

L'aspect contingent du métier du contrôleur de gestion : rôles prescrits vs rôles réels

The Contingent Character of the Management Controller's Job: Prescribed Roles vs Actual Roles

RECHIDI Nidal

Doctorante

Faculté des sciences économiques, juridiques et sociales

Université Ibn Tofail

Laboratoire de recherche en sciences de gestion des organisations

Maroc

nidal.rechidi@uit.ac.ma

BENAZZOU Lotfi

Enseignant chercheur

Faculté des sciences économiques, juridiques et sociales

Université Ibn Tofail

Laboratoire de recherche en sciences de gestion des organisations

Maroc

Benazzoulotfi@gmail.com

Date de soumission : 25/06/2020

Date d'acceptation : 05/08/2020

Pour citer cet article :

RECHIDI N. & BENAZZOU L. (2020) « L'aspect contingent du métier du contrôleur de gestion : rôles prescrits vs rôles réels », Revue Internationale des Sciences de Gestion «Volume 3 : Numéro 3» pp : 891 - 912

Résumé

Si les objectifs de la fonction contrôle de gestion ont été clairement identifiés dans la littérature au fil du temps, le contrôleur de gestion en tant qu'acteur au sein de l'entreprise se retrouve en réalité avec un champ de responsabilités beaucoup plus large qui dépasse parfois le champ de compétences de la fonction. L'objectif de ce travail est d'identifier les rôles organisationnels réels joués par les contrôleurs de gestion à travers une analyse individuelle détaillée de deux profils portant le libellé « contrôleur de gestion » opérant dans deux entreprises avec des caractéristiques différentes. Une comparaison entre ces deux études de cas a permis de mettre en évidence la diversité des tâches d'une entreprise à une autre ainsi que de souligner l'impact des facteurs de contingence sur la définition du périmètre d'activités du contrôleur de gestion. Pour plus de précision, nous avons neutralisé le facteur du secteur d'activité, les facteurs ainsi étudiés sont : la taille, le profil du dirigeant, la place accordée à la fonction contrôle de gestion, le rattachement hiérarchique et l'existence d'un système d'information.

Mots clés : Contrôle de gestion ; contrôleur de gestion ; métier ; responsabilités ; facteurs de contingence.

Abstract

While the objectives of the management control function have been clearly identified in the literature over time, the Comptroller as an actor within the organization actually ends up with a much broader scope of responsibilities that sometimes go beyond the scope of the function. This work aims to identify the actual organisational roles played by financial controllers through a detailed individual analysis of two profiles bearing the label "financial controller" operating in two companies with different characteristics. A comparison between these two case studies allowed us to highlight the diversity of tasks from one company to another as well as to underline the impact of contingency factors on the definition of the scope of activities of the management controller. For greater precision, we have neutralized the business segment factor. The factors thus studied are: the size, profile of the executive, the place given to the management control function, the reporting line and the existence of an information system.

Key words : Management control ; management controller ; job ; responsibilities ; contingency factors.

Introduction

L'histoire révèle que la fonction contrôle de gestion est présente depuis des temps anciens, elle s'est progressivement développée au rythme de l'évolution de la conjoncture pour passer d'un mécanisme informel à un mécanisme formel bien cadré. Au début des années 1920, entre la fonction d'administration proposée par Fayol, les systèmes de coûts et d'analyse d'écart instaurés par Sloan et Brown au sein de General Motors et la théorie Y5 de Mc Gregor, on peut déjà distinguer les prémices du contrôle de gestion. Des années plus tard, un premier essai de définition a été formulé par Anthony qui l'a assimilé à « un processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation » (**Anthony, 1965, p. 17**). Cette définition ressemble à ce que W.G. Ouchi a appelé contrôle des résultats qui consiste à évaluer la performance de l'individu par rapport à un objectif prédéterminé dans la mesure où les termes efficacité et efficience cités par Anthony résultent de la corrélation entre les objectifs, les résultats et les moyens. Au fil du temps, une approche plus globale évoluant vers le pilotage de la performance et l'aide à la prise de décision a remplacé l'ancienne, qui le cantonnait dans un simple outil de suivi permettant une comparaison entre résultats obtenus et objectifs fixés ex ante. Il devient l'un des rouages essentiels de la régulation interne et du pilotage (**A. Burlaud, 1997**) en permettant la centralisation, la synthèse et l'interprétation de l'ensemble des données représentant les performances de chacune des activités ou fonctions de l'entreprise (**R. Teller**).

Les théoriciens et analystes qui se sont intéressés au contrôle de gestion sont très nombreux, cependant, la plupart d'entre eux excluent le contrôleur de gestion et les tâches qui lui sont attribuées de leurs théories, et se concentrent plutôt sur le contrôle de gestion comme fonction et sur les managers en tant qu'acteurs principaux. Cela soulève la question du rôle du contrôleur de gestion et de son positionnement au sein du processus de contrôle de gestion : *Le contrôleur de gestion exerce-t-il du contrôle de gestion, ou du moins bénéficie-t-il de ses pouvoirs au sein de l'organisation ?* En tentant de répondre à cette question, on se trouve obligés de s'interroger sur les facteurs spécifiques qui peuvent conditionner le champ d'intervention du contrôleur au sein de l'organisation.

La réponse à notre question de recherche se fait en trois étapes. La première propose une synthèse de la littérature mettant en lumière la problématique et les concepts mobilisés, la

seconde définit la méthodologie utilisée, puis la dernière présente les résultats de notre étude empirique, sous forme de comparaison entre deux études de cas.

1. Revue de littérature

Malgré l'abondance de la littérature portant sur les systèmes de contrôle de gestion, il n'existe pas de cadre conceptuel unique communément admis (**Bouquin, 2010**). Ceci est dû à la diversité des courants et des approches mobilisés, qui se sont développés au fil du temps indépendamment les uns des autres. Dans leur grande majorité, les études réalisées portent davantage sur le positionnement de la fonction de contrôle de gestion au sein de l'organisation, le rôle qu'elle remplit et les différents outils qu'elle mobilise. Cela laisse place à un certain nombre d'ambiguïtés, notamment en ce qui concerne le métier de contrôleur de gestion et l'étendue de ses activités, en l'absence d'une représentation formelle et uniformément acceptée. Ces ambiguïtés découlent essentiellement de l'aspect contingent de la fonction.

1.1. Ambiguïtés autour de la fonction contrôle de gestion

L'absence d'une définition universelle du champ d'intervention du contrôle de gestion est principalement due à la différence fondamentale entre les deux conceptions américaine et française de la fonction. Chez les anglo-saxons, pionniers du domaine du management, la fonction contrôle de gestion, inspirée du modèle financier Sloan-Brown, est purement financière. En France, par contre, elle recouvre un périmètre de responsabilités plus large (**Buhler, 1979**). Bouquin explique qu'aux États-Unis, le contrôleur de gestion est perçu comme un membre de la direction financière, alors qu'en France, le directeur du contrôle de gestion peut avoir en charge : les services d'administration, l'informatique, les services budgétaires, les services comptables, l'audit interne, les études économiques et les statistiques, et le service du plan à long terme (**Bouquin, 2001**).

Une autre ambiguïté autour de la définition du contrôle de gestion découle de la traduction du mot " control ", en principe emprunté au jargon de management anglo-saxon, que certains auteurs et théoriciens français ont pris au pied de la lettre pour le confiner à une activité de vérification. Comme Maurice Pergnier avait expliqué : « Quiconque traduit sans réfléchir *develop* par développer, *control* par contrôler [...], s'expose plus souvent à l'erreur qu'à l'heureux hasard d'une coïncidence de sens ». Cette traduction a faussement présenté le contrôleur comme un vérificateur, alors qu'Anthony soutient qu'il s'agit de « commettre une

grave erreur que d'imaginer que le contrôleur de gestion exerce le contrôle » (**Anthony, 1965**).

1.2. Du contrôle de gestion au contrôleur de gestion

Il ne serait pas pertinent de se baser sur la définition du contrôle de gestion pour dresser une représentation du contrôleur de gestion, car contrairement aux autres domaines, « le contrôle de gestion, ne peut être assimilé à ce que fait, dans une organisation donnée, le contrôleur de gestion » (**Bouquin, 2001**). « Si l'on peut dire que la comptabilité est ce que pratiquent les comptables, la pratique des contrôleurs ne recouvre qu'une partie du contrôle de gestion » (**Bouquin, 1999**).

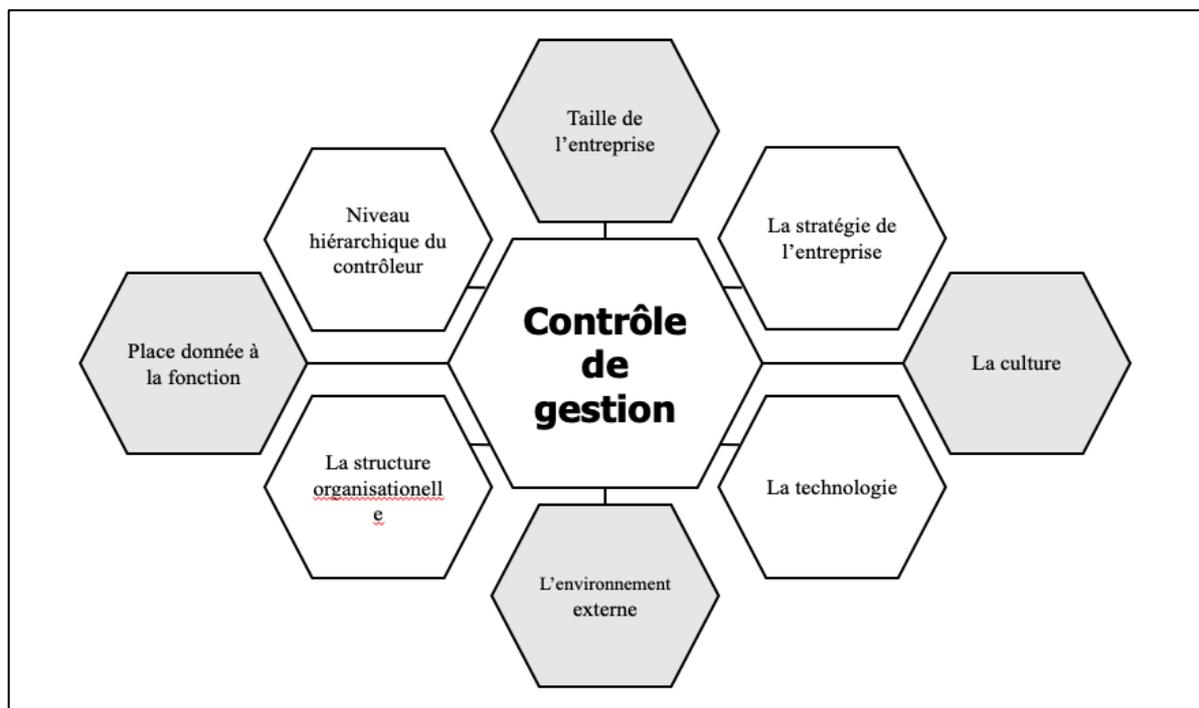
En passant en revue quelques définitions clés, nous remarquons que les managers sont placés au cœur de la fonction, comme dans les fameuses définitions de Anthony, ou encore R.Simons qui précise que le contrôle de gestion est « l'ensemble des procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation » (**R.Simons, 1995**). Certains stipulent que si les managers sont les acteurs principaux de la fonction, le contrôleur de gestion joue le rôle d'animateur, il définit et anime le processus pour aider les managers à pratiquer le contrôle de gestion (**Ardoin et Jordan, 1979**). Cette idée est confirmée par Bouquin, à travers un schéma qui croise la sphère du contrôleur et celle du contrôle. Il ajoute que le processus de contrôle de gestion peut aussi se dérouler sans le contrôleur qui peut se trouver, dans plusieurs cas, accaparé par d'autres tâches qui ne relèvent pas du périmètre de la fonction. (**Bouquin, 2001**). En effet, plusieurs enquêtes se sont intéressées à la question du périmètre de responsabilités du contrôleur de gestion. Bühler a présenté en 1979 les résultats de son étude statistique réalisée auprès de soixante-douze entreprises françaises, qui affirment que presque 91% des contrôleurs de gestion s'occupent en plus du contrôle de gestion, du contrôle budgétaire et de la comptabilité analytique, de plusieurs autres activités connexes, telles que l'informatique, le juridique et le fiscal, la comptabilité générale, l'audit interne et la formation.» (**Lambert, 2005**). Une étude réalisée vingt ans plus tard par Jordan indique que dans une entreprise de taille moyenne, le contrôleur de gestion est chargé, en plus du contrôle de gestion, de l'informatique de gestion, de la comptabilité générale et de l'audit interne. (**Lambert, 2005**). Au-delà de ces activités programmées, le contrôleur est impliqué dans les décisions liées à la publicité, à la promotion, la distribution, le crédit, les stocks, ainsi que des études sur des produits, des matériels ou des investissements. (**Sathe, 1983**) !

Ces études ont toutes tenté d'expliquer la raison derrière la diversité des tâches assignées au contrôleur de gestion d'une entreprise à l'autre, et soutiennent l'existence de plusieurs facteurs qui conditionnent son périmètre de responsabilités. Cela dénote l'aspect contingent du rôle confié au contrôleur de gestion, et d'ailleurs sa fragilité. **(Bouquin, 2001)**

Le postulat qu'il n'existe pas de système de contrôle de gestion universel et idéal comme le stipule le modèle taylorien classique, constitue la base de ce que l'on appelle la théorie de contingence. Il s'agit d'une approche qui peut presque être qualifiée de souveraine dans la littérature relative au contrôle de gestion **(Chenhall, 2003)** du fait qu'elle a suscité l'intérêt d'une grande majorité des chercheurs à travers le temps. Elle repose sur l'idée qu'il existe des facteurs environnementaux, stratégiques et organisationnels qui diffèrent d'une situation à l'autre, et qui sont susceptibles d'influencer ou d'être influencés par le système de contrôle de gestion.

Ces facteurs appelés facteurs de contingence sont nombreux, nous avons pu recenser les plus importants à partir des écrits des théoriciens de la contingence, notamment Chenhall :

Figure 1 : Les principaux facteurs de contingence évoqués dans la littérature



Source : Auteurs

Pour les théoriciens de la contingence, ces conditions contextuelles déterminent le design efficace du contrôle de gestion.

Nous nous contenterons de développer les facteurs que nous avons jugé utiles et compatibles avec notre étude empirique.

❖ **La taille de l'entreprise :**

Les théoriciens de la contingence estiment que la taille de l'entreprise influence considérablement l'existence formelle de la fonction contrôle de gestion car « l'entrepreneur aura tendance à perpétuer sa façon informelle de faire les choses jusqu'à ce que la croissance de son entreprise atteigne un point où il commence à perdre le contrôle, à moins qu'un système de gestion formel ne soit mis en place pour compléter ses règles personnelles » (Gasse, 1989). Ainsi, plus l'organisation est grande, plus elle compte de niveaux hiérarchiques, plus les besoins de coordination sont forts, plus on a recours à des systèmes formels de planification et de contrôle (Livian, 2001).

Jordan stipule que moins l'entreprise est grande plus le périmètre de responsabilités du contrôleur est large, les résultats de son étude (1998) affirment que dans des entreprises moyennes, environ 60% des contrôleurs de gestion peuvent avoir sous leur responsabilité le service informatique, la comptabilité générale et l'audit interne.

Après son étude statistique, Bühler avait abouti à des résultats similaires. Il affirme que les grandes organisations sont généralement dotées d'un contrôleur spécialisé dont les responsabilités sont clairement définies. Dans les petites entreprises par contre, le champ d'activités du contrôleur est beaucoup plus large. (Buhler, 1979). Il conclut que les résultats de ses recherches vont à l'encontre de l'idée énoncée par l'Association des directeurs financiers et du contrôle de gestion (1968) qui déclare que, peu importe la taille de l'entreprise, le contrôleur aura les mêmes responsabilités.

❖ **Nature de l'activité de l'entreprise**

Le périmètre d'action d'un contrôleur de gestion peut varier selon le secteur d'activité de l'entreprise. Ce dernier définit l'objet contrôlé, il peut s'agir d'un contrôle de gestion industriel, d'un contrôle de gestion commercial ou encore d'un contrôle de gestion social.

Lorsque l'activité est industrielle, le contrôleur de gestion doit être régulièrement présent sur les usines et sites industriels. Il est responsable de toutes les charges liées à la production, de l'approvisionnement à la distribution, y compris les inventaires et la valorisation des stocks . Le calcul des coûts constitue une grande partie de son travail.

Si l'activité est commerciale, son travail portera principalement sur le suivi du chiffre d'affaires et des marges, ainsi que sur des indicateurs tels que la rentabilité, la saisonnalité et le taux d'écoulement ou de rotation des stocks.

Par ailleurs, un contrôleur de gestion sociale travaille en collaboration avec les responsables des ressources humaines, sur les budgets annuels consacrés à la formation, aux salaires, aux primes ou à l'embauche.

❖ La structure organisationnelle

D'après la théorie de Mintzberg, il existe différentes structures organisationnelles qui influencent le type de régulation hiérarchique. Ceci implique directement une adaptation des objectifs et des rôles des différents acteurs de l'entreprise, notamment le contrôleur de gestion.

Dans son approche traditionnelle, le contrôle de gestion repose sur une structure hiérarchique décentralisée verticale, celle des centres de responsabilités qui crée de nouveaux postes de contrôleurs de gestion « locaux ». Bouquin avait identifié quatre types de centres de responsabilités en relation avec :

- Les grands domaines d'activité stratégique (Strategic Business Units) : filiales ou ensemble de filiales ;
- Les couples produits-marchés contenus dans les domaines d'activité stratégiques : filiales ou divisions d'une société ;
- Les fonctions spécialisées (production, vente, recherche, finance)
- Les entités élémentaires situées dans chacune des fonctions spécialisées (**Bouquin, 2001**).

Un poste de contrôleur de gestion peut être associé à chacun de ces niveaux (**Lambert, 2005**). Le contrôleur de gestion peut donc se situer au niveau du groupe, d'une filiale, d'une fonction, d'une usine ou d'une unité commerciale. Les tâches qui lui sont assignées dépendent ainsi de son niveau, un contrôleur de gestion central situé au niveau du siège aura en charge des activités de coordination et de consolidation de l'information remontée. Un contrôleur de gestion d'un niveau inférieur aura par contre des charges beaucoup plus diversifiées ; en plus du reporting, il sera amené à remplir son rôle opérationnel au niveau de l'entité dont il est rattaché.

Par ailleurs, Bouquin affirme que le contrôleur de gestion subit un double rattachement (Fonctionnel et hiérarchique). Il peut soit être rattaché à la direction ou au service central du contrôle de gestion, soit au directeur de l'unité opérationnelle (**Bouquin, 2001**).

❖ L'avènement des nouveaux systèmes d'information

La collecte des données auprès des services opérationnels a toujours été au cœur des tâches du contrôleur de gestion. Aujourd'hui, le développement des nouveaux systèmes d'information, avec leur capacité de réunir sous une seule et même application toutes les fonctions de l'entreprise, allant des ressources humaines au management de la supply-chain, passant par la comptabilité, les ventes, la production et la distribution (**El madrouchi & al. 2019**), a fondamentalement influencé les activités du contrôleur et ses méthodes de travail. Il se trouve généralement déchargé de la phase bureaucratique de son activité et recouvre le temps nécessaire pour comprendre l'activité opérationnelle de l'entreprise (**Danziger, 1995**). Ses tâches évoluent de la tenue des comptes vers un rôle actif dans le processus de prise de décision (**Davis et Albright, 2000**). Par ailleurs, une fois l'ERP implémenté, les contrôleurs jouent généralement un rôle important dans la maintenance et l'adaptation de l'ERP car ils sont responsables des bases de données qui lui sont associées.

D'autre part, la mise en place des nouveaux progiciels de gestion intégrés a été critiquée par un grand nombre de théoriciens qui voient que l'automatisation de la fonction conduirait à son élimination ou du moins à la réduction de l'intérêt porté au contrôleur de gestion. Dans ce sens, Burns et Baldvinsdottir (2000) soulignent que les contrôleurs de gestion détiennent une expertise dans le domaine de l'information - non seulement dans la production d'information, mais aussi dans son utilisation, "une capacité à faire parler les chiffres" (**Burns et Baldvinsdottir, 2000**).

Enfin, l'étendue des responsabilités du contrôleur de gestion peut être influencée par le système d'information implanté par l'entreprise et la stratégie de sa mise en œuvre, qui dépend de plusieurs choix stratégiques et structurels.

Après une analyse de la littérature, nous avons pu formuler deux hypothèses principales :

- ❖ Le contrôle de gestion ne se limite pas au seul travail du contrôleur de gestion.
- ❖ Le périmètre d'activité du contrôleur de gestion peut s'étendre à des domaines différents en fonction de plusieurs facteurs.



2. Méthodologie de la recherche :

La finalité de notre recherche consiste à identifier les rôles organisationnels "réels" joués par les contrôleurs de gestion, en tenant compte de la dimension contingente de la fonction.

Pour répondre à notre problématique, nous avons opté pour une analyse détaillée de l'activité individuelle des contrôleurs de gestion grâce à une étude qualitative, qui nous a semblé la plus appropriée pour éviter la tentation des interlocuteurs de renvoyer une image satisfaisante et positive d'eux-mêmes via les questionnaires. (Lambert, 2005)

Pour ce faire, nous avons examiné deux profils portant le libellé "contrôleur de gestion", appartenant à deux entreprises différentes sélectionnées en fonction des variables de contingence que nous voulons étudier, à savoir la taille, l'organisation structurelle, le rattachement hiérarchique et l'existence d'un système d'information. L'analyse approfondie de chaque cas et la comparaison entre eux nous a permis de faire émerger les différences potentielles et de prouver ainsi l'influence de ces facteurs sur la définition des rôles attribués au contrôleur de gestion.

Nous avons estimé qu'une présence sur le terrain était indispensable pour étudier en profondeur notre objet de recherche d'une part et pour obtenir des résultats entièrement fiables d'une autre. Les méthodes utilisées pour recueillir les données des deux entreprises étaient différentes :

- **L'entreprise Alpha** : nous nous sommes positionnés en tant que notre propre objet de recherche en partant du principe qu'il n'est pas possible d'en apprendre beaucoup sur « la façon dont les choses marchent » dans une organisation sans observation ou participation rapprochées (Watson, 2010). Pour ce faire nous nous sommes engagés à être présents à temps complet dans l'organisation en tant que chercheur praticien, occupant le poste de contrôleur de gestion pour une durée de 8 mois. Cette présence régulière sur le terrain nous a permis de comprendre le rôle du contrôleur de gestion en profondeur et d'obtenir des données difficilement accessibles autrement.
- **L'entreprise Beta** : le recueil des données a été réalisé en deux temps. Au départ, nous avons procédé à une série d'entretiens réguliers (environ 3 par mois), pour une période de 6 mois, avec le contrôleur de gestion de l'entreprise. Il s'agit d'entretiens semi directifs simples dont le but principal est de collecter toutes les données concernant les tâches qui étaient sous sa responsabilité. Pour donner plus de fiabilité et de richesse aux données recueillies lors des entretiens, nous nous sommes engagés, à partir du deuxième mois, à

assister le contrôleur de gestion dans son travail durant une journée (Une fois par quinze jour) pour observer son activité, de très près et de manière pertinente, dans le cadre de ce que l'on peut appeler une journée type.

Le choix des deux cas étudiés a été fait de manière à présenter le rôle du contrôleur de gestion dans deux contextes avec des caractéristiques différentes, décrites dans la partie suivante, afin de déceler les différences en matière du champ de responsabilités et mettre en évidence les facteurs possibles qui pourraient l'influencer. Pour plus de précision, nous avons neutralisé le facteur du secteur d'activité, les facteurs ainsi étudiés sont : la taille, le profil du dirigeant, la place accordée à la fonction contrôle de gestion, le rattachement hiérarchique et l'existence d'un système d'information.

3. Présentation et analyse des résultats

3.1. Première étude de cas : l'entreprise Alpha :

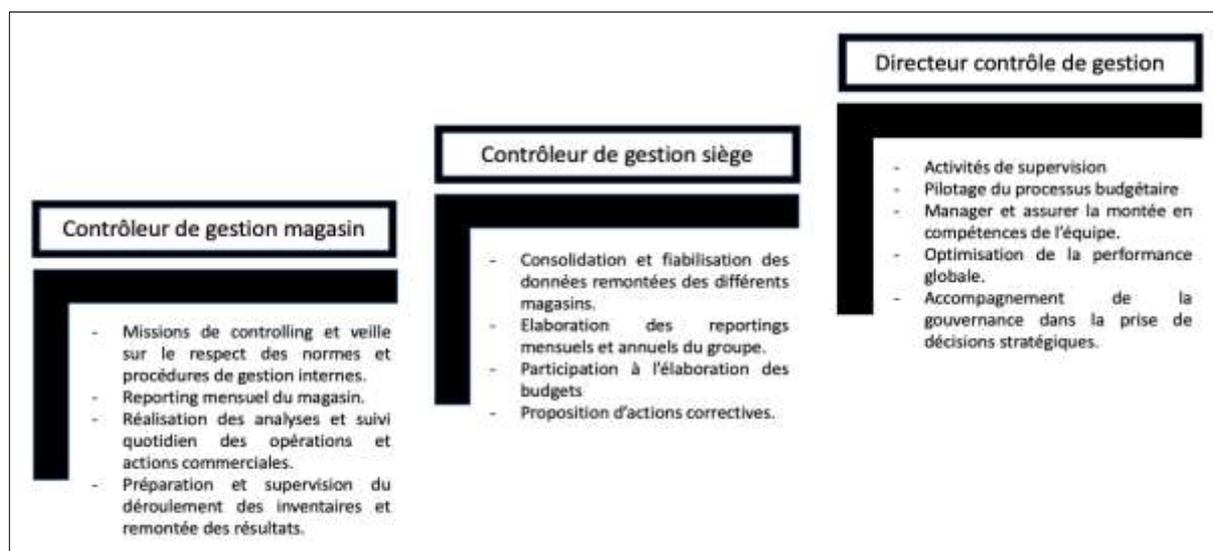
3.1.1. Présentation de l'entreprise et de l'objet de recherche :

Il s'agit d'une enseigne marocaine leader dans le domaine de la grande distribution dont la création remonte à la fin des années 90. Filiale d'un grand groupe constitué en conglomérat composé de plusieurs entités opérant dans différents secteurs, la société Alpha possède plusieurs hypermarchés implantés dans les principales villes du Maroc, offre aux consommateurs un large choix de produits alimentaires et non alimentaires adaptés à leurs besoins et compte plus de 1500 employés.

Le secteur de la grande distribution se caractérise par un faible taux de résultats par rapport au chiffre d'affaires, la mesure des performances est donc axée sur la maîtrise des marges tout en jouant sur les économies de charges et de coûts générées par les différentes fonctions et centres de responsabilité. Cette mission est assurée par la fonction contrôle de gestion, qui veille à la réalisation des objectifs fixés et au pilotage de l'activité à travers l'élaboration d'indicateurs financiers permettant de suivre les performances. Le suivi de ces indicateurs nécessite la collecte et le traitement de données correctes et fiables, la société Alpha utilise à cet effet un puissant système d'information associé aux différents centres de l'entreprise. Il est alimenté par les différents acteurs de l'entreprise avec des restrictions variables selon les spécificités du poste. Ce système d'information permet un stockage et un tri rapide des informations ainsi que la possibilité d'extraire des tableaux de bord automatiquement en sélectionnant les combinaisons d'informations en fonction du besoin d'analyse.

Au sein de la société Alpha, la fonction de contrôle est présente à trois niveaux. Elle compte un contrôleur de gestion par magasin, une équipe de 7 contrôleurs de gestion siège qui se partagent les tâches en fonction des activités, et un directeur contrôle de gestion qui supervise l'ensemble de l'équipe. Les rôles de chacun sont présentés dans le schéma ci-dessous:

Figure 2 : Rôles des différents contrôleurs de gestion de l'entreprise Alpha



Source : Auteurs

Nous avons choisi d'analyser le profil du "contrôleur de gestion magasin" en raison de son contact direct et régulier avec le terrain, et de son large champ de responsabilités qui permet une meilleure compréhension de notre sujet de recherche.

Afin de recueillir des informations aussi proches que possible de la réalité, nous avons porté une double casquette, en occupant à la fois le poste de contrôleur de gestion au sein de la société Alpha tout en étant impliqués dans notre formation universitaire doctorale. Cette expérience en grandeur réelle et sur une longue période nous a permis d'observer, d'agir et d'analyser en profondeur le comportement et les tâches assignées au poste de contrôleur de gestion chez l'entreprise Alpha, en transformant nos propres actes et pratiques quotidiennes en résultats et éléments de réponse à notre problématique.

3.1.2. Principales activités du contrôleur de gestion de l'entreprise Alpha :

La fonction contrôle de gestion est présente au sein de l'entreprise Alpha depuis sa création, elle joue un rôle pivot dans l'interaction entre le pilotage stratégique et sa mise en œuvre

opérationnelle au sein des points de vente. Elle analyse et transmet l'information entre les différents niveaux de responsabilités. Le champ de responsabilités du contrôleur de gestion de l'entreprise Alpha nous rappelle le constat de Sathe (1983) qui distingue deux responsabilités majeures, soit l'aide à la prise de décision et la veille au respect des pratiques du contrôle interne. Nous pouvons ainsi recouper les tâches effectuées par le contrôleur de gestion de l'entreprise Alpha en deux catégories principales :

❖ **Veille au respect des procédures et règles de gestion interne :**

En raison de sa présence sur le terrain, le groupe s'appuie sur le contrôleur de gestion du magasin pour s'assurer en permanence du respect de l'ensemble des procédures qui permettent de structurer le fonctionnement de l'ensemble du magasin (Vente, sécurité, stockage...) et de limiter les risques liés à l'activité. Une grande partie de notre travail en tant que contrôleur de gestion a ainsi été consacrée à la veille au respect des procédures de contrôle interne. À cette fin, plusieurs actions d'audit et de contrôles inopinés étaient menées régulièrement :

- Contrôle sur pièces (Bons de livraison, bons de commandes, factures ...) pour s'assurer de l'enregistrement exact des dates, montants et des signatures .
- Des tournées au sein des réserves pour vérifier les conditions de stockage ainsi qu'au sein des ateliers de production (boulangerie et pâtisserie) pour s'assurer du respect des règles d'hygiène.
- Vérification de la qualité et des dates de péremption des produits exposés (particulièrement pour les produits alimentaires frais qui nécessitent une grande vigilance).
- Veille à la fiabilisation des données intégrées dans le système d'information et des délais d'intégration afin d'éviter les écarts lors des inventaires (Intégration de la démarque du jour et enregistrement des réceptions le jour même...).
- S'assurer régulièrement du respect des formalités liées aux bons de cession inter-rayons et bons de consommation interne .

❖ **Activités de pilotage de la performance et reporting**

- **L'inventaire :** L'inventaire est une opération essentielle au secteur de la grande distribution qui se déroule deux fois par an pour l'ensemble du magasin (rayons

alimentaires et non alimentaires), une fois tous les quinze jours pour les produits frais, et toutes les semaines pour le marché (boucherie, boulangerie, fruits et légumes) compte tenu des spécificités des produits. Au sein de l'entreprise Alpha, cette opération est suivie de bout en bout par le contrôleur de gestion, qui définit le rétro-planning, les heures de début et de fin, et veille au respect des procédures d'inventaire. Il effectue un contrôle de comptage et de scanning afin d'éviter autant que possible les erreurs qui peuvent conduire à des écarts importants au niveau de la valorisation des stocks. Les principaux objectifs de l'inventaire sont :

- Une valorisation réelle et saine du stock de marchandises à travers un comptage exhaustif du stock (réserve et rayons) à l'exclusion des marchandises gratuites, des articles en consignment et de la démarque connue qui doit être comptée et intégrée avant la date de l'inventaire.
- La détermination de la rotation du stock par produit, qui constitue l'indicateur le plus important d'une bonne gestion des stocks.
- Le calcul de la démarque inconnue, qui correspond à la différence entre le stock évalué au moment de l'inventaire et le stock physique, et qui n'est pas justifiée par l'un des motifs de la démarque connue (Vol, casse, expiration). En cas d'enregistrement d'un taux de démarque inconnue important, le contrôleur de gestion demande au personnel opérationnel de procéder à un recomptage, sinon à une justification des écarts en raison des conséquences directes de cette variable sur la marge globale générée par l'entreprise.
- Après la valorisation du stock final, le contrôleur de gestion détermine la marge par rayon. Il s'agit d'un indicateur très pertinent pour les chaînes de grande distribution, le contrôleur de gestion effectue un suivi continu et présente un rapport régulier sur les marges de tous les rayons.
- **Analyses et suivis :** Le contrôleur de gestion procède de façon régulière à des analyses de qualité qui permettent à la fois de fournir une information fiable aux dirigeants et d'accompagner les équipes opérationnelles dans les processus de décision opérationnelle en proposant des plans d'action. Ces analyses servent généralement à :
 - Corriger ou justifier les écarts identifiés.
 - Identifier les ruptures de stock et suivre les commandes.
 - Suivre et ajuster les prix (promotions, saisonnalité..).

- Bien gérer les retours fournisseurs.
- Suivre les opérations de ventes en gros.
- **Reporting :** L'existence de la fonction contrôle de gestion à différents niveaux hiérarchiques explique le grand intérêt porté aux activités de reporting. Le contrôleur de gestion magasin est chargé de rendre compte des données collectées, traitées et fiabilisées à toutes les personnes concernées par les résultats de l'entreprise.

Dans ce contexte, nous distinguons deux niveaux de reporting au sein de l'entreprise Alpha :

- Reporting destiné au directeur du magasin et aux responsables des rayons qui ont besoin de comparer les résultats enregistrés par leurs rayons par rapport aux objectifs fixés. Cela leur permet de maîtriser leurs activités et d'agir en cas d'écarts importants. Le contrôleur de gestion met à la disposition des responsables opérationnels des outils de contrôle qui favorisent l'autocontrôle.
- Reporting destiné aux contrôleurs de gestion du siège qui procèdent à la consolidation de toutes les données des différents magasins pour les présenter ensuite au directeur du contrôle de gestion sous la forme d'un reporting général qui sert de base à la prise de décision stratégique.

Pour ce faire, le contrôleur de gestion magasin au sein de l'entreprise Alpha se sert généralement des tableaux de bords en se reposant sur deux indicateurs clés : le chiffre d'affaire et la marge. La collecte des informations nécessaires au reporting est facilitée grâce à la pertinence du système d'information.

- Le contrôleur de gestion de l'entreprise Alpha passe la majorité de son temps sur des tâches relevant du contrôle interne.
- Le reporting est également l'une des activités récurrentes essentielles en raison de la structure organisationnelle de l'entreprise.
- Le contrôleur de gestion dispose d'un certain pouvoir d'autorité au sein du magasin où il travaille, et décide de plusieurs actions qui relèvent de son champ d'activité. Le personnel opérationnel est amené à solliciter son approbation avant d'effectuer certaines actions telles que la baisse des prix.



- Le contrôleur de gestion Alpha joue un rôle important dans le processus de décision, tant auprès du directeur du magasin et du personnel opérationnel en leur proposant des actions correctives qu'auprès des dirigeants en leur fournissant les informations fiables nécessaires à la prise de décision.

3.2. L'entreprise Beta

3.2.1. Présentation de l'entité et de l'objet de recherche :

L'entreprise Beta est une PME spécialisée dans la commercialisation de produits agricoles, présente sur le marché marocain depuis près de 10 ans. Elle offre à ses clients et partenaires une variété de gammes de produits de haute qualité à travers ses deux points de vente situés dans deux villes différentes. Consciente du fait que les conditions de succès d'une entreprise requièrent de bonnes structures et systèmes de gestion, l'entreprise Beta a récemment procédé à la création d'une fonction de contrôle de gestion, afin de maîtriser les coûts générés par les différents services, de développer le chiffre d'affaires de l'entreprise et d'optimiser les marges. A cette fin, un contrôleur de gestion a été recruté au niveau du siège social rattaché hiérarchiquement au directeur administratif et financier. En l'absence d'un système de gestion formel, il a été chargé de mettre en place toutes les bases du contrôle de gestion de la collecte des états de synthèse à la mise en place d'un système d'information synchronisé. La fonction contrôle de gestion au sein de l'entreprise Beta est représentée par différents acteurs. Le contrôleur de gestion travaille en collaboration avec le directeur de force de vente, le responsable financier et le directeur général.

3.2.2. Tâches réalisées par le contrôleur de gestion de l'entreprise Beta :

Le contrôleur de gestion Beta avait pour mission de mettre en place un système de contrôle de gestion qui servirait d'interface entre les services opérationnels et fonctionnels. Le choix de l'approche s'est fondé sur une démarche progressive et partant de la base, qui permet de bien comprendre les différentes activités de l'entreprise. Pour ce faire, il a dû passer par plusieurs phases successives et complémentaires, chacune d'entre elles nécessitant des tâches différentes.

❖ **Collecte et analyse des principaux états de synthèse :**

Cette phase de collecte s'est faite en deux temps, elle a pour but principal de comprendre l'activité de l'entreprise et maîtriser les différents postes de responsabilité. Le contrôleur de gestion s'est basé sur deux sources pour collecter l'information nécessaire :

- **Les états de synthèse :** Le contrôleur de gestion bêta a procédé dans un premier temps à une analyse détaillée de l'ensemble des états de synthèse, principalement le Compte des produits et charges, qui permet une meilleure compréhension du résultat. Ces analyses ont permis d'identifier et d'analyser les principales charges immobilières et consommables liées à l'entreprise et celles liées au personnel. L'objectif de cette étape est d'identifier les facteurs susceptibles d'influencer le résultat ainsi que de vérifier et corriger les informations afin de fiabiliser la base de données. Après l'analyse, le contrôleur de gestion a procédé à un tri des informations nécessaires à la mise en place et au calcul des différents ratios qui permettent d'évaluer les performances de l'entreprise.
- **Le terrain :** Suite aux ambiguïtés observées lors de l'analyse des états de synthèse, notamment en ce qui concerne l'affectation des charges, le contrôleur de gestion a organisé des tournées dans l'ensemble des services de l'entité afin de s'assurer des charges enregistrées et de leur répartition pour les utiliser ensuite lors de l'implantation de la comptabilité analytique. Ces visites avaient également pour but de généraliser la culture de gestion auprès des différents acteurs, en les sensibilisant sur l'importance de la fiabilité de la saisie des factures, de la vérification analytique et du respect des procédures de gestion interne en général...

❖ **Mise en place de la comptabilité analytique**

La comptabilité analytique permet une meilleure analyse du résultat et donc un meilleur pilotage de l'activité de l'entreprise. Pour son implantation, le contrôleur de gestion a procédé dans un premier temps au calcul des charges de la comptabilité de gestion sur la base des documents établis par la comptabilité générale précédemment analysés (charges incorporables et charges supplétives). Ces charges ont fait l'objet d'une ventilation par variabilité (charges variables et charges fixes) et par affectation (charges directes et indirectes).

L'étape la plus importante de cette phase concerne la définition du plan analytique pour le calcul des coûts. Le contrôleur de gestion a décidé de travailler avec la méthode des coûts complets. Cela a été fait en 3 étapes essentielles :

1. *Découpage analytique fonctionnel* : Division de l'entreprise en plusieurs centres d'analyse (centres principaux et centres auxiliaires) pour permettre une répartition rationnelle des charges.
2. *Répartition primaire des charges* : Regroupement des charges indirectes dans les différents centres d'analyse principaux précédemment déterminés.
3. *Répartition secondaire des charges* : Imputation des centres auxiliaires aux centres principaux. Ceci a nécessité la définition des unités d'œuvre et des clés de répartition.

❖ **Implantation de la comptabilité analytique au niveau de l'ERP Sage**

En l'absence d'une formation formelle à l'utilisation de l'ERP sage, le contrôleur de gestion a dû déployer de grands efforts dans ce sens pour permettre une meilleure manipulation du logiciel. Cette phase s'est faite en trois principales étapes :

1. Définition des sections en se basant sur le plan analytique (plan des centres d'activités)
2. Définition d'un modèle de grilles : Ventilation des charges communes sur les sections.
3. Mise en liaison entre sage comptabilité et sage commercial : Attribution de chaque produit commercialisé à la section analytique appropriée.

❖ **Mise en place des outils du contrôle de gestion et activités de suivi :**

- Les phases précédentes ont permis d'obtenir la balance analytique contenant le détail des charges liées à chaque centre d'analyse. Cette balance a servi de base à la définition précise et efficace du budget par la direction, contrairement à la manière aléatoire dont il était établi avant la mise en place de la fonction de contrôle de gestion.



- Le contrôleur de gestion a également mis en place des tableaux de bord qui sont adaptés en permanence aux objectifs de l'entité (pour optimiser l'efficacité et l'efficience).

Depuis son recrutement, le contrôleur de gestion est passé par trois phases principales :

- Collecte de l'information : Le contrôleur de gestion était chargé de la collecte, l'analyse et le tri de l'information.
- Implantation et fiabilisation du système d'information : Pour ce faire, ses zones de compétences étaient étendues à la comptabilité et l'informatique.
- Après l'implantation du système d'information, le contrôleur de gestion s'est vu confier des tâches plus variées : de l'administratif, de la prospection, des études de marché ...

Cette variété de tâches assignées au contrôleur de gestion peut être expliquée par un manque de compréhension de la fonction par les dirigeants et par les opérationnels qui négligent son vrai rôle de pilotage de l'activité. A cause de cela, le contrôleur de gestion Beta a dû déposer sa démission 3 mois après la finalisation de la mise en place du système d'information car il est devenu selon lui « un assistant de la direction chargé de toutes les tâches non opérationnelles ».

3.3. Diversité des tâches et facteurs de contingence

Le choix de notre objet de recherche s'est orienté vers deux profils portant le libellé "contrôleur de gestion commercial", qui ont été recrutés presque en même temps dans des entreprises ayant une activité plus ou moins similaire (Dans les deux entités, l'activité est basée sur l'achat, la logistique et la promotion-distribution.). Les offres pour lesquelles les deux contrôleurs avaient postulé concernaient des profils de contrôleurs commerciaux mais les tâches demandées étaient différentes et n'ont été découvertes par les contrôleurs qu'après l'intégration de l'entreprise.

En effet, nos travaux confirment l'idée qu'il n'existe pas de tâches types assignées au contrôleur, celles-ci dépendent d'un certain nombre de facteurs que nous avons tenté de résumer dans le tableau ci-après :

Tableau 1: Les facteurs de contingence et leur influence sur les tâches attribués aux contrôleurs de gestion étudiés

Facteurs de contingence	Influences possibles sur les tâches attribuées au CDG
La taille	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Plus l'entreprise est grande plus le temps consacré aux activités de reporting est important en raison de l'existence de plusieurs niveaux comme le cas de l'entreprise Alpha. ❖ Dans les petites entreprises, les tâches attribuées au contrôleur de gestion sont beaucoup plus multiples. Il a tendance à se voir confier plusieurs responsabilités qui ne relèvent parfois pas de son champ d'intervention.
Le rattachement hiérarchique	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Le rattachement du contrôleur de gestion au directeur financier, comme dans le cas de l'entreprise Beta, diminue son influence sur la direction financière, son rôle reste confiné dans l'analyse des données financières et la remontée de l'information.
Place de la fonction au sein de l'entité	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Plus l'entité accorde de la valeur à la fonction contrôle de gestion plus le contrôleur de gestion jouit d'un meilleur degré d'autorité, et d'implication dans le processus de prise de décision.
Profil du dirigeant	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Dans les petites entreprises familiales comme l'entreprise Beta, les décisions sont généralement prises par le dirigeant qui n'accepte de les déléguer qu'à des personnes de la famille présentes dans l'entreprise et sur lesquelles il exerce un pouvoir informel mais réel.
Existence du système d'information	<ul style="list-style-type: none"> ❖ L'existence d'un système d'information pertinent permet au contrôleur de gestion de se concentrer sur les tâches de pilotage de l'activité au lieu de passer la plus grande partie de son temps dans des tâches techniques telles que la saisie et le tri de l'information ainsi que les activités de paramétrage.

Source : Auteurs

Conclusion

Nous avons pu démontrer, à travers les résultats de notre étude empirique, qu'il n'existe pas de standard applicable au métier du contrôleur de gestion. Les deux profils étudiés portent le même libellé mais n'ont pas les mêmes responsabilités et ne jouissent pas du même degré d'autorité au sein de l'entreprise. L'étendue de leurs responsabilités est fortement influencée par divers facteurs de contingence qui déterminent leur positionnement, ainsi leurs activités peuvent s'étendre à plusieurs domaines tels que la comptabilité, l'informatique, les études de marché, le marketing, etc...

Cependant nous avons constaté que mis à part les activités de reporting qui constituent une partie essentielle du travail du contrôleur de gestion, les deux profils ne participent pas ou peu à la définition des objectifs stratégiques de l'entreprise ou au déploiement des budgets qui constituent l'un des objectifs principaux de la fonction contrôle de gestion. Le principal problème se pose alors lorsque le contrôleur de gestion devient tellement accaparé par des tâches qui ne relèvent pas de son domaine d'activité au point de nous retrouver face à des contrôleurs de gestion qui font tout sauf du contrôle de gestion.

Bibliographie

Anthony R. N. (1965), *Planning and control systems*, Boston, MA, USA, The Harvard Business School Press, 1ère éd., 180 p.

Ardoin J.-L., Jordan H. (1979), *Le contrôleur de gestion*, Paris, Flammarion, p : 233

Bouquin H. (1997), *Les fondements du contrôle de gestion*, Paris, PUF, p : 127

Bouquin H. (2000), "Contrôle et stratégie", In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, dir. B. Colasse, Paris, Economica, pp. 533-546.

Bouquin H. (2001), *Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise*, Paris, PUF, 5ème ed., 462 p.

Bouquin H. (2004), *Le contrôle de gestion*, Paris, PUF, 6ème éd., 508 p.

Bouquin H., Pesqueux Y. (1999), "Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Mai, pp. 93-105.

Bülher N. (1979), *Contexte et travail du contrôleur de gestion*, Thèse pour l'obtention du titre de Docteur ès Sciences de Gestion, Université de Grenoble, 407 p.

Burlaud A. (2000), "Contrôle et gestion", In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, dir. B. Colasse, Paris, Economica, pp. 521-532.

Chenhall R. H. (2003), "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, n°2-3, 2003/0, pp. 127-168.

Danziger R. (1995), "Vingt-cinq ans de contrôle de gestion : l'homme et la fonction", In *Vingt-cinq ans d'organisation*, dir. C. Le Pen, Paris, Masson, pp. 90-103.

Davis S., Albright T. (2000), "The Changing Organizational Structure And Individual Responsibilities of Managerial Accountants : A Case Study", *Journal of Managerial Issues*, vol. XII, n°4, Winter, pp. 446-467.

EL MADROUCHI. K & LKHOYAALI. B (2019) « Revue de littérature et Benchmark des facteurs clés de succès de l'implémentation d'un ERP : cas de la Jordanie, la Chine et la Belgique », *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit* « Numéro 9 : Décembre 2019 / Volume 4 : numéro 3 » pp : 545 - 567

Lambert. C (2005), « La fonction contrôle de gestion : Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation. » THESE pour l'obtention du titre de DOCTEUR EN SCIENCES DE GESTION, Université Paris Dauphine - Paris IX.

Livian Y. F. (2001), *Organisation. Théories et pratiques*, Paris, Dunod, 2ème, 322 p.

Ouchi W. (1979), "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms", *Management Science*, vol. 25, n°9, pp. 833-848.

Sathe V. (1983), "The Controller's Role in Management", *Organizational Dynamics*, vol. Winter, pp. 31-48.

Simons R. (1995), *Levers of Control. How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press, 215 p.