtriser le cheminement d'une organisation vers ses objectifs, c'est-à-dire à vérifier en permanence que l'organisation se dirige bien vers l'objectif choisis par ses dirigeants* » (Marie-Noëlle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossat, 2013. p2).
- A travers ces définitions, il convient de décrire ce processus à travers lequel une entreprise est mise sous contrôle et de définir ainsi les objectifs et missions du contrôle de gestion.

2 Le contrôle de gestion en tant que processus

Il faut savoir que le contrôle de gestion est une fonction assez vaste et complexe dont l'objectif principal est la mise en place d'un bon pilotage pour améliorer la performance de l'entreprise. Le contrôle de gestion visant le pilotage de la performance est un processus dynamique qui comprends trois grandes étapes qui préparent, coordonnent, vérifient les décisions et les actions d'une organisation (Alazard C, et Separi S, 2007). La notion de contrôle est indissociable à celle de permanence : il est présent avant, pendant, après la décision ou l'action (Bouquin., H, 1992 : 10).

- La première étape avant l'action : c'est une étape qui prépare l'action à travers un processus de **finalisation** et de **planification** qui a trait, d'une part, à définir les objectifs et buts, traduire leur incidence sur le plan financier et préparer les moyens et ressources nécessaires à leur réalisation. D'autre part, à définir les missions et responsabilités de chaque membre et aussi les critères de mesure de l'efficacité et l'efficience de leurs actions.
- La deuxième étape : c'est le **pilotage** pendant l'action qui comprend l'observation et le suivi de la réalisation des actions mais aussi d'anticiper les évolutions futures et voir quelles corrections mettre en place, si nécessaire, afin de réorienter le déroulement en fonction des objectifs de départ ;
- La troisième étape : après l'action, elle consiste en **l'évaluation** des résultats obtenus par rapports aux objectifs prévus ensuite l'analyse des écarts obtenus, pour mesurer le degré d'efficacité et d'efficience des actions accomplies et corriger en conséquence les actions futures.

3 Les objectifs, rôles et missions du contrôle de gestion

L'objectif fondamental du contrôle de gestion est de guider l'entreprise vers la réalisation des objectifs fixés dans le cadre de sa stratégie. Sa mission consiste donc à faire interagir tous les membres de l'organisation de tel sorte qu'ils soient incités et motivés dans la réalisation de ces objectifs.

Le contrôleur de gestion apparaît dans l'entreprise sous deux aspects. Il est prestataire de services du fait qu'il conseille, observe et coordonne. Il est aussi animateur du système d'informations.

Il est en relation avec la direction générale de l'entreprise et chacune des directions. Il n'intervient pas dans la réalisation des opérations. Il n'est à cet égard, en aucune manière un décideur. **En effet, il peut jouer plusieurs rôles, à savoir :**

3.1 Rôles du contrôle de gestion

La fonction de contrôle de gestion joue essentiellement cinq rôles (Ardouin., J-L et Jordan., H, 1976 : 22) :

3.1.1 La décentralisation des responsabilités

La décentralisation des responsabilités dans le cadre de l'organisation de l'entreprise est indispensable pour assurer une bonne maîtrise de sa gestion. La présence de la fonction de contrôle de gestion favorise donc la décentralisation dans la prise de décisions, mais sans pour autant être totalement indépendant. Le maintien de la coordination entre les différents centres de responsabilités avec la direction est aussi indispensable pour avoir cette maîtrise de la gestion. Si le contrôle de gestion favorise l'indépendance dans l'exercice des responsabilités par la décentralisation, il n'en demeure pas moins qu'il joue un rôle majeur de coordination entre ces centres à travers notamment l'orientation des comportements dans le sens des objectifs fixés.

3.1.2 La coordination entre les responsables opérationnels

Le contrôleur de gestion joue le rôle de coordinateur aussi bien au niveau de la planification qu'au niveau opérationnel de la mesure des performances.

L'organisation de l'entreprise met en évidence deux niveaux de coordination :

- **Une coordination horizontale** qui intervient entre les différentes fonctions et centres opérationnels de l'entreprise ;
- **Une coordination verticale** qui intervient entre les différents niveaux hiérarchiques en matière de consultation et de prise de décision

Le contrôle de gestion assure la coordination des décisions dans le but d'obtenir une cohérence et efficacité des actions. Il examine la cohérence et l'homogénéité des plans d'actions à court terme avec ceux à long terme par rapport aux objectifs préalablement fixés et les moyens nécessaires pour les atteindre. Dans ce cadre, pour Augé., B, et Naro.,

G (2011 : 8), le contrôle de gestion joue un rôle central dans le déploiement de la stratégie depuis le sommet stratégique jusqu'aux niveaux les plus opérationnels

3.1.3 Inciter et motiver les opérationnels à réaliser leurs objectifs

Le contrôle de gestion tel que présenté par Alazard C et Sépari S (2007) ne se limite pas seulement à la maîtrise de l'allocation et l'utilisation des ressources pour atteindre les objectifs, mais doit permettre aussi d'assurer un pilotage et un processus d'amélioration continu de la stratégie et de l'organisation qu'il soient orienté vers le futur de l'entreprise. Antony. R. N (1965) précise aussi, que ce processus doit avoir un caractère incitatif et motivant envers les opérationnels.

Par le rôle de consultant et d'assistant, il accompagne les responsables opérationnels dans l'élaboration de leurs prévisions (budgets) en leur fournissant les informations et outils nécessaires tout en développant leur motivation par la participation à la définition des objectifs, le pilotage de leur réalisation, et l'évaluation individuelle de ces responsables pour apprécier leurs performances.

3.1.4 Le rôle de garant et d'animateur du système d'information

L'obtention de l'information pertinente et de qualité constitue actuellement un enjeu majeur pour les managers et décideurs pour la maîtrise des opérations et la gestion de l'entreprise. Pour cela, le contrôleur de gestion, dans le cadre de ses fonctions et rôles, doit garantir la mise en place d'un système d'information cohérent et assurer son bon fonctionnement et son utilité tout en veillant à son adaptation par rapport à l'évolution des opérations et des caractéristiques de l'entreprises (taille, structure, niveau hiérarchique, etc.).

Par l'animation du système d'information, il collecte plusieurs types d'informations auprès de divers services, les analyse pour construire de nouvelles informations et indicateurs de pilotage et par le biais de ce même système d'information, diffuse et communique ces informations de synthèses pour le compte de la direction ou autres responsables.

3.1.5 Le rôle d'observateur

Le contrôle de gestion vu comme une fonction de support pour assister aussi bien la direction générale dans la planification que les opérationnels dans la réalisation de leurs missions et objectifs exige que le contrôleur de gestion soit un bon observateur pour analyser

l'environnement interne de l'entreprise (climat social, ambition et motivation des membres, etc.). L'observation objective doit se manifester notamment lors de l'évaluation et l'analyse des performances des centres de responsabilités.

Dans ce cadre, par l'observation, il s'assure que les ressources sont utilisées de façon rationnelle avec des méthodes et outils qui répondent aux exigences d'efficacité et d'efficience et de pertinence.

Il observe à travers la construction d'indicateurs que les objectifs de la stratégie adoptée sont traduits par des actions qui permettent leur réalisation dans de meilleures conditions.

3.1.6 Présentation des résultats et tableaux de bord (Reporting)

Parmi les qualités et spécificités du contrôleur de gestion, il doit être doté de capacités de synthèse, d'analyse et de communication, notamment lorsqu'il doit trouver des solutions pour améliorer les situations défavorables.

Le rôle du contrôleur de gestion consiste donc, à définir, à construire et analyser plusieurs types d'informations liées au suivi du processus de pilotage et de mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise. Il analyse et présente les résultats tout en cherchant l'interprétation des situations défavorables et la proposition des mesures d'actions correctives. Dans ce cadre, il informe et explique à la direction ces résultats obtenus sous forme de rapports d'activité et d'indicateurs (tableaux de bord).

Il doit être présent dans tous les services ; développer les relations entre les responsables opérationnels, favoriser la communication et rencontres et encourager le travail d'équipe.

3.2 Les missions et tâches du contrôleur de gestion

La nature des missions du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise peut être appréhendées à travers les tâches accomplies et les activités assurées au sein de l'entreprise. Parmi les missions qui relèvent des services contrôle de gestion on peut citer l'organisation de la procédure budgétaire, la préparation et la consolidation des budgets, du reporting et des tableaux de bord, la mise en place et l'animation du système d'information de gestion, le traitement des charges, calcul des coûts et marges, la conduite d'études de rentabilité et d'analyses économiques.

Cependant, il y a lieu de préciser que l'étendu de ces missions ainsi que leur importance diffèrent d'une entreprise à une autre selon la taille, la structure organisationnelle ainsi que les objectifs de la stratégie de l'entreprise.

Les tâches du contrôleur de gestion peuvent être regroupées en quatre thèmes d'activités (Désiré-Luciani., M-N et All., 2013 : 56-57)

3.2.1 Reporting d'activité

- Former les opérationnels à l'élaboration des reportings d'activité ;
- Les élaborer ou en contrôler leur fiabilité ;
- Analyser, commenter leurs données et/ ou aider les opérationnels à le faire ;
- Les diffuser auprès de la direction ;
- Suivre le résultat des actions engagées à travers leurs données ;
- Aider les opérationnels à les utiliser comme outils de pilotage et d'aide à la prise de décision ;
- Les utiliser comme outils de partage des informations et de dialogue.

3.2.2 Budget, plan et prévisions

- Aider la direction générale à choisir des hypothèses de construction du budget ;
- Récolter des données de marché en historique et en prévisions ;
- Aider les opérationnels à alimenter la matrice des tableaux du budget ;
- Consolider les données budgétaires ;
- Contrôler la cohérence globale du budget par rapport aux objectifs et des budgets individuels entre eux : budget commercial, production, approvisionnement et des investissements, etc. ;
- Aider les opérationnels à quantifier le résultat attendu de leurs actions ;
- Aider la direction générale et les opérationnels à déterminer les actions prioritaires à mener ;
- Présenter le budget à la direction, et une fois approuvé, assurer sa diffusion au niveaux opérationnels.

3.2.3 Calcul des coûts et marges

- Aider à déterminer un prix de vente ;
- Calculer les coûts et marges, déterminer les coûts d'un projet, les coûts standards ;

- Aider à choisir les démarches de construction du calcul d'un coût (coût partiel ou complet) ;
- Aider à décider quel produit promouvoir dans la production et la vente ;
- Aider à choisir des clefs de répartition des coûts indirects ;
- Calculer les seuils de rentabilité d'un produit ou d'une gamme de produits ;
- Mesurer la sensibilité (variation) des coûts et marges à certains facteurs, comme l'évolution du niveau d'activité, du prix de vente, du prix d'une matière première ou autres types de ressources, etc. ;
- Analyser les écarts sur coûts par rapport à une prévision.

3.2.4 Études spécifiques et processus

- Aider à décider et agir à partir des résultats d'études spécifiques ;
- Élaborer des tests et des simulations de changements de processus et faire des propositions ;
- Proposer des actions correctives ;
- Réaliser des études comparatives (ou benchmark) internes ou externes ;
- Participer à l'adaptation des systèmes d'informations ou à leur paramétrage ;
- Participer aux projets d'études de cessions ou de rachat d'activités.

4 Les différences avec d'autres formes de contrôle

Pour mieux définir et comprendre la fonction contrôle de gestion, il convient de mettre en évidence ce qui la différencie des autres formes de contrôle appliquées au sein de l'entreprise (le contrôle interne, l'audit interne, l'audit externe (légal ou contractuel)).

4.1 Le contrôle interne

Le contrôle interne est un concept qui a connu, avec le temps, plusieurs évolutions. Sa première orientation est purement financière et comptable, mais avec l'évolution de l'environnement tant interne qu'externe de l'entreprise (modes de production, diversification de leurs activités, l'évolutions des enjeux et objectifs, etc.), les orientations de ce concept se sont élargies pour couvrir plusieurs autres dimensions. C'est ainsi qu'il représente l'ensemble des mécanismes permettant à une entreprise de mieux maîtriser le déroulement de ses activités, l'utilisation de ses ressources et la réalisation de ses objectifs.

Le référentiel méthodologique international COSO¹, dans ses deux versions de 1992 et puis celle de 2014 fixent les objectifs tant financiers qu'opérationnels du contrôle interne. Ce référentiel, d'une part, « *définit le contrôle interne, décrit ses composantes et fournit des critères par lesquels les systèmes de contrôle peuvent être évalués. Ainsi, le contrôle interne est défini comme étant un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et les salariés afin de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation et l'optimisation des opérations, la fiabilité des opérations financières et la conformité aux lois et règlements* ». D'autre part, il intègre aussi les évolutions de l'environnement économique et opérationnel de l'entreprise (COSO, 2014).

Il a été défini aussi par l'Ordre des Experts Comptables Français en 1977 comme « *l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, et de l'autre côté, d'assurer l'application des instructions de la direction en vue de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation et la mise en place des méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci* » (Grand, B et Verdalle, B, 1999 : 63)

La Compagnie Nationale des commissaires aux comptes français en 1987 met en évidence l'extension du champ d'application du contrôle interne pour le définir comme étant « *l'ensemble des mesures de contrôle, d'ordre comptable ou autre que la direction définit, applique et surveille sous sa responsabilité pour assurer la protection du patrimoine, la fiabilité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en découlent* » (Renard, J ; Gallois., L, 2010 : 135)

Le contrôle interne va se caractériser donc par :

- La formalisation du déroulement des tâches et des procédures ;
- Des dispositions générales sur la séparation des tâches, les conditions d'accès aux ressources et moyens de l'entreprise.

¹ COSO : Committee Of Sponsoring Organisations

4.1.1 Les objectifs du contrôle interne

Le contrôle interne est une fonction ou mécanisme qui complète le contrôle de gestion qui est indispensable pour assurer une protection optimale des ressources et une bonne gouvernance de l'entreprise. Les objectifs du système de contrôle interne peuvent être résumés comme suit :

- La conformité aux lois et réglementation en vigueur : le contrôle interne assure le respect et la conformité aux orientations réglementaires et légales régissant l'activité de l'entreprise ;
- La protection du patrimoine de l'entreprise : il veille sur la bonne utilisation de toutes les ressources et les moyens matériels et financiers de l'entreprise et prévient toutes formes de risques et assure l'efficacité et l'efficience des opérations d'exploitation quant aux moyens mis en œuvre ;
- La production d'une information comptable et financière fiable et pertinente, et veille sur sa disponibilité
- La mise en œuvre des orientations et décisions stratégiques : il veille à diffuser, à informer et à suivre l'application de ces orientations et décisions dans le but d'atteindre les objectifs recherchés.

Si le **contrôle de gestion** définit les règles relatives au choix des actions à entreprendre, des moyens à mettre en œuvre et des procédures d'évaluation des résultats obtenus, le **contrôle interne** va définir les règles d'accomplissement et d'application au niveau opérationnel des actions choisies par la direction générale.

Il en découle, en effet, que le contrôle de gestion et le contrôle interne convergent vers la maîtrise de l'entreprise, son évolution et la prévention contre les risques qu'elle peut encourir.

4.2 L'audit

L'étymologie du mot « audit » vient du mot latin « audire » qui veut dire « écouter ». L'audit est défini comme étant « *un processus ponctuel mis en œuvre pour mesurer les écarts entre une norme attendue de fonctionnement et le fonctionnement réalisé à un moment donné.* Comme le contrôle, l'audit peut donc couvrir tous les champs du management : ressources

humaines, comptabilité et finance, marketing, système d'information, ... » (Cappelletti, L. ; Baron Ph. ; Desmaison, G. ; Ribiollet F-X, 2014 : p7).

On peut distinguer deux formes d'audit, l'audit interne effectué par une personne salariée de l'entreprise, de l'audit externe effectué par une personne externe en dehors du personnel salarié de l'entreprise (un professionnel de l'audit).

4.3 L'audit interne

L'audit interne selon l'Institute of Internal Auditors (IIA) qui l'a défini en 1999 « *comme étant est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité* » (Bertin., E, 2007. p20-21)

C'est une fonction chargée d'évaluer le niveau de contrôle interne de l'organisation. L'audit est une mission qui dépend alors de l'existence de contrôle interne. Cette mission consiste à vérifier si les objectifs de contrôle interne sont atteints. C'est-à-dire l'évaluation de l'ensemble des mécanismes d'organisation et de pilotage de la mise en œuvre des opérations d'exploitation au sein de l'entreprise lui permettant la réalisation de ses objectifs.

Il est rattaché soit à la direction financière et comptable soit à la direction générale.

4.4 L'audit externe

L'audit externe connu aussi sous le nom d'audit comptable et financier réalisé par des experts comptables ou commissaires aux comptes indépendants de l'entreprise. Il consiste en la vérification approfondie des documents et des valeurs comptables de l'entreprise quant à leur régularité et sincérité vis-à-vis des normes et règles légales.

On peut distinguer deux formes d'audit externe ; selon qu'il soit légal (obligatoire) ou contractuel (volontaire) (Bertin., E, 2007. p18) :

- **L'audit légal (obligatoire)** : l'aspect légal de l'audit externe signifie que l'activité de l'auditeur est exercée dans un cadre légal prédéfini par la loi avec un caractère obligatoire. En cas de non-respect du cadre réglementaire, l'entreprise peut faire l'objet de sanctions ou de poursuites judiciaires.

- **L'audit contractuel (volontaire)** : dans une optique de prévention contre toutes formes de risques et de sanction, l'audit peut être demandé volontairement par l'entreprise en vue de répondre à des objectifs précis ou à des soucis de conformité et de régularité de l'entreprise vis-à-vis de la réglementation en vigueur. Il est effectué par des professionnels (experts comptables et commissaires aux comptes) à la demande de l'entreprise.

5 Positionnement du contrôle de gestion dans l'organigramme de l'entreprise

L'organigramme traduit la structure de l'entreprise qui représente la manière selon laquelle ses activités, missions et responsabilités sont réparties, coordonnées et contrôlées.

L'organigramme et la position de la fonction contrôle de gestion reflète bien le style de management de l'entreprise (centralisé ou décentralisé). Son positionnement dépend essentiellement des choix de la direction générale, mais aussi des paramètres liés à sa structure et sa taille, ses moyens et ses niveaux hiérarchiques. Cependant, la fonction contrôle de gestion peut évoluer aussi dans le temps selon l'évolution de l'entreprise pour s'adapter aux nouveaux enjeux tant internes qu'externe, tel que : le mode d'organisation des activités, les technologies utilisées, le marché, etc., (Désiré-Luciani., M-N et all., 2013).

Il faut savoir que le positionnement du contrôle de gestion au sein de la structure organisationnelle n'est pas fixe et n'existe pas de type idéal applicable pour types d'entreprises. Mais compte tenu de l'ampleur de ses domaines d'intervention qui touchent à toutes les fonctions de l'entreprise, il serait plus pertinent de le placer au niveau le plus élevé de la hiérarchie et qu'il soit indépendant vis-à-vis des responsables opérationnels qu'il est sensé contrôler dans leurs activités.

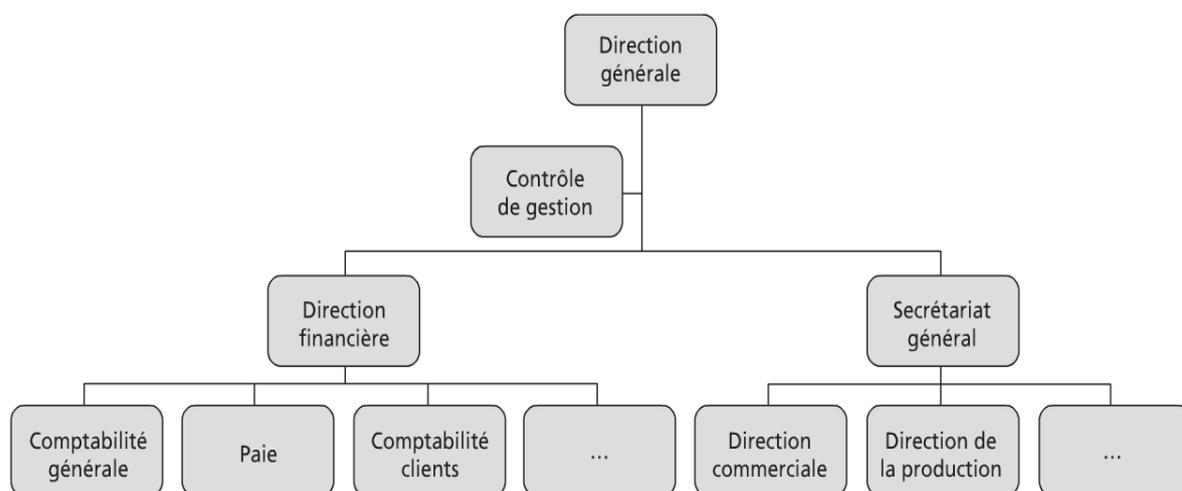
Les contrôleurs de gestion orientent les responsables sur l'utilisation des ressources ainsi que la réalisation des objectifs au moyen d'un système de motivation basé sur le principe « sanction/récompense ». C'est pour cela que la position qu'il occupe dans la structure organisationnelle joue un rôle crucial en matière d'efficacité et d'objectivité dans l'exercice de ses fonctions.

On peut distinguer trois types de position selon la taille et l'organigramme de l'entreprise (Désiré-Luciani., M-N et all., (2013). Mais dans la majorité des grandes entreprises le choix de l'emplacement du contrôle de gestion peut prendre ; soit la position de staff (de conseil), soit la position fonctionnelle.

5.1 La position de staff (état-major) du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises occupe une position de conseil par son rattachement à la direction générale, appelée aussi position de staff (d'état-major). Cette position donne plus d'importance, d'indépendance et d'objectivité à la fonction contrôle de gestion.

Figure N°3 : Position de staff du contrôle de gestion



Source : Désiré-Luciani., M-N et all., (2013). Op. cit. p64.

Son rattachement auprès de la hiérarchie (direction générale ou direction des filiales) lui procure comme avantage, d'une part, l'indépendance, l'efficacité et l'objectivité dans l'exercice de ses fonctions et d'autre part, il met en évidence sa mission dans le conseil, la coordination et l'animation.

Par son rattachement à la direction, le contrôleur de gestion se trouve dans une position intermédiaire entre le sommet hiérarchique et la base opérationnelle qui lui permet de transmettre facilement les différents rapports d'activité élaborés (remontée de l'information) et diffuse plus facilement auprès des services opérationnels les décisions prises ou les choix opérés par la direction.

5.2 La position fonctionnelle du contrôle de gestion

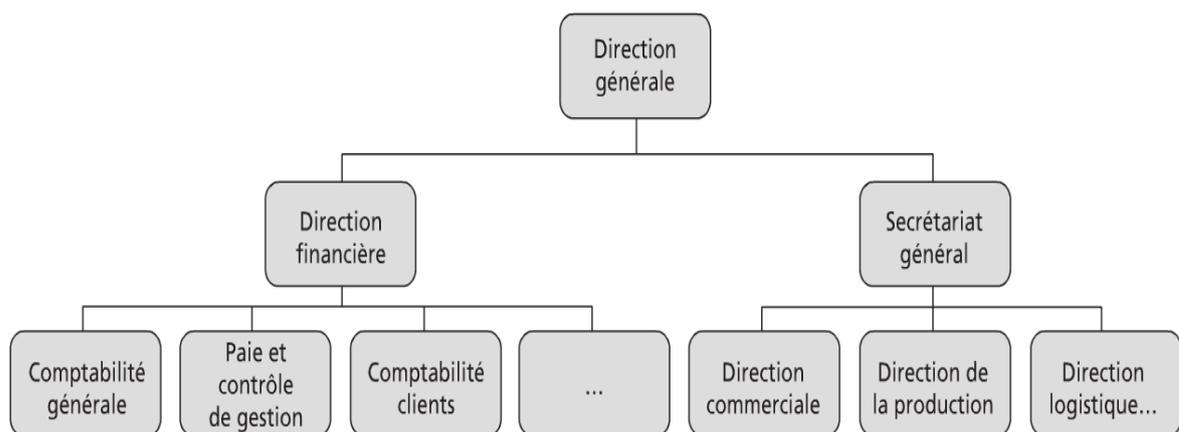
Compte tenu de la taille et des moyens suffisants de l'entreprise, comme toutes autres fonctions de l'entreprise, au contrôle de gestion sera réservé une fonction indépendante à part entière.

Lorsque la taille ou les capacités de l'entreprise, ne permettent pas, par rapport aux moyens ou à la nature de la mission qui ne nécessite pas une personne ou un service à part entière pour assurer cette fonction, le contrôle de gestion se trouve intégré à la fonction financière.

En général, dans cette dernière position le contrôleur de gestion est alors dans une situation de dépendance total du responsable hiérarchique de la fonction à laquelle est rattaché. Cette position a pour conséquence de limiter le contrôle au niveau des moyens et ressources et de l'orienter vers le court terme. Comme par exemple :

- L'établissement des devis, le calcul des coûts et l'analyse des marges et des seuils de rentabilité ;
- Sa mission se limite à un réseau de comptabilité analytique où la connaissance des coûts des produits et leur rentabilité reste générale. L'activité du contrôleur de gestion est dans ce contexte limité au champ comptable et ne participe pas au processus de planification stratégique et de contrôle budgétaire de l'entreprise.

Figure N°4 : Position fonctionnelle du contrôle de gestion



Source : Désiré-Luciani., M-N et All., (2013). Op. cit. p67.

5.3 Le contrôle de gestion dans les PME

Pour le cas des petites et moyennes entreprises, comme pour les grande entreprises, le contrôle de gestion joue un rôle de recherche de maîtrise et de pilotage dans un seul objectif de réaliser une performance par l'efficacité et l'efficience des actions menées et l'utilisation des moyens de l'entreprise. Cependant, les outils et mécanismes de contrôle de gestion

diffèrent selon les spécificités de l'entreprise à contrôler. Le contrôle de gestion en PME se trouve peu formalisé et se manifeste généralement en cas d'apparition de problèmes. Une personne peut assurer en même temps aussi bien la fonction de contrôleur de gestion, que d'autres fonctions (comptable, financier ou administrateur). Dans certaines PME, c'est le gérant lui-même qui coordonne et assure le suivi des activités.

5.4 Le contrôle de gestion hiérarchique (Cas particulier de groupe)

Dès que l'entreprise commence à grandir dans sa taille et atteint une certaine dimension, la maîtrise de sa gestion devient alors de plus en plus difficile et complexe. A cet effet, la création d'une fonction contrôle de gestion à part entière et indépendante devient indispensable.

Dans le cas des groupes disposant de plusieurs filiales, la fonction contrôle de gestion existe aussi bien au niveau hiérarchique le plus élevé (le siège de la direction) qu'au niveau des filiales du groupe.

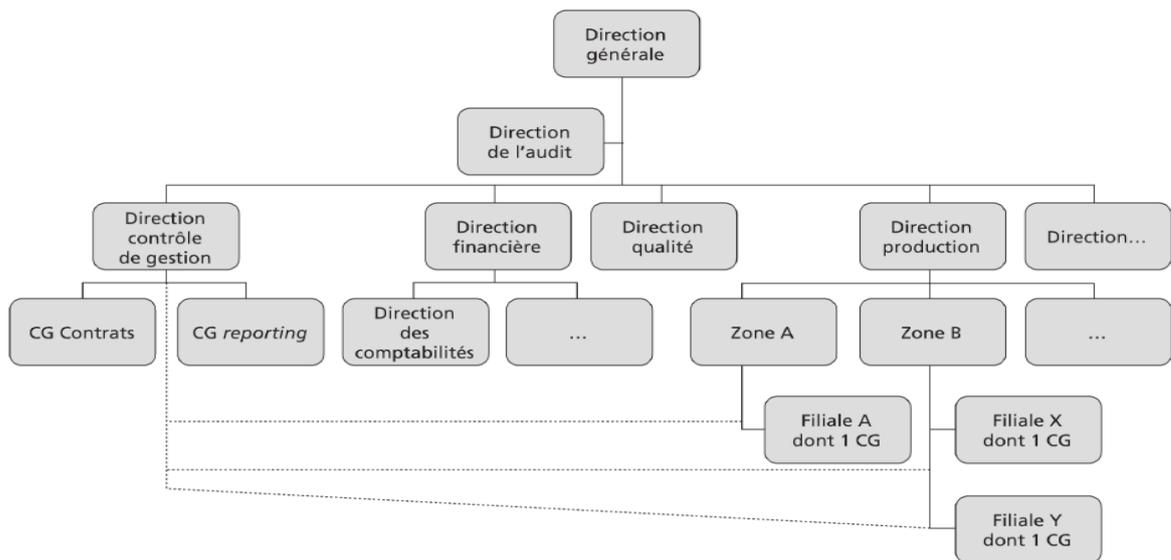
Le contrôleur de gestion du siège a un rôle de remonter l'information auprès de la direction générale en vue de l'élaboration du reporting groupe.

En général, dans les groupes, un service de contrôle de gestion se trouve placée au niveau du siège de la direction et au niveau de chaque filiale du groupe. Ce dernier sera rattaché au contrôle de gestion central et aura son représentant au niveau du siège (contrôle de gestion central) dont ses missions sont limitées aux besoins du reporting.

Les contrôleurs de gestion des différentes filiales présentent un double rattachement :

- Un rattachement hiérarchique (ligne continue) à la direction de la filiale ;
- Un rattachement fonctionnel (ligne pointillées) au directeur du contrôle de gestion central du groupe.

Figure N° 2 : Position du contrôle de gestion cas de groupe d'entreprises avec filiales



Source : Désiré-Luciani., M-N et All., (2013). Op. Cit. p64.

A travers ce rattachement au siège ainsi que sa reproduction au niveau de chaque filiale par un service de contrôle de gestion décentralisé, l'étendu du champ d'intervention du contrôleur de gestion comprend toutes les activités des filiales du groupe. Le contrôle de gestion central (siège) sera chargé de veiller à la coordination et la cohérence de l'ensemble des services de contrôle de gestion décentralisés.

Son rôle consiste à aider et à assister tous les responsables du groupe ; de la direction générale aux directions des filiales, jusqu'au niveau opérationnel. C'est pourquoi il ne peut être placé uniquement sous l'autorité de celui dont il a la charge de contrôler son activité.

Conclusion

Le contrôle de gestion est une fonction de support transversale qui permet, en collaboration avec les différents responsables opérationnels de l'entreprise, d'assurer aux dirigeants, que les ressources et moyens mis en œuvre sont utilisés dans le but de réaliser une performance, à travers notamment la mise en place de mécanismes et procédures protégeant l'entreprise contre toute formes de risques (contrôle interne, audit) mais aussi la mise en place des outils de mesure et de pilotage de la performance.

La mise en place du contrôle de gestion au sein des entreprises s'inscrit bien dans les mêmes objectifs : observer, coordonner, aider, conseiller, piloter et contrôler les actions choisies s'ils mènent bien l'entreprise vers la réalisation de ces objectifs. Toutefois, les outils de contrôle et de pilotage ainsi que le degré de formalisation des procédures de contrôle dépendent du choix de l'entreprise mais aussi de plusieurs paramètres : la taille, l'activité, la stratégie choisie, la structure organisationnelle.