



Année universitaire 2019-2020

Master 2 Contrôle de gestion

Ivana PERISIC

---

## CONTRÔLE DE GESTION AU SEIN DE LA FILIALE D'UN GRAND GROUPE

---

Tuteur professionnel : Matthieu QUENTIN

Tuteur universitaire : Thierry NOBRE

The logo for Cegelec features the word 'Cegelec' in a bold, black, sans-serif font. The letter 'e' is partially enclosed by a red circular arc.

Une société de **VINCI**   
ENERGIES

# SOMMAIRE

Introduction .....	1
I - CADRE THÉORIQUE .....	3
1. Le contrôle de gestion .....	3
1.1. Le contrôle de gestion dans les grands groupes .....	3
1.2. Le contrôle de gestion dans les PME .....	5
1.3. Les acteurs clés d'une PME.....	6
1.3.1. Le dirigeant .....	6
1.3.2. Le directeur administratif et financier .....	6
2. Le métier de contrôleur de gestion .....	8
2.1. Rôle et missions quotidiennes .....	8
2.2. L'étude sur les annonces d'offres d'emplois pour les contrôleurs de gestion .....	9
2.3. Le contrôleur de gestion dans les PME, filiales des grands groupes .....	10
3. Outils de contrôle de gestion dans les PME, filiales des grands groupes .....	14
3.1. La comptabilité analytique et les techniques de calcul de coûts.....	14
3.2. Les outils de pilotage .....	15
3.2.1. Le tableau de bord .....	15
3.2.2. Pratiques budgétaires et typologies.....	16
4. La gestion des relations siège - filiales .....	18
4.1. Rôle du siège.....	18
4.2. Contrôle des filiales dans les groupes de sociétés.....	19
4.3. Culture de centralisation ou de décentralisation.....	20
4.4. Le rôle de contrôleur de gestion dans les filiales décentralisées .....	21
II - CADRE EMPIRIQUE.....	22
5. Méthodologie.....	22
5.1. La méthodologie quantitative .....	22
5.2. La méthodologie d'interview .....	23
6. Vinci Energies France .....	25
6.1. Pyramide inversée vers la décentralisation .....	25

6.2. L'histoire du Cegelec Alsace .....	26
7. Contexte du stage auprès de l'entreprise Cegelec Alsace .....	28
7.1. Mission et tâches du responsable administratif et financier de l'entreprise Cegelec Alsace .....	28
7.1.1. Contrôle de gestion analytique .....	29
8. Les outils de contrôle de gestion dans l'entreprise Cegelec Alsace et les autres filiales de Vinci Energies .....	31
8.1. La comptabilité analytique .....	31
8.2. La procédure budgétaire .....	32
8.3. Budget .....	33
8.3.1. Les prévisions .....	34
8.3.2. Synthèse du budget .....	35
8.4. Suivi des affaires .....	36
8.4.1. Ouverture d'une affaire.....	37
8.4.2. Budget d'affaire .....	37
8.5. Suivi du budget de l'entreprise.....	38
8.6. Tableau de bord.....	39
8.7. Résultats trimestriels.....	40
9. Résultats et discussion.....	44
9.1. Analyse des résultats .....	44
9.1.1. Les pratiques communes et les divergences en matière de contrôle de gestion dans les différents groupes (l'analyse comparative des résultats obtenus avec Cegelec Alsace) .	44
9.1.2. Qu'est ce qui a changé et comment depuis le rattachement de Cegelec au groupe Vinci Energies ? .....	50
9.1.3. L'autonomie par rapport au groupe - point de vue du RAF et du chef d'entreprise.....	54
9.1.4. Le contrôle de gestion du RAF pour le dirigeant dans une entreprise sans contrôle du gestion formel.....	55
10. Conclusion.....	57
Bibliographie .....	59

## SOMMAIRE DES FIGURES ET TABLEAUX

Figure 1 - La mission du contrôleur de gestion .....	8
Figure 2 - Cegelec – de CDC à Vinci Energies .....	26
Figure 3 - Cegelec – de Cegelec SA à Cegelec Alsace .....	26
Figure 4 - Illustration de calcul des PRI, PRT et PV .....	35
Figure 5 - Illustration de calcul des résultats .....	42
Figure 6 - Illustration d'écart sur résultat .....	43
Figure 7 - Illustration de calcul des CR, perte et RS .....	43
Tableau 1 - La comparaison des filiales PME (Cegelec avec l'autre filiale participante du questionnaire) .....	49
Tableau 2 - La comparaison de deux groupes / les avantages et les inconvénients .....	50

# SOMMAIRE DES ANNEXES

- ANNEXE 1. Valeur d'échange.....60
- ANNEXE 2. Le compte instantané d'affaire.....63
- ANNEXE 3. TBM – tableau de bord synthétique.....64
- ANNEXE 4. TBM – situation commerciale et opérationnelle.....65
- ANNEXE 5. TBM – situation analytique.....66
- ANNEXE 6. TBM – situation financière société.....67
- ANNEXE 7. Résultat analytique.....68

## Remerciements

En premier lieu, je tiens à exprimer toute ma reconnaissance à Mr Thierry Nobre, professeur à l'Université de Strasbourg et directeur de ce mémoire, pour m'avoir guidée dans mon travail. Je le remercie tout particulièrement pour sa disponibilité et ses conseils

Je voudrais remercier tous les acteurs de la société Cegelec Strasbourg qui m'ont soutenue tout au long de mon stage et dans l'élaboration de ce mémoire. Je remercie tout particulièrement mon tuteur professionnel Mr Matthieu Quentin qui m'a fait découvrir le métier de responsable administratif et financier. Merci à Mr Philippe Schneider, dirigeant de l'entreprise Cegelec Strasbourg, pour sa disponibilité à répondre à mes questions lors de mes recherches.

Je souhaite particulièrement remercier mon amie Mme Nathalie Kellner pour sa précieuse aide à la relecture et à la correction de mon mémoire.

## Introduction

Chaque organisation humaine, quel que soit sa taille, quel que soit son activité, ne peut construire son avenir sans le contrôle. Même dans les petites et moyennes entreprises (PME), qui n'ont pas les moyens suffisants, ou dans des filiales des groupes, qui n'ont pas ce besoin d'avoir un service de contrôle de gestion, le contrôle n'en reste pas moins présent. Il est alors fait par les dirigeants, les chefs d'entreprises, ou par les services financiers et leur responsable.

Les managers des grands groupes sont confrontés à un dilemme : déléguer ou contrôler complètement la gestion des opérations. M.Goold et A.Campbell (2002) affirment que le partage des responsabilités doit être clair et en rapport avec les compétences de chacun.

De nombreuses sociétés dans un groupe sont les propriétaires des filiales mais aussi elles-mêmes filiales d'une maison mère. C'est le cas du groupe Vinci Energies, propriétaire de l'entreprise Cegelec Alsace, mais aussi filiale du groupe Vinci.

Roth (1996) et O'Donnell (2000) affirment que la relation entre le siège et sa filiale s'appuie sur les mécanismes de contrôle mis en œuvre par le siège pour gérer la filiale afin d'être assuré que les objectifs de sa filiale sont en lien avec ses propres objectifs.

La littérature distingue quatre types de relation entre le siège et sa filiale. Barlet (1986), Ghoshal (1991) et Gupta et Govindarajan (1991) affirment que la filiale est l'exécutant du siège. White et Poynter (1984) voient la filiale comme une entité indépendante. Gupta et Govindarajan (1991) affirment qu'elle est le contributeur du groupe, et finalement pour Birkinshaw (1996) la filiale est le mandat global.

Dans le but de maintenir le niveau d'autonomie des filiales, les maisons mères ne permettent pas la croissance de leurs filiales. De ce fait, les filiales fonctionnent comme des entités, PME, autonomes, qui s'appuient sur le soutien de leurs maison mères. Cela explique la relation entre Vinci Energies et sa filiale Cegelec Alsace. En fait, Cegelec Alsace a gardé le mode de fonctionnement d'une PME.

M.Goold et A.Campbell (2002) affirment que l'autonomie doit être donnée à chaque entité pour les tâches pour lesquelles ces entités possèdent les meilleures capacités.

Ils affirment alors que les actionnaires des filiales sont confrontés à un choix stratégique : se positionner comme les décideurs pour la vente ou l'achat de sociétés, ou bien avoir un impact dans le management des activités. Les changements d'actionnaires bien évidemment provoquent des mutations importantes dans le contrôle des filiales. Les chamboulements organisationnels et économiques entraînent une plus grande observation des dynamiques du contrôle. Dans ce mémoire, nous allons entre-autre étudier l'impact du changement de groupe sur le fonctionnement d'une entreprise.

Dans le cadre de ce mémoire nous allons mettre en lumière la problématique du contrôle de gestion dans une filiale d'un grand groupe qui n'a pas de service de contrôle de gestion ainsi que le niveau d'autonomie dont dispose la filiale par rapport à son groupe en ce qui concerne la gestion. Finalement nous allons faire la comparaison entre deux groupes, Qatari Diar qui était la maison mère de la société Cegelec Alsace avec la maison mère actuelle : Vinci Energies.

---

# I - CADRE THÉORIQUE

---

## 1. Le contrôle de gestion

A la fin des années 90, Merchant affirme que pour pouvoir mesurer la réalisation d'un objectif il suffit de faire le contrôle à partir des résultats comptables. Sans négliger le fait que l'information comptable est la base pour le contrôle de résultat, les recherches universitaires sur ce sujet ont mis en lumière les limites et les faiblesses de ce type de contrôle.

Déjà en 1972 Hopwood affirme que, si les performances sont mesurées comptablement, cela peut engendrer des conflits au sein de l'organisation entre les managers et ceux qui sont évalués. Les performances mesurées sur les données comptables négligent la valeur financière des immobilisations incorporelles, comme par exemple le goodwill et les recherches.

En 1995 Simon avait défini ce mode de contrôle comme "contrôle diagnostic".

Evidemment, le contrôle de gestion est présent dans toutes les phases de l'innovation : la phase de naissance, la réalisation et l'évaluation. Dans la phase de naissance du projet, le contrôle de gestion encourage les acteurs à se libérer l'esprit. Dans la phase de réalisation, le contrôle de gestion permet à l'entreprise d'être plus efficace. Finalement, dans la phase d'évaluation le contrôle de gestion est là pour évaluer le projet final.

### 1.1. Le contrôle de gestion dans les grands groupes

Le dilemme auquel sont confrontés tous les managers des grands groupes concerne le partage des tâches et des responsabilités avec les entités opérationnelles sous leur supervision. Il faut choisir entre déléguer ou contrôler complètement la gestion des opérations. Les maison-mères laissent une grande liberté aux filiales de taille réduite et renforcent leur contrôle avec la croissance des activités. Parfois, afin de maintenir le niveau d'autonomie des filiales, les maisons mères contiennent volontairement leur

taille. Il est préférable de dépasser le cadre de rapport de force entre une maison mère et ses filiales pour saisir l'enjeu de l'autonomie et du contrôle des sociétés des groupes.

La répartition des responsabilités ne peut jamais être fixe pour toutes les filiales d'un groupe. Les décideurs ne sont pas que les managers de la maison mère, mais aussi le directeur de la filiale. Les exercices du contrôle de gestion et les systèmes d'information sont des leviers essentiels pour définir l'autonomie des filiales.

Mis à part son rôle classique, qui est celui de "signal l'alarme", le contrôleur de gestion participe aussi à la clarification des responsabilités de chacun dans la filiale. Il permet aux acteurs de faire circuler des informations, surtout dans les grandes structures où certains acteurs ont des difficultés pour se positionner dans l'échange.

M.Goold et A.Campbell (2002) affirment que le partage des responsabilités doit être clair et en rapport avec les compétences de chacun. L'autonomie doit être donnée à chaque entité pour les tâches pour lesquelles ces entités possèdent les meilleures capacités : le contrôle aura pour objectif la création de valeur pour les actionnaires. Concrètement, dans les grands groupes, le contrôle de gestion est un outil des maisons mères pour évaluer la participation des filiales (maintenues sous la pression d'être vendues) dans le résultat final. Dans ce contexte là, dans les groupes, il y a toujours des personnes ou des groupes de décideurs dont le rôle est aussi de repérer les filiales avec une contribution négative.

Goold et Campbell (1987) ont proposé trois types de contrôles dans la relation maison mère-filiale : le contrôle financier, le contrôle stratégique et la planification stratégique. Dans le cas où le contrôle financier est présent, la maison mère participe pour valider les orientations prises par les filiales. Avec le contrôle stratégique, la maison mère définit le processus à suivre, néanmoins une grande autonomie est laissée aux filiales. Finalement, dans la situation de la planification stratégique, la maison mère participe aux orientations prises par les filiales.

Goold et Campbell (2002) affirment que les actionnaires des filiales sont confrontés à un choix stratégique : se positionner comme les décideurs pour la vente ou l'achat de sociétés, ou avoir un impact dans le management des activités. Les changements d'actionnaires bien évidemment provoquent des mutations importantes dans le contrôle

des filiales. Les chamboulements organisationnels et économiques entraînent une plus grande observation des dynamiques du contrôle.

De nombreuses sociétés dans le groupe sont les propriétaires des filiales mais aussi elles-mêmes sont filiales d'une maison mère. C'est le cas du groupe Vinci Energies, propriétaire de l'entreprise Cegelec Alsace, mais aussi filiale du groupe Vinci.

## 1.2. Le contrôle de gestion dans les PME

Au fil des années, les PME sont devenues le principal moteur économique dans la plupart des régions du monde. Les PME sont définies à partir de critères quantitatifs : le chiffre d'affaire, le nombre d'employés.

Julien (1987) a proposé cinq critères pour définir la PME :

- 1) Il a défini la taille de la PME par l'effectif ( $\leq 250$  en Europe,  $\leq 500$  Québec) et CA ( $\leq 50$  mil d'euros)
- 2) La centralisation de la gestion et des décisions revient au PDG qui est le seul maître à bord
- 3) La polyvalence des tâches et des salaires (les comptables font souvent les tâches des contrôleurs)
- 4) Les systèmes d'information internes et externes sont simples ou peu organisés
- 5) La stratégie est faite par le dirigeant, plutôt de façon intuitive

Le contrôle de gestion dans les PME a pour but de contrôler la réalisation des objectifs financiers, la réalisation des tâches déléguées par la direction ou par l'encadrement. Le rôle du contrôleur de gestion est le même dans les PME que dans les grandes entreprises. La pratique de la gestion est différente selon qu'il s'agisse d'une PME ou de grandes entreprises. La question qui se pose est celle du besoin, de la nécessité ou non d'un service de contrôle dans les PME, étant donné qu'il n'est pas si rare que la fonction du contrôleur soit confiée aux dirigeants, aux chefs d'entreprises ou aux responsables financiers.

Marchesnay (1995) met en lumière le rôle déterminant du chef d'entreprise dans la PME. Il affirme qu'un poste de contrôleur de gestion n'est donc pas forcément

nécessaire si la PME est dirigée par un chef d'entreprise. La visibilité du contrôle de gestion dans ce type de structure est alors très faible.

Fournier (1992) dit que la fonction du contrôleur de gestion est souvent confondue avec la fonction financière.

Le contrôle de gestion en PME n'a pas vocation à gérer le personnel en fonction de la stratégie de l'entreprise. Il s'agit plutôt de déterminer les prix et de suivre la santé financière de l'entreprise. Néanmoins, les chercheurs reconnaissent que certaines PME effectuent des contrôles plus complexes.

### **1.3. Les acteurs clés d'une PME**

Dans la littérature il existe deux acteurs stratégiques de la PME, le dirigeant et son expert-comptable. Avec l'accroissement du processus de contrôle de gestion, s'est ajouté aussi le directeur administratif et financier.

#### **1.3.1. Le dirigeant**

Fallery (1983) met en lumière la caractéristique essentielle de la PME : le rôle de son dirigeant. Il joue plusieurs rôles : le rôle de directeur, de manager, de gérant et de contrôleur. Mintzberg (1976) affirme que dans les PME, les décisions sont prises par les dirigeants, qui se basent sur leur expérience, leur intuition et leur jugement. De ce fait, le contrôle de gestion dans les PME, quand le dirigeant est aussi le propriétaire, est conditionné par le dirigeant et représente ses aspirations personnelles.

Torres (1999) affirme que le dirigeant, chef d'entreprise, est la colonne vertébrale de sa PME. Quéré (2003) constate que le dirigeant d'une PME est polyvalent et que c'est lui-même qui supervise ses employés. Torrès (2000) constate que dans la forte relation et la proximité qui existent entre le chef d'entreprise et les subordonnés, il n'existe aucun niveau hiérarchique. Il assume toutes les responsabilités.

#### **1.3.2. Le directeur administratif et financier**

Il y a très peu d'analyses sur le rôle du directeur administratif et financier en PME dans la littérature. Avec la croissance de la PME, au niveau de sa taille et de ses activités,

quand les outils de contrôle de gestion sont introduits, le besoin de recruter un directeur administratif et financier se fait alors ressentir. Il trouve sa place entre le dirigeant et l'expert-comptable. Pour qu'il puisse faire le contrôle de gestion, il doit gérer les mécanismes liés à la mise en place du contrôle de gestion dans ce contexte et être plus proche des opérationnels.

## 2. Le métier de contrôleur de gestion

Les travaux empiriques portent sur l'étude de la participation des contrôleurs de gestion dans la prise de décision. La théorie contractualiste part du principe que l'objectif principal d'un contrôleur de gestion est de surveiller les activités des collaborateurs et de contrôler leur coopération. Au contraire, les conventionnalistes se focalisent sur l'aide à la décision, où le contrôle est plutôt le pilotage et les missions du contrôleur sont de diriger et d'orienter les gestionnaires.

### 2.1. Rôle et missions quotidiennes

Le contrôleur de gestion contribue à la mise sous contrôle des activités et participe à la réalisation des objectifs fixés par l'entreprise. L'essence même de la mission du contrôleur de gestion est de faire le lien entre mesurer l'action, aider à la prévoir et la favoriser (voir Figure 1).

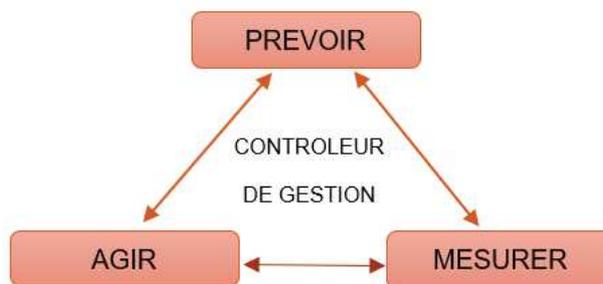


Figure 1 – La mission du contrôleur de gestion

Les missions et rôles attribués au contrôleur varient d'une entreprise à l'autre. Certains pointent néanmoins des impératifs :

- Reporting d'activité – le contrôleur de gestion est là pour former les opérationnels à l'élaboration des *reportings*, contrôler la fiabilité et analyser les données, suivre les résultats et aider les opérationnels à les utiliser comme outils de pilotage
- Budget, plan et prévision – le contrôleur de gestion aide la direction à construire un budget et à déterminer les actions prioritaires. Il collecte et consolide des

données historiques et prévisionnelles. Il contrôle la cohérence des objectifs budgets individuels (commercial, investissements) entre eux et présente le budget.

- Coûts et marges – le contrôleur de gestion aide à choisir la méthode pour le calcul d'un coût (coût partiel ou complet). Il fait la répartition des coûts indirects, analyse les écarts entre coûts réels et prévisionnels. Il calcule les coûts, les marges et aide à décider quel produit pousser à la vente. Il calcule la rentabilité.
- Études spécifiques et processus – action à partir des résultats obtenus, simulation de changement, proposition des actions correctives, benchmark interne et/ou externe, conduite de changement. Dans les entreprises qui dépassent 160 millions de chiffre d'affaires, ces études représentent 25% des temps de missions, contre 15% dans les plus petites entreprises.

## 2.2.L'étude sur les annonces d'offres d'emplois pour les contrôleurs de gestion

Les chercheurs, dirigés par Marc Bollecker, doctorant à l'Université à Nancy, ont fait une étude sur les annonces d'offres d'emplois pour les contrôleurs de gestion. L'échantillon était constitué pour 47% d'entreprises de moins de 1000 personnes, considérées comme petites et moyennes entreprises et pour 53% de grandes entreprises (effectif supérieur à 1000 personnes). La majorité des entreprises appartenaient au secteur industriel. Les résultats montrent que les différentes tâches peuvent être regroupées en trois types d'activités :

- ✓ L'activité d'utilisation du système de contrôle de gestion (55% des offres d'emploi),
- ✓ La deuxième activité est plus évaluée, il s'agit de conception, d'architecture et d'audits du système (44% des annonces concernent des tâches d'architecture du système et 8% d'audit de la fonction).
- ✓ Finalement, la troisième activité est polyvalente et correspond à des missions comme la gestion de la trésorerie, le suivi de la comptabilité, la fiscalité, les relations avec les partenaires financiers de l'entreprise.

Néanmoins, les résultats doivent être pris avec réserve, étant donné qu'il peut y avoir une différence entre ce qui est mentionné dans l'offre d'emploi et la pratique (Nobre, 1998).

Parmi les annonces, 43% étaient pour un poste de contrôleur de gestion dans les filiales, 35% dans les entreprises indépendantes et 22% dans les groupes.

La nature des activités exercées par le contrôleur de gestion dépend de l'accroissement de la taille de l'organisation. Dans les grandes entreprises, les activités polyvalentes sont moins requises. Les missions des contrôleurs de gestion varient selon les organisations et au sein de la même organisation (Lambert, 2005 ; Lambert et Sponem, 2012 ; Morales, 2009).

Les contrôleurs du siège sont ceux à qui les contrôleurs des filiales doivent envoyer le *reporting*. Ils sont amenés à poser des questions concernant des écarts éventuels par rapport au budget. Dans les petites entreprises, comme dans les PME, le contrôleur du siège est souvent aussi le contrôleur de la filiale.

### 2.3. Le contrôleur de gestion dans les PME, filiales des grands groupes

Le contrôleur de gestion dans les filiales PME fait partie de l'équipe de direction. Dans la plupart des cas, il a le statut de cadre. Il dépend directement du chef d'entreprise ou du directeur du groupe.

Compte tenu de la taille de la PME, la littérature distingue trois profils de contrôleurs de gestion dans le PME :

- ✓ Les atypiques, dans les entreprises de moins de 100 personnes et où le chef d'entreprise fait le contrôle de gestion
- ✓ Les comptables, dans les entreprises entre 100 et 250 personnes, où les contrôleurs ont de l'expérience en comptabilité
- ✓ Les spécialistes, dans les entreprises qui comptent un effectif supérieur à 250 personnes. Les contrôleurs de gestion expérimentés travaillent dans les grandes structures.

Chiapello (1990) a défini les trois principaux rôles du contrôleur de gestion dans une PME : le technicien, le consultant et le conseiller. Les deux derniers négligent la fonction technique en donnant la primauté au conseil.

Chiapello propose alors les missions suivantes pour le contrôleur de gestion dans une PME : conseil et aide, supervision technique du fonctionnement des outils, analyse des coûts de performance, incitation des opérationnels à penser au futur et diagnostic des besoins et création d'outils.

Le calcul des coûts est la tâche de base d'un contrôleur de gestion. Parmi toutes les méthodes utilisées pour le calcul de coûts, dans les PME la place principale est pour la méthode de coûts complets.

En fonction du calcul des coûts et de la fixation des prix, la littérature fait la différence entre les deux types de PME

- PME orientées vers les clients => la production est à la commande du client. Le calcul de coût se fait par coût complet. Les prix sont définis en ajoutant la marge sur le coût de revient.
- PME hybrides => les produits sont définis par les clients mais aussi par l'entreprise. Le calcul de coût est le coût complet avec le *direct-costing*.

Les missions principales du contrôleur de gestion dans les PME sont le calcul des coûts et la détermination du prix. Le contrôle est plutôt informel, les objectifs sont fixés de façon orale. Des systèmes formels se font à la suite de crises. La prise de décision est entre les mains du dirigeant ou d'un directeur financier. Les méthodes de contrôle vont être plus ou moins sophistiquées selon la stratégie adoptée (différenciation, domination par les coûts, internationalisation...). Le dirigeant fixe les buts et plus la stratégie est offensive, plus le contrôle de gestion est développé.

Le contrôleur de gestion d'une PME, filiale, peut se retrouver dans la situation du double rattachement, soit au responsable opérationnel de l'unité, soit au responsable du contrôle de gestion du groupe, car lorsqu'il y a décentralisation du contrôle il y a également un contrôleur du siège qui surveille les filiales.

Le degré d'implication des contrôleurs dans la prise de décision est lié notamment à la taille d'entreprise. L'accroissement de la taille des organisations augmente le besoin de la planification et du contrôle. Dans les petites et moyennes entreprises (PME) les

contrôleurs participent davantage à la prise de décision, bien plus que dans les grandes structures où les contrôleurs réalisent ce qui a déjà été décidé. Dans les filiales, les contrôleurs de gestion sont amenés à participer au processus de planification et de suivi de réalisation, d'élaboration du *reporting*, de calcul de coût de revient. Les contrôleurs de gestion dans les filiales des grands groupes sont moins orientés vers la polyvalence des tâches.

Les contrôleurs de gestion sont légitimement imposés par les maisons mères aux dirigeants locaux et nommés pour vérifier si l'usage des ressources est adapté. Les connaissances et aptitudes des contrôleurs de gestion ne sont jamais remises en cause quand ils occupent des postes dans des secteurs d'activités différents.

Au niveau du siège, pour un contrôleur, les interlocuteurs sont tous ceux qui peuvent lui communiquer des chiffres et des indicateurs. Les outils sont les bases de données, les systèmes d'informations et les tableurs. Au siège de l'entreprise, dans un grand groupe, le contrôleur est plutôt le "conseiller", le "Business Partner". Il privilégie les dirigeants comme interlocuteurs pour prévoir des scénarios avec les outils de simulation.

La littérature spécialisée fait la différence entre les trois profils de contrôleurs de gestion dans les groupes : profil groupe, profil marché et profil métier des contrôleurs de gestion.

- Contrôleurs groupe => ils sont amenés à travailler dans les différentes filiales d'un même groupe. Ils sont très mobiles entre les filiales et sont très loyaux envers le groupe. Ils disposent de compétences relationnelles et de compétences techniques transposables d'une société du groupe à une autre, ce qui leur permet la coordination des filiales entre elles. En cas de cession, les contrôleurs sont mobilisés en priorité sur d'autres postes de contrôleurs ou de management au sein du groupe.
- Contrôleurs marché => leur mobilité professionnelle se réduit à une filiale ou à un nombre restreint de filiales dans un secteur d'activité. Les domaines du contrôle sont le marketing, la logistique etc. Ils se caractérisent par l'absence de spécialisation en finance d'entreprise. En cas de cession de la filiale, ils restent liés à la société vendue.

- Contrôleurs métier => ils se caractérisent par leur mobilité entre les différents groupes. Avec une formation très pointue en finance d'entreprise, ils occupent les postes de contrôleurs de gestion, de responsable administratif et financier (RAF) et d'auditeurs. Ils sont susceptibles de sortir de l'entreprise sans attendre la promotion interne afin de poursuivre leur carrière. Cependant, s'ils restent, ils seront promus pour le poste de contrôleur de profil marché ou groupe.

Même en l'absence de la nécessité pour la coordination opérationnelle entre la maison mère et sa filiale, la circulation des informations financières doit être absolument assurée. Il est possible aussi que la maison mère nomme le responsable financier avec autorité.

### 3. Outils de contrôle de gestion dans les PME, filiales des grands groupes

Les systèmes de contrôle de gestion, avec les outils comme la comptabilité générale, le budget, les tableaux de bord, représentent une des places principales dans l'organisation. Ils permettent la mise en œuvre de la stratégie et garantissent la maîtrise des coûts.

Marginson, Ogden et Frow (2005) analysent le contraste entre l'innovation (ouverte vers l'expérimentation et qui s'appuie sur les changements et la prise de risques) et d'autre côté le budget qui s'appuie sur la stabilité. Néanmoins, Lorino affirme en 2006 que le contrôle de gestion conduit les acteurs dans le processus de l'innovation afin de proposer aux clients la valeur attendue.

Rowe, Fernandez et Picory (1994) distinguent trois types d'outils de contrôle de gestion dans une PME :

- Les outils de prévision, réalisés par les plans stratégiques et par le budget,
- Les outils de suivi, qui figurent dans les tableaux de bord,
- Les outils d'analyse, matérialisés par la comptabilité analytique.

#### 3.1. La comptabilité analytique et les techniques de calcul de coûts

Dans la comptabilité analytique, une des tâches de base est le calcul de coûts. D'après l'étude de Nobre (2001) la méthode de coûts complets est principalement utilisée dans les PME, elle a pour but la fixation des prix et le calcul de la marge.

La littérature mentionne trois méthodes pour calculer le coût de production. La plus utilisée consiste à ajouter une marge au coût de revient, peu importe le type de coût de revient utilisé. La suivante propose de s'aligner sur les prix pratiqués sur le marché. La dernière affirme qu'il faut valoriser un élément de charge prédominant dans le coût de revient, et appliquer un taux de structure permettant d'intégrer les autres charges et la marge.

## 3.2. Les outils de pilotage

Les outils de pilotage utilisés dans les PME sont : les tableaux de bord, la définition des objectifs (individuels et collectifs), l'analyse d'écart, la procédure budgétaire, le résultat intermédiaire. L'utilisation et la fréquence de ces outils dépend de la taille d'organisation et du niveau de décentralisation par rapport la maison mère.

Les entreprises qui comptent entre 50 et 100 salariés utilisent très peu les outils de pilotage et les résultats intermédiaires sont calculés soit trimestriellement soit semestriellement.

Les entreprises de plus de 100 personnes utilisent les outils de pilotage et les résultats intermédiaires sont calculés mensuellement.

### 3.2.1. Le tableau de bord

Les tableaux de bord dans les PME sont souvent limités à des aspects financiers. Il s'agit essentiellement de faire le contrôle de la santé financière de l'entreprise. Les résultats sont suivis et mis à jour mensuellement.

Le tableau de bord est l'outil le plus utilisé pour évaluer la performance dans les entreprises de toute taille. Une définition donnée par Bouquin en 2001 dit que "le tableau de bord est un instrument d'action dans lequel un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) sont intégrés pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions".<sup>1</sup>

Le tableau de bord est principalement l'outil d'aide au pilotage des unités décentralisées. Grâce à cet outil le siège peut suivre les objectifs fixés au travers des indicateurs. Cependant le choix des indicateurs pose des difficultés à leurs créateurs ainsi qu'aux utilisateurs finaux : les managers du siège soit la direction générale.

---

<sup>1</sup> Bouquin H. (2001), Le contrôle de gestion, Presses Universitaires de France, Paris, 5ème éd., pp. 397-398

Les tableaux de bord dans les filiales sont plus détaillés, décentralisés. Parmi tous les éléments financiers, ils montrent aussi les indicateurs non-financiers comme les objectifs à atteindre.

Les tableaux de bords dans les filiales ont deux rôles. Le premier est *reporting*, soit fournir des résultats de l'entreprise à la direction. Le second est de suivre des objectifs stratégiques.

### 3.2.2. Pratiques budgétaires et typologies

En analysant les travaux sur les pratiques budgétaires, la littérature fait la différence entre quatre typologies qui expliquent les pratiques budgétaires.

1. Le budget pour évaluer des managers en utilisant des données comptables et budgétaires (Hopwood, 1972). Il existe trois types de pratiques budgétaires :
  - Le budget *constrained* (BC) => l'évaluation sur le court terme grâce au budget
  - Le profit *conscious* (PC) => l'évaluation sur le long terme, sur la capacité des managers à avoir une gestion efficace, avec une utilisation flexible du budget
  - Le *nonaccounting* (NA) => le budget a un rôle non significatif dans l'évaluation
2. Le budget avec ses objectifs à atteindre, le niveau de participation des managers est significatif (Merchant, 1981). Il dépend de la taille de l'organisation. La différence existe entre deux stratégies de contrôle budgétaire :
  - Contrôle budgétaire administratif => caractéristique pour les grandes entreprises, avec la participation des managers, forte communication formelle et les objectifs à atteindre.
  - Contrôle budgétaire interpersonnel => caractéristique des petites structures, où l'accent porte sur la supervision directe
3. Le budget créé par la forte implication des managers et en lien avec le plan d'action. L'accent porte sur la nécessité de l'évaluation budgétaire (Simons, 1995). Le contrôle du budget est interactif, caractérisé par :
  - L'implication des managers dans le processus budgétaire

- Le fort lien entre le budget et plan d'actions
  - La construction du système bottom-up et forte application des opérationnels
  - Nombreuses re-prévisions en cours d'année
4. Le budget dont les tolérances aux écarts sont définies, les résultats : le sujet de discussion et forte insistance sur l'atteinte des objectifs (Van Der Stede, 2001)

En 2006, Bouquin fait la différence entre les trois phases du processus budgétaire : la finalisation, qui a lieu avant l'action, le pilotage (pendant l'action), et après l'action la phase de la post-évaluation.

Dans le processus budgétaire, dans le pilotage du budget, les contrôleurs de gestion assument le suivi des écarts, le niveau de révisions et l'existence de réestimation budgétaire. Dans ce contexte, les managers peuvent s'appuyer sur les contrôleurs pour que des écarts entre les réalisations et les prévisions significatives n'apparaissent pas. Dans le cas où les écarts existent, les contrôleurs de gestions les imputent aux responsables concernés.

Le budget peut nous servir pour évaluer les activités, mais aussi pour attribuer des primes aux responsables par rapport au résultat.

## 4. La gestion des relations siège - filiales

Roth (1996) et O'Donnell (2000) affirment que la relation entre le siège et sa filiale repose sur les mécanismes de contrôle mis en œuvre par le siège pour gérer la filiale afin d'être assuré que les objectifs de sa filiale sont en lien avec ses propres objectifs.

A partir des recherches, qui traitent de la relation entre le siège et sa filiale, la littérature propose quatre types de relation :

- Filiale en tant qu'exécutant du siège. La filiale ne fait que la commercialisation ou la production des produits de la maison-mère pour le marché local. La filiale est complètement dépendante du siège ou des autres filiales (Gupta et Govindarajan, 1991), avec le marché qui n'est pas stratégiquement important (Barlet et Ghoshal, 1986, 1991),
- Filiale comme entité indépendante. Elle dispose de capacités et de ressources mais est sur le marché très peu importante (White et Poynter, 1984),
- Filiale comme contributeur du groupe, où la maison-mère et sa filiale opèrent en tant que partenaires avec pour but le développement. La filiale transmet des connaissances aux autres filiales en acquérant en même temps des connaissances du reste du groupe (Gupta et Govindarajan, 1991),
- Filiale comme mandat global qui porte des connaissances au reste du groupe, mais reçoit très peu (Birkinshaw, 1996).

### 4.1. Rôle du siège

Dans le cas des groupes de sociétés, les maisons mères utilisent le contrôle de gestion pour évaluer le rendement des investissements consentis auprès de la filiale.

Un siège social fort cherche à conserver son pouvoir en favorisant le contrôle de gestion de ses filiales qui sont plus orientées vers la production des chiffres que vers l'analyse des résultats. La responsable du contrôle de gestion, ou celui qui endosse la fonction, a un minimum d'autonomie par rapport au siège.

"Une question centrale pour les gestionnaires de groupes consiste à choisir entre déléguer largement ou au contraire contrôler étroitement les opérations des filiales" <sup>2</sup>. Cette question nous présente la problématique principale de la gestion, et bien évidemment il n'est pas facile de proposer une réponse simple.

Goold & Campbell (1993) ont défini les deux positions extrêmes du contrôle des filiales par la maison mère :

- Planification stratégique avec la grande implication dans la définition des stratégies de la filiale
- Contrôle financier avec pour but de suivre des indicateurs et objectifs à court-terme afin d'évaluer la performance de la filiale qui est, dans ce cas, l'entité décentralisée.

## 4.2. Contrôle des filiales dans les groupes de sociétés

Les dirigeants de filiale sont les acteurs principaux avec le "pouvoir" de s'opposer aux initiatives des maisons mère. "Les dirigeants de filiales disposent toujours d'une marge de manœuvre et s'expriment volontiers sur les éléments qui doivent, selon eux, participer à leur évaluation" <sup>3</sup>. Ça veut dire que quelquefois, la façon de faire le contrôle de gestion et ses outils dans les filiales ne sont pas toujours le reflet exact de ceux indiqués par la maison mère.

Les maisons mères fournissent des outils de gestion et des indicateurs aux contrôleurs dans le cadre d'autonomisation des filiales. Les maisons mères adaptent leur *reporting* en fonction des caractéristiques et priorités de leurs filiales. Elles peuvent communiquer préalablement à la direction des filiales, certains indicateurs qui seront tout particulièrement analysés, comme par exemple le besoin de fond de roulement (BFR), chiffre d'affaire, le résultat net avant les impôts (EBIT) etc. Afin de porter à

---

<sup>2</sup> François-Régis Puyou, "Causes, outils et conséquences de l'hétérogénéité du contrôle des filiales dans les groupes de sociétés", *Revue Comptabilité - Contrôle - Audit* 2017/2 (Tome 23), p. 63-83. (Goold et Campbell, 2002)

<sup>3</sup> François-Régis Puyou, "Causes, outils et conséquences de l'hétérogénéité du contrôle des filiales dans les groupes de sociétés", *Revue Comptabilité - Contrôle - Audit* 2017/2 (Tome 23), p. 63-83. (Boussard, 2001)

l'attention des dirigeants et d'orienter leurs actions sur les priorités, certaines maisons-mères affichent dans le processus de *reporting*, des clarifications pour les indicateurs qui seront plus surveillés.

Les maisons mères vont plutôt laisser une liberté aux filiales de taille réduite et renforcer le contrôle en cas de croissance d'activité.

Dans le cas de l'intégration d'une nouvelle filiale, le groupe déploie de nouveaux outils et de nouvelles procédures du contrôle de gestion. Afin d'assurer la bonne consolidation des comptes dans leurs nouvelles filiales, la maison mère s'adresse au contrôleur de gestion qui va faire le retraitement des informations financières.

Il n'est pas rare que la maison mère fasse un transfert de personnel vers la filiale. Cela touche particulièrement le secteur du contrôle de gestion ou les responsables administratifs et financiers, pendant l'acquisition, afin de réduire les incertitudes des dirigeants. Même en dehors de ce contexte d'acquisition, les managers des maisons mères saisissent l'opportunité de prendre en main une filiale.

### 4.3. Culture de centralisation ou de décentralisation

La maison mère fait l'équilibre entre centralisation et décentralisation en s'appuyant pour cela sur le contrôle de gestion. Child (1972) a considéré que le contrôleur de gestion est l'outil de décentralisation.

Dans une entreprise centralisée, le contrôle de gestion a bien davantage pour but de "remonter" des chiffres vers la société mère, que d'être au service du management local situé dans la filiale. Au contraire, dans une entreprise décentralisée le contrôle se fait "sur le terrain" avec beaucoup plus de responsabilité pour la filiale. L'impact de la maison mère y est moins grand.

Dans les systèmes de contrôle de gestion décentralisés, la communication est nécessaire pour adopter les comportements et les prises de décision adéquates (Van der Ghinst, 1995).

"Les recommandations pour trouver un point d'équilibre entre centralisation et décentralisation tiennent alors compte de la nature stratégique ou opérationnelle des

responsabilités déléguées, du portefeuille d'activités plutôt diversifié ou spécialisé, de la nature mesurable ou non des objectifs poursuivis etc..."<sup>4</sup>

#### 4.4. Le rôle de contrôleur de gestion dans les filiales décentralisées

Dans le cadre d'un contrôle de gestion dans le contexte d'une décentralisation, la littérature distingue trois types de contrôleurs : conseiller, médiateur et animateur.

- Contrôleur de gestion conseiller => comme l'assistant dans les relations entre les différents acteurs, il est là pour les former et expliquer la base de données.
- Contrôleur de gestion médiateur => comme défini dans la littérature, il fournit des chiffres et des informations dans le but de justifier les choix de la direction. D'autre part il remet en question les raisonnements et les convictions des décideurs
- Contrôleur de gestion animateur => il œuvre pour l'amélioration de la qualité des relations internes entre le personnel opérationnel et fonctionnel.

Dans un environnement avec des changements de marchés, de technologies, le rôle du contrôleur de gestion a évolué du rôle technique vers l'interface auprès de la direction et des responsables.

Dans le cas d'une décentralisation des unités opérationnelles, pour que le contrôle de gestion soit efficace, il faut que la relation pédagogique entre le responsable du contrôle de gestion et le responsable opérationnel, existe (Durand, 2006). Le contrôle de gestion a un rôle de synchronisation dans la décentralisation et crée le lien social dans la société. Les managers font un auto-contrôle dans la gestion décentralisée. Néanmoins, cela n'exclue pas les contrôleurs qui sont là pour analyser leurs fiches d'activités et instaurer un dialogue régulier avec leurs responsables hiérarchiques.

---

<sup>4</sup> François-Régis Puyou, "Causes, outils et conséquences de l'hétérogénéité du contrôle des filiales dans les groupes de sociétés", *Revue Comptabilité - Contrôle – Audit* 2017/2 (Tome 23), p. 63-83. Ouchi, 1980

---

## II - CADRE EMPIRIQUE

---

### 5. Méthodologie

#### 5.1. La méthodologie quantitative

La méthodologie quantitative est retenue afin d'identifier les pratiques communes et les divergences en matière de contrôle de gestion dans les différents groupes. La technique de collecte de données est faite par le questionnaire, via Google Forms, auprès des employés dans les filiales de grands groupes. La plupart des participants sont des étudiants de Master 2 en contrôle de gestion, en alternance au sein des filiales. Les questions posées sont :

1. Quel est le secteur d'activité de votre entreprise ?
2. De combien de salariés le groupe est-il composé ?
3. De combien de salariés la filiale est-elle composée ?
4. Quel poste occupez-vous ?
5. Existe-t-il un service de contrôle de gestion dans votre entreprise ?
6. Si non, qui fait le contrôle de gestion ?
7. Comment est organisé le contrôle de gestion ?
8. Sur une échelle de 1 à 10, à combien estimez-vous le degré de centralisation/décentralisation de la fonction contrôle de gestion ?
9. Qui définit l'objet stratégique au sein de votre entreprise ?
10. Qui définit les indicateurs à remonter au groupe ?
11. Quels sont les indicateurs remontés vers la maison mère ?
12. Les outils sont-ils les mêmes pour toutes les filiales ?
13. Quels types de *reporting* sont mis en place et à quelle fréquence sont-ils remontés vers le groupe ?
14. Quels sont les autres types de *reporting* et leur fréquence ?
15. Est-ce que les méthodes de calculs des coûts sont identiques pour toutes les filiales ?

Les résultats de ce questionnaire sont analysés dans la partie 9 (9.1.1).

## 5.2. La méthodologie d'interview

Nous devions par ailleurs préparer un questionnaire, notre interview, base de notre entretien avec les responsables de l'entreprise Cegelec : Mr Philippe Schneider, chef d'entreprise et Mr Matthieu Quentin, responsable administratif et financier. L'interview avec le chef d'entreprise avait pour but de comparer le fonctionnement de l'entreprise avant, quand elle ne faisait pas partie du groupe Vinci Energies, avec la situation actuelle. Notre sujet d'étude est la relation et l'indépendance des filiales des groupes. C'est dans ce contexte que nous étudions l'autonomie de Cegelec, en tant que filiale par rapport au groupe Vinci Energies. Au sein de l'entreprise Cegelec Alsace, comme dans toutes les autres filiales du groupe Vinci Energies, il n'y a pas de service de contrôle de gestion. Notre discussion avec la direction et tout particulièrement avec nos deux interlocuteurs avait pour but d'identifier si le besoin d'au moins un contrôleur de gestion existait. La discussion avec Mr Schneider a duré 1h30 et l'entretien avec Mr Quentin 40 min. Les deux interviews ont été enregistrées.

Mr Schneider est employé de Cegelec depuis 1989 et a donc connu le changement de groupe. Notre échange a de ce fait porté, dans un premier temps, sur la différence de fonctionnement entre les deux groupes, puis sur le rôle du contrôleur de gestion et enfin sur la question de l'autonomie par rapport au groupe. Nous avons donc posé les questions suivantes :

1. Quelles étaient les raisons pour faire partie du groupe Vinci Energies France ?
2. Qu'est ce qui a changé depuis que Cegelec est rattaché au groupe Vinci Energies (les avantages, les inconvénients) ?
3. Comment était exercé le contrôle de gestion auparavant ?
4. Quels sont selon vous les rôles principaux d'un contrôleur de gestion ?
5. Pensez-vous qu'un poste de contrôleur de gestion est important au sein de votre structure ?
6. Selon vous le contrôleur de gestion peut-il être indépendant du groupe et pourquoi ?

7. De quelle autonomie par rapport au groupe Vinci Energies France disposez-vous en ce qui concerne la prise de décision ?

Avec Mr Quentin nous avons évoqué ses tâches quotidiennes, mais aussi celles d'un contrôleur de gestion. Puis nous avons abordé le sujet de l'autonomie par rapport au groupe. Mr Quentin est employé de Cegelec depuis l'année dernière (création de la société Cegelec Alsace). Etant donné qu'il a changé de filiale mais pas de groupe en arrivant à Cegelec, nous avons parlé des différences de fonctionnement entre les filiales. Nous avons donc posé les questions suivantes :

1. Qu'est-ce selon vous que le contrôle de gestion ?
2. Quels sont, selon vous, les rôles principaux d'un contrôleur de gestion ?
3. Pensez-vous qu'un poste de contrôleur de gestion est important au sein de votre structure ?
4. Selon vous le contrôleur de gestion peut-il être indépendant du groupe et pourquoi ?
5. De quelle autonomie par rapport au groupe Vinci Energies France disposez-vous en ce qui concerne la prise de décision ?

Les résultats de ces questionnaires sont analysés dans la partie 9 (9.1.2 – 9.1.4).

## 6. Vinci Energies France

Présent dans 120 pays dans le monde, avec 222 397 collaborateurs, le chiffre d'affaires de Vinci Energies était en 2019 de 48,1 milliards €. Les salariés du groupe sont son actionnaire majoritaire, détenant 12% de son capital. En France, le groupe a deux branches, la concession et la branche contracting. La branche contracting réunit un ensemble sans équivalent d'expertises dans les métiers des énergies et des technologies de l'information, des travaux routiers et ferroviaires, du bâtiment et des travaux publics. Avec plus de 3 100 entités et près de 200 000 collaborateurs dans une centaine de pays, VINCI Energies, Eurovia et VINCI Construction sont des leaders mondiaux dans leurs secteurs et réalisent chaque année plus de 290 000 chantiers.

### 6.1. Pyramide inversée vers la décentralisation

Mr Xavier Huillard, PDG du groupe VINCI, a mis en œuvre le principe de la "pyramide inversée" avec la logique de décentralisation. Le groupe VINCI présente un réseau d'environ 3 000 PME, avec un flux d'acquisition assez permanent. Pour chaque projet d'acquisition, et ce peu importe de taille de l'entreprise, Mr Huillard est l'arbitre pour juger de la correspondance avec le modèle économique, octroyé par le groupe VINCI. Chaque filiale a, à sa tête, un véritable chef d'entreprise. La taille des entités varie selon l'expertise qu'elles ont à mobiliser. Dans ce type d'environnement aussi décentralisé, la chaîne hiérarchique assure le véritable contrôle de gestion.

Vinci Energies France, spécialisée dans l'ingénierie électrique, est la division dans laquelle la décentralisation a été poussée le plus loin. Vinci Energies France est composé d'environ 1 300 filiales, dont chacune représente un chiffre d'affaire moyen de 6 millions €.

## 6.2. L'histoire du Cegelec Alsace

Nous avons évoqué avec Mr Schneider, le dirigeant et le chef d'entreprise Cegelec Alsace, l'histoire de Cegelec. En 2010, l'entreprise Cegelec rejoint VINCI Energies et apporte ainsi son expertise en automatismes, instrumentation et contrôle, génie climatique et électrique. Avant, Cegelec était une société indépendante qui n'était pas cotée en bourse.

Le parcours de la société Cegelec du CDC à la filiale du groupe Vinci Energies, ainsi que de Cegelec SA à Cegelec Alsace est affiché ci-dessous.

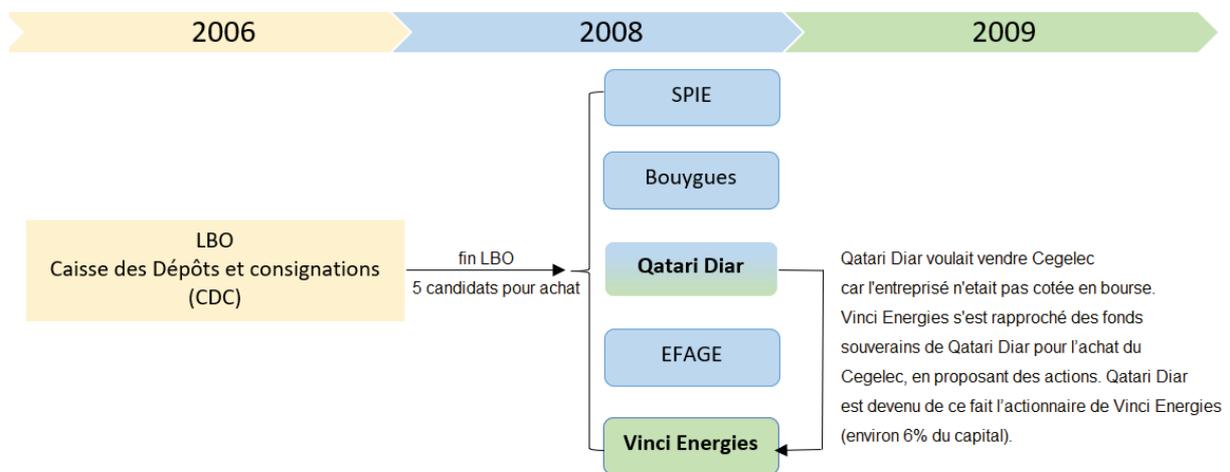


Figure 2 - Cegelec – de CDC à Vinci Energies

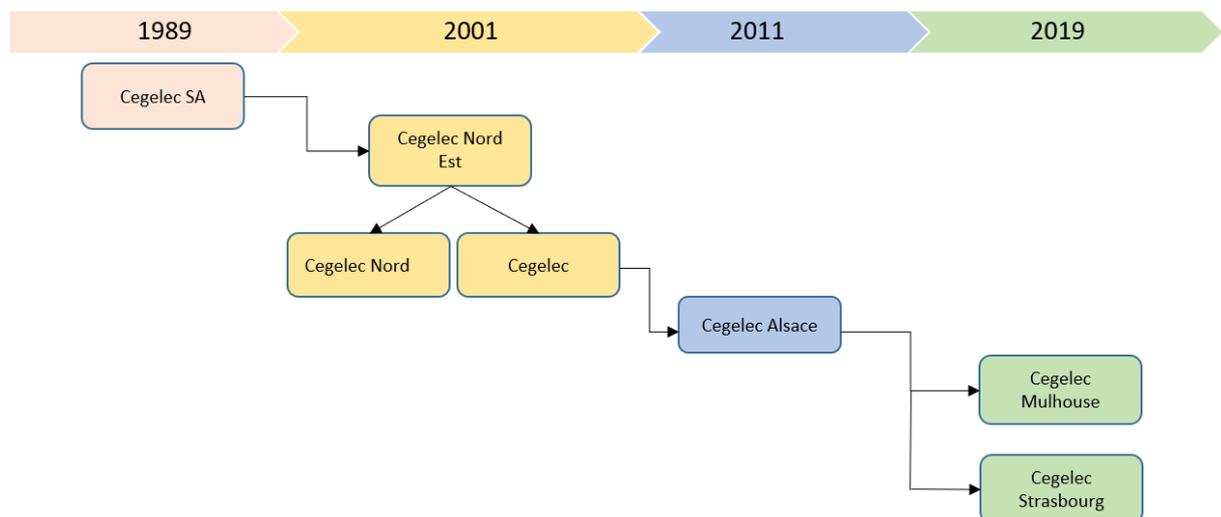


Figure 3 - Cegelec – de Cegelec SA à Cegelec Alsace

Cegelec Alsace est une société créée en mars 2019, et constituée de deux entreprises : Cegelec Alsace Sud, située à Illzach, et Cegelec Strasbourg, localisée à Illkirch-Graffenstaden, créée au mois de juillet 2019.

Les deux entreprises sont maintenant dans le groupe Vinci Energies. Il a été décidé de mettre en place un responsable administratif et financier : Mr Matthieu Quentin. La société est basée à Strasbourg. Cegelec Strasbourg, c'est à la fois l'entreprise et le siège de la société.

Le groupe Cegelec est actif dans les domaines suivants :

- Énergie et électricité
- Automatisation, instrumentation et contrôle
- Technologies d'information et de communication
- Génie climatique, mécanique
- Maintenance et services

30% de l'activité est portée par l'infrastructure, 27% de la maintenance, 24% de l'industrie et 19% du tertiaire.

Cegelec s'appuie sur le service au client, et comprend principalement la conception, l'installation et la maintenance. Domiciliée à Illkirch-Graffenstaden depuis 1989 la société Cegelec Alsace est spécialisée dans le secteur d'activité des travaux d'installation électrique dans tous les types de locaux, elle intervient sur le département du Bas-Rhin. Cegelec conçoit et réalise des installations électriques auprès du secteur privé (30% des travaux en 2019), des collectivités locales et services de l'Etat (70% des travaux en 2019).

## 7. Contexte du stage auprès de l'entreprise Cegelec Alsace

Pour la société Vinci Energies, l'élément clé de la politique de richesses humaines est d'accueillir les étudiants en stage ou en apprentissage, accompagnés au quotidien par un tuteur qui les forme et les aide à franchir le pas entre vie scolaire et vie professionnelle. Ces actions permettent de mieux connaître les méthodes de travail de la société et de les mettre en pratique tout en se familiarisant avec la culture de Vinci Energies.

L'objectif de mon stage a été la familiarisation avec le métier de responsable administratif et financier (RAF), "le bras droit du chef d'entreprise".

### 7.1. Mission et tâches du responsable administratif et financier de l'entreprise Cegelec Alsace

Pour ce qui est des missions du RAF, il y a déjà une mission principale qui est l'animation du service administratif et financier. Cela passe forcément par l'encadrement de l'équipe sur les deux sites de la société, Cegelec Strasbourg et Cegelec Mulhouse.

Bien évidemment, il y a cette partie encadrement mais aussi la formation en interne pour faire évoluer les équipes sur le sujet : que ce soient les sujets comptables, pour la saisie des factures au quotidien ou encore la partie analytique avec la gestion des budgets d'affaires... Par ailleurs, une importante partie de la mission du RAF est basée sur les ressources humaines : Le RAF doit élaborer la paye tous les mois. Il s'agit de l'élaboration de la paye avec toute la partie déclarative des charges sociales et au niveau des cadrages, vis à vis des organismes comme l'URSAFF, la caisse des congés payés et, depuis maintenant un an, un an et demi, vis à vis des impôts pour tout ce qui relève du prélèvement à la source.

### 7.1.1. Contrôle de gestion analytique

Environ 25% du temps du travail du RAF est dédié au contrôle de gestion.

L'entreprise fonctionne avec des affaires facturables sur lesquelles se font tous les trimestres à minima les valeurs d'échange (VE).

L'analyse des VE se fait avec Mr Khoury, le directeur régional et les responsables d'affaires. Le sujet d'analyse est : les variations de résultats sur les affaires.

Les responsables d'affaires sont bien évidemment garants de leurs affaires. Donc, cette partie contrôle de gestion intervient à ce niveau-là. C'est à dire en amont, à la préparation pour pouvoir suivre le coût de revient de l'affaire et le prix de vente de l'affaire. Donc, garantir que les dépenses qui ont été envisagées sont bien vérifiées, soldées, payées et au niveau du prix de vente de l'affaire, que le prix de vente est bien certain. C'est à dire qu'il fait bien l'objet d'une commande, que la commande est bien facturée à 100%, et que, s'il y a des travaux complémentaires, qu'ils ont bien fait l'objet d'une commande supplémentaire du client.

Dans la partie du contrôle de gestion, il y a également un volet qui dépend plus, au niveau suivi, de la responsabilité du RAF : ce sont les frais généraux. Chaque année, un budget est établi, budget dans lequel une enveloppe de frais généraux, qui découle de l'activité de l'entreprise, est définie. Ce budget-là doit être suivi et analysé mensuellement pour pouvoir ressortir les provisions à passer pour pouvoir avoir une image correcte de l'entreprise à "l'instant T" et se projeter à la fin d'année (pour garantir un résultat tel qu'il doit être à la fin de l'année par rapport à ce qui a été engagé au niveau du budget).

Dans les missions de contrôle de gestion il y a bien évidemment l'élaboration des tableaux de bord qui sont mensuels, qui donnent une situation analytique mensuelle, situation observée par le directeur régional et par le groupe Vinci Energie.

Le contrôle de gestion est fait par la direction et les indicateurs sont regroupés et synthétisés au niveau du pôle, en cas de Cegelec Alsace c'est le pôle tertiaire Nord – Est. Pour les toutes filiales les indicateurs clés sont les mêmes, ce qui permet une comparaison. Tout le monde utilise les mêmes outils, tout le monde utilise le même langage, le même système de gestion (QUARTZ).

Le calcul de chiffre d'affaires est à l'avancement des travaux, alors qu'avant ils étaient à l'achèvement. C'est à dire que le chiffre d'affaires ne se générait que quand l'affaire était terminée. Quand Cegelec a intégré Vinci Energie, Vinci Energie pratiquait le système à l'avancement. Comme les méthodes devaient être uniformes pour pouvoir comparer les choses et les chiffres, Cegelec est passée à la méthode d'avancement.

Le RAF a également la charge de tout ce qui est fiscalité, consolidation des comptes. La comptabilité respecte les normes IFRS, ce sont les exigences d'un groupe côté en bourse.

## 8. Les outils de contrôle de gestion dans l'entreprise Cegelec Alsace et les autres filiales de Vinci Energies

### 8.1. La comptabilité analytique

Depuis toujours Cegelec a utilisé SAP. Le groupe Vinci Energies a commencé à l'utiliser avec l'acquisition de Cegelec. Actuellement, le système de gestions est SAP avec le front page CODEX et le BI interne QUARTZ.

La comptabilité générale est pratiquée dans toutes les filiales du groupe Vinci Energies, donc chez Cegelec aussi. Mais du fait des normes qui sont uniformément imposées, elle n'est généralement pas adaptée au suivi de gestion que chaque entreprise est libre de choisir. Le bilan a peu de valeur, d'autant plus que ce n'est pas au moment de la clôture de l'exercice qu'une situation qui apparaîtrait mauvaise lors de l'établissement des comptes, se redresse. Il est ainsi nécessaire de mesurer le plus souvent possible l'évolution des composantes du résultat d'exploitation afin de sensibiliser les responsables aux redressements à opérer. Pour ce faire, le système de gestion, dénommé QUARTZ, a été mis en place. Ce système, avec ses procédures, permet à chaque responsable de gestion, donc responsable d'affaire, chef d'entreprise, directeur, d'optimiser ses actions au travers de la prévision par le budget et par le contrôle. La gestion budgétaire et analytique permet de quantifier et de rapprocher à intervalles réguliers budgets et réalisations afin de mettre en relief les écarts. L'explication et l'exploitation de ces écarts constituent le contrôle. Ce dernier est fait régulièrement par, d'une part le responsable des affaires et d'autre part le contrôleur de gestion. Dans le cas de l'entreprise Cegelec, il est fait par le responsable administratif et financier et le chef d'entreprise. Au-delà de sa fonction de contrôle, la comptabilité analytique est aussi une aide à la gestion qui est donnée aux chefs d'entreprise et aux responsables d'affaires.

Le coût d'une affaire est établi en coût de revient complet, et comprend :

- La main d'œuvre
- Les achats et autres dépenses
- L'absorption des frais généraux, frais financiers, frais de direction et frais de devis sans suite.

La comptabilité analytique est construite pour déterminer ce coût de revient complet, le résultat des affaires et, par conséquent, le résultat de l'entreprise.

## 8.2. La procédure budgétaire

La procédure budgétaire et analytique est construite en trois étapes :

1. En fin d'année l'élaboration du budget
2. Suivi mensuel du budget et des affaires
3. Établissement des résultats trimestriels analytiques complets

L'étape une, élaboration du budget, intervient entre octobre et décembre. Elle consiste en la construction et la validation du projet stratégique et du budget de l'année à venir. Etant donné que, sur ce document vont s'engager le chef d'entreprise et son équipe, l'ensemble doit être élaboré de façon très claire et précise. Au cours de l'année, chaque affaire qui fait l'objet d'une étude est suivie d'un devis. Si la commande est obtenue, le responsable d'affaires établit le budget d'affaire. Les affaires font l'objet d'un suivi détaillé. Pour cela le système de gestion fournit différents documents comme les comptes résumés d'affaires, les comptes instantanés d'affaire, le suivi des dépenses et engagements, la facturation et les encaissements. Tous les trimestres des résultats analytiques complets sont élaborés selon une trame commune à l'ensemble du groupe Vinci Energies.

Tous les frais des équipes fonctionnelles sont ventilés sur l'entreprise. Le véhicule privilégié de tous les frais généraux est le taux devis, qui sert à valoriser toute heure imputée sur affaire. L'imputation des frais généraux se fait en général par les heures. Néanmoins, même si c'est peu fréquent, il peut se faire aussi par le prélèvement d'un pourcentage sur le montant des achats avec pour but d'amortir les frais généraux, ou par l'imputation directe de "gros matériels" sur affaire.

Le coût de revient d'une affaire se décompose en : heures valorisées par le taux devis, frais de devis sans suite, frais financiers, redevance groupe et autres dépenses. Le résultat d'une affaire est estimé par le calcul de sa valeur d'échange, qui détermine ainsi un boni ou un mali à un instant donné.

La valeur d'échange d'une affaire à un instant donné peut être définie comme le prix de cession possible de l'affaire à un tiers, à l'exception de la facturation émise. La valeur d'échange d'une affaire bénéficiaire représente la somme de son coût de revient total comptabilisé et le boni à l'avancement. Pour une affaire déficitaire, la valeur d'échange est égale à la différence du coût de revient total comptabilisé et le mali. Une fois l'affaire terminée, la valeur d'échange correspond au prix de vente. Le terme valeur d'échange désigne aussi l'opération effectuée par le responsable d'affaire, consistant à estimer le reste à dépenser, le prix de vente final et donc le résultat final. (voir Annexe 1.)

Le boni présente le bénéfice au prorata de l'avancement sur une affaire en cours. L'avancement est mesuré par rapport au coût de revient comptabilisé et au coût de revient final estimé. Dans le cas d'une affaire terminée le boni est donc le bénéfice final. D'un autre côté le mali est la perte finale estimée sur une affaire en cours.

### 8.3. Budget

Le budget est un document contractuel sur lequel s'engage le chef d'entreprise. Chaque mois il sert à comparer l'activité réalisée à celle qui a été prévue.

Il existe deux aspects du budget :

- Le projet stratégique qui présente une réflexion globale à trois voire cinq ans, sur le positionnement de l'entreprise et sa capacité d'adaptation à son environnement.
- Le budget quantitatif présente l'année à venir en chiffre vis-à-vis de la réflexion du projet stratégique.

Le budget est l'outil de base du système de gestion Quartz. Aussi il sert à déterminer les taux standards (taux devis, frais financiers...) qui seront utilisés par l'entreprise durant l'année, ainsi qu'à déterminer le chiffre d'affaire.

Le budget permet de trouver la meilleure concordance entre l'activité issue des prévisions commerciales (AIPC) et l'activité issue des structures (AIS) dans le cadre d'une procédure en 5 étapes :

- ✓ Etape 1 : détermination de AIPC
- ✓ Etape 2 : définition des moyens et des structures
- ✓ Etape 3 : simulation de AIS
- ✓ Etape 4 : mis en concordance AIPS / AIS
- ✓ Etape 5 : présentation et approbation

### 8.3.1. Les prévisions

- Activité issue des prévisions commerciales (AIPC)

Pour les affaires en cours, les prévisions sont l'estimation du carnet de commandes à la fin de l'année en cours. Les affaires à venir sont classées suivant leur probabilité d'obtention, et la prévision se fait pour leur part exécutable durant l'année budgétaire.

- Prévision d'investissements

Les investissements sont classés par nature analytique qui détermine leur rythme d'amortissement. Le financement se fait par le crédit-bail ou location longue durée. Les prévisions des investissements s'ajoutent au budget global des frais généraux.

- Prévision du personnel

Tous les employés sont affectés à une section, qui les regroupe suivant la nature du travail. Il y a 10 sections, 9 pour les opérationnels et 1 pour les fonctionnels. Avec la détermination de la rémunération annuelle de chaque personne nous obtenons la rémunération annuelle globale de la section qui servira ensuite à calculer le taux horaire de celle-ci. Etant donné que les charges sociales sont différentes pour chaque catégorie, ils prennent un coefficient de charges moyen calculé en fonction des charges sociales et de la masse salariale totale de l'entreprise.

- Prévision d'heures productives

Les heures productives sont directement imputées sur affaires. Ces heures sont calculées par section en commençant par déterminer les heures productives théoriques pour ensuite en soustraire les heures perdues payées, les heures perdues non payées et les heures pour les frais généraux (pour l'administration, rangement...)

- Budget de frais généraux

Ce sont tous les frais supportés par l'entreprise qui ne peuvent être imputés directement aux les affaires. Ils comprennent les frais généraux propres, liés au personnel, aux véhicules, aux bureaux, dépenses diverses..., le coût de la formation et le coût de la direction à laquelle est rattachée l'entreprise.

Le budget de frais généraux est imputé aux affaires par la quotité. La quotité représente la quote-part de frais généraux véhiculé par toute heure pointée sur affaire. Quotité de base = frais généraux non affectés / total des heures productives pondérées.

### 8.3.2. Synthèse du budget

Afin de le comparer aux prévisions, le budget quantitatif est consolidé sur un tableau de synthèse qui permet de calculer l'activité en prix de revient\* intermédiaire (PRI), en prix de revient total (PRT) et en prix de vente (PV).

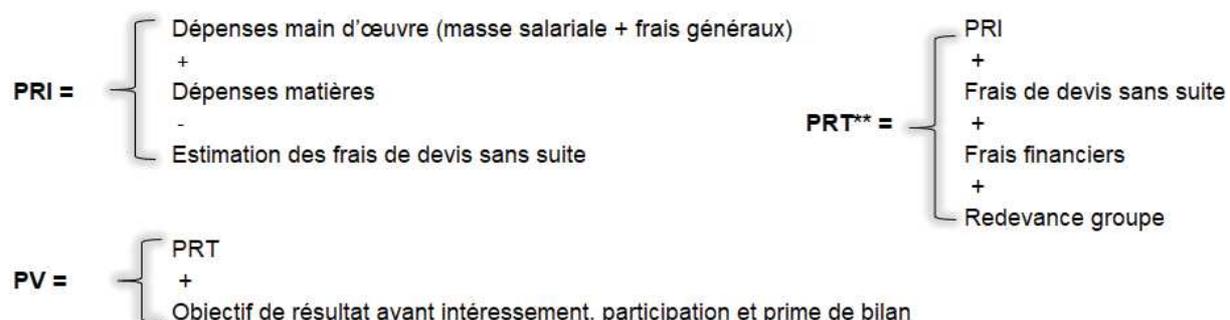


Figure 4 – Illustration de calcul des PRI, PRT et PV

Après prise en compte des provisions pour intéressement, participation et primes de bilan, l'objectif de résultat entreprise (RE) et le chiffre d'affaire sont déterminés et validés par la direction.

\*le terme du "prix de revient" est utilisé par l'ensemble du groupe Vinci Energie, au lieu du "coût de revient".

\*\*Chaque affaire, en cours d'existence, supportera des frais ou produits financiers, qui sont calculés mensuellement en fonction de son assiette de trésorerie (encaissement-décaissement). Au budget une provision est constituée afin de couvrir ces frais financiers par application d'un pourcentage sur le PRI. Les frais de groupe couvrent les coûts de direction générale qui ne ventile pas directement ses frais sur les entreprises mais applique une redevance en pourcentage sur le PRI de chaque affaire.

## 8.4. Suivi des affaires

L'affaire est l'unité de base du système de gestion. La comptabilité analytique est tenue par affaire et leur valorisation en coût de revient complet fait que l'entreprise est simplement la somme de ses affaires.

Chaque changement de position d'une affaire est effectué sur demande du responsable d'affaire, sauf les affaires terminées au cours de l'exercice, qui se fait automatiquement en fin d'année.

Pour chaque affaire en cours, il est possible d'éditer un état des heures imputées par section, à partir des pointages par les entreprises.

Le compte instantané d'affaire est le document de base du suivi d'affaire. Il part des grandes rubriques, comme PRT, facturation et descend jusqu'au niveau le plus fin. Il restitue le budget d'affaire, le réalisé du mois en cours et le cumul depuis l'origine de l'affaire ainsi que le réalisé depuis le dernier arrêté mensuel, en temps réel. Pour le suivi des engagements, le système calcule la différence entre les commandes passées et les factures fournisseurs imputées. Il permet au responsable d'affaire et au contrôleur de suivre l'évolution d'affaire en la comparant au budget, de contrôler le rythme de la facturation et des encaissements et sert de trame au calcul de la valeur d'échange (voir Annexe 2.).

Il est complété par des documents annexes tels que l'état des recettes et dépenses par affaire, qui liste individuellement chaque commande et chaque dépense imputée sur l'affaire, ainsi que chaque facture et chaque encaissement.

Les comptes résumés d'affaire sont établis pour chaque affaire, classées par position et par responsable d'affaire. Ces comptes s'adressent aux responsables d'affaires, pour suivre globalement des affaires ou famille d'affaires, et au contrôleur de gestion. Dans ce cas c'est le chef d'entreprise, qui contrôle le niveau de facturation et des encaissements, le niveau de l'activité en coût de revient.

### 8.4.1. Ouverture d'une affaire

Lorsqu'un devis doit être établi pour une affaire, celle-ci fait l'objet d'une ouverture de devis, qui a pour but de permettre l'imputation des dépenses d'études. Lorsque l'affaire est conclue, le responsable d'affaire établit un budget d'affaire.

Chaque responsable d'affaire signale au responsable administratif et financier, au minimum tous les mois, les affaires en devis qui ont été conclues ou perdues. En cas d'obtention de l'affaire, il y a transfert automatique du coût de revient du devis sur le nouveau numéro d'affaire facturable, ouverte à cette occasion. Sinon, l'affaire passe de la position 5 à la position 6.

### 8.4.2. Budget d'affaire

C'est le contrat, établi par le responsable d'affaire, qui devra être respecté. La somme des budgets d'affaire équivaut à la prise de commandes de l'entreprise. Le budget d'affaire donne le détail des heures par section, ainsi que des autres dépenses à effectuer.

Chaque affaire supporte en plus :

- 1) Le coût du devis - qui est la première dépense imputée sur l'affaire facturable
- 2) Des frais financiers - par pourcentage applique sur le PRI pour amortir les frais dû à l'assiette de trésorerie de l'affaire
- 3) Des frais de redevance groupe – par pourcentage sur le PRI pour couvrir les coûts de direction générale
- 4) Des frais sans suite – qui s'appuient sur le PRI pour financer les devis perdus.

Une fois le budget établi, la réalisation de l'affaire va faire l'objet d'un suivi, grâce aux :

- Suivi des heures
- Compte instantané d'affaire
- Comptes résumés d'affaire

## 8.5. Suivi du budget de l'entreprise

Tout comme le suivi du budget des affaires se fait mensuellement, le suivi du budget d'entreprise se fait aussi, grâce à des documents mensuels. Le chef d'entreprise déclare les tendances favorables ou défavorables dans différents domaines comme les heures productives, les frais généraux, la trésorerie, les frais financiers... Il permet aussi de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires. Plus qu'à l'étude approfondie des chiffres en valeur absolue, il est nécessaire de s'attacher surtout à l'analyse des écarts entre le prévu par budget et le réalisé, en suivant en particulier l'évolution de la masse salariale, des frais généraux et des heures productives.

Documents principaux pour le suivi du budget :

- 1) Récapitulatif activité heures fait apparaître, pour chaque section de personnel, le détail, en volume, des heures productives en distinguant :
  - Les heures réalisées par l'entreprise pour elle-même,
  - Les heures cédées à d'autres entreprises de la même société,
  - Les heures reçues d'autres entreprises de la même société et
  - Les heures pointées par les intérimaires

Dans le cas de la cession des heures entre les entreprises, du maillage, la quotité (frais généraux/heures productives) reste acquise à l'entreprise cédante.

Sur ce document figure aussi le montant de la masse salariale et des frais généraux absorbés par les affaires.

- 2) Récapitulatif activité rend compte de l'activité du mois et de l'activité cumulée depuis le début de l'exercice sur les différentes rubriques du budget, en distinguant les affaires par leur famille, et avec un rappel du coût de revient.
- 3) Récapitulatif activité devis calcule la totalité des frais engagés mensuellement au titre des devis (en cours, obtenus, perdus) et en cumul depuis le début de l'exercice.
- 4) Relevé des frais généraux présente tous les frais généraux supportés durant le mois et depuis le début de l'exercice.

## 8.6. Tableau de bord

Le tableau de bord mensuel (TbM) est un *reporting* à destination de la direction financière et de la direction générale du groupe (dont les membres du comité exécutif et directeurs financiers des principaux pôles).(voir Annexe 3)

Le tableau de bord donne mensuellement des informations globales et ciblées, permettant le suivi et l'analyse des tendances des principaux indicateurs de gestion. Les tableaux de bord sont remplis par chaque filiale et consolidés au niveau des pôles et du groupe. Grâce à un regroupement des informations, ils fournissent une visualisation complète de la gestion de l'entreprise.

Pour le chef d'entreprise, le tableau de bord montre une vision synthétique de l'activité. Il est pour le directeur, une aide à l'analyse de son périmètre, et finalement pour la direction générale, un instrument privilégié de remontée de l'information de gestion.

Les informations sont regroupées selon quatre thèmes :

- 1) Situation commerciale, les indicateurs : prise de commandes, facturation, chiffre d'affaires, carnet de commandes (voir Annexe 4)
- 2) Situation analytique, les indicateurs : écarts de facturation, écarts d'imputation, situation mensuelle (voir Annexe 5)
- 3) Situation financière, les indicateurs : trésorerie, crédits clients et fournisseurs, BFR simplifié qui présente le montant des créances clients diminué de l'écart de facturation des affaires en cours (voir Annexe 6)
- 4) Situation sécurité, les indicateurs : taux de fréquence, taux de gravité

Le TbM est également un outil important pour la direction de la trésorerie et des financements (DTF) en ce qui concerne les prévisions de trésorerie. En effet, grâce aux données renseignées dans le tableau de bord et après hypothèses de financements long-terme externes et intragroupe, la DTF peut suivre les remontées prévisionnelles de trésorerie via les comptes courants auprès des principales holdings (VINCI). Elle peut ainsi estimer si les excédents de trésorerie remontés aux holdings (trésorerie centralisée) sont suffisants pour couvrir les dépenses prévisionnelles du groupe, ou s'il faut se financer auprès des marchés. Avec des prévisions fiables, la holding peut optimiser ses placements et en retour, garantir de meilleurs taux de rémunération aux filiales.

Il est important d'actualiser les prévisions tous les mois dans le tableau de bord, surtout entre les phases de recalage, afin d'obtenir la meilleure estimation possible de la trésorerie disponible.

## 8.7. Résultats trimestriels

Tous les trois mois, soit fin mars, fin juin, fin septembre et fin décembre, sont établis les résultats analytiques de la société, et à l'intérieur de celle-ci, par entreprise et par responsable d'affaires. (voir Annexe 7)

Les résultats de décembre constituent les résultats complets de l'exercice, soit les résultats annuels.

Cette procédure permet d'arrêter un résultat à un instant donné, alors que les documents de suivi mensuel mesurent surtout l'évolution de différents postes par rapport au budget.

Il existe deux niveaux de résultats :

- Le résultat de l'entreprise (RE)
- Le résultat de la société (RS)

Même lorsque la société est mono-entreprise, la politique du groupe est que ces deux niveaux de résultat doivent être distingués.

Afin de déterminer les résultats analytiques de l'entreprise il est nécessaire de connaître :

- ✓ Le résultat des affaires terminées
- ✓ Le résultat sur les mouvements effectués sur des affaires terminées au cours d'un exercice antérieur
- ✓ Le résultat des affaires en cours
- ✓ Les écarts d'affectation : frais généraux, frais de devis sans suite, masse salariale et taux de charge, redevance groupe et autres écarts.
- ✓ Les écarts de provisions, soit des écarts qui concernent : participation, primes de bilan, intéressement, risque d'exploitation, créances douteuses.

Pour déterminer le résultat des affaires en cours, le responsable d'affaire procède pour chacune d'elles au calcul de la valeur d'échange (VE). La valeur d'échange d'une affaire à un instant donné est définie comme le prix de cession de l'affaire à un tiers. Elle fait abstraction de la facturation déjà émise.

C'est en fait la somme de toutes les dépenses comptabilisées (coût de revient réalisé) auquel se soustrait un mali, lorsque le résultat final estimé est une perte, ou auquel s'ajoute un boni, lorsque le résultat final estimé est un bénéfice.

Par nature, le mali est final alors que le boni est proportionnel à l'avancement de l'affaire.

Pour calculer la valeur d'échange, le responsable d'affaire doit nécessairement estimer le résultat final de l'affaire (prix de vente final – coût de revient final).

La difficulté réside dans l'estimation des dépenses restant à comptabiliser pour terminer l'affaire. D'où la nécessité de connaître du façon précise les dépenses déjà comptabilisées, grâce au compte instantané d'affaires et à ses annexes pour déterminer ensuite le reste à comptabiliser en fonction de l'état d'avancement du projet.

Le prix de vente doit lui aussi être estimé en fonction d'éventuels compléments ou révisions de prix, dans la mesure où ils sont certains.

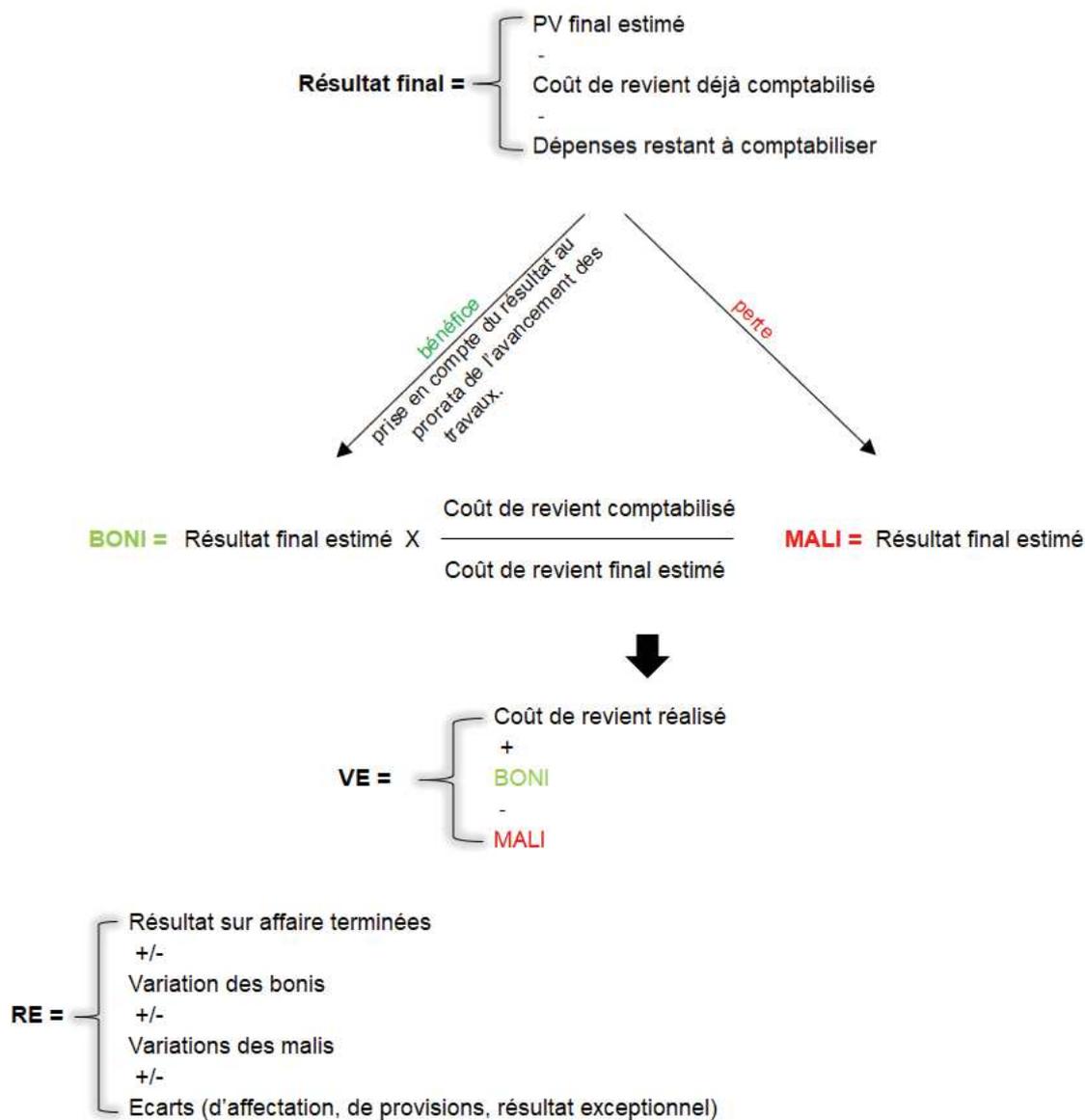


Figure 5 – Illustration de calcul des résultats

Les produits ou frais financiers font aussi l'objet d'une imputation conventionnelle sur les affaires, déconnectée du résultat financier de la société. L'imputation se fait par un taux d'intérêt calculé sur leur assiette de trésorerie et par des frais financiers sur les immobilisations et les stocks qui génèrent les frais généraux, et donc la quotité.

Le rapprochement entre les deux, s'appelle l'écart sur résultat financier, intervenant au niveau société, alors que les écarts sur/sous-imputations sont calculées pour l'entreprise.

A chaque arrêté de comptes, il est donc nécessaire de comparer les dépenses "standard" enregistrées en comptabilité analytique avec les dépenses réelles enregistrées en comptabilité générale.

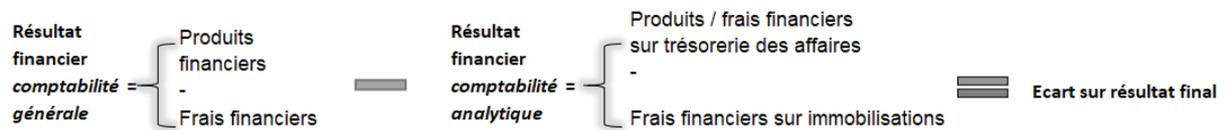


Figure 6 – Illustration d'écart sur résultat

Au niveau de la société les malis ne sont plus pris en compte. Une partie du mali est prise en compte à l'avancement. Cette partie est appelée "perte au stade". Pour la partie "à venir" du mali, le coût de revient restant à dépenser est abattu de 3%, qui correspondent à des frais généraux non directement liés aux affaires.

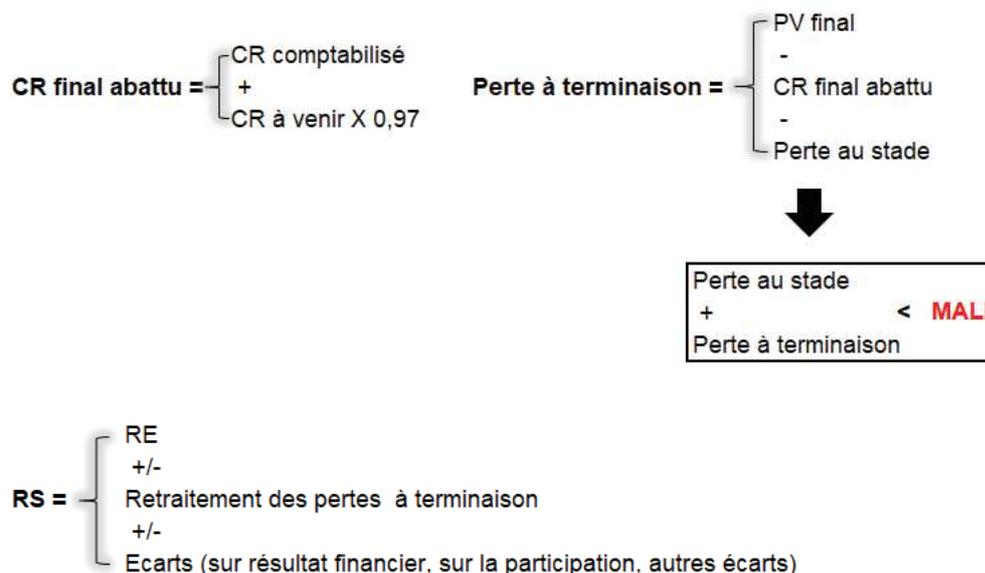


Figure 7 – Illustration de calcul des CR, perte et RS

## 9. Résultats et discussion

Afin d'identifier les pratiques communes et les divergences en matière de contrôle de gestion dans les différents groupes nous avons créé le questionnaire dédié aux employés dans les filiales de grands groupes.

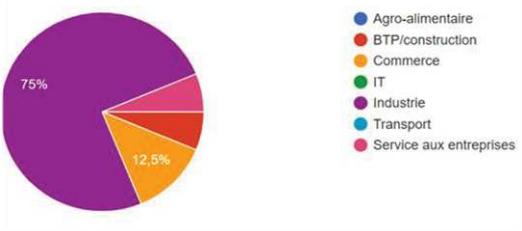
Ensuite nous avons préparé notre interview avec les responsables de l'entreprise Cegelec Strasbourg : Mr Philippe Schneider, chef d'entreprise et Mr Matthieu Quentin, responsable administratif et financier. L'interview avec le chef d'entreprise avait pour but de comparer le fonctionnement de l'entreprise avant, quand elle ne faisait pas partie du groupe Vinci Energies, avec la situation actuelle. Etant donné que nous étudions la relation et l'indépendance des filiales des groupes, dans ce contexte là nous étudions l'autonomie de Cegelec Alsace, en tant que filiale par rapport au groupe Vinci Energies. Au sein de l'entreprise Cegelec Alsace, comme dans toutes les autres filiales du groupe Vinci Energies, il n'y a pas de service de contrôle de gestion. Nous avons mené la discussion avec nos deux interlocuteurs au sein de la direction. Notre objectif était de déterminer si l'existence d'un poste de RAF répondait ou non à un besoin.

### 9.1. Analyse des résultats

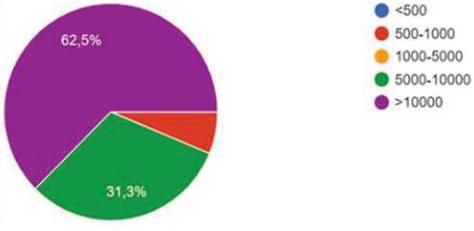
#### 9.1.1. Les pratiques communes et les divergences en matière de contrôle de gestion dans les différents groupes (l'analyse comparative des résultats obtenus avec Cegelec Alsace)

Notre questionnaire a été envoyé aux employés des filiales des grands groupes. Nous avons eu le retour de 16 participants. 75% d'entre eux sont dans le secteur de l'industrie et seulement 6% (soit 1 participant) dans le même secteur que l'entreprise Cegelec Alsace : le BTP. La majorité, 62,5% travaillent dans de très grands groupes qui comptent plus de 10 000 employés, comme Vinci Energies. Contrairement à l'entreprise Cegelec Alsace, qui compte 60 employés, la majorité des filiales comptent entre 500 et 1 000 employés. Parmi eux, 70% sont des

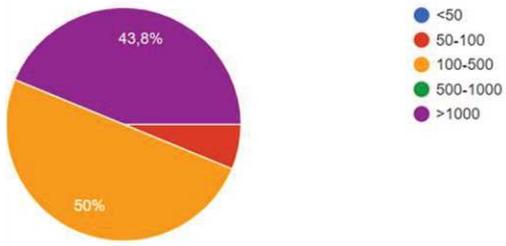
contrôleurs de gestion, les autres sont dans la finance et la comptabilité (voir Graphiques 1-4).



Graphique 1 – Le secteur d'activité



Graphique 2 – Le nombre de salariés dans le groupe

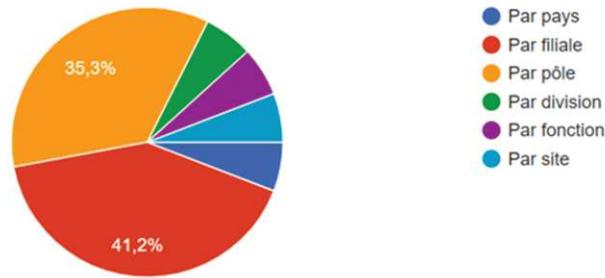


Graphique 3 – Le nombre de salariés dans la filiale



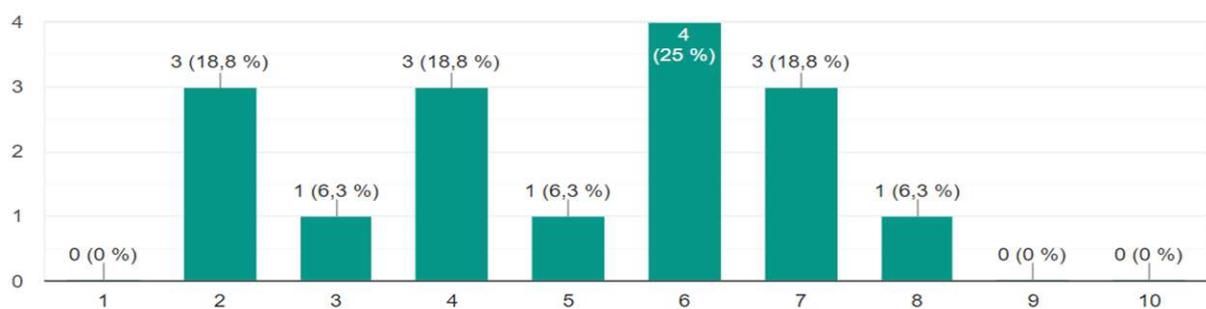
Graphique 4 – La poste d'interlocuteur

La différence la plus significative est l'existence d'un service de contrôle de gestion dans toutes les filiales. Ce n'est pas le cas pour l'entreprise Cegelec Alsace ni pour les autres filiales du groupe Vinci Energies. Le contrôle de gestion au sein du groupe Vinci Energies est organisé par le pôle (35,3% des résultats obtenus pour notre analyse). La plupart des autres est par filiale (voir Graphique 5).



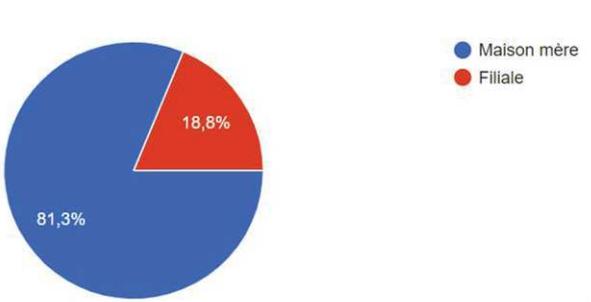
Graphique 5 – L'organisation du service de contrôle de gestion

La question à l'origine de réponses très intéressantes est la question sur la centralisation/décentralisation du service de contrôle de gestion dans les filiales. Les expériences et les opinions sont très différentes : 50% des participants pensent qu'ils travaillent dans un environnement décentralisé, 44% le trouvent centralisé (voir Graphique 6). Dans le cas de l'entreprise Cegelec Alsace, nous ne sommes pas en mesure de donner le positionnement de service du contrôle de gestion, ce service n'existant pas dans l'entreprise. Néanmoins, nous nous sommes entretenus avec le chef d'entreprise et le responsable administratif et financier, qui effectuent les tâches de contrôleur de gestion, au sujet de l'autonomie du contrôle de gestion. Ils sont tous les deux d'accord sur le fait qu'il n'y a pas d'autonomie.



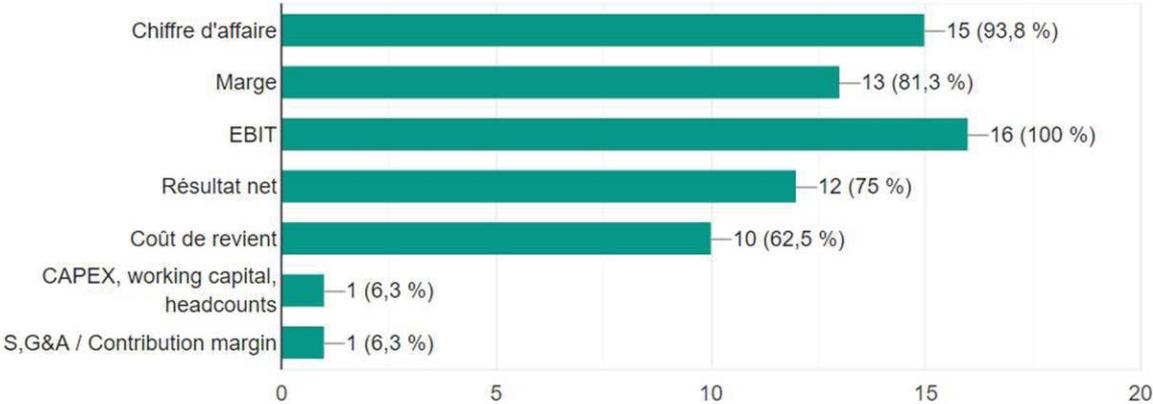
Graphique 6 – Le niveau de centralisation/décentralisation de la fonction contrôle de gestion (0 très centralisé/10 très décentralisé)

81% des participants affirment que la stratégie est déterminée par la maison mère (voir Graphique 7). La situation de Cegelec sur ce sujet est très différente puisque Cegelec détermine elle-même sa stratégie.



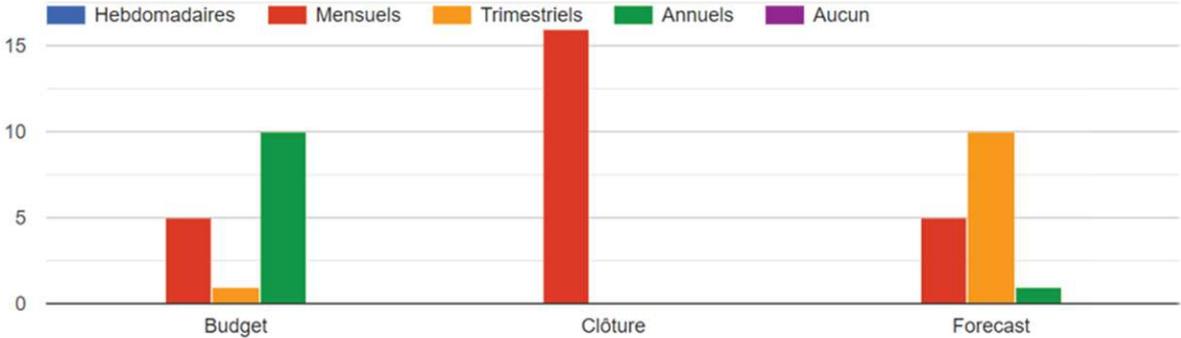
Graphique 7 – Qui définit l'objet stratégique ?

Les indicateurs, définis par la maison mère (c'est le cas pour tous les participants et pour Cegelec Alsace aussi) sont : le chiffre d'affaire, EBIT, la marge, le résultat net... (voir Graphique 8). Dans le cas de Cegelec, les outils sont les mêmes pour toutes les filiales, afin de faciliter la comparaison. C'est le cas pour 62,5% des filiales (participant à ce questionnaire).



Graphique 8 - Les indicateurs remontés à la maison mère

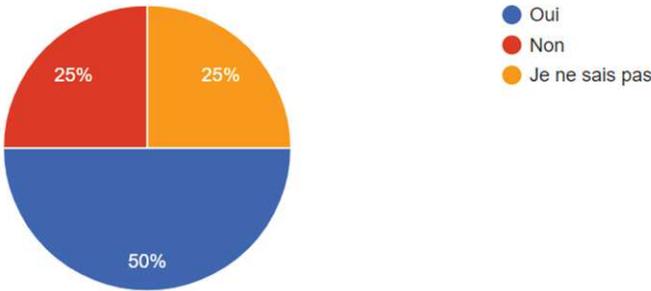
Les types de reporting sont pour tous : la clôture, le budget et forecast (voir Graphique 9).



- Balanced Scorecard annuellement
- Business and operations performance
- Actuas : 3 mois  
Commercial : Tout les mois
- Revue de performance / trimestrielle
- Rolling forecast commerciale : tous les 2 mois.

Graphique 9 - Types de reporting remontés au groupe

La méthode de calcul de coûts chez Cegelec Alsace et pour les autres filiales est le coût complet. C'est aussi le cas pour 50% des participants (voir Graphique 10).



Graphique 10 - Est-ce que les méthodes de calculs coûts sont identiques pour toutes les filiales ?

Parmi toutes entreprises participant à notre enquête une seule, du point de vue de nombre de ses salariés, est une PME. C'est la raison pour laquelle nous avons choisi de la comparer à l'entreprise Cegelec (voir Tableau 1).

<b>FILIALES PME</b>		
<b>QUESTIONS</b>	<b>AUTRE PME</b>	<b>CEGELEC</b>
Secteur d'activité	Industrie	BTP/construction
Nbre des employés LE GROUPE	>10 000	
<b>Nbre des employés LA FILIALE</b>	<b>50-100</b>	
Service de contrôle de gestion	Oui	Non
Qui fait le contrôle de gestion?		- chef d'entreprise - RAF
Comment est organisé le contrôle de gestion ?	Par pôle	
Qui définit l'objet stratégique ?	Maison mère	Filiale
Qui définit les indicateurs à remonter au groupe ?	Maison mère	
Les indicateurs remontés à la maison mère ?	- Chiffre d'affaire - Marge - EBIT	
Les outils sont-ils les mêmes pour toutes filiales ?	Non	Oui
Budget	Mensuels	
Clôture		
Forecast		
Est-ce que les méthodes de calculs coûts sont identiques pour toutes les filiales	Non	Oui

Tableau 1 - La comparaison des filiales PME (Cegelec avec l'autre filiale participante du questionnaire)

En analysant les différences (marques en jaune) nous pouvons constater que Cegelec possède l'autonomie déjà au niveau des décisions stratégiques. Cela nous amène à la conclusion que dans une filiale PME qui dispose d'autonomie, où la procédure du contrôle de gestion est la même pour toutes les filiales, le service de contrôle de gestion n'est pas indispensable. Aussi, il faut retenir que l'entreprise Cegelec, comme les autres filiales de Vinci Energies, est une entreprise de service. Il n'y a pas de production ni de stock, comme dans les entreprises industrielles. De ce fait, le besoin pour un service de contrôle de gestion est négligeable. Néanmoins, il est absolument

nécessaire que le contrôle de gestion soit fait régulièrement, par les autres services. Dans le cas de Cegelec, il est fait par le chef d'entreprise et le RAF.

### 9.1.2. Qu'est ce qui a changé et comment depuis le rattachement de Cegelec au groupe Vinci Energies ?

Pour pouvoir comparer le mode de fonctionnement avant le rattachement au groupe Vinci, avec la situation actuelle, nous nous sommes entretenus avec Mr Philippe Schneider, dirigeant et chef d'entreprise de la société Cegelec Strasbourg (Voir Tableau 2).

LA COMPARAISON DE DEUX GROUPES	QATARI DIAR		VINCI ENERGIES	
	Groupe	Cegelec	Groupe	Cegelec
Decision	✓			✓
Résponsabilités	✓			✓
Intérêts	✓			✓
Activité	Multi-activités		Segmentation des activités	
Statut	Centre de profit		Entreprise segmentée par activités	
Contrôle	Très strict		Moins strict	
Objectif	Chiffre d'affaire		Résultat	
Budget	Chiffre d'affaire		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Chiffre d'affaire</li> <li>- Investissements</li> <li>- Formations</li> <li>- RH</li> <li>- "Prix de revient"</li> </ul>	
Autonomie			✓	
Contrôleur de gestion	✓			

Tableau 2 - La comparaison de deux groupes / les avantages et les inconvénients

Cegelec était un groupe indépendant avec une structure pyramidale et avec des répartitions géographiques. Il y avait un comité d'établissement national.

*"Quand le patron disait c'est blanc, tout le monde disait c'est blanc et la structure fonctionnait comme ça. Tout était décidé par le haut et appliqué par le bas."* dit Mr Schneider

La différence majeure qui s'est présentée avec le rattachement au groupe Vinci Energies est le fait que le groupe Vinci Energies ne fonctionne pas du tout comme ça. Le groupe Vinci Energies comprend des petites structures indépendantes comptant

entre 50 et 100 personnes maximum. Dans ces structures, il y a un chef d'entreprise, un responsable administratif et financier, une structure payes et ressources humaines et toutes les décisions sont prises localement par Mr Schneider, ce qui implique beaucoup de responsabilités. Il dit à ce sujet :

*"Toutes les responsabilités sont chez moi, alors qu'avant, la structure : il y avait moi, les équipes de responsables d'affaires. Au-dessus, il y avait un directeur que je voyais une fois par an et j'avais un contrôleur de gestion qui venait nous voir tous les mois. Et le directeur avait un directeur général qui lui, venait le voir trois fois par an pour faire les bilans : de ce qui était passé et de ce qu'on allait faire. Il y avait donc très, très peu de communication. On avait des objectifs de chiffre d'affaires. On n'était pas des entreprises, on était des centres de profit. Ça a été un grand changement aussi de passer de centre de profit à entreprise".*

Au mois de septembre, les responsables faisaient le budget de l'année à venir avec le chiffre d'affaires à atteindre par centre de profit. Au mois de mars de l'année suivante, ils faisaient alors ce qu'ils appelaient "l'acte 1", l'arrêt du premier trimestre, ce qui permettait la vérification du réalisé avec le budget. Au mois de juillet, c'était "l'acte 2" : vérifier que le budget, fait au mois de septembre, avait été ou non réalisé. Le fonctionnement était très strict.

*"Il n'y avait pas de discussion. On ne parlait pas des hommes, on ne parlait pas des femmes : ce n'était que de chiffres, que financier." dit Mr Schneider*

Une fois que l'achat par le groupe Vinci Energies a été faite, le fonctionnement et les habitudes sont restés à peu près identiques pendant deux ans. A partir du 2012, Cegelec a été segmentée, ce qui veut dire que les activités de Cegelec en centre de profit étaient multi activités.

*"Tout ce qui se présentait, on le faisait. Donc, quand on a été rachetés, on a mis en place la segmentation des activités : ça veut dire que la vision de Vinci Energie, c'est qu'une entreprise travaille sur un seul segment. Il a été décidé qu'on travaillerait le tertiaire. On est passé de 60 à 22 personnes. " nous explique Mr Schneider*

L'avantage pour Mr Schneider est que maintenant toutes les décisions sont prises au niveau de l'entreprise. Le budget se fait au mois de septembre pour l'année à venir. Dans le budget, sont inclus les formations, les investissements, le calcul de "prix de

revient". Le fait très intéressant est que le terme de "prix de revient" a été adopté par l'ensemble du groupe Vinci Energie, au lieu de "coût de revient".

Mr Schneider dit être heureux de connaître le résultat de son entreprise, car avant il ne le connaissait pas. Il ne connaissait alors que le chiffre d'affaire.

Mr Schneider nous a donné l'exemple d'achat de matériaux ou d'équipements :

*"Quand je voulais acheter du matériel ou des équipements, il fallait que je lève le doigt, que je fasse un formulaire, que je demande au siège : ça partait au siège, ça revenait deux mois après, au moment où j'en avais plus besoin parce que le chantier était terminé."*

Depuis que l'entreprise fait partie du groupe Vinci Energies, c'est Mr Schneider en tant que chef d'entreprise, qui fait le budget. C'est lui qui décide de ce qu'ils vont investir. Une fois le budget fait, il part à la validation au siège du groupe.

La structure est toujours pyramidale, mais localement. C'est une structure indépendante, à taille humaine. Il y a l'entreprise qui est autonome, qui répond au président.

Tant que le montant de dépenses est justifié par le budget, le groupe ne pose pas de questions. Si la filiale va mal, si les pertes sont à répétition, le groupe d'abord change une fois le chef d'entreprise. Si cela continue, ils ferment la filiale.

Il y avait depuis toujours le système de la comptabilité analytique, le budget d'affaire, un suivi des dépenses et un prévisionnel de reste à faire. Le résultat n'était pas trop détaillé, il s'agissait du résultat brut incluant les frais du siège, les frais du groupe et de direction. Maintenant, en plus du budget, il y a les dépenses réalisées et le reste à faire.

Selon Mr Schneider, le contrôle de gestion était très sévère, très strict. Le moindre centime était vérifié. A la fin de l'année, tout ce que l'entreprise avait gagné était envoyé au siège et l'entreprise repartait de zéro. Maintenant, en cas de bénéfice, l'argent est "provisionné" et reste dans la filiale ce qui permet d'avoir une vision plus sereine de l'entreprise.

Le contrôleur de gestion se trouvait au siège et il venait une fois par mois à la filiale. Il y restait deux semaines et prenait chaque affaire. Il regardait ce qui était dépensé, le

reste à faire, et le gain ou la perte "au centime près". Puis il rendait compte tous les mois à son directeur. Ce dernier convoquait ou pas le chef de centre d'activités pour connaître les explications concernant les écarts.

Le bon flux de la facturation et l'encaissement rapportait des intérêts, mais Cegelec n'était jamais considéré. Les intérêts ont toujours été versés au siège. Maintenant, ça reste local. Cependant, en cas de pertes, c'était de la responsabilité de Mr Schneider de "remplir les trous".

*"Je disais au contrôleur de gestion : toi, tu viens, moi je suis le petit épicier, tu appuies sur le tiroir-caisse et le tiroir-caisse s'ouvre. Là où il y a de l'argent, tu le prends et là où il y a des trous, tu ne mets rien dedans. Je lui ai dit : comment je fais ?! Chaque fois, il me disait de me débrouiller : c'est ton problème, tu es chef du centre d'activités, que tu ne le caches pas et pour le ramener au siège."* dit Mr Schneider

Les responsables d'affaires avaient des objectifs financiers très lourds.

*"Tous les mois la facturation plus l'encaissement du RA devait être supérieure à deux fois ce qu'il avait dépensé. Et si ça n'était pas respecté, ça voulait dire qu'il était en train de perdre de l'argent. Les RA devaient être et commerciaux et gestionnaires"* affirme Mr Schneider

Le changement de groupe est à l'origine de nombreux avantages mais aussi d'inconvénients : Il s'agit de la responsabilité. Auparavant, même si les tâches du chef d'entreprise étaient nombreuses, il ne portait pas de véritable responsabilité. Avec Vinci Energies, le chef d'entreprise est responsable pour tout. Mr Schneider dit :

*"Si demain moi, j'ai un accident du travail, plus ou moins grave : c'est moi le responsable. Je suis le premier responsable de l'entreprise. Je suis obligé de respecter les règles, la légalité, parce que le groupe ne me couvrira pas. Si demain, je fais quelque chose qui est illégal et si je vais au tribunal, si je suis accusé, le groupe dira : c'est ton problème, tu n'as pas respecté la loi."*

Néanmoins en cas d'accident financier, par exemple une affaire qui se termine très mal, alors à ce moment-là c'est le groupe qui prend le relais.

### 9.1.3. L'autonomie par rapport au groupe - point de vue du RAF et du chef d'entreprise

Vinci Energie préférerait l'autonomie des entreprises d'un point de vue du fonctionnement quotidien. Même si les filiales sont rattachées à un groupe, elles ont quand même une autonomie assez large en termes de fonctionnement, et d'indépendance sur la façon de traiter les choses.

*"Même si on doit se conformer aux règles du groupe qui sont les mêmes pour tous, on a quand même une autonomie en termes de fonctionnement"* confirme Mr Quentin, le RAF du Cegelec Alsace.

La prise de décision, d'après Mr Quentin n'est pas très élevée à son niveau. Il dépend en effet du directeur régional, mais travaille avec les deux chefs d'entreprise (Cegelec Strasbourg et Cegelec Mulhouse) et la prise de décision est plutôt à leur niveau.

*"Ça va plutôt être au niveau RH qu'il va falloir que parfois je dise des choses, mais souvent on échange avec le directeur, Mr Khoury, pour pouvoir prendre la bonne décision."* dit Mr Quentin

Pour Mr Quentin, vu qu'il n'a pas de décision stratégique, l'autonomie est plus au niveau du chef d'entreprise.

Mr Schneider est gérant d'entreprise. L'entreprise ne lui appartient pas, il reste de ce fait l'employé du groupe.

*"Je peux prendre des décisions pour l'entreprise dans ma limite de responsabilité, au-delà, je ne peux pas. Il faut respecter ça et après tout va bien. Je n'ai pas d'autonomie par rapport au groupe Vinci, je ne suis pas autonome."* affirme Mr Schneider

En abordant le sujet de l'autonomie du contrôleur de gestion par rapport au groupe, Mr Schneider dit que pour lui l'autonomie ne doit pas avoir lieu. En fait, les décisions seront toujours prises dans le groupe mais tout sera présenté par les contrôleurs de gestion bien entendu.

#### 9.1.4. Le contrôle de gestion du RAF pour le dirigeant dans une entreprise sans contrôle de gestion formel

*"C'est un vrai levier de pilotage pour la performance de l'entreprise."* affirme Mr Quentin.

Cegelec fait une analyse de la marge au niveau de chaque affaire. Cette analyse est un principe essentiel pour le groupe Vinci qui utilise pour ce faire le système de gestion QUARTZ qui garantit le suivi de la rentabilité de l'entreprise et qui est un bon moyen d'analyse des frais généraux.

*"La comptabilité générale c'est qu'un support mais la vraie analyse, on la fait au niveau analytique et quand on fait notre résultat qu'on appelle E2, on a donc le résultat à stade. On n'en vient plus à penser comptabilité en fait, on pense principalement au résultat analytique issu du contrôle de gestion."* dit Mr Quentin

De ce fait, le rôle principal d'un contrôleur de gestion pour Mr Quentin c'est l'analyse : pouvoir apporter aux opérationnels une vision de ce qu'ils gagnent sur leurs affaires, de ce qu'ils arrivent à dégager comme marge sur chaque affaire. Pour le chef d'entreprise, cela lui permet de se comparer à d'autres activités quasiment similaires dans le groupe, et puis de faire des comparatifs par entreprise au sein d'une direction et au sein même d'une grande région comme le Grand Est.

*"Je pense que ça permet une rigueur au niveau de l'entreprise parce que les choses sont normées."* conclut Mr Quentin

La discussion s'est poursuivie sur le besoin éventuel d'un contrôleur de gestion au sein de l'entreprise Cegelec :

Mr Quentin nous a confirmé les propos de Mr Schneider : quand Cegelec n'était pas dans le groupe de Vinci Energie, il existait des postes de contrôleur de gestion.

*"C'étaient vraiment des gens qui n'avaient comme mission que le contrôle de gestion sur plusieurs filiales. Il n'y avait pas de poste comme le mien, ce qui fait que c'était centralisé."* dit Mr Quentin

Pour Mr Quentin, le poste de contrôleur de gestion existe dans les groupes organisés par des pôles.

Pour Mr Schneider le poste de contrôleur de gestion est très important : un poste à responsabilités, un cadre supérieur.

Au sujet du contrôleur de gestion : "*S'il était mauvais, et s'il n'était pas assez dur pour bien gérer les chefs des centres de profits et les responsables d'affaires, ça pouvait dériver facilement.*" confirme Mr Schneider donnant l'exemple de son collègue, le contrôleur de gestion, de Qatari Diar.

Actuellement, le contrôle de gestion se fait à trois niveaux : le responsable administratif et financier Mr Matthieu Quentin, le chef d'entreprise Mr Philippe Schneider et le directeur régional Mr Abdallah Khoury, représentant de Vinci Energies.

*"Le poste d'un contrôleur de gestion est pour de grands groupes avec de grandes filiales"* dit Mr Schneider

Mr Schneider nous dit alors que les tâches du contrôle de gestion lui prennent beaucoup de temps. Malgré ça, le poste d'un contrôleur de gestion n'est pas dans le concept du groupe Vinci Energies. Pour Vinci Energies tous les RAF et les chefs d'entreprises sont censés s'occuper du contrôle de gestion au sein de leurs entreprises. Au niveau du groupe, Vinci Energies emploie des contrôleurs de gestions, mais dans le pôle uniquement.

## 10. Conclusion

Notre collaboration avec l'entreprise Cegelec Alsace nous a permis de comprendre l'enjeu du contrôle de gestion en ce qui concerne l'amélioration du processus interne et le suivi des opérationnels.

En 1995, Marchesnay affirme qu'un poste de contrôleur de gestion n'est donc pas forcément nécessaire si l'entreprise est dirigée par un chef d'entreprise. C'est le cas de l'entreprise Cegelec Alsace, la filiale du groupe Vinci Energies, présentée dans ce mémoire. Le contrôle se fait sans qu'il y ait de service de contrôle de gestion. Les missions de contrôle de gestion dans l'entreprise Cegelec Alsace sont partagées entre le chef d'entreprise et le responsable administratif et financier.

Même en l'absence de la nécessité pour la coordination opérationnelle entre la maison mère et sa filiale, la littérature souligne le besoin de la circulation des informations financières, une circulation qui doit être absolument assurée. Dans ce cadre, il est possible aussi que la maison mère nomme le responsable financier avec autorité. C'est exactement le cas de Vinci Energies en ce qui concerne le RAF de l'entreprise Cegelec Alsace. La politique de Vinci Energies est de former et de garder ses cadres, avec la possibilité de les déplacer vers une autre filiale en cas d'acquisition.

Cegelec est une filiale, contributeur du groupe (Gupta et Govindarajan, 1991) Vinci Energies, où la maison mère et sa filiale opèrent en tant que partenaires avec pour but le développement.

Cegelec est une entreprise décentralisée où le contrôle se fait "sur le terrain" avec beaucoup plus de responsabilité entre les mains du chef d'entreprise.

En 1995, Van der Ghinst affirme que la communication est ce qu'il y a de plus important entre la filiale et sa maison mère. Une régulière et bonne communication ne manque pas entre Cegelec et Vinci : elle a pour but l'adoption de comportements adaptés et la prise de décisions adéquates.

Si nous nous référons aux différents types de contrôles dans la relation maison mère – filiale donnée par Gold et Campbell, 1987, nous pouvons constater que Vinci Energies applique le contrôle stratégique en laissant une grande autonomie aux filiales. Finalement, la partie autonomie est un plaisir pour Mr Schneider. Néanmoins

les avantages et les inconvénients sont étroitement liés. L'autonomie s'accompagne toujours de responsabilités.

Même si Cegelec est la seule filiale parmi de nombreuses autres, présentes dans notre enquête, qui n'a pas de service de contrôleur de gestion, nous ne pouvons pas dire que le contrôle n'a pas lieu. Au contraire, il est fait régulièrement par le chef d'entreprise et son RAF. Mr Schneider et Mr Quentin affirment que les tâches du contrôle de gestion prennent beaucoup de temps. Malgré ça, le poste d'un contrôleur de gestion n'est pas dans le concept du groupe Vinci Energies.

*"Si une entreprise fonctionne bien, c'est que le chef d'entreprise s'entend bien avec son responsable financier."* dit Mr Schneider

Etant donné que Cegelec ne compte pas beaucoup de personnes, et que c'est une PME, cela permet à Mr Schneider et à Mr Quentin de mieux s'occuper de la structure grâce à des discussions et des échanges constants.

Ce que nous pouvons constater c'est une vraie communication et une collaboration étroite entre le chef d'entreprise et son RAF, ce qui produit de bons résultats, et ce qui a permis de sortir encore plus forts de la crise 2020, de garder le volume de production inchangé.

Finalement, il ne faut pas être comme les autres, il faut donner un bon exemple aux autres.

## Bibliographie

- Beddi H. Quel est le rôle du siège dans les firmes multinationales ; *Revue Française de Gestion* 18 mai 2011 ; n° 212(3) : 77-92.
- Beddi H. Les relations siège-filiales dans les firmes multinationales : vers une approche différenciée ; *Revue Management International*. 2012 ;17(1) : 89-101.
- Bernard O. L'appropriation du système de contrôle de gestion par le propriétaire-dirigeant de petite entreprise : trois étapes en lien avec le concepteur ; *Revue internationale P.M.E.* janv 2019 ; 32(1) :101.
- Denis J-P. L'architecture des systèmes de contrôle de la stratégie dans les groupes ; *Revue Finance Contrôle Stratégie – Volume 5, N° 3, septembre 2002*, p. 69 – 114.
- Désiré-Luciani M-N, Hirsch D, Kacher N. Le grand livre du contrôle de gestion. Editions Eyrolles ; 2013. 595 p.
- Ennajem C. La construction de nouvelles relations entre contrôleur de gestion et managers opérationnels dans le contexte d'un contrôle de gestion décentralisé ; *Revue Recherches En Sciences de Gestion*. Mars 2019 ; (130) :109-45.
- Fabienne Oriot. L'influence des systèmes relationnels d'acteurs sur les pratiques de contrôle de gestion ; *Revue Comptabilité - Contrôle - Audit*. 1 déc 2004 ;10(3) : 237-55.
- Fernandez V, Picory C, Rowe F. Outils de gestion et espaces concurrentiels des PME ; *Revue Internationale PME*. 1996 ; 9(1) : 79-102.
- Germain C. Le pilotage de la performance dans les PME en France : une comparaison des pratiques de tableaux de bord des organisations familiales et des filiales ; *Revue Internationale PME*. 16 févr 2012 ;19(1) : 69-94.
- Godener A, Fornerino M. Participation du manager au contrôle de gestion et performance managériale, une nouvelle approche. *Particip Manag Control*

Manag Perform New Approach. Sept 2017 ; *Revue Comptabilité - Contrôle - Audit* 2017/2 (Tome 23), p. 85-110.23

- Lambert C, Sponem S. La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie ; *Revue Comptabilité - Contrôle - Audit* 2009 ; Tome 15(2) : 113-44.
- Morales J. Le projet professionnel des contrôleurs de gestion : analyser des données pour aider les managers à prendre des décisions rationnelles ; *Revue Comptabilité - Contrôle - Audit* 2 sept 2013 ; Tome 19(2) : 41-70.
- Nobre T. Le contrôleur de gestion de la PME. *Manag Controll Small Bus*. Mars 2001 ; *Revue Comptabilité - Contrôle - Audit* Volume 1 : 129-46.
- Nobre T. Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME ; *Revue Finance Contrôle Stratégie* – Volume 4, N° 2, juin 2001, p. 119 - 148.
- Puyou F-R. Causes, outils et conséquences de l'hétérogénéité du contrôle des filiales dans les groupes de sociétés. Sept 2017 ; *Revue Comptabilité - Contrôle - Audit* 2017/2 (Tome 23), p. 63-83.
- Sponem S, Lambert C. Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget. Perception des DAF et des contrôleurs de gestion ; *Revue Comptabilité - Contrôle - Audit* 2010 ; Tome 16(1) : 159-94.
- St-Pierre J. *Gestion financière des PME : théories et pratiques*, 2e édition. PUQ ; 2019. 367 p.