

Célia Leininger

Master 2 – Contrôle de Gestion



Les différents rôles du contrôle de gestion

Tuteur académique : Élodie Allain

Tuteur entreprise : Philippe Noir

Année scolaire 2019 – 2020

Université

de Strasbourg

Remerciements

Je tiens à remercier toutes les personnes ayant contribué à la réussite scolaire et professionnelle de mon alternance et qui m'ont accompagnée tout au long de la rédaction de ce mémoire.

D'une part, j'adresse mes remerciements au personnel de Schneider Electric, avec qui j'ai pu travailler durant mon alternance sur le site SAREL, et je leur témoigne toute ma reconnaissance pour l'expérience enrichissante et pleine d'intérêt et de découverte qu'elles m'ont permis de vivre. Je tiens à remercier tout particulièrement mes collègues du services Finances qui m'ont accueillie et intégrée au sein de leur équipe et qui se sont montrés disponibles pour moi. Je remercie également mon tuteur d'entreprise, Philippe Noir, pour ses conseils et son aide au quotidien.

D'autre part, je remercie toute l'équipe pédagogique de mon école, l'Ecole de Management de Strasbourg, et les professeurs qui ont assuré les différentes unités d'enseignements et qui m'ont ainsi permis de compléter mon apprentissage dans le domaine du contrôle de gestion. Je les remercie tout particulièrement pour leur dévouement et leur pédagogie, surtout dans ce contexte particulier avec des cours à distance.

De plus, je tiens à remercier ma tutrice, Élodie Allain, pour ses conseils lors de la rédaction de ce mémoire et pour le temps qu'elle m'a accordé lors de nos différents échanges.

Enfin, je tiens à remercier toutes les personnes de mon entourage qui m'ont conseillée et relue lors de la rédaction de mon mémoire : ma famille, mes amis et mes camarades de promotion.

Table des matières

Remerciements	1
Introduction.....	4
Partie 1 : Littérature	6
I. Relation du contrôleur de gestion avec les opérationnels.....	7
1. Définition de la relation.....	7
2. Attentes des opérationnels	9
3. Perception des opérationnels	10
II. Relation du contrôleur de gestion avec la stratégie	11
1. Définition de la relation.....	12
2. Attentes de la direction.....	13
III. Présentation du contrôle de gestion.....	14
1. Rôle du contrôleur de gestion.....	14
2. Missions, techniques et outils du contrôle de gestion	18
3. Compétences du contrôleur de gestion.....	23
4. L'importance de l'image du contrôleur de gestion.....	25
Partie 2 : Etude de cas.....	28
I. Présentation de l'entreprise.....	28
1. Présentation du groupe Schneider Electric.....	28
2. Présentation de la filiale SAREL.....	30
II. Présentation du service financier.....	31
1. Contexte et organigramme	31
2. Le contrôle de gestion	33
III. Présentation de l'étude de cas.....	34
1. Méthodologie	36

2. Résultats	37
Discussion	45
Conclusion	47
Bibliographie	48
Annexes	50

Introduction

Depuis son apparition formelle au XIXe siècle, le rôle du contrôle de gestion a beaucoup évolué. Jusqu'aux années 70, le contrôleur de gestion était le technicien du système d'information financier qui permettait de mesurer et de contrôler la productivité industrielle. Ce n'est qu'en 1965 que Robert Anthony le décrit comme « 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 » (cité par Godener et Fornerino, 2005) et lui attribue ainsi la dimension de partenaire d'affaires.

Dans les années 2000, face à l'évolution rapide de l'environnement liée aux nouvelles technologies et à la mondialisation, les compétences du contrôle de gestion sont à nouveau remises en cause. En effet, il est confronté à quatre enjeux qui sont l'automatisation des tâches, la sécurisation des informations, la réduction des délais et une meilleure communication (Bescos, 2002). Pour répondre à ces enjeux, les outils, rôles et missions du contrôle de gestion ont dû évoluer.

Ainsi, le contrôleur de gestion est passé d'un rôle technique à un rôle plus relationnel et d'interface. Cependant, le rôle technique n'a pas disparu et il reste indispensable. Un bon contrôleur de gestion doit donc pouvoir combiner ces deux rôles, ce qui peut le confronter à des dilemmes au quotidien.

En effet, le rôle technique se matérialise par la surveillance des activités, souvent pour le compte de la direction générale, tandis que le rôle relationnel se matérialise par l'aide à la décision et le conseil aux opérationnels (Morales, 2012). Le contrôleur de gestion occupe donc une place centrale entre la stratégie et l'opérationnel et, comme toute autre fonction support, son rôle peut varier selon les demandes de ses clients internes. D'autres éléments tels que le degré de centralisation de la fonction, la culture de l'entreprise ou la personnalité du contrôleur peuvent faire varier son rôle (Granlund et Lukka, 1997). Malgré ces variables, il y a bien une constante dans ce dernier, il restera toujours partagé entre vision stratégique et vision opérationnelle.

Nous pouvons alors nous demander comment et pourquoi le contrôleur de gestion met-il en œuvre ses différents rôles entre stratégie et opérationnel au quotidien ?

Pour répondre à cette problématique, nous allons commencer par définir les relations du contrôleur de gestion avec ses clients internes stratégiques et opérationnels et leurs attentes. Puis nous allons présenter le contrôle de gestion et comment les contrôleurs répondent à ces attentes, parfois contradictoires.

Nous allons ensuite étudier le rôle des contrôleurs de gestion chez Schneider Electric, plus particulièrement dans la filiale SAREL, située à Sarre-Union. Après avoir présenté le contexte de l'organisation, nous nous intéresserons au service financier et ses relations avec ses clients internes.

Enfin, nous comparerons le cas de Schneider Electric avec la littérature afin de définir comment le contrôle de gestion se place vis-à-vis de la stratégie et de l'opérationnel.

Partie 1 : Littérature

Dans la littérature, la définition du contrôle de gestion peut varier selon les recherches. Cependant, ce dernier est toujours défini comme une fonction support « dont le métier ne se justifie que par le service rendu » (Gerrard, 1969, cité par Lambert et Sponem, 2009).

Selon Morales (2012), le rôle des services fonctionnels dépend de leur autorité. Lambert et Sponem (2009) rejoignent cette idée et la complète en affirmant que le rôle des services supports serait déterminé par leur niveau d'autorité et leur client interne. D'après eux, le niveau d'autorité d'une fonction support est lui-même déterminé par son degré de centralisation.

Granlund et Lukka (1997) ont également constaté que le degré de centralisation impacte le rôle du contrôleur de gestion. En effet, plus la fonction est centralisée, moins ce dernier se différencie d'un comptable. À l'inverse, plus la fonction est décentralisée, plus elle démarque de la comptabilité en effectuant des missions de support à la décision. Ainsi, le contrôle de gestion tend à se décentraliser de plus en plus afin de mieux répondre aux attentes de ses clients internes.

De plus, depuis la crise financière, les entreprises ont vu leur reporting s'accélérer sans que les équipes financières soient élargies (Demaret, 2018) ou que les outils soient améliorés. Par ailleurs, dans les entreprises confrontées à de la pression actionnariale, une communication financière plus rapide est exigée (Sponem et Lambert, 2010). La décentralisation de la fonction contrôle de gestion permet de résoudre le problème du délai de l'information (Ennajem, 2019) et d'augmenter la réactivité opérationnelle (Bollecker et Nigilis, 2009), ce qui permet de répondre à l'enjeu que représente l'accélération du reporting financier.

Enfin, l'engagement relationnel est également lié à la décentralisation (Bollecker et Nigilis, 2009) et ce dernier constitue un élément important de la fonction contrôle de gestion car celle-ci est partagée entre spécialistes et opérationnels (Ennajem, 2019) et ses activités ne se limitent pas seulement à la finance (Järvenpää, 2007). Il est donc primordial que les managers participent au contrôle de gestion. Cependant, selon Godener et Fornerino (2005),

leur degré de participation est lié à l'image qu'ils ont de la fonction et, en tant que fonctionnel non-décisionnaire, le contrôle de gestion a une image ambiguë (Demaret, 2018).

C'est pourquoi il est important de déterminer la place qu'occupe le contrôle de gestion dans la hiérarchie et vis-à-vis de ses clients internes en définissant leurs relations. Ainsi, j'ai structuré mes recherches de la façon suivante : je me suis d'abord intéressée aux relations du contrôle de gestion avec les opérationnels, puis j'ai étudié les relations avec la direction. Enfin, dans une troisième partie, j'ai étudié le rôle, les missions, les techniques, les outils et les compétences du contrôleur de gestion.

I. Relation du contrôleur de gestion avec les opérationnels

Nous avons déjà établi que le contrôleur de gestion est un fournisseur de services pour les clients internes. Nous allons donc commencer par nous intéresser au premier type de client interne : les opérationnels.

Selon les organisations et les activités dans lesquelles le contrôle de gestion est mis en pratique, les opérationnels peuvent être représentés par différentes fonctions. Dans le domaine industriel, par exemple, les managers de production, maintenance, méthodes, marketing, achats sont des managers opérationnels. Par conséquent, ce sont eux les clients internes d'un contrôleur de gestion industriel. Dans d'autres domaines comme la recherche ou la prestation de service, le département recherche et développement ou les ingénieurs peuvent également être des clients internes du contrôle de gestion.

Nous allons donc essayer de définir, de manière générale, les caractéristiques des relations entre ce type d'acteurs.

1. Définition de la relation

Nous pouvons commencer par souligner l'importance de cette relation car selon le contexte et l'organisation, il n'est pas rare que les opérationnels soient amenés à participer activement au contrôle de gestion. En effet, dans des structures à forte décentralisation, les

tâches de la fonction contrôle de gestion peuvent s'étendre à d'autres fonctions supports connexes, telles qu'aux méthodes ou à la comptabilité. Elles peuvent même s'étendre aux décisions liées à la production (Lambert et Pezet, 2007).

De plus, lors de la mise en place d'outils qui ne sont pas exclusivement financiers tels que la méthode ABC (Activity Based Costing) ou le Balanced Scorecard, une bonne coopération entre contrôleurs et opérationnels est nécessaire afin que l'outil mis en place soit pertinent et qu'il réponde aux besoins (Godener et Fornerino, 2005). Par ailleurs, de manière générale, lorsque le contrôle de gestion met en place un outil de gestion, il doit rechercher la satisfaction de l'utilisateur qui est son client interne. S'il n'y parvient pas, l'outil sera perçu comme une contrainte plutôt qu'un outil d'aide au pilotage de l'activité (Bollecker et Nigilis, 2009). C'est pourquoi l'implication des managers dans ce type de processus est primordial.

Il est donc essentiel que les managers opérationnels participent au contrôle de gestion, qu'ils s'impliquent dans la transmission d'informations et qu'ils prennent en compte les informations qui leur sont communiquées. En effet, ils jouent un rôle déterminant dans la qualité de l'information. Par exemple, dans la gestion du résultat, les managers peuvent se créer un « matelas budgétaire » (Godener et Fornerino, 2005) en communiquant des chiffres avec des marges de manœuvres élevées.

Les managers opérationnels sont donc à la fois fournisseurs et utilisateurs de l'information puisqu'ils sont les premiers clients du contrôle de gestion (Lambert et Sponem, 2009) qui a un rôle d'information et de conseil envers eux.

Ces éléments mettent en avant une relation de réciprocité entre les managers opérationnels et le contrôle de gestion et appuient le besoin de coopération entre ces deux types d'acteurs.

Par ailleurs, l'efficacité du contrôle organisationnel dépend de l'instauration d'une relation pédagogique entre les responsables du contrôle de gestion et les responsables opérationnels (Ennajem, 2019). En effet, comme Lambert et Morales (2013) ont pu le constater, les erreurs faites par les opérationnels génèrent du travail supplémentaire pour les contrôleurs et décrédibilisent leur travail. Ici encore, l'enjeu repose sur une collaboration entre les différents acteurs.

Nous constatons ainsi que, depuis une vingtaine d'années, les managers opérationnels sont souvent voire toujours impliqués dans les problématiques financières (Granlund et Lukka, 1997). Seulement, la participation des managers (et sa qualité) est liée à la perception et l'intérêt qu'ils accordent au contrôle de gestion (Godener et Fornerino, 2005). Une bonne entente et coopération entre les opérationnels et les contrôleurs est donc primordiale pour que ces derniers puissent remplir leurs missions correctement.

Cependant, ces relations ne sont pas naturellement paisibles, stables ou faciles à vivre (Lambert et Morales, 2013). Au contraire, elles reflètent souvent les conflits entre opérationnels et stratégiques dans une organisation. Par ailleurs, les relations avec les opérationnels sont d'autant plus compliquée dans les organisations où la pression actionnariale est forte (Sponem et Lambert, 2010).

2. Attentes des opérationnels

Nous allons maintenant définir les attentes des opérationnels envers le contrôle de gestion. Il est important d'étudier ces attentes et de les comprendre car le rôle d'un service fonctionnel, tel que le contrôle de gestion, en dépend (Lambert et Morales, 2009).

Comme nous avons déjà pu le constater, les opérationnels considèrent le contrôle de gestion comme un fournisseur d'information. Ils attendent donc des contrôleurs qu'ils leur apportent un savoir supplémentaire, la technicité financière. Les opérationnels recherchent donc un pédagogue qui saura les aider à comprendre les objectifs stratégiques et financiers (Villesèque-Dubus, 2007). Ainsi, le contrôle de gestion a un rôle accru d'aide et de conseil spécifique auprès d'eux (Ducrocq, Bironneau, Le Roy et Thenet, 2012).

De plus, les opérationnels ont tendance à se tourner vers les contrôleurs quand ils ont besoin d'outils ou d'information qui peuvent les aider à manager (Sponem et Lambert, 2010). C'est pourquoi le contrôle de gestion est de plus en plus amené à développer des indicateurs et des outils non-financiers car ils cherchent à répondre au mieux à ces attentes. Ces outils

doivent avoir du sens pour ceux qui les utilisent et les alimentent (Granlund et Lukka, 1997), sans quoi le contrôleur ne répondrait pas aux besoins exprimés par les opérationnels.

Ces derniers s'attendent aussi à ce qu'un contrôleur possède certaines compétences en communication et compréhension. Ils veulent être face à un interlocuteur qui comprenne les enjeux opérationnels, leur langage, qui sache le traduire en problématiques financières et les motiver. Sans ces compétences, le contrôleur de gestion ne sera pas capable d'élaborer une réponse pertinente aux besoins des opérationnels (Fornerino et Godener, 2006).

3. Perception des opérationnels

Il est primordial de savoir quelle perception les opérationnels ont du contrôle de gestion car leur participation est liée à celle-ci ainsi qu'à l'intérêt qu'ils accordent à la fonction. L'image est donc un des facteurs clé de succès du contrôle de gestion (Godener et Fornerino, 2005). C'est pourquoi celui-ci doit instaurer un climat de confiance avec ses collaborateurs.

Cependant, l'image des contrôleurs de gestion est très controversée et ceux-ci s'en rendent compte. Ils savent qu'ils sont perçus comme des surveillants la plupart du temps mais pensent quand même avoir une image de conseiller auprès des opérationnels (Fornerino et Godener, 2006). La littérature montre qu'en effet, malgré son désir de devenir un réel business partner, le contrôle de gestion est souvent perçu comme un moyen de surveillance et de répression (Ennajem, 2019), ou même comme un « flic » (Sponem et Lambert, 2010). Plus les contrôleurs sont rattachés à la direction, plus cette image s'accroît (Fornerino et Godener, 2006). De plus, quand ces derniers sont perçus comme des envoyés de la direction, ils sont craints et mal-aimés. Les opérationnels les considèrent alors comme des « pinailleurs », des « empêcheurs de tourner en rond », des procéduriers (Bollecker et Nigilis, 2009). Cette image dégrade leurs relations et le contrôleur est mis à l'écart (Sponem et Lambert, 2010) car il n'apporte plus rien à ses collaborateurs et leur fait même peur. Cette peur peut également provenir du fait que la finance est un domaine technique et spécifique qui donne l'impression d'être une science mystérieuse (Granlund et Lukka, 1997). Un bon contrôleur doit donc casser ces préjugés et savoir présenter les problématiques financières

d'une façon simple et compréhensible pour tous. Cela permettra de rétablir une relation de confiance avec les opérationnels et d'aspirer à devenir leur partenaire financier.

Dans les cas où le contrôleur arrive à tisser cette relation, son image change et les opérationnels le considèrent comme un fournisseur d'information ou même un conseiller, un soutien dans la prise de décision. La gestion du résultat est un des moyens que le contrôleur peut utiliser pour gagner en légitimité auprès des opérationnels (Sponem et Lambert, 2010) car cela permet de leur offrir la possibilité de piloter eux-mêmes leur performance (Demaret, 2018)

On peut donc supposer que l'image que les opérationnels ont des contrôleurs de gestion est subordonnée à la notion de client interne : sont-ils envoyés par la direction ou ont-ils pour objectifs d'aider les opérationnels ?

Enfin, même si le contrôleur fait ses preuves et arrive à se faire considérer comme un véritable partenaire financier par les opérationnels, il sera soumis à un dernier test de légitimité. Il devra prouver sa maîtrise des processus opérationnels. Sans ça, il perdra toute crédibilité et sera délaissé par les opérationnels.

Ainsi, pour avoir une bonne image auprès des managers opérationnels, un contrôleur de gestion doit être pédagogue, savoir écouter et communiquer, faire preuve d'une bonne capacité de compréhension, avoir une bonne connaissance des processus opérationnels en plus de ses connaissances techniques financières et surtout ne pas donner l'impression d'être un envoyé de la direction. Ces éléments permettront d'instaurer une bonne relation de confiance entre la fonction et ses clients internes et favoriseront la collaboration.

II. Relation du contrôleur de gestion avec la stratégie

Nous avons vu que les opérationnels sont les principaux clients internes du contrôle de gestion mais ce ne sont pas les seuls. En effet, la fonction est tout autant au service de la stratégie que de l'opérationnel. Elle a donc un rôle et une mission envers sa hiérarchie également.

La stratégie peut être représentée par les superviseurs directs, le comité de direction mais aussi par les actionnaires. Dans les groupes internationaux, la stratégie peut également venir de l'équipe de direction de la maison mère.

Nous allons donc établir de manière générale les relations que les contrôleurs entretiennent avec leur hiérarchie et ce qui est attendu d'eux dans ce contexte.

1. Définition de la relation

Comme tout employé, le contrôleur de gestion a des devoirs vis-à-vis de sa hiérarchie. Mais sa position est un peu plus délicate que celle des autres employés car il est aussi celui qui doit vérifier que ces derniers répondent à leurs devoirs. Autrement dit, le contrôleur de gestion un surveillant surveillé (Lambert et Pezet, 2007).

Par ailleurs, si la direction sollicite souvent le contrôle de gestion pour des études ponctuelles ou pour s'assurer que les objectifs stratégiques sont bien suivis, ce dernier a lui aussi souvent recours à la hiérarchie pour faire adopter ses idées lorsqu'il n'y arrive pas par lui-même. C'est une solution efficace sur le court-terme mais qui peut affecter les relations avec les opérationnels sur le long terme (Godener et Fornerino, 2005). On retrouve donc ici également une réciprocité dans la relation.

De plus, dans certaines organisations le contrôleur de gestion est membre de l'équipe de direction. Dans ces cas de figure, il est le membre le plus proche du business (Granlund et Lukka, 1997) ce qui fait de lui la personne la plus apte à collaborer avec les opérationnels tout en s'assurant que les objectifs stratégiques soient bien respectés.

Enfin, le dernier élément qui caractérise la relation du contrôle de gestion avec la direction est la loyauté que ce dernier a envers elle (Lambert et Pezet, 2007) et envers les règles financières. Peu importe à quel point le contrôleur est proche du business, il ne doit jamais compromettre son rôle d'information de la hiérarchie et sa loyauté sans faille à son égard (Lambert et Sponem, 2009).

2. Attentes de la direction

La direction considère le contrôle de gestion comme un allié, il représente le gardien local des intérêts financiers et veille à l'atteinte des objectifs stratégiques. Il incarne ainsi un rôle de « bras droit » et, souvent, la direction s'appuie sur lui pour déléguer la stratégie au niveau opérationnel.

Cependant, l'importance et la considération que la direction générale accorde aux contrôleurs sont liées au respect des délais de production d'information et à la pertinence de cette dernière (Lambert et Pezet, 2007).

La direction a donc des attentes vis-à-vis des contrôleurs et, dans cette partie, nous allons essayer de les déterminer.

Tout d'abord, les acteurs stratégiques attendent des contrôleurs qu'ils soient capables de traduire les faits en flux. Pour cela, ces derniers doivent comprendre le langage opérationnel suffisamment pour pouvoir ensuite le traduire en langage stratégique. L'enjeu principal ici est de devenir un traducteur qui sait adapter son langage en fonction de l'acteur auquel il s'adresse.

Ensuite, la direction a également des attentes en termes d'informations de la part des contrôleurs. Ces attentes se matérialisent par les divers reportings quotidiens, hebdomadaires, mensuels, etc. Souvent, la hiérarchie est impatiente de recevoir ces reportings dont les informations ont une grande importance pour eux.

De plus, grâce à l'élaboration et au suivi d'indicateurs, le contrôle de gestion prend une part active dans la décision (Lambert et Pezet, 2007). Son soutien est donc très attendu dans l'élaboration de la stratégie.

Enfin, la hiérarchie veut pouvoir compter sur les contrôleurs et s'attend à une certaine loyauté de leur part. En effet, en tant que gardien des procédures, le contrôleur de gestion doit s'assurer du respect des règles financières. Ainsi, même si la hiérarchie ne l'exprime pas clairement, il n'est pas envisageable qu'un contrôleur de gestion ne soit pas loyal aux règles, aux normes ou à sa direction.

III. Présentation du contrôle de gestion

Comme nous avons déjà pu le constater précédemment, le contrôle de gestion est une fonction support « dont le métier ne se justifie que par le service rendu » (Gerrard, 1969, cité par Lambert et Sponem, 2009). Il est donc un fournisseur de services à des clients internes qui aide à la compréhension. Son rôle et ses missions peuvent ainsi être ambigus car il est à la fois prestataire de service et employé de son organisation (Ennajem, 2019).

Dans les parties précédentes, nous avons déjà pu établir la place du contrôle de gestion vis-à-vis du type de client interne auquel il est face. Ainsi, nous pouvons affirmer qu'au niveau local, le contrôleur de gestion est le membre de l'équipe de direction le plus proche des opérationnels (Granlund et Lukka, 1997). Dans l'organisation comptable, il est destiné à être le gardien local des intérêts financiers et est perçu comme un chien de garde. Cependant, les attentes envers la fonction dépassent la bonne connaissance de la technique financière. Un bon contrôleur doit également posséder d'un esprit analytique, des compétences en communication et en présentation, et enfin il doit avoir une bonne compréhension du business et du langage opérationnel.

Nous allons à présent compléter et approfondir ces éléments en essayant de définir les différents rôles du contrôleur de gestion, ses missions, techniques, outils et compétences.

1. Rôle du contrôleur de gestion

À travers mes recherches dans la littérature, j'ai réalisé qu'il existe plusieurs définitions du contrôle de gestion et, par conséquent, les rôles qui y sont rattachés sont également très variés. Cependant, j'ai pu distinguer quatre catégories principales concernant le rôle du contrôleur de gestion : le rôle technique, le rôle de conseil, le rôle de pédagogue et le rôle d'interface/médiateur.

Je vais commencer par présenter le rôle technique du contrôleur de gestion. Dans ce rôle, le contrôleur est perçu comme un technicien, un fournisseur d'informations et d'outils,

un expert spécialiste de son domaine (Ennajem, 2019 ; Bollecker et Nigilis, 2009 ; Lambert et Sponem, 2010 ; Fornerino et Godener, 2006). Il est le gardien des procédures et du « temple » en général (Ennajem, 2019 ; Demaret, 2018 ; Lambert et Pezet, 2007). Il est également le garant de la fiabilité de l'information en interne (Sponem et Lambert, 2010). Ce rôle technique un donc un rôle de surveillance des activités et de vérificateur pour le compte de la direction générale (Lambert et Sponem, 2009 ; Lambert et Morales, 2013 ; Morales, 2013) qui implique d'effectuer des tâches de number crunching et de manipuler les systèmes d'information. Les contrôleurs doivent ainsi posséder de bonnes connaissances techniques financières mais aussi informatiques. Ils s'apparentent ainsi à des techniciens (Fornerino et Godener, 2006), experts de leur domaine. Cependant, si ce rôle est trop accentué, une connotation négative peut y être ajoutée et le contrôleur devient alors un chien de garde, un surveillant qui a pour but de discipliner les autres (Granlund et Lukka, 1997 ; Järvenpää, 2007). C'est ainsi qu'il peut devenir un instrument de surveillance pour la direction et perdre la confiance des opérationnels.

Pour éviter cela, le contrôleur doit s'appuyer sur la dimension humaine, sociale et comportementale de sa fonction. Il ne peut pas être un simple « number cruncher » (Järvenpää, 2007), il doit être orienté business. La littérature préconise ainsi qu'il se rapproche du terrain afin de devenir partenaire des managers opérationnels. Il est donc préférable d'opter pour une orientation moins technique et plus humaine (Morales, 2013). Par conséquent, les contrôleurs cherchent à axer leur métier vers des aspects plus relationnels, ils veulent pouvoir participer à l'amélioration des processus organisationnels. C'est pourquoi ils sont passés d'un rôle de « scorekeeper », « watchdog », « been-counter » à un rôle de conseiller actif participant à la prise de décision (Järvenpää, 2007). Leur métier a ainsi évolué d'un « contrôle policier » (Bollecker et Nigilis, 2009) vers une mission de conseil et de communication (Ducrocq, Bironneau, Le Roy et Thenet, 2012) et ils sont devenus de véritables partenaires d'affaires pour les opérationnels. Ici, le contrôleur est un animateur des systèmes du contrôle de gestion, un conseiller qui participe aux processus décisionnels quotidiens et qui entreprend des interventions stratégiques (Fornerino et Godener, 2006 ; Lambert et Morales, 2013). Par conséquent, le contrôleur-conseiller doit être proche des utilisateurs, il ne peut pas se détacher de la réalité (Bollecker et Nigilis, 2009), il a un rôle d'information et de conseil aux opérationnels (Lambert et Sponem, 2009). Il est leur copilote, il les aide dans la prise de décision tel un consultant interne, ce qui amène au rôle suivant, celui de pédagogue.

En tant qu'architecte, rénovateur, administrateur et animateur des systèmes de contrôle de gestion CDG (Fornerino et Godener, 2006), le contrôleur a un rôle d'incitation et de formation des managers. En effet, il exerce une influence réelle mais indirecte (car il n'a pas d'autorité hiérarchique formelle) sur les décisions organisationnelles (Ennajem, 2019 ; Lambert et Sponem, 2009). Ainsi, il doit former les utilisateurs de ses systèmes et les assister afin qu'ils puissent piloter leur performance correctement et prendre des décisions basées sur des informations fiables. Par conséquent, le rôle de fournisseur d'informations et d'outils n'est plus suffisant. En plus de ce dernier, le contrôleur doit également s'assurer que ses collaborateurs comprennent les informations et savent comment utiliser les outils.

On peut ainsi en déduire que le contrôleur est devenu un coordinateur, un facilitateur du changement (Järvenpää, 2007). Il a donc également un rôle d'interface et de pivot entre la stratégie et l'opérationnel. Par conséquent, il peut être considéré comme un régulateur, un médiateur, un arbitre ou même un juge de paix entre les attentes stratégiques et la réalité opérationnelle. En effet, à travers son rôle technique, de conseil et de pédagogue il joue parallèlement un rôle de tampon en laissant de la marge aux opérationnels vis-à-vis des objectifs stratégiques et un rôle de contre-poids en leur fixant des limites à ne pas dépasser (Sponem et Lambert, 2010 ; Lambert et Pezet, 2007).

Ainsi, l'évolution du rôle du contrôleur de gestion peut être représentée par l'illustration suivante de Granlund et Lukka (1997) :

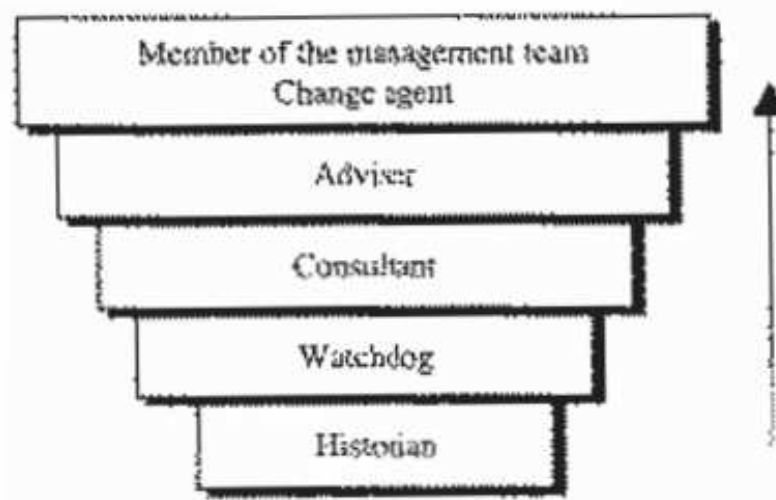


Figure 1 (Granlund et Lukka, 1997)

Cette figure met en avant les différents rôles par lesquels le contrôle de gestion est passé pour devenir membre de l'équipe de management et acteur du changement. Cette évolution est la représentation d'une tendance globale mais il est fréquent qu'un contrôleur soit amené à jongler entre ces différents rôles simultanément.

Ainsi, un bon contrôleur de gestion doit avoir deux profils : le premier étant le profil financier, centré sur la technique et le second étant le profil partenaire, centré sur le conseil et l'aide à la décision (Godener et Fornerino, 2005 ; Demaret, 2018). Ces deux orientations peuvent parfois être difficiles à concilier (Morales, 2013) et donner lieu à des demandes contradictoires mais il n'est pas impossible qu'un contrôleur remplisse simultanément ces deux rôles (Lambert et Sponem, 2009). C'est d'ailleurs de cette façon que le contrôleur devient médiateur.

Afin de bien remplir ce rôle, les contrôleurs sont supposés se rapprocher des activités opérationnelles et avoir une bonne connaissance de ces dernières (Granlund et Lukka, 1997). Il doit devenir le copilote des opérationnels sans oublier sa loyauté à sa hiérarchie et à la finance (Lambert et Pezet, 2007). C'est une position délicate mais très importante car il est l'acteur par lequel s'établit le lien entre les niveaux opérationnels et stratégiques (Villesèque-Dubus, 2007). Sa juste place est d'agir à l'interface des opérations et de la prise de décision (Lambert et Sponem, 2009), il est un « pont » entre les opérationnels et la direction et les échanges entre ces acteurs se font principalement par le contrôle de gestion (Villesèque-Dubus, 2007).

Par conséquent, le contrôleur a pour objectif de sensibiliser les opérationnels aux problématiques financières (Lambert et Pezet, 2007) et, à l'inverse, la direction générale aux problématiques opérationnelles. Ce rôle le place comme « juge de paix » entre attentes et réalités (Sponem et Lambert, 2010). Parallèlement, il joue aussi un rôle de tampon en laissant une marge de manœuvre aux opérationnels tout en leur fixant des limites vis-à-vis des décisions stratégiques.

Ainsi, le contrôleur de gestion traduit en chiffres les estimations des opérationnels et les conforme. Il modifie les réalités d'en bas pour qu'elles correspondent aux prescriptions d'en haut. De cette façon, il gère l'équilibre entre décisions stratégiques et réalité terrain

(Sponem et Lambert, 2010). Il doit donc savoir adapter son langage et sa façon de communiquer en fonction de son interlocuteur et joue un rôle de traducteur entre la stratégie et l'opérationnel. Ce rôle fait de lui l'interface entre dimension stratégique et opérationnelle (Ennajem, 2019) où il doit être à la fois un expert capable de comprendre les problèmes techniques des processus opérationnels et un généraliste capable de prendre de la hauteur (Morales, 2013).

Enfin, le contrôleur de gestion est un fonctionnel qui fédère et assure la diffusion des principes de contrôle de gestion. Son rôle ne réside plus simplement dans la surveillance ou le conseil mais dans la coordination des différentes unités, la communication, la formation et l'apprentissage (Bolleck et Nigilis, 2009). Il joue un rôle de synchronisation (Ennajem, 2019).

2. Missions, techniques et outils du contrôle de gestion

Maintenant que le rôle du contrôleur de gestion est défini, nous allons nous intéresser à ses missions. Le domaine financier est un domaine dont la spécificité peut faire peur (Granlund et Lukka, 1997). Il revient ainsi au contrôleur de gestion de casser ces préjugés et de faire en sorte que les problématiques financières puissent être comprises par tous. Pour cela, il peut s'appuyer sur des techniques et des outils qui amènent à une relation de confiance et qui favorisent la collaboration. Dans cette partie, nous allons donc étudier comment le contrôleur utilise ces techniques et outils pour réaliser ses missions.

Nous pouvons commencer par affirmer que, en tant que service fonctionnel, le travail du contrôle de gestion dépend des demandes et des attentes de ses clients internes (Lambert et Morales, 2009 ; Morales, 2013), à savoir la direction générale et les managers opérationnels. Ainsi, la « journée-type » du contrôleur est de répondre aux questions des opérationnels (Sponem et Lambert, 2010) et ces dernières années, la demande de résolution de problème analytique s'est amplifiée (Järvenpää, 2007). De plus, la pression actionnariale a des répercussions sur les tâches des contrôleurs de gestion (Sponem et Lambert, 2010). Par conséquent, ces derniers sont fortement confrontés aux demandes, parfois contradictoires, de leurs clients internes (Lambert et Sponem, 2009) et leurs missions en dépendent. Par

ailleurs, ces dernières peuvent également varier en fonction du rôle que le contrôleur de gestion a choisi ou est poussé à accentuer.

En effet, sa première mission est liée au rôle de technicien. Il s'agit de tâches routinières techniques telles que la production de chiffres (Morales, 2013), le number-crunching (croisement de données) et la création de tableaux de bord. De plus, le contrôleur doit fournir des informations de pilotage interne pour la direction générale (Lambert et Pezet, 2007) ou pour les managers opérationnels pour les aider à piloter leur performance. Par conséquent, les contrôleurs doivent être capables de traduire l'activité opérationnelle en flux comptables afin de pouvoir comparer les attentes à la réalité. Cette mission est très bien représentée par le processus budgétaire, qui constitue une grande partie du travail des contrôleurs de gestion, car celui-ci est la traduction chiffrée des plans d'actions à court-terme (Sponem et Lambert, 2010). Par conséquent, c'est par ce processus que le contrôleur de gestion met en œuvre sa technique afin de fournir des informations pertinentes à tous ses clients internes. Enfin, la clôture mensuelle et les différents reportings financiers s'inscrivent également dans cette mission technique routinière de production d'informations.

Au-delà de ces tâches régulières, le contrôleur de gestion est également amené à réaliser des études et analyses ponctuelles. Cette mission peut être divisées en deux catégories. La première catégorie concerne les études ponctuelles qui répondent à un besoin exprimé par les managers opérationnels, pour les aider dans la prise de décision, ou par la direction générale, dans le but de surveiller les activités. Ces études prennent la forme d'études de rentabilité ou de simulations financières. La seconde catégorie d'analyse est celle qui implique une sélection (c'est-à-dire que le contrôleur doit choisir les données pertinentes ou non pour son étude) et une extraction des chiffres, d'éventuelles corrections d'anomalies, des interprétations et commentaires, la construction de tableaux spécifiques, détaillés et précis et l'explication de la traduction comptable. Par conséquent, ces analyses portent sur les coûts et la performance. Ainsi, le contrôleur de gestion a une mission de modélisation financière, d'analyse des comptes et des écarts et peut être impliqué dans la gestion de projets afin d'étudier la rentabilité financière.

Le contrôle de gestion a également pour mission d'apporter une assistance à ses destinataires et de les aider à mener à bien leurs propres missions. Selon Godener et Fornerino (2006) ce serait même sa mission clé. Le contrôleur de gestion doit donc consacrer une

majeure partie de son temps à donner des conseils stratégiques et opérationnels. Par conséquent, il est parfois même amené à arbitrer entre plusieurs possibilités alternatives (Morales, 2013). Pour cela, il doit avoir une bonne maîtrise des données financières mais il doit également faire des interprétations de celles-ci afin d'aider ses clients à la prise de décision. Cette interprétation de chiffres ne peut être faite que s'il y a partage d'information avec les opérationnels (Godener et Fornerino, 2005). Ainsi, pour réaliser au mieux cette mission de participation aux processus de décision, le contrôleur de gestion doit être au plus proche des opérationnels et devenir leur partenaire financier. Pour illustrer ces propos, nous allons reprendre l'exemple du processus budgétaire. En effet, même si ce processus s'inscrit dans le rôle technique du contrôleur puisqu'il nécessite des connaissances spécifiques, il est également générateur d'interactions organisationnelles, d'échanges, de confiance et de cohésion organisationnelle (Villesèque-Dubus, 2007). Cet outil nécessite donc un contrôleur médiateur afin de traduire les objectifs stratégiques et les problématiques opérationnels dans le langage financier qui servira à comparer les prévisions et les réalités.

À cette mission s'ajoute une mission de formation des managers. En effet, le contrôle de gestion a pour objectif de faciliter l'apprentissage organisationnel (Ducrocq, Bironneau, Le Roy et Thenet, 2012) en informant, coordonnant, motivant et en guidant les managers opérationnels (Fornerino et Godener, 2006). Ainsi, il cherche non seulement à les convaincre, en les sensibilisant à la dimension économique de leurs pratiques et donc en les responsabilisant (Ennajem, 2019), mais aussi à les comprendre pour mieux les aider. Par conséquent, pour cette mission, il doit tout d'abord s'assurer de la compréhension du message par les utilisateurs. Il doit adapter son langage en fonction de ses destinataires. Cette partie est très importante car si le contrôleur n'est pas compris par ses interlocuteurs, il ne pourra jamais être le coordinateur qu'il est supposé incarner. Celui-ci en a d'ailleurs conscience car, depuis quelques années déjà, les outils du contrôle de gestion sont améliorés pour être accessibles tant aux acteurs stratégiques qu'aux opérationnels. L'exemple des reportings financiers illustre bien cette idée car ceux-ci ont toujours été complexes à lire et à comprendre pour les personnes externes au domaine financier mais ceux-ci ont évolué afin de devenir plus compréhensibles et plus de graphiques y sont désormais utilisés (Granlund et Lukka, 1997).

Par ailleurs, si les contrôleurs de gestion doivent s'assurer d'être compris, ils doivent également s'assurer de comprendre. En effet, un bon médiateur doit avoir une bonne compréhension des mécanismes opérationnels afin de pouvoir les traduire en analyses chiffrées, ce qui le rendra indispensable (Demaret, 2018).

Par conséquent, le diagnostic des besoins en outils, leur conception et leur mise à disposition pour les utilisateurs est également une mission importante du contrôle de gestion (Ennajem, 2019). Les contrôleurs créent donc des outils managériaux, tels que des indicateurs financiers ou non-financiers, des systèmes d'informations, des procédures, des processus et des tableaux de bord, pour aider à la prise de décision. Cependant, pour que ces outils soient pertinents et qu'ils répondent aux besoins, la collaboration avec les utilisateurs est encore une fois primordiale. Le cas échéant, les outils ne seront pas utilisés et cette mission de création deviendra dégradante pour les contrôleurs de gestion (Lambert et Morales, 2013). La mission s'étend donc aussi à l'adaptation de ces outils afin qu'ils ne deviennent jamais obsolètes.

Par ailleurs, le contrôle de gestion a un devoir de fiabilisation des données comptables de gestion (Lambert et Morales, 2013 ; Ennajem, 2019). Cette mission est importante pour l'organisation même si les contrôleurs la considèrent comme une grande partie de leur "sale boulot" (Lambert et Morales, 2013). De plus, l'évolution du rythme de la communication financière rend la livraison de chiffres fiables plus difficile (Sponem et Lambert, 2010). Cependant, les contrôleurs doivent constamment s'assurer de la pertinence et de la fiabilité de l'information financière (Fornerino et Godener, 2006) et de la véracité des coûts (Lambert et Pezet, 2007). À travers cette mission, ils assurent la qualité du contrôle interne (Fornerino et Godener, 2006) et sont amenés à établir des normes et des procédures et veiller à leur respect (Lambert et Pezet, 2007). Cette mission les pousse ainsi à exercer une surveillance des opérationnels pour la direction générale et leur confère un devoir d'alerte (Ennajem, 2019).

Ainsi, le contrôleur de gestion a pour mission de fournir des informations, d'aider ses collaborateurs à la prise de décision, de répondre à leurs besoins et de fiabiliser les données. Ces missions sont des missions générales et elles peuvent varier selon le poste, l'organisation ou encore la personnalité du contrôleur. Certaines missions peuvent avoir plus d'importance

que d'autres et donc empiéter sur celles-ci. C'est d'ailleurs souvent le cas avec les missions de production d'informations qui, selon les systèmes et les outils utilisés, peuvent prendre la majorité du temps d'un contrôleur de gestion et réduire ainsi le temps consacré aux missions d'assistance (Demaret, 2018). C'est pourquoi, face à la demande croissante du contrôle de gestion business partner, les systèmes ont dû évoluer pour rendre les tâches routinières de reporting plus rapides et efficaces afin de laisser du temps pour des analyses et des tâches plus orientées vers le business. Le principal outil qui a répondu à cette attente est le logiciel SAP (Järvenpää, 2007). Il a permis de réduire l'aspect technique du travail des contrôleurs pour faire de la place aux analyses plus profondes et le support à la décision (Granlund et Lukka, 1997). SAP est un exemple mais, de manière générale, le développement des systèmes d'informations intégrés ont permis de réaliser les activités de routine plus efficacement, d'accélérer et de simplifier la gestion des grandes bases de données et donc d'effectuer les reportings plus facilement et de façon plus flexible (Järvenpää, 2007). C'est cette évolution des systèmes d'information qui a aidé au développement du rôle d'aide à la décision du contrôle de gestion (Lambert et Sponem, 2009) et qui a amené la tendance qui consiste à développer des indicateurs non-financiers tel que le Balanced Scorecard (Granlund et Lukka, 1997). Par conséquent, dans cette transition les contrôleurs agissent comme acteurs et objets du changement.

Suite à ce changement, de nouveaux outils de modélisation et d'analyse ont émergé. En effet, le métier a évolué vers une mission de conseil et de communication et la dimension humaine du métier a pris de l'importance. Pour répondre à ces enjeux, les outils comme la méthode ABC (Activity Based Costing), le tableau de bord prospectif, la méthode UVA (Unité de Valeur Ajoutée), la comptabilité de gestion stratégique, le costing du cycle de vie, la comptabilité de la concurrence, l'analyse de rentabilité client, la méthode des coûts cibles ou encore le Balanced Scorecard ont été développés (Järvenpää, 2007 ; Ducrocq, Bironneau, Le Roy et Thenet, 2012). Ces outils permettent d'offrir des moyens techniques pour adapter constamment les raisonnements, identifier et évaluer les alternatives et enrichir la mesure de la performance par des approches non financières (Fornerino et Godener, 2006).

Malgré l'apparition de ces nouveaux outils, les outils fondamentaux du contrôle de gestion n'ont pas été mis de côté pour autant. Par exemple, le reporting, qui est l'outil de centralisation des données financières par excellence (Lambert et Pezet, 2007), reste toujours

indispensable à la fonction. Cette notion s'applique également au budget, qui, même s'il est souvent perçu comme un instrument clé de la mise sous tension (Lambert et Pezet, 2007), reste le meilleur moyen d'évaluer la performance, de motiver les opérationnels, de communiquer et déployer la stratégie, de prévoir les besoins financiers, d'anticiper les risques et d'allouer les ressources (Sponem et Lambert, 2010). De plus, le processus budgétaire est générateur d'interactions organisationnelles, d'échanges, de confiance et de cohésion organisationnelle. C'est un outil de communication interne qui facilite la diffusion de la stratégie et des objectifs (Villesèque-Dubus, 2007). Enfin, le rolling forecast, qui est un type de budget évolutif, est également un outil primordial pour un contrôleur de gestion proactif orienté business (Järvenpää, 2007).

3. Compétences du contrôleur de gestion

Comme nous avons pu le constater, les rôles et missions du contrôleur de gestion sont nombreux et variés et s'il peut s'appuyer sur certains outils, il doit également disposer de certaines compétences afin de réussir au mieux dans son domaine. Dans cette partie, nous allons donc essayer de définir quelles sont les compétences essentielles au contrôle de gestion.

Tout d'abord, le contrôleur de gestion doit avoir une bonne formation et des connaissances techniques comptables (Granlund et Lukka, 1997 ; Ducrocq, Bironneau, Le Roy et Thenet, 2012 ; Demaret, 2018). En effet, il doit faire preuve d'une certaine expertise et maîtrise des données financières (Lambert et Pezet, 2007) puisqu'il est amené à élaborer des comptes de résultat et éventuellement à gérer le résultat.

De plus, il doit être capable de manipuler et de gérer les systèmes d'informations afin de pouvoir élaborer des tableaux de bord. Pour cela, il doit également maîtriser les tableurs, les progiciels de gestion intégrés et les bases de données. Par conséquent, il doit aussi avoir des connaissances informatiques et avoir des facultés de compréhension et d'adaptation. Compte tenu de l'évolution rapide de la technologie, un contrôleur de gestion doit également être ouvert au changement (Ducrocq, Bironneau, Le Roy et Thenet, 2012).

Par ailleurs, il doit avoir un esprit analytique et une aptitude à la synthèse afin de pouvoir interpréter les chiffres qu'il produit (Fornerino et Godener, 2006 ; Bescos, 2002). Il doit également savoir utiliser ces chiffres et analyser les risques. Des notions de fiscalité et des impacts sur les décisions sont également un avantage pour lui.

En termes de personnalité, le contrôleur doit être précis, rigoureux, fiable, persévérant, objectif, observateur, curieux et indépendant mais aussi créatif, dynamique et extraverti. Il doit porter de l'importance au respect des délais, être curieux et faire preuve de jugeote. Mais il doit également être capable de prendre des initiatives et des responsabilités et être force de proposition afin de trouver des solutions aux problèmes managériaux.

La capacité à travailler en équipe est également une compétence indispensable du contrôleur de gestion car il est souvent amené à collaborer avec les autres fonctions de l'organisation. Par conséquent, il doit également faire preuve de diplomatie tout en exerçant une certaine autorité. Parallèlement, il doit disposer d'aptitudes à convaincre et motiver.

La capacité à progresser, à anticiper et à s'adapter est aussi importante pour les contrôleurs de gestion. Ces derniers évoluent effectivement dans un environnement très exposé au changement, ils doivent donc faire preuve de souplesse au quotidien. Ce qui signifie également qu'ils doivent savoir garder leur calme, prendre du recul, contrôler leur stress et gérer leur temps.

Ces dernières années, les compétences des membres de la fonction gestion-finances ont été remises en cause par l'évolution des technologies de l'information, la globalisation des marchés et la concentration du pouvoir économique (Bescos, 2002). Ainsi, en plus de toutes les compétences énumérées ci-dessus, le contrôleur de gestion doit acquérir de nouvelles compétences liées aux nouvelles technologies, à la prise en compte d'une réflexion stratégique et à l'aptitude à mettre en œuvre les changements et innovations (Bescos, 2002). Concrètement, cela signifie qu'en plus d'une bonne connaissance des principes de l'analyse financières, il doit également avoir une bonne compréhension du business, des compétences de communication et la capacité d'être acteur du changement (Granlund et Lukka, 1997). Le contrôleur de gestion moderne doit donc avoir une vision transversale (Demaret, 2018), un

« savoir du terrain » (Lambert et Pezet, 2007) et une bonne connaissance de l'activité de l'entreprise (Fornerino et Godener, 2006).

De plus, il doit développer des compétences et techniques de communication orale (Granlund et Lukka, 1997 ; Bescos, 2002 ; Godener et Fornerino, 2005) ainsi que des compétences relationnelles telles que le sens pédagogique, l'écoute, la capacité de persuasion, d'adhésion et d'animation. Ces compétences sont essentielles pour comprendre et être capable d'élaborer une réponse pertinente aux besoins des opérationnelles (Fornerino et Godener, 2006). En effet, il y a une demande grandissante pour la résolution de problème analytique et les compétences interpersonnelles (Järvenpää, 2007). Cette demande entraîne aussi la nécessité pour le contrôleur de gestion de disposer d'un savoir-faire en termes de présentation, il doit savoir mettre en valeur, communiquer et exposer. Il est indispensable de savoir présenter les chiffres, les faire parler, les commenter (Sponem et Lambert, 2010). Ainsi, en plus de ses compétences techniques, le contrôleur de gestion doit faire preuve d'un savoir-être et doit posséder des « soft skills » (Demaret, 2018).

Enfin, de nos jours, un contrôleur de gestion doit avoir une bonne connaissance de plusieurs types de langage : le langage opérationnel, le langage technique lié aux ERP et à l'informatique et certaines langues étrangères incontournables comme l'anglais (Bescos, 2002 ; Ducrocq, Bironneau, Le Roy et Thenet, 2012). Cependant, il ne doit pas délaisser les compétences techniques classiques pour autant.

4. L'importance de l'image du contrôleur de gestion

Dans cette partie, nous allons étudier l'image du contrôleur de gestion, son importance et comment elle peut être améliorée.

À travers les recherches, nous avons déjà pu constater que le contrôle de gestion n'est pas seulement un travail sur les chiffres détaché de la réalité (Fornerino et Godener, 2006 ; Bollecker et Nigilis, 2009). En effet, le contrôleur doit être proche des opérationnels, il doit avoir une bonne connaissance des activités, il ne peut pas « rester dans sa tour d'ivoire et jeter des bribes d'infos » (Gerrard, 1969). Il doit s'insérer dans les équipes et même, si possible, être physiquement sur le terrain, au même endroit que les opérationnels (Järvenpää, 2007) car

selon Lambert et Morales (2013), la marginalisation du contrôle de gestion est matérialisée par la localisation géographique de ses bureaux.

Cette collaboration avec les opérationnels est importante car la compréhension des mécanismes et la véracité des informations financières en dépendent (Lambert et Pezet, 2007). Ainsi, le contrôleur de gestion doit adapter son comportement afin de maximiser cette collaboration au quotidien. Il doit prouver sa valeur ajoutée, tisser des relations de confiance et faire des opérationnels des alliés. Cela nécessite de comprendre leurs enjeux (Sponem et Lambert, 2010).

Cependant, on a déjà pu constater que les contrôleurs ont tendance à avoir recours à la hiérarchie pour faire adopter leurs idées, c'est une solution efficace sur le court-terme mais qui peut détériorer les relations avec les opérationnels sur le long-terme (Godener et Fornerino, 2005). En effet, l'image étant l'un des facteurs clé de succès du contrôle gestion, les contrôleurs doivent instaurer un climat de confiance et ce type d'action affecte directement la relation de confiance. Il est donc préférable pour eux de privilégier le dialogue directement avec les opérationnels (Demaret, 2018). Le fait d'échanger avec eux et de passer plus de temps avec eux leur permettre de renforcer leur orientation opérationnelle (Lambert et Morales, 2013) et, par conséquent, d'améliorer leur image.

Par ailleurs, la littérature fait ressortir que les interlocuteurs du contrôle de gestion peuvent être amené à douter de son utilité et à questionner son autorité. Les contrôleurs de gestion doivent donc chercher à obtenir une certaine autorité en se légitimant. En effet, deux stratégies peuvent être utilisées pour gagner en autorité : la stratégie de pression, par la contrainte, ou la stratégie de légitimation, en essayant de convaincre (Demaret, 2018). Comme nous l'avons vu précédemment, il est préférable pour le contrôleur d'utiliser la légitimation afin de ne pas endommager ses relations avec les opérationnels. Ainsi, pour se légitimer, le contrôleur peut avoir recours à cinq stratégies (Demaret, 2018) :

- La stratégie de conformité, qui consiste à éviter les conflits et apparaître en phase avec ses interlocuteurs
- Le report de légitimité, en ayant recours aux règles et procédures qui sont supérieures par définition, cela implique une attitude dominatrice

- La stratégie de compétence, qui consiste à prouver sa maîtrise technique par l'utilisation un langage spécifique en donnant des conseils à forte valeur ajoutée
- La stratégie de sélection/manipulation de l'environnement
- La stratégie de service, qui consiste à mettre en avant son rôle de fonction de support en cherchant à aider les destinataires

En mettant en œuvre ces différentes stratégies, le contrôleur peut se légitimer vis-à-vis des opérationnels, ce qui aura un fort impact sur son image et favorisera son rôle de médiateur.

Par exemple, le contrôleur de gestion peut devenir indispensable et gagner en pouvoir et en légitimité en offrant à ses clients internes la possibilité de gérer leurs résultats et leurs performances. (Sponem et Lambert, 2010 ; Demaret, 2018).

Ainsi, nous pouvons conclure cette recherche littéraire en affirmant que, de nos jours, le contrôleur de gestion a pour vocation d'être un médiateur, un coordinateur, un traducteur entre visions stratégiques et opérationnelles. Cependant, pour exercer ce rôle, il ne doit pas négliger ses autres rôles, il doit les combiner. Pour cela, il s'appuie non seulement sur de nouveaux outils et techniques mais il doit également travailler son image auprès de ses clients internes.

Partie 2 : Etude de cas

Dans le cadre de ce Master, j'ai effectué mon alternance dans l'entreprise Schneider Electric, plus précisément dans la filiale SAREL située à Sarre-Union. C'est donc dans cette organisation que j'ai décidé de mener mon étude empirique. Ainsi, après avoir présenté l'entreprise de manière générale, je vais me focaliser sur le service financier avant de m'intéresser plus particulièrement au rôle du contrôleur de gestion.

I. Présentation de l'entreprise

Afin d'avoir une vision globale de l'organisation, je vais d'abord présenter le groupe Schneider Electric puis la filiale SAREL.

1. Présentation du groupe Schneider Electric

Schneider Electric est un groupe international français dont le siège est situé à Rueil-Malmaison. Sa présence mondiale est plutôt équilibrée puisqu'il est composé de plus de 135 000 employés répartis sur plus de 100 pays. Les revenus mondiaux de 2019 se décomposent de la façon suivante :

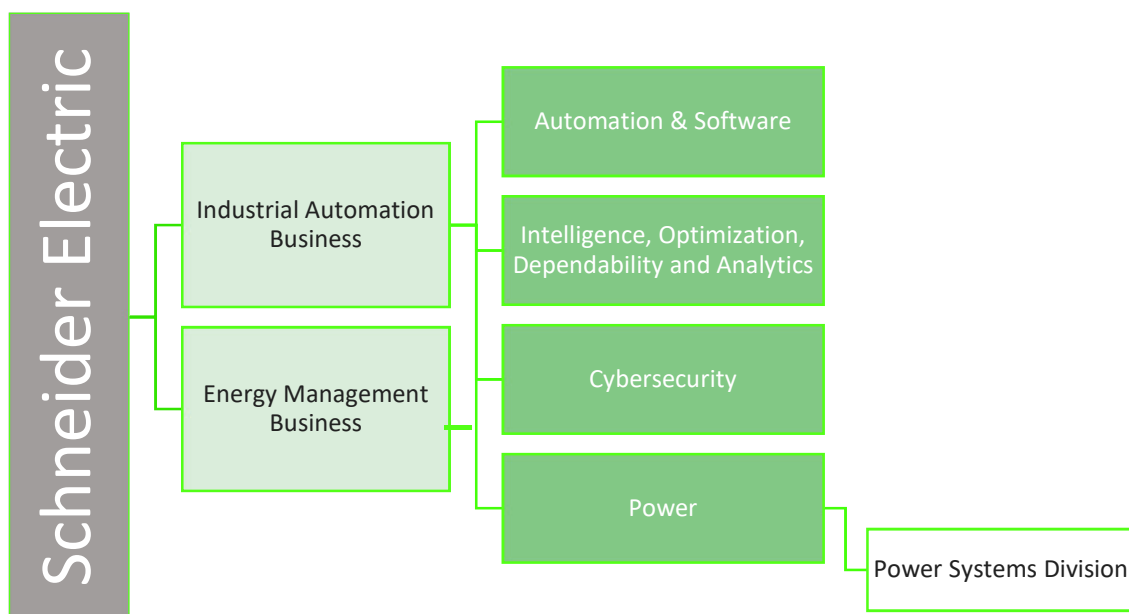


Source : Schneider Electric Company Story – February 2020

En France, sa présence est également répartie sur tout le territoire : plus de 18 000 collaborateurs répartis dans 45 usines de fabrication, 27 sites tertiaires, 4 centres logistiques et 28 agences commerciales.

En tant qu'entreprise technologique en pleine croissance qui fournit des solutions numériques d'énergie et d'automatisation pour l'efficacité et la durabilité, Schneider Electric est présente sur 4 principaux marchés : celui des bâtiments résidentiels et non-résidentiels (35%), celui des industries et constructeurs de machine (30%), celui des régies et infrastructures (20%) et enfin celui des datacenters (15%). Ses activités sont différenciées par 2 grandes catégories complémentaires : la gestion de l'énergie (77%) et l'automatisation industrielle (23%). Ces catégories sont-elles mêmes divisées en domaine d'activités stratégiques (DAS) qui sont découpés en divisions. Cette organisation permet de décentraliser la prise de décision tout en centralisant certaines fonctions supports. Ainsi, chaque filiale de l'entreprise s'inscrit dans une division et est placée sous l'autorité directe de celle-ci.

La filiale SAREL s'inscrit dans la division « Power Systems », qui appartient au DAS « Power », qui lui-même s'inscrit dans la catégorie gestion de l'énergie. L'organisation peut donc être représentée de la façon suivante :



La division Power Systems englobe les activités relatives aux réseaux électriques, les équipements et les produits électriques qui les composent. Cette division concerne donc

plusieurs sous-activités dont « Universal Enclosures » qui concerne les enveloppes électriques (armoires, coffrets, cellules, etc.). Depuis plus de 30 ans, la filiale SAREL et son confrère espagnol HIMEL constituent le pôle de compétence de cette sous-activité chez Schneider Electric.

2. Présentation de la filiale SAREL

La société SAREL Appareillage Electrique, située à Sarre-Union, a été créée en 1956 dans l'objectif de concevoir et de commercialiser des systèmes d'enveloppe pour protéger des équipements et des automatismes industriels : boîtes industrielles, coffrets, armoires, cellules et pupitres dans différentes matières (acier, acier inoxydable, polyester, thermoplastie). Voici une illustration des produits que SAREL fabrique et commercialise :



Source : Schneider Electric Visuals

Il y a 3 types de produits :

- Les standards : boîtes industrielles, coffrets, armoires et pupitres, en acier peint, acier inoxydable ou matières plastiques
- Les configurés : couleurs spéciales, trous à la demande, montage d'accessoires
- Les spécifiques : dimensions hors standard, finitions spéciales, accessoires sur mesure, intégration thermique, habillages et configuration à la carte

Il y a une dizaine d'années, la société a été rachetée par le groupe Schneider Electric, son client principal. Ce changement organisationnel a fortement modifié la gestion interne,

les procédures et les méthodes. Les effectifs de certaines fonctions supports ont été réduits à la suite de la centralisation des services. Cependant, cette fusion étant tout de même assez récente, et le site de Sarre-Union étant excentré géographiquement, les fonctions supports sont encore très présentes. De plus, la filiale SAREL a la particularité d'être composée non seulement d'une usine de production mais également d'un centre de distribution. Les fonctions supports locales servent donc deux entités.

Ainsi, la filiale SAREL évolue dans un environnement très changeant et, dans certains services, le turnover est assez élevé. Le dernier changement marquant pour l'usine a eu lieu en septembre 2019 avec le remplacement du directeur d'usine. Ce changement a eu un fort impact puisque le nouveau directeur a une orientation bien plus financière que l'ancien.

II. Présentation du service financier

Après cette présentation globale de l'organisation, nous allons nous intéresser plus particulièrement au service financier de la filiale SAREL. Je vais donc commencer par présenter le service entier, son contexte et son organisation puis je me focaliserai sur le contrôle de gestion et son image auprès des collaborateurs externes au service.

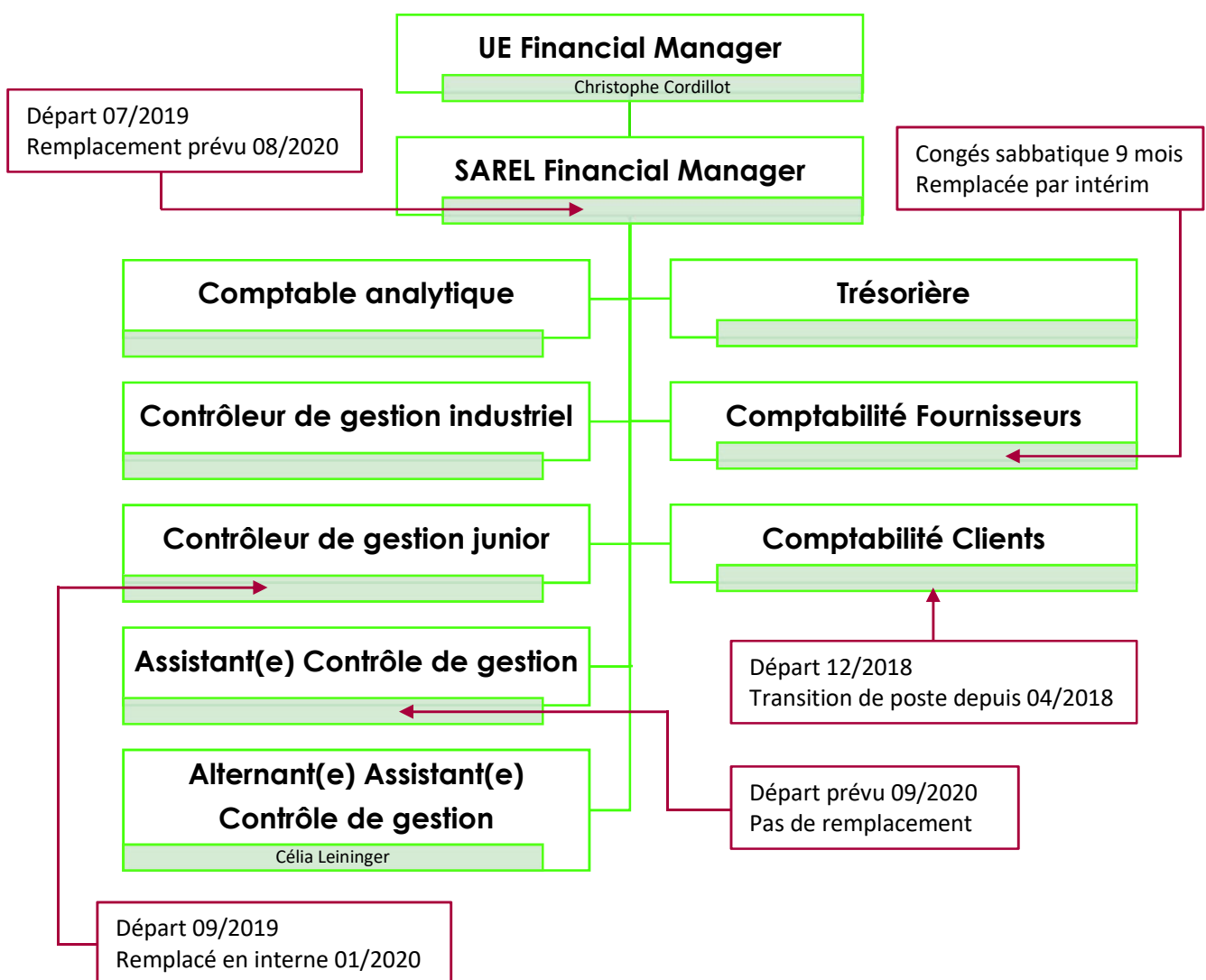
1. Contexte et organigramme

Le service financier est un service très impacté par les changements qui ont eu lieu chez SAREL. En effet, à la suite du rachat par Schneider Electric, de nombreuses tâches de comptabilité ont été externalisées et des postes ont été supprimés. Cependant, malgré l'externalisation de ces tâches, la charge de travail n'a pas diminué autant qu'attendu et cela a entraîné une surcharge de travail pour les personnes restantes.

De plus, le poste de responsable financier manque de stabilité (changement de manager tous les 2 ans environ). Chaque personne ayant essayé d'orienter le service selon une vision stratégique différente de son prédécesseur, les employés du service ont du mal à assurer une continuité dans leur travail. Actuellement, le service n'a plus de responsable

depuis un an. Les tâches à forte responsabilité n'ayant pas pu être déléguées aux employés, c'est le responsable financier de l'activité « Universal Enclosures » (cf. organigramme ci-dessous) qui occupe ces fonctions. En août, un nouveau responsable financier arrivera chez SAREL.

Personnellement, je suis arrivée chez SAREL en septembre 2018 en tant qu'assistante au contrôle de gestion en alternance. Je vais donc vous présenter un organigramme de l'équipe incluant les changements qui ont eu lieu depuis mon arrivée.



Cet organigramme représente bien la situation d'instabilité du service liée à de nombreux mouvements de poste. Par ailleurs, ces flux couvrent une période de deux ans

uniquement. Sur une période plus longue, ils seraient encore plus nombreux. Ces faits reflètent ainsi un environnement compliqué et sont importants pour bien situer le contexte du service.

De plus, de manière générale dans le groupe, la finance est confrontée à un projet conséquent d'amélioration des processus : Smart Finance. Ce projet a un fort impact sur l'utilisation des systèmes d'informations et sur les techniques et outils financiers. La réalisation d'un tel projet demande beaucoup de ressources et une capacité d'adaptation que le service financier de SAREL, compte-tenu de son contexte difficile, n'a pas forcément. Par conséquent, l'équipe est soumise à une forte pression mais la bonne cohésion de celle-ci fait que les collaborateurs peuvent compter les uns sur les autres pour répondre aux nombreux enjeux auxquels ils font face.

Par ailleurs, la crise épidémique mondiale liée au Covid-19 a, elle aussi, apportée de nouvelles difficultés et de nouveaux enjeux pour le service. En effet, afin de limiter l'épidémie et de laisser à la direction le temps de prendre les mesures d'hygiène et de sécurité nécessaires, l'usine de Sarre-Union a fermé le 17 mars 2020. Tous les employés de bureau ont tout de même pu continuer de travailler en télétravail. Le 30 mars 2020, l'activité de production a repris mais ce n'est qu'au début du mois de juin que les mesures de télétravail ont été réduites pour les fonctions supports. Cet événement, du fait de son caractère inédit, a été un challenge pour tous.

Ainsi, nous pouvons en conclure que le contexte du service financier chez SAREL est complexe en raison de plusieurs facteurs : environnement évoluant très rapidement, lourd projet en cours, modification des méthodes de travail à cause de la crise épidémique. Cependant, les collaborateurs se soutiennent et forment une équipe soudée qui repose sur l'entraide afin de répondre aux différents enjeux.

2. Le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion représente la majorité du service financier de SAREL. Il est constitué de deux contrôleurs : le premier en charge de l'usine et le second en charge du centre de distribution. Jusqu'à présent, il y avait également deux postes d'assistance aux

contrôleurs, un fixe et un en alternance, mais le poste fixe va être supprimé en septembre. Cette réduction d'effectif s'explique par le fait que le projet Smart Finance a permis d'automatiser un certain nombre de tâches techniques qui étaient avant effectuées par les assistantes. Enfin, la comptable analytique est également rattachée au contrôle de gestion puisque sa mission principale est d'adapter la comptabilité au contrôle de gestion.

En tant que fonction support, le contrôle de gestion doit répondre à de nombreuses attentes dont la principale est le reporting financier. En effet, en tant que filiale d'un groupe international, la société SAREL se doit de communiquer certaines informations dans des délais fixés par le groupe. Les informations financières représentent la majeure partie de ces communications. Ainsi, les clôtures mensuelles sont des périodes de haute importance et de forte pression pour les financiers. Le contrôle de gestion est en charge d'une grande partie des tâches de clôture puisque c'est lui qui produit le compte de résultat (P&L), outil principal de la clôture. En dehors de ces périodes, des reportings internes sont également réalisés, certains pour être communiqués aux managers opérationnels, d'autres pour la direction. Parallèlement, le contrôle de gestion est en charge du suivi régulier des coûts et de la réalisation d'études ponctuelles répondant à la demande des clients internes.

En tant qu'assistante au contrôle de gestion, je suis en charge du reporting journalier, hebdomadaire, mensuel et annuel du chiffre d'affaires. Je m'occupe également du reporting mensuel des CAPEX et de leur suivi, en collaboration avec le responsable méthodes. Enfin, je suis responsable des centres de coûts liés à l'énergie (eau, gaz, électricité...) et au service HSE (Hygiène Sécurité Environnement). Il m'arrive également d'être sollicitée pour des études ad hoc par mon tuteur, Philippe Noir, contrôleur de gestion de l'usine, ou par d'autres collaborateurs.

III. Présentation de l'étude de cas

Dans cette partie, je vais présenter une mission qui m'a été confiée par mon tuteur et qui s'inscrit dans le rôle de médiateur du contrôleur de gestion. Cette mission était de créer et d'améliorer la procédure de gestion des immobilisations. Cette procédure est de nature

transversale car elle implique différents acteurs : la comptabilité, les pilotes de projets (qui sont majoritairement des méthodistes) et le contrôle de gestion.

Cette demande de formalisation m'a été faite car les règles et les périmètres d'actions de chaque acteur n'étaient pas clairement définis et cela troublait la vision des collaborateurs externes au processus mais également des acteurs internes. En effet, eux-mêmes se retrouvaient régulièrement dans des situations où ils ne savaient pas ce qui était attendu d'eux. Cette situation a entraîné de nombreux problèmes. L'exemple le plus flagrant a été celui de la gestion des amortissements dont le montant est supposé rester assez fixe d'un mois sur l'autre. Cependant, à cause d'un dysfonctionnement dans le processus de mise en service des immobilisations, ce montant était trop instable et pouvait tripler d'un mois sur l'autre. Ainsi, le contrôleur de gestion de l'usine, m'a demandé de formaliser par écrit la procédure complète de gestion des immobilisations, afin de bien définir les rôles et responsabilités de chacun, et de l'améliorer en supprimant les dysfonctionnements.

Cette mission m'a été confiée en janvier 2020. Elle correspond à un besoin d'amélioration interne du service. Autrement dit, la demande ne provient ni du directeur d'usine, ni de la décision stratégique du groupe. Par conséquent, lorsqu'en mars 2020 la crise mondiale liée au Covid-19 a éclaté, ce projet (qui n'était même pas connu par la direction) est assez rapidement passé au second plan et a fini par être complètement laissé de côté pour l'instant. C'est à ce moment-là que j'ai réalisé que la crise avait un impact sur le rôle du contrôle et sur ses missions. J'ai donc décidé d'évaluer cet impact et d'étudier l'effet de la crise sur la position du contrôle de gestion et ses relations avec ses clients internes.

De ce fait, dans la première sous-partie, je vais commencer par exposer la méthodologie que j'ai employé pour créer et améliorer la procédure avant que le projet soit mis en pause puis je vais présenter la méthodologie qui m'a permis d'étudier l'impact de la crise sur le contrôle de gestion. Dans la seconde sous-partie, je vais montrer les résultats que j'ai obtenu. Tout d'abord, ceux qui correspondent à la procédure, avec la formalisation de celle-ci et l'identification d'axes d'amélioration, puis je m'intéresserai aux résultats qui me permettront de déterminer de quelle manière le rôle du contrôle de gestion a été affecté par la crise épidémique mondiale du Covid-19.

1. Méthodologie

La première étape de formalisation d'une procédure est de comprendre les flux qui la composent. Pour cela, j'ai commencé par mettre par écrit toutes les actions et parties de la procédure dont j'avais déjà connaissance (soit parce que c'est moi qui les réalise, soit parce que j'avais déjà échangé brièvement avec mes collaborateurs à ce sujet). Une fois mes connaissances listées, j'ai essayé de chercher certains éléments par moi-même avant d'interroger les autres acteurs afin de mieux comprendre les processus. Lorsque je suis arrivée au point où je n'avançais plus seule, j'ai réalisé des entretiens avec mes collègues de la comptabilité et des méthodes. Pour ces entretiens, j'avais préparé en amont des questions que j'ai pu établir vis-à-vis de mon début de procédure. En effet, à ce moment-là et grâce à mon travail réalisé auparavant, je savais où il me manquait des informations. Par conséquent, je savais également quelles questions globales poser. Lors des entretiens, j'ai été amenée à modifier légèrement ces questions, à les adapter et à en rajouter en fonction des réponses fournies par mes collaborateurs. C'est de cette façon que je me suis aperçue que j'avais bien fait de prévoir des entretiens oraux afin de fluidifier l'échange et d'obtenir le maximum d'informations. J'ai ensuite retranscrit les informations obtenues dans ma procédure afin de la compléter.

Tout au long de ce processus de formalisation, j'avais également déjà entamé le processus d'amélioration car j'ai essayé d'identifier les points à améliorer dès le début. Ainsi, j'ai pu commencer à émettre des pistes d'amélioration assez rapidement. Cela m'a été bénéfique car c'est à ce moment-là que le projet a été mis en attente à cause du Covid-19.

L'impact de cette crise sur ce projet et sur les autres « petits » projets en cours m'a amené à m'intéresser à l'impact général sur le contrôle de gestion et sur son rôle de médiateur. En effet, depuis le mois de mars, j'ai pu constater que nous avons été fortement impactés par cette crise que ce soit dans nos méthodes de travail ou plus largement dans notre rôle vis-à-vis de nos collaborateurs. Par conséquent, je me suis aperçu que l'étude de cet impact peut être pertinente dans le cadre du sujet de mon mémoire.

Pour ne pas avoir que ma vision des faits et afin d'avoir une meilleure quantité et qualité d'information, j'ai décidé d'interviewer mes collègues du contrôle de gestion. J'ai ainsi réalisé des entretiens avec les deux contrôleurs de gestion et l'assistante (cf. Annexe 1). Pour cela, j'ai préparé une liste de 6 questions. Ces entretiens ayant été réalisés à l'oral j'ai pu adapter les questions et rebondir sur les réponses de mes interlocuteurs. J'ai enregistré les entretiens pour ne pas avoir à prendre de notes et être vraiment concentrée sur l'échange. Par la suite, j'ai retranscrit les enregistrements vocaux et j'ai comparé et analysé les réponses, ce qui m'a permis de déterminer en quoi cette crise mondiale épidémique a impacté le rôle et les relations du contrôle de gestion.

2. Résultats

Dans cette partie, je vais présenter les résultats que j'ai obtenu en commençant par ceux relatifs à ma mission initiale, la mise en place de la procédure de gestion des immobilisations, puis je m'intéresserai aux résultats me permettant d'évaluer l'impact de la crise du Covid-19 sur le rôle du contrôle de gestion.

Formalisation et optimisation de la procédure de gestion des immobilisations

Grâce à mes connaissances et aux informations que j'ai obtenu à travers les échanges avec mes collaborateurs des services comptabilité et méthodes, j'ai pu formaliser la procédure de gestion des immobilisations (cf. Annexe 2) en un peu moins de deux mois. Cette procédure se décompose en trois parties : la première partie concerne le processus à partir de la décision d'investissement jusqu'à la mise en service de l'immobilisation, la deuxième partie présente le processus relatif à l'inventaire des immobilisations et la dernière partie indique le processus à suivre pour la sortie des immobilisations. Ces trois parties recensent les processus actuellement pratiqués. En effet, il m'a été demandé de faire un « état des lieux » afin d'avoir une vision éclairée avant de passer à l'amélioration de la procédure. Dans ce contexte, le contrôle de gestion a donc joué un rôle de recherche et centralisation de l'information. Tout au long de mon enquête, j'ai également incarné un rôle de traducteur puisque j'ai dû

reformuler les propos de mes collègues. Par exemple, les informations fournies par la comptabilité contenaient beaucoup de propos techniques et lorsque j'ai évoqué ces étapes avec les méthodistes je n'ai pas pu utiliser ce langage car ils n'auraient certainement pas tout compris. J'ai donc adapté mon discours en fonction de mes interlocuteurs et, quand cela n'était pas possible, j'ai pris le soin de leur expliquer la signification du terme technique employé.

La formalisation de la procédure en l'état actuel m'a permis de constater qu'il y avait beaucoup trop de « zones de liberté » où les acteurs concernés ne savent pas eux-mêmes quelles sont les règles ou normes à suivre. Cela est flagrant dès le début de la procédure puisque les pilotes de projet n'ont aucune règle précise concernant la mise en immobilisation d'une dépense. Lors de l'entretien avec un des pilotes, celui-ci m'a indiqué que la décision se prenait « selon les tendances du moment » et en fonction du budget annuel restant. Instantanément, j'ai donc identifié ma première piste d'amélioration qui est de créer un document recensant les règles du groupe quant à l'immobilisation des dépenses.

L'étape suivante de la procédure est la demande de création d'une BCI (Business Case Information). Cette demande est faite par le pilote du projet au responsable des méthodes qui est également le responsable des CAPEX. Ce dernier crée ensuite la BCI dans l'outil en ligne de Schneider Electric. Cette étape est très importante car c'est cette « fiche » qui sera présentée à la direction pour validation. Ainsi, les pilotes doivent fournir certains éléments pour demander la création de la BCI. Cependant, ici encore, aucun document formel ne stipule quels éléments doivent figurer dans la demande. Lorsque j'ai interrogé les pilotes à ce sujet, ils m'ont répondu qu'à force ils savent quoi mettre mais il peut également arriver que la demande leur soit renvoyée pour être complétée. Cette étape présente donc également une piste d'amélioration avec la création d'une liste d'éléments obligatoires dans la demande de création d'une BCI voire même la mise en place d'une trame de demande à compléter par les pilotes.

Une fois que la BCI est créée sur la plateforme en ligne, les validateurs, qui sont généralement le contrôleur de gestion et le directeur, sont informés par mail automatique de l'attente de leur validation. Le projet est alors étudié par ces derniers et s'ils décident de le valider, ils signent électroniquement la BCI. Ici, le contrôleur de gestion a un rôle de vérificateur ou même de surveillant puisqu'il vérifie la rentabilité du projet. Ainsi, il a un réel

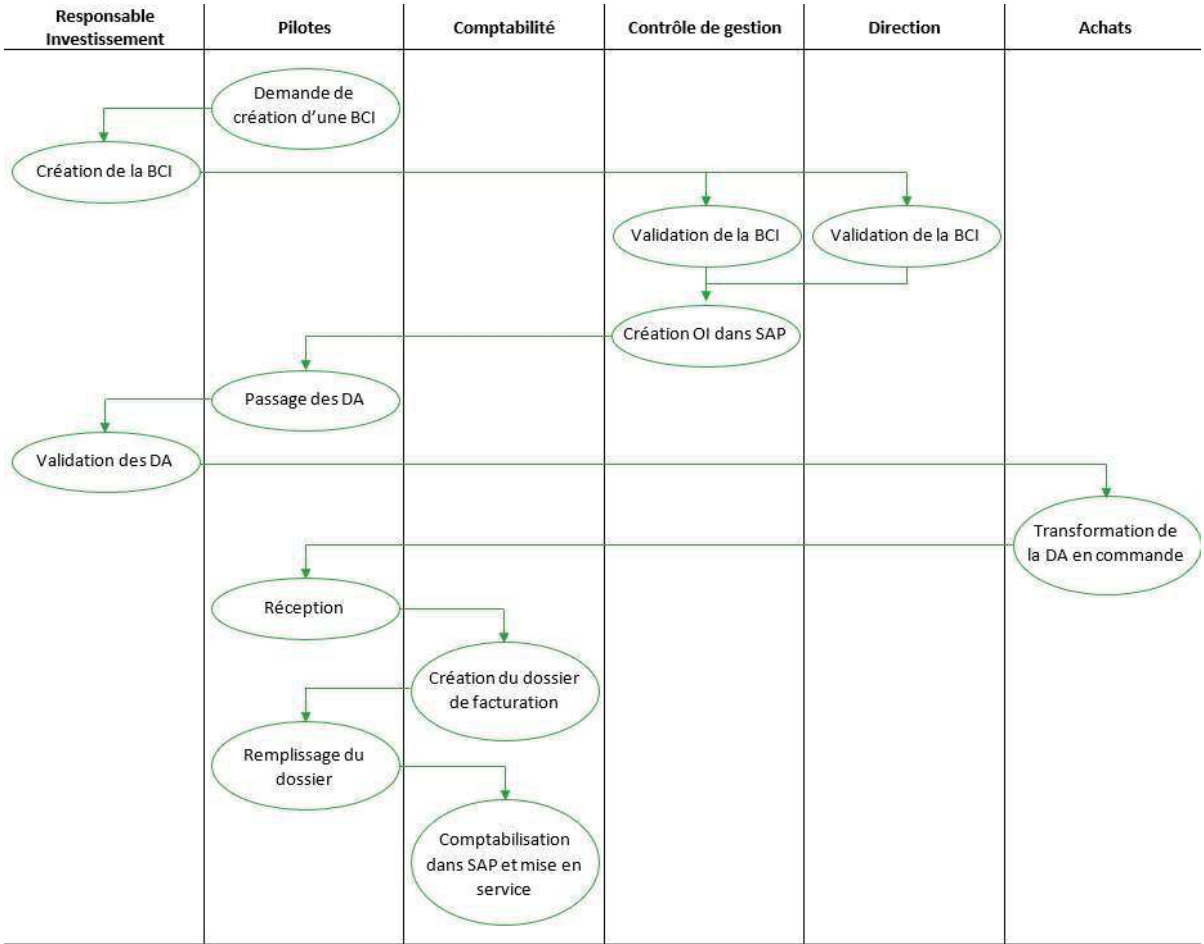
poinds dans la prise de décision relative aux investissements et s'il ne donne pas son accord, le projet peut être stoppé.

Lorsque la BCI est validée, c'est le rôle de technicien du contrôleur de gestion qui est sollicité. En effet, je suis en charge de sa création dans SAP. Lorsque j'ai été formée pour cette mission, on m'a présenté un fichier Excel à compléter avec les informations de la BCI puis une macro à exécuter. Cette macro permettait d'entrer automatiquement les informations dans SAP à travers plusieurs transactions. Sur le principe, cette méthode était très efficace car elle permettait un réel gain de temps. Cependant, il arrive souvent que la macro ne fonctionne pas. Cela peut être lié à des erreurs réseaux ou à des évolutions informatiques qui ne permettent plus l'exécution en l'état. Par conséquent, la première fois que cela m'est arrivé je ne savais pas comment créer la BCI dans SAP manuellement. J'ai donc dû me former par moi-même et chercher les informations comme je le pouvais. Cela a engendré une grosse perte de temps et un stress inutile. Ainsi, pour que cette situation ne se reproduise plus, j'ai décidé de créer une procédure de création d'un ordre d'investissement. Dans cette procédure, j'ai présenté deux versions de la création : la première avec utilisation de la macro et la seconde sans l'utilisation de la macro, au cas-où l'utilisation de celle-ci n'est pas possible. Cette procédure représente donc la première piste d'amélioration mise en œuvre dans tout le processus relatif aux CAPEX.

À partir du moment où l'ordre d'investissement est créé dans SAP, les personnes qui travaillent sur le projet peuvent créer leurs demandes d'achats. Quand celles-ci sont validées par le responsable des CAPEX, elles sont transformées en commandes par le service achats et envoyées aux fournisseurs. Ensuite, la personne qui a fait la demande d'achat réceptionne la marchandise. Lorsque la facture arrive à la comptabilité, une « fiche immo » est préparée et jointe à la facture. Le tout est alors transmise au pilote du projet qui vérifie la facture et complète les informations manquantes de la « fiche immo ». Par la suite, le dossier est à nouveau transmis à la comptabilité qui a pour mission d'enregistrer la facture dans SAP et de mettre en service l'immobilisation. Ce processus est assez complexe et souvent il s'exécute sur plusieurs mois. Cela est justifié pour la partie demande d'achat-commande-livraison mais à partir de la réception de la facture les actions devraient s'enchaîner assez vite. Cependant, ce n'est pas le cas et il arrive bien trop fréquemment qu'une immobilisation fasse l'objet d'une mise en service rétroactive dans SAP plus d'un an après sa réelle mise en service. Cette

situation engendre de grandes fluctuations dans les amortissements qui n'ont pas lieu d'être. Pour remédier à cette situation, un outil de suivi des dossiers factures + fiche immo pourrait être mis en place. De cette façon, la comptabilité aura un meilleur suivi sur l'avancement des dossiers et pourra relancer les pilotes de projets.

La première partie de la procédure est donc formalisée et plusieurs pistes d'amélioration sont proposées. Elles n'ont pas encore pu être mises en œuvre puisque le projet a été mis en attente. Cependant, on peut déjà constater que cette mission sollicite différents rôles du contrôleur de gestion. On peut également déjà établir le caractère transversal de cette procédure que j'ai décidé de représenter par le schéma évènements/résultats présenté ci-après.



Par ailleurs, les deux autres parties concernant l'inventaire et la sortie des immobilisations a également été formalisée mais je n'ai pas encore pu émettre des pistes d'amélioration car il me manque encore certaines informations pour comprendre le

processus. Lorsque le projet sera à nouveau à l'ordre du jour, il faudra donc compléter et améliorer cette procédure.

Impact de la crise épidémique du Covid-19

Je vais maintenant m'intéresser à l'impact que la crise épidémique du Covid-19 a eu sur le rôle et les activités du contrôle de gestion. De manière générale, le ressenti du contrôle de gestion de SAREL a été que la charge de travail a augmenté considérablement alors que le temps de travail a été fortement réduit. En effet, des mesures comme le chômage partiel, l'obligation de poser des jours de récupération ou de congés, ont été prises afin de préserver les emplois. Le nombre de jours travaillés a ainsi été réduit de moitié sur certains mois. De plus, chez SAREL nous avons été touchés par un problème particulier : nous sous-traitons certaines tâches à un CAT (centre d'aide par le travail) de la région qui a dû complètement stopper son activité en raison de son personnel très sensible. La direction a donc dû réagir rapidement et trouver une solution alternative sans trop augmenter les coûts. Ainsi, il a été décidé qu'à partir du mois de juin, tous les employés administratifs iraient aider à la production deux jours par mois afin de réaliser les tâches normalement confiées au CAT. Cette décision a eu pour effet de diminuer encore plus notre temps de travail. Les employés du contrôle de gestion se sont sentis incompris par la direction générale qui, d'un côté, leur demandait plus d'analyse et d'information, et de l'autre, les obligeait à réduire leur temps de travail : « (...) on avait une charge de travail supérieure (pour la construction de nouveaux modèles) mais un temps de travail inférieur (avec les congés dans le but de réduire les coûts et le remplacement du CAT) » (Contrôleur de gestion industriel). En effet, la direction a estimé que le travail du contrôle de gestion a diminué proportionnellement au chiffre d'affaires et donc à la production, alors que c'est en fait presque le contraire qui s'est produit (Contrôleur de gestion industriel).

Une autre mesure qui a été mise en place suite au Covid-19 est le télétravail. Depuis la fin du mois de mars et jusqu'au mois de juin, le service du contrôle de gestion était en télétravail. Cela a été perçu comme un avantage, puisque ça nous a permis de continuer à travailler tout en évitant d'être exposé au virus. De plus, le télétravail a également réduit le

temps de transport au bénéfice du temps de travail : « *Nous avons eu la chance de faire du télétravail à temps plein durant toute la période de la crise. Le télétravail a permis d'être moins exposé aux risques du covid et ce fut également un gain de temps car pas besoin de se déplacer pour se rendre sur le lieu de travail.* » (Assistante Contrôle de Gestion). Cependant, cela a également entraîné des complications : nous travaillons avec des fichiers très volumineux et la connexion à distance a ralenti les flux informatiques ce qui a provoqué une perte de temps : « *Nous travaillons avec des fichiers assez volumineux et le temps d'exécution et de sauvegarde étaient plus longs à domicile. Nous avons quelques fois des difficultés avec le réseau.* » (Assistante Contrôle de Gestion).

Ce mode de travail a également permis le développement de certains outils digitaux, comme Teams par exemple, et l'amélioration de la communication digitale. En effet, dans une situation normale, les outils digitaux n'auraient pas connu ce « bond en avant », tout comme le télétravail qui a toujours été une option très peu utilisée dans notre entreprise : « *On a pu pousser les gens à l'utilisation des nouveaux outils digitaux : typiquement teams, je pense que hors covid ça aurait fait un gros flop alors que là ça marche bien. Je pense aussi qu'à l'avenir on va s'adapter plus facilement au télétravail.* » (Contrôleur de gestion du centre). Par conséquent, cette crise nous a appris à travailler différemment et même s'il y a eu quelques inconvénients techniques, le contrôle de gestion témoigne d'une expérience de télétravail plutôt positive : « *les difficultés ce n'était pas tant le télétravail, ça je ne pense pas que ça a été si gênant que ça parce qu'on a quand même bien avancé, on a bien travaillé avec teams, on ne s'est quand même pas trop mal adaptés* » (Contrôleur de gestion du centre).

Ces différents éléments témoignent donc de l'impact sur la forme du travail du contrôle de gestion. Nous allons maintenant nous intéresser à l'impact sur le fond.

Le principal impact qui s'est fait ressentir très vite est l'augmentation de la demande d'analyse par la direction. Plusieurs exemples illustrent ce constat. Premièrement, le reporting du chiffre d'affaires et des entrées de commande n'était plus assez détaillé. La direction était challengée par le groupe sur les retards en production et, par conséquent, il a fallu créer un nouveau reporting hebdomadaire plus détaillé. Deuxièmement, l'analyse mensuelle du compte de résultat est devenue plus fine et pointue puisque certaines corrélations ne se faisaient plus. Par exemple, les coûts liés à l'énergie sont, en temps normal, corrélé à la production mais dans cette période atypique, ce n'était plus le cas. Le même phénomène s'est

produit pour les coûts de maintenance. Enfin, l'augmentation s'est également fait ressentir sur les différentes projections demandées. Les contrôleurs se sont retrouvés à éditer trois à quatre rolling forecast différents par mois, avec des hypothèses différentes sur plus de dix dimensions (CA, coûts fixes, coûts variables, etc.), alors que généralement ce document est édité une fois par trimestre : « *On doit aussi faire une analyse spécifique de chaque ligne du P&L, plus fine, plus pointue en collaboration étroite avec les managers. (...) On doit faire beaucoup de simulations rapidement, on a 3 P&L différents par mois avec des hypothèses différentes sur le CA, les coûts fixes, les coûts variables. Et on ne peut pas simplement appliquer la même augmentation ou diminution partout, faut analyser tout en profondeur* » (Contrôleur de gestion industriel)

Ces différents éléments montrent à quel point les demandes de la direction ont augmenté la charge de travail du contrôle de gestion alors que son temps de travail a été diminué. Cette augmentation s'est donc faite au détriment d'autres projets comme, par exemple, la procédure de gestion des immobilisations pour ma part. Cette situation m'a amené à m'interroger et à interroger mes collègues vis-à-vis de l'impact sur nos relations avec la direction et les opérationnels.

Globalement, une principale constatation a été faite par tous les membres du contrôle de gestion. La crise du Covid-19 a eu pour effet de nous rapprocher de la direction, avec qui on a dû collaborer étroitement, et de nous éloigner des opérationnels, d'une part, puisqu'on avait moins le temps pour eux et d'autre part, parce qu'ils avaient moins le temps pour nous. En effet, dans cette période, ces derniers étaient focalisés sur l'opérationnel, en essayant de rattraper les retards, et n'avaient pas le temps pour les éléments financiers : « *La direction avait besoin de plus d'analyse, on a été beaucoup sollicité et donc on s'est rapproché d'elle et on avait moins de temps pour les opérationnels.* » (Contrôleur de gestion du centre)

Par ailleurs, le fait de ne pas être présent physiquement nous a encore plus éloigné des opérationnels. En effet, ils ne sont pas tous équipés d'un poste informatique, la communication a donc été très difficile. De plus, certains ont eu des difficultés à s'adapter aux nouvelles méthodes de travail. Pour le contrôleur de gestion du centre de distribution, cela a été particulièrement compliqué car son principal interlocuteur, le responsable des transports, ne travaille qu'avec du papier et n'aime pas échanger par téléphone, il est « de la vieille école » (Contrôleur de gestion du centre) et, puisqu'il part à la retraite en fin d'année, n'a pas voulu

modifier son mode de fonctionnement. Les opérationnels ont donc eu plus de mal à s'adapter, ce qui a rendu la collaboration avec le contrôle de gestion difficile. Ainsi, l'impact sur la relation a été fort puisque le lien entre les deux parties a été perdu et beaucoup de projets opérationnels en ont souffert. Ce phénomène ne s'est pas produit avec la direction qui, elle, est restée en permanence en contact avec le contrôle de gestion pour obtenir des informations de pilotage.

On peut donc en conclure que le principal impact que cette crise a eu sur les relations du contrôle de gestion est d'avoir favorisé la relation avec la direction au détriment de celle avec les opérationnels. Cela s'est produit assez naturellement puisqu'en cette période de crise, la direction a eu fortement besoin de s'appuyer sur les données financières et les experts permettant de les analyser alors que les opérationnels se sont détachés de ces données et se sont concentrés sur leur cœur de métier. Le contrôle de gestion a donc dû mettre de côté ses missions de conseil aux opérationnels afin de prioriser ses missions d'analyse et de surveillance pour la direction. Dans mon cas, la meilleure illustration de cette évolution repose sur l'arrêt de mon projet d'amélioration de la procédure des immobilisations et l'analyse plus poussée, sur demande de la direction, des commandes et du chiffre d'affaires.

Discussion

Nous allons à présent comparer cette étude de cas avec la littérature afin de déterminer quelles sont les idées qui correspondent à la situation chez SAREL et celles qui s'en éloignent.

Tout d'abord, la littérature tend à définir le contrôleur comme un business partner, proche des opérationnels. Pour cela, elle préconise une forte décentralisation du service. Nous retrouvons cette idée chez SAREL puisque l'équipe de contrôle de gestion est directement présente sur le site. De plus, ces dernières années les contrôleurs et les opérationnels travaillent beaucoup en collaboration sur des projets liés au business. L'exemple de la formalisation de la procédure relative aux immobilisations représente bien cette collaboration. Cependant, nous avons pu constater que cette dernière fonctionne bien uniquement lorsque tout va bien. En effet, quand la crise du Covid-19 est apparue, toute la relation construite au fil du temps avec les opérationnels a été chamboulée, à tel point que les contrôleurs n'avaient pratiquement plus aucun contact avec eux.

Ceci m'amène à discuter une autre idée de la littérature : Granlund et Lukka (1997) ont défini le contrôleur de gestion comme le membre de l'équipe de direction le plus proche des opérationnels mais, dans une situation de crise comme celle illustrée dans l'étude de cas, nous pouvons constater que, naturellement, le contrôle de gestion s'est fait évincer par la direction et les opérationnels qui ne communiquaient plus qu'entre eux, sans passer par les contrôleurs. Cette situation peut amener à s'interroger sur l'utilité même du contrôle de gestion mais par la suite on se rend compte que ce fonctionnement était en fait un fonctionnement en mode dégradé qui a permis de répondre à des problématiques de temps sur le court terme. Cependant, sur le long terme, et pour des problématiques de coûts, le contrôle de gestion a toujours son utilité.

Parallèlement, j'ai aussi pu constater que dans une telle période, la direction a tendance à avoir un plus grand besoin d'informations financières. Pour répondre à ce besoin, le contrôle de gestion a dû créer rapidement de nouveaux outils adaptés aux demandes de ses clients internes. Cet exemple rejoint la littérature (Morales, 2012 ; Lambert et Sponem, 2009 ; Järvenpää, 2007 ; Lambert et Morales, 2013) qui affirme que le travail du contrôleur

dépend des demandes de ses clients internes. En effet, dans l'étude de cas il apparaît assez clairement que les missions des contrôleurs sont modifiées car ils n'ont plus de demandes ou d'échanges avec les opérationnels mais par contre ils sont très sollicités par la direction.

Dans cette étude de cas, nous constatons aussi que peu importe la situation, que ce soit pour la formalisation d'une procédure ou dans le cas d'une crise, le contrôleur de gestion est toujours amené à jongler entre ses différents rôles : technique, surveillance, pédagogue, aide-conseil, partenaire, etc. Cependant, selon la situation, certains rôles peuvent être mis en avant au détriment d'autres. Par exemple, lors de la crise du Covid-19, les rôles de techniciens et surveillants ont été tellement sollicités que les rôles de partenaire et conseiller ont presque disparus durant cette période.

Enfin, à travers l'étude de cas, j'ai pu m'apercevoir que, même si beaucoup de missions ont été impactées par la crise épidémique, certaines tâches restent constantes de manière générale. La mission de production et fiabilisation des données est un bon exemple car elle reste primordiale peu importe la situation. De plus, même si les demandes et les priorités changent, l'étude de cas a montré que le contrôle de gestion reste toujours amené à construire des outils pertinents permettant de répondre aux demandes des clients internes. Il y a également une constante au niveau des compétences des contrôleurs. En effet, bien que lors de la période de crise la gestion du stress a été très sollicité, nous constatons également que les autres compétences comme la rigueur, le respect des délais, l'anticipation et l'adaptation n'ont pas été mises de côté pour autant.

Nous pouvons ainsi en conclure que, de manière générale, un bon contrôleur de gestion doit avoir deux profils, un profil financier et un profil partenaire, qui demandent certaines compétences techniques ou relationnelles. Lors d'un chamboulement des activités tel que la crise épidémique du Covid-19, les missions du contrôleur peuvent être modifier et il peut être amené à mettre son profil partenaire de côté afin de privilégier son profil financier. Cela s'explique par le fait que, en tant que fonction support, le travail du contrôle de gestion dépend des demandes de ses clients, et lors d'une période de crise, les opérationnels ne se préoccupe plus des enjeux financiers mais uniquement du business alors que la direction va fortement solliciter la finance.

Conclusion

Dans nos recherches littéraires, nous avons pu constater que plusieurs éléments, tels que le degré de centralisation, la culture de l'entreprise et la personnalité, peuvent faire varier le rôle et les missions du contrôle de gestion. Cependant, l'élément qui a le plus d'impact sur le travail du contrôleur est le client interne auquel il est face. Nous avons ainsi identifié deux principaux types de client interne, les stratégiques (la direction) et les opérationnels, et nous avons défini leur relation avec le contrôle de gestion. Ce travail nous a permis d'établir la place qu'occupe le contrôle de gestion dans une organisation : il est le membre de l'équipe de direction le plus proche des opérationnels (Granlund et Lukka, 1997). Cette position lui attribue différents devoirs et, par conséquent, différents rôles : un rôle technique, un rôle de surveillant, un rôle d'animateur-formateur, un rôle de communication, un rôle de partenaire et enfin un rôle de conseil. Pour exercer ces différents rôles, le contrôleur doit posséder certaines compétences telles que la rigueur, la précision, la fiabilité, la persévérance, la capacité d'observation, la curiosité, l'indépendance, la créativité, le respect des délais, la capacité à travailler en équipe, à communiquer et à convaincre, etc. La littérature nous a aussi montré que le contrôleur peut s'appuyer sur différents outils comme le budget, le rolling forecast, la méthode ABC, les outils de reporting, etc. Enfin, nous nous sommes rendu compte de l'importance de l'image du contrôleur de gestion.

Nous avons ensuite étudié le cas de la filiale SAREL du groupe international Schneider Electric. Après avoir présenté l'entreprise et le service financier, j'ai présenté la mission de formalisation et amélioration d'une procédure qui m'a été confiée au début de l'année 2020. Cependant, cette mission, tout comme mes autres missions et celles de mes collègues, ont été fortement impactées par l'apparition du Covid-19. Lorsque j'ai réalisé cela, j'ai donc décidé d'analyser cet impact car ça me semblait pertinent vis-à-vis de ma problématique, à savoir : comment le contrôleur de gestion jongle entre ses différents rôles au quotidien ?

Ainsi, à travers cette étude j'ai pu apporter une réponse à cette interrogation : le contrôleur de gestion incarne plusieurs rôles au quotidien car il s'adapte à la demande de ses clients internes. Par conséquent, il aura toujours besoin d'être « multifonctions » mais, selon les demandes, il devra jouer un rôle plus fortement que l'autre.

Bibliographie

- ❖ Bescos, P.-L., 2002. « Les enjeux actuels et les compétences futures des membres de la fonction gestion-finance », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 5, 5-28.
- ❖ Bollecker, M., Niglis, P., 2009. « L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion. » *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 15, 133–157.
- ❖ Demaret, J., 2018. « Les trajectoires de construction de légitimité ou de délégitimation des contrôleurs de gestion. » *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 24, 37–72.
- ❖ Ducrocq, C., Bironneau, L., Le Roy, B., Thenet, G., 2012. « Les compétences du contrôleur de gestion : des besoins autant humains que techniques. » *Revue Management et Avenir*, 36–57.
- ❖ Ennajem, C., 2019. « La construction de nouvelles relations entre contrôleur de gestion et managers opérationnels dans le contexte d'un contrôle de gestion décentralisé. » *Recherches en Sciences de Gestion*, 109–145.
- ❖ Fornerino, M., Godener, A., 2006. « Être contrôleur de gestion en France aujourd'hui : conseiller, adapter les outils... et surveiller. » *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 9, 187–208.
- ❖ Godener, A., Fornerino, M., 2005. « Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion. » *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 11, 121–140.
- ❖ Granlund, M., Lukka, K., 1997. « From Bean-Counters to Change Agents: The Finnish Management Accounting Culture in Transition », *LTA 3/97*, 213-255.
- ❖ Järvenpää, M., 2007. « Making Business Partners: A Case Study on how Management Accounting Culture was changed » *European Accounting Review*, 16, 99-142.

- ❖ Lambert, C., Morales, J., 2009. « Les pratiques occultes des contrôleurs de gestion : une étude ethnographique du « sale boulot » », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 12, 5-34.

- ❖ Lambert, C., Pezet, É., 2007. « Discipliner les autres et agir sur soi : la double vie du contrôleur de gestion » *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 10, 183-208.

- ❖ Lambert, C., Sponem, S., 2003. « Gouvernance d'entreprise et gestion du résultat. Les contrôleurs de gestion de l'autre côté du miroir. » Presented at the 24ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, pp. 1–20.

- ❖ Lambert, C., Sponem, S., 2009. « La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie. » *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 15, 113–144.

- ❖ Morales, J., 2013. « Le projet professionnel des contrôleurs de gestion : analyser des données pour aider les managers à prendre des décisions rationnelles ? » *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 19, 41–70.

- ❖ Morales, J., Lambert, C., 2013. « Dirty work and the construction of identity. An ethnographic study of management accounting practices. » *Accounting, Organizations and Society*, 38, 228–244.

- ❖ Sponem, S., Lambert, C., 2010. « Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget. Perception des DAF et des contrôleurs de gestion. » *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 16, 159–194.

- ❖ Villesèque-Dubus, F., 2007. « Le processus budgétaire comme processus d'interactions sociales : une approche par l'analyse de réseau social. » *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 10, 161–184.