



HAL
open science

Contrôle budgétaire et fiabilisation des données du contrôle de gestion

Carla Zappelli

► **To cite this version:**

Carla Zappelli. Contrôle budgétaire et fiabilisation des données du contrôle de gestion. Gestion et management. 2021. dumas-03538567

HAL Id: dumas-03538567

<https://dumas.ccsd.cnrs.fr/dumas-03538567>

Submitted on 21 Jan 2022

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



Distributed under a Creative Commons Attribution - NonCommercial - NoDerivatives 4.0
International License



CONTRÔLE BUDGETAIRE ET FIABILISATION DES DONNEES DU CONTROLE DE GESTION

Présenté par : ZAPPELLI Carla

Entreprise d'accueil : Campenon Bernard Dauphiné Ardèche
16 Chemin de Malacher, 38240 Meylan

Date de stage : du 04/01/2021 au 02/07/2021

Tuteur entreprise : NIKITINE Romain
Tuteur universitaire : BIHR Marie-Hélène

Master 2 FI
Master Contrôle de Gestion et Audit Organisationnel
2020 - 2021



CONTRÔLE BUDGETAIRE ET FIABILISATION DES DONNEES DU CONTROLE DE GESTION

Mémoire de stage/ de recherche

« En gestion, ce que l'on contrôle à outrance nous contrôle et ce que nous ne gérons pas nous gère. »

Sylvain Tourangeau

Présenté par : ZAPPELLI Carla

Entreprise d'accueil : Campenon Bernard Dauphiné Ardèche
16 Chemin de Malacher, 38240 Meylan

Date de stage : du 04/01/2021 au 02/07/2021

Tuteur entreprise : NIKITINE Romain
Tuteur universitaire : BIHR Marie-Hélène

Master 2 FI
Master Contrôle de Gestion et Audit Organisationnel
2020 - 2021



Avertissement :

Grenoble IAE, au sein de l'Université Grenoble Alpes, n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les mémoires des candidats aux masters en alternance : ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

Tenant compte de la confidentialité des informations ayant trait à telle ou telle entreprise, une éventuelle diffusion relève de la seule responsabilité de l'auteur et ne peut être faite sans son accord.

RESUME

Le contrôle budgétaire est un outil de la gestion des risques critiqué pour son manque de fiabilité, son incapacité à piloter et mesurer les performances et sa source de démotivation. Néanmoins, il est à ce jour encore majoritairement utilisé dans les entreprises, qui malgré l'arrivée de la gestion sans budgets ne sont pas prêtes à le remplacer.

L'étude menée a permis de montrer que lorsque le contrôle budgétaire est utilisé en tant qu'outil de prévision et planification et non comme outil d'évaluation et de coordination, il permet au contrôleur de gestion de mieux fiabiliser ses données. Mais cela va de pair avec la participation des opérationnels au contrôle de gestion. En effet, ceux-ci apportent des explications précieuses aux écarts constatés dans le contrôle budgétaire. Enfin, afin de s'assurer de la transparence des opérationnels, le contrôleur de gestion doit agir en tant que réel « business partner » en instituant une relation de confiance avec ceux-ci. Les rencontres entre ces acteurs permettent de faciliter leurs échanges et donnent ainsi accès au contrôleur de gestion à des informations précises et fiables.

MOTS CLÉS : Contrôle de gestion, opérationnel, contrôle budgétaire, fiabilisation des données

ABSTRACT

Budgetary control is a risk management tool criticised for its unreliability, its inability to monitor, measure performance and it is source of demotivation. However, it is still used in most companies, which despite the arrival of budget-free management are not ready to replace it.

The study carried out showed that when budgetary control is used as a forecasting and planning tool and not as an evaluation and coordination tool, it enables the financial controller to make his data more reliable. But this wouldn't be possible without the participation of operational staff in financial control. They provide valuable explanations for the discrepancies observed in budgetary control. Finally, in order to ensure the transparency of operational staff, the financial controller must act as a real business partner by establishing a relationship of trust with them. Meetings between these actors facilitate their exchanges and give the financial controller access to accurate and reliable information.

KEY WORDS: Financial control, operational, budgetary control, data reliability

SOMMAIRE

AVANT-PROPOS	7
INTRODUCTION.....	9
I) PARTIE 1 - LE CONTROLE DE GESTION FACE AUX RISQUES ET INCERTITUDES	12
Chapitre 1 – La place du contrôleur de gestion au sein de l’entreprise.....	12
1. Les différentes typologies du métier de contrôleur de gestion	13
2. La construction de la légitimité du contrôleur de gestion	15
Chapitre 2 – Contrôle de gestion et gestion des risques et incertitudes	18
1. Distinction risque et incertitude.....	18
2. Le rôle du contrôleur de gestion	20
3. L’absence de la prise en compte des risques et incertitudes par les outils du contrôle de gestion	23
Chapitre 3 - Le contrôle budgétaire : outil controversé de la gestion des risques	25
1. Différentes pensées.....	25
2. Un instrument critiqué	27
3. Les alternatives au contrôle budgétaire.....	29
4. Quelles positions doivent prendre les entreprises face à cet outil ?	31
II) PARTIE 2 - LE CONTROLE BUDGETAIRE CHANTIER : OUTIL DE FIABILISATION DES DONNEES	33
Chapitre 1 – Méthodologie de l’étude de cas réalisée au sein de CBDA	35
Chapitre 2 - Le contrôle budgétaire chantier : outil phare des réunions de gestion	37
1. Chronologie d’un chantier.....	37
2. Utilisation du contrôle budgétaire chantier	39
3. La perception du contrôle budgétaire chantier et des réunions de gestion.....	42
Chapitre 3 – Le contrôle budgétaire chantier : lien entre le contrôleur de gestion et les opérationnels	45
1. La perception du contrôleur de gestion par les conducteurs de travaux	45
2. La participation des conducteurs de travaux au contrôle de gestion	47
3. Rencontres entre contrôleurs de gestion et opérationnels : aide à la relation de confiance	50
CONCLUSION.....	53

AVANT-PROPOS

Afin de mieux comprendre l'organisation du groupe VINCI, le schéma ci-dessous peut vous servir de support tout au long de cet avant-propos.

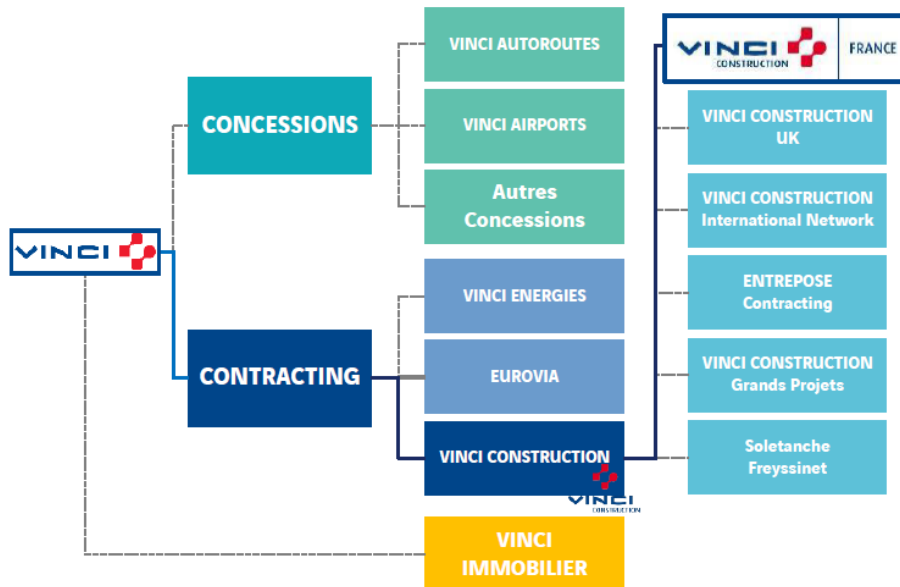


Figure 1 - Organisation de VINCI (vinci.com)

Le groupe VINCI existe depuis la révolution industrielle, il est un acteur mondial des métiers des concessions et de la construction. Au total, en 2021, il est présent dans plus de 120 pays, compte 222 397 collaborateurs, plus de 3 100 filiales, 290 000 chantiers et enregistre un chiffre d'affaires de 48 053M€ pour l'année 2019.

La mission du groupe est de « concevoir, financer, construire et gérer des infrastructures et des équipements qui contribuent à améliorer la vie quotidienne et la mobilité de chacun. » (VINCI, 2021) Dans les prochaines années, le groupe a comme objectif de se développer davantage au niveau international, ainsi que sur les marchés porteurs tels que les énergies renouvelables

Le groupe VINCI est divisé en deux grandes familles de métiers, qui sont les concessions et le contracting.

Du côté des **concessions**, le groupe exerce son activité dans le domaine des aéroports, des autoroutes et des autres concessions (ouvrages de franchissement, du ferroviaire et des stades).

Concernant la branche **contracting**, on retrouve VINCI Energies, Eurovia qui est spécialisée dans les travaux publics et plus particulièrement sur la conception, construction et l'entretien d'infrastructures de transport et d'aménagements urbains et enfin, VINCI Construction.

Partie intégrante majeure du groupe VINCI Construction et leader français du Bâtiment et Travaux Publics (BTP), **VINCI Construction France** est implanté sur tout le territoire. Son chiffre d'affaires pour l'année 2019 est de 5 851M€, soit environ 12% de l'activité globale du groupe VINCI et 50% de l'activité de VINCI Construction. Ses activités se concentrent sur le bâtiment, le génie civil (les ponts, les tunnels, les ouvrages souterrains, les barrages...), les réseaux, le développement immobilier et les métiers de spécialité.

La décentralisation est l'ADN du groupe VINCI. Chaque filiale dispose de son autonomie de prise de décisions, même si certaines d'entre elles restent de l'autorité du sommet stratégique.

Pierre Anjolras, président du pôle VINCI Construction insiste sur le fait que chaque organisation « [...] doit continuer d'exister et de se distinguer par ses savoir-faire, sa marque, ses clients... Donner du sens sans mélanger les spécialités [...] ». (Le Moniteur, 2021)

C'est pourquoi toutes les filiales portent les couleurs du groupe VINCI mais ont un nom de société local. En effet, bien souvent, le groupe rachète des entreprises en leur laissant leur nom d'origine pour ne pas perdre de clients et faire demeurer la renommée que celles-ci ont localement.

Campenon Bernard Dauphiné Ardèche (CBDA) est une filiale de VINCI Construction France qui compte plus de 145 collaborateurs en 2021. C'est un acteur majeur de la construction sur le territoire de Grenoble à Valence qui propose une offre complète sur le marché du bâtiment et de la performance énergétique. La filiale est engagée dans une démarche de label diversité et témoigne de son engagement en matière d'égalité des chances, de promotion de la diversité et de prévention des discriminations.

Le service contrôle de gestion de CBDA se compose d'un responsable contrôle de gestion et d'un contrôleur de gestion, tous deux présents respectivement au sein de l'agence de Grenoble et de Valence. Ainsi, chaque contrôleur est responsable de son périmètre et de ses chantiers. Leurs missions principales sont de fiabiliser les données des chantiers afin de les communiquer par la suite à la direction du contrôle de gestion de la région qui se situe à Lyon.

INTRODUCTION

Le contrôle de gestion est apparu au cours du taylorisme dans les années 1920 suite au besoin des entreprises industrielles d'accroître leur rentabilité et leur productivité en employant des stratégies de coûts. A cette époque, le contrôle de gestion se limitait au calcul et à l'analyse des coûts.

C'est à la suite de la Seconde Guerre mondiale que les notions de données prévisionnelles et de budgets sont apparues. L'augmentation de la taille des entreprises et le besoin de déléguer les responsabilités ont permis aux contrôleurs de gestion de s'acquitter de nouvelles missions. Désormais, ils sont chargés de suivre les réalisations et de calculer les écarts avec les budgets prévisionnels.

En 1965, Robert Anthony, professeur de contrôle de gestion à la Harvard Business School définit le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation » (Anthony 1965, p. 17).

Autour des années 1980-1990, les entreprises cherchent à être innovantes, flexibles et réactives. Le métier de contrôleur de gestion s'adapte encore une fois à ces nouveaux objectifs stratégiques en proposant des indicateurs adéquats. Les tableaux de bord apparaissent et permettent de suivre et de comprendre davantage les performances de l'entreprise. Les contrôleurs de gestion ne se cantonnent plus qu'à la récupération d'informations et au calcul des écarts. Désormais, ils conseillent aussi la direction.

« Les contrôleurs de gestion adhèrent à un discours dominant, selon lequel leur métier évoluerait vers une distanciation des activités d'évaluation et des tâches de production de chiffres, pour les faire converger vers une position de partenaires des managers opérationnels » (Morales, 2013).

De nos jours, le contrôle de gestion doit prendre en compte de nombreux facteurs qui vont ou ont déjà amené le métier à changer. Parmi ces facteurs, la Business Intelligence (BI) par exemple, qui « désigne l'ensemble des technologies permettant aux entreprises d'analyser les données au profit de leurs prises de décisions. » (Lebigdata, 2021).

Autre facteur, la Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE) qui se développe de plus en plus dans les entreprises, que ce soit par obligations légales avec par exemple l'ordonnance du 19 juillet 2017 relative à la déclaration de performance extra-financière annuelle par certaines grandes entreprises et certains groupes d'entreprises ou par obligations actionnariales (investisseurs recherchant davantage de fonds socialement responsables).

Le métier de contrôleur de gestion n'est donc pas prêt de s'arrêter d'évoluer. Les missions du contrôleur de gestion étant jusqu'à maintenant plutôt consacrées au management des données évolueront vers un management de la performance avec l'arrivée du big data. Qui dit évolution des missions, dit aussi évolution des compétences. Dans un avenir où la production des données sera automatique, le contrôleur de gestion devra prendre une position de leadership en étant force de propositions envers la direction, il devra aussi faire preuve de créativité, avoir un esprit d'initiative et une forte capacité à convaincre. (V.Bouquet, 2017)

- Différentes fonctions du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion peut occuper différents types de postes au sein d'une entreprise. Tout dépend de sa taille, de son organisation et de son secteur d'activité.

Dans un premier temps, le contrôleur de gestion stratégique ou décisionnel occupe une position centrale dans l'entreprise. Il est rattaché à un siège ou à une direction régionale par exemple. Son rôle est de collecter les informations auprès des contrôleurs de gestion opérationnels, de les analyser, de les consolider et de les synthétiser. Ses principales missions concernent le reporting et le processus budgétaire. D'une entité à l'autre, le métier de contrôleur de gestion stratégique est plutôt similaire, il est faiblement impacté par l'activité de l'entreprise.

Quant au contrôleur de gestion décentralisé ou opérationnel, il se trouve généralement au sein d'une filiale d'un groupe. Il est au plus près des opérationnels et peut se concentrer sur un seul projet ou encore faire du contrôle de gestion industriel, commercial ou marketing. Il doit incarner le rôle de « business partner » puisqu'il se situe entre les demandes de la direction générale et celles des opérationnels, qui ne sont pas toujours concordantes. C'est ce type de contrôle de gestion qui nous intéressera particulièrement tout au long de ce mémoire et que l'on abordera davantage en détails par la suite.

- Le contrôle budgétaire : outil principal du contrôle de gestion

Le contrôleur de gestion dispose d'un certain nombre d'outils afin de mener à bien ses missions. Très populaire au sein des entreprises européennes, le contrôle budgétaire est l'outil principal de la gestion des risques. Celui-ci consiste dans un premier temps à définir des prévisions chiffrées en valeurs, bien souvent sur une période d'un an, afin de les comparer par la suite aux réalisations en vue de déceler le plus rapidement possible toutes mesures correctives nécessaires.

Mais cet outil est fréquemment remis en cause et critiqué. Hopwood (1974) souligne le fait que : « Les entreprises ressentent le besoin d'établir un budget dans un environnement complexe et incertain alors que la pertinence des prévisions budgétaires repose sur la condition d'un environnement stable et prévisible. »

Se pose par conséquent la question :

Comment le contrôle budgétaire permet-il au contrôleur de gestion de fiabiliser ses données ?

Afin de répondre à cette problématique, le développement s'organisera en deux parties.

Il est primordial dans un premier temps de connaître la place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise et comment celle-ci peut différer d'une entité à l'autre. De plus, le contrôleur de gestion est au quotidien confronté à des risques et incertitudes qu'il gère en partie grâce au contrôle budgétaire, bien que celui-ci soit controversé.

Au cours de la seconde partie, grâce à une étude de cas, nous allons nous intéresser plus particulièrement au secteur du BTP en cherchant à comprendre comment le contrôle budgétaire chantier permet au contrôleur de gestion de fiabiliser ses données par le biais des réunions de gestion mensuelles avec les opérationnels.

I) PARTIE 1 - LE CONTROLE DE GESTION FACE AUX RISQUES ET INCERTITUDES

Chapitre 1 – La place du contrôleur de gestion au sein de l’entreprise

La première image que renvoie un contrôleur de gestion au sein d’une entreprise n’est pas souvent positive. Le mot « contrôleur » inspire la méfiance et l’inquiétude pour les opérationnels. Selon Hoffjan (2004), le contrôleur de gestion est perçu comme étant sans humour, sans créativité, passif et inflexible. Les collaborateurs de l’entreprise peuvent donc émettre un avis négatif sur le contrôleur de gestion avant même de le rencontrer.

L’APEC (association pour l’emploi des cadres) définit dans sa fiche métier le contrôleur de gestion comme un individu qui « fournit à sa direction le résultat de ses analyses économiques et financières, nécessaires au pilotage opérationnel et stratégique de l’entreprise ou de la division à laquelle il est rattaché. En cela, il accompagne le responsable opérationnel dans la gestion de l’activité et la prise de décision. »

En se concentrant uniquement sur la première partie de cette définition, le contrôleur de gestion peut être perçu comme un « rapporteur » de chiffres envoyé par la direction. Mais ses missions vont bien au-delà puisqu’il est d’une aide essentielle pour les opérationnels concernant la gestion de leurs activités.

Il permet de faire le lien entre la direction et les opérationnels. Afin d’accompagner au mieux les opérationnels dans leurs prises de décisions, il doit dans un premier temps instaurer une relation de confiance. Ce qui n’est pas gagné puisque les opérationnels sont inquiets que les sujets abordés soient répétés à la direction. Ceux-ci peuvent donc avoir tendance à cacher des informations au contrôleur de gestion qui au contraire est là pour les aider.

1. Les différentes typologies du métier de contrôleur de gestion

A la suite d'une étude menée composée de 73 entretiens, Caroline Lambert et Samuel Sponem en ont conclu 4 typologies de la fonction de contrôleur de gestion : la fonction discrète, garde-fou, partenaire et omnipotente. (2010)

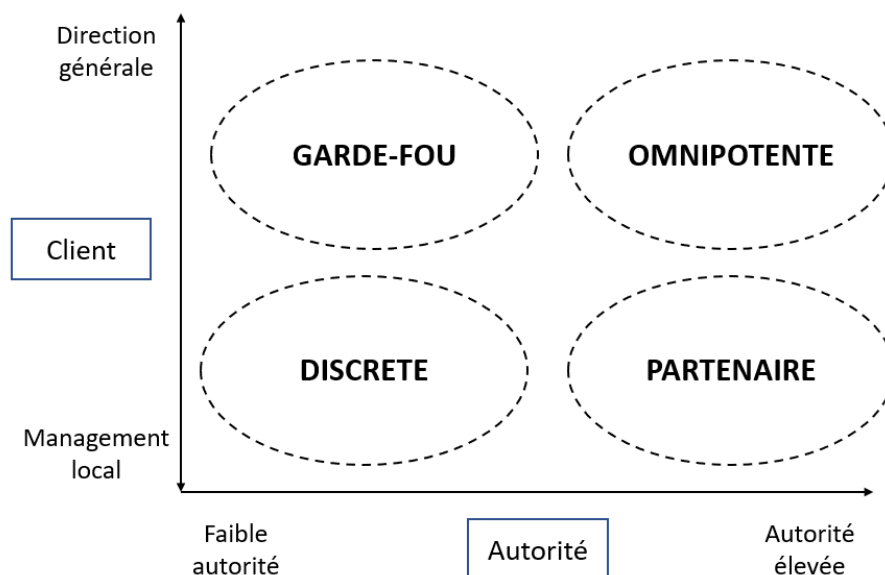


Figure 2 - Les idéaux-types de fonctions contrôle de gestion (C.Lambert - S.Sponem, 2010)

Tout d'abord, la fonction contrôle de gestion « discrète » se retrouve majoritairement dans le domaine du marketing, sur un marché à forte capacité de croissance. Le contrôleur de gestion est décentralisé et immergé au plus près des opérationnels, mais les échanges entre eux sont minimes.

Les opérationnels sont indépendants, ils ne sollicitent pas le contrôleur, sont maîtres des informations et de leurs décisions stratégiques. Le contrôleur de gestion se limite alors à une fonction bureaucratique, se fait « discret » et cherche d'autres missions indépendantes aux activités des opérationnels telles que l'amélioration du contrôle interne ou la réduction des coûts.

Le contrôleur de gestion « garde-fou » est répandu dans les entreprises où les ingénieurs et commerciaux prédominent. Les missions confiées au contrôleur de gestion sont classiques : reporting et budget. Tout comme le contrôleur de gestion « discret », les échanges avec les opérationnels sont faibles et son appellation « garde-fou » se traduit par une surveillance des dépenses et du respect du budget, tout en remontant les informations à la direction.

Concernant la fonction contrôle de gestion « partenaire », celle-ci participe activement au management local. Les opérationnels connaissent et apprécient le contrôle de gestion, ils sont conscients de la valeur ajoutée que celui-ci peut apporter.

Le contrôleur les aide dans la prise de décision et produit des informations à la fois pour les opérationnels, la direction générale et les supérieurs hiérarchiques financiers.

La dernière fonction est celle du contrôleur « omnipotent ». Souvent présente dans les structures à stratégie de « coûts bas » due à un contexte de concurrence, cette fonction détient une importante autorité fonctionnelle auprès des opérationnels et les pousse à compresser leurs coûts. La logique de l'entreprise est financière, à court terme, et le contrôleur progresse dans un environnement de concentration du pouvoir au service de la direction.

Pour aller plus loin, une synthèse de cette étude est disponible en Annexe 1 décrivant pour chacun de ces quatre idéaux-types les avantages, les risques et les rôles de la fonction contrôle de gestion.

Ainsi, même si les missions traditionnelles du contrôleur de gestion tournent autour du contrôle budgétaire, du reporting et de l'analyse des écarts, cette fonction peut être fortement nuancée d'une entité à l'autre. C'est la direction qui attribue la fonction qu'elle désire au contrôleur de gestion. Sachant que celles dites « discrète » et « garde-fou » sont davantage disposées à renvoyer une mauvaise image aux opérationnels étant donné leur proximité avec la direction générale.

Le contrôleur de gestion « partenaire » est envié par de nombreux contrôleurs qui aimeraient être impliqués dans les prises de décisions. Mais cette situation de « business partner » n'est pas si facile à obtenir au sein des entreprises.

A présent, nous allons aborder la question de la légitimité du contrôleur de gestion. En effet, si celui-ci souhaite adopter la fonction de contrôleur de gestion « partenaire » ou « omnipotent », il doit dans un premier temps construire sa légitimité auprès des différents acteurs de l'entreprise.

2. La construction de la légitimité du contrôleur de gestion

Afin de mener à bien leurs missions, les contrôleurs de gestion doivent construire leur légitimité. Celle-ci peut être définie comme la reconnaissance du travail d'un individu par ses collaborateurs. Pour cela, le contrôleur de gestion peut au quotidien employer différentes stratégies de légitimation individuelles :

- **Stratégie d'autorité** : Le contrôleur de gestion profite du faible pouvoir des opérationnels pour les dominer. (Bessire, 1995)
- **Stratégie de conformité** :
 - Soumission envers la distribution des pouvoirs dans l'organisation afin d'éviter les conflits et de s'accorder avec les interlocuteurs. (Bessire, 1995)
 - Manipulation des chiffres par le contrôleur de gestion afin d'être en adéquation avec les résultats financiers attendus par la direction. (Lambert et Sponem, 2008)
- **Stratégie de compétence** :
 - Maîtrise technique comptable et/ou financière (Morales et Pezet, 2010)
 - Conseils auprès des opérationnels (Siegel et al. 2003)
- **Stratégie de modification de l'environnement** : Manipulation de la perception de la comptabilité et du contrôle de gestion par les opérationnels. (Caron et al.2008)
- **Stratégie de service** : Les contrôleurs de gestion prennent le rôle de prestataires de services des personnes qui évaluent leur légitimité (direction et opérationnels) en les aidant à interpréter l'information financière par exemple. (Siegel et al. 2003)

Mais les stratégies présentées ci-dessus relèvent uniquement de l'intentionnalité du contrôleur de gestion d'être reconnu positivement. Il n'est pas pour autant garanti qu'en les employant les collaborateurs évalueront de manière favorable le contrôleur de gestion. La légitimité dépend alors du contexte opérationnel et individuel. Ainsi, le contrôleur de gestion adopte des stratégies auprès d'interlocuteurs qui vont par la suite émettre une évaluation sur celui-ci. Il pourra alors obtenir ou non des natures de légitimité.

Une étude menée par Julie Demaret datant de 2018 et enrichie de 51 entretiens auprès de contrôleurs de gestion et d'opérationnels a permis d'identifier cinq trajectoires-types de construction de légitimité des contrôleurs de gestion : le contrôleur chevronné, le contrôleur à potentiel, le contrôleur qui ambitionne de s'orienter vers du management opérationnel, le contrôleur à qui échappe la maîtrise des processus opérationnels, et le contrôleur rejeté. Ceux-ci sont synthétisés dans l'Annexe 2.

L'étude a fait apparaître que le succès de légitimité des contrôleurs de gestion demande dans un premier temps des **stratégies de compétences**. Les contrôleurs de gestion se réfèrent à leurs formations et/ou à leurs expériences passées. Grâce à cela, ils ciblent une légitimité fonctionnelle qui leur permettra de montrer aux interlocuteurs qu'ils effectuent un travail de qualité en termes de gestion.

Toutefois, les stratégies de compétences ne sont pas suffisantes, elles sont le minimum pour ne pas être délégitimé. Certains contrôleurs de gestion se contentent de remonter les chiffres et d'appliquer les outils qu'on leur a donnés sans se poser réellement de questions. Ils peuvent être alors rejetés et rentrer dans un processus de délégitimation, difficilement réversible par la suite.

Les **stratégies de services** semblent quant à elles conduire davantage vers une légitimité fructueuse de nature cognitive. Le contrôleur de gestion se positionne alors en tant que réel « business partner » en se rendant essentiel envers la direction et les opérationnels par l'apport d'informations financières à valeur ajoutée (analyse de données et aide à la prise de décision stratégique).

Les autres natures de légitimités de types normative et pragmatique ne dépendent pas de la volonté des contrôleurs de gestion. Celles-ci résultent de circonstances particulières telles que les relations nouées avec la direction et les opérationnels. La construction de la légitimité du contrôleur de gestion se révèle alors complexe. Celui-ci doit jongler entre plusieurs stratégies de légitimation et s'adapter en fonction des interlocuteurs.

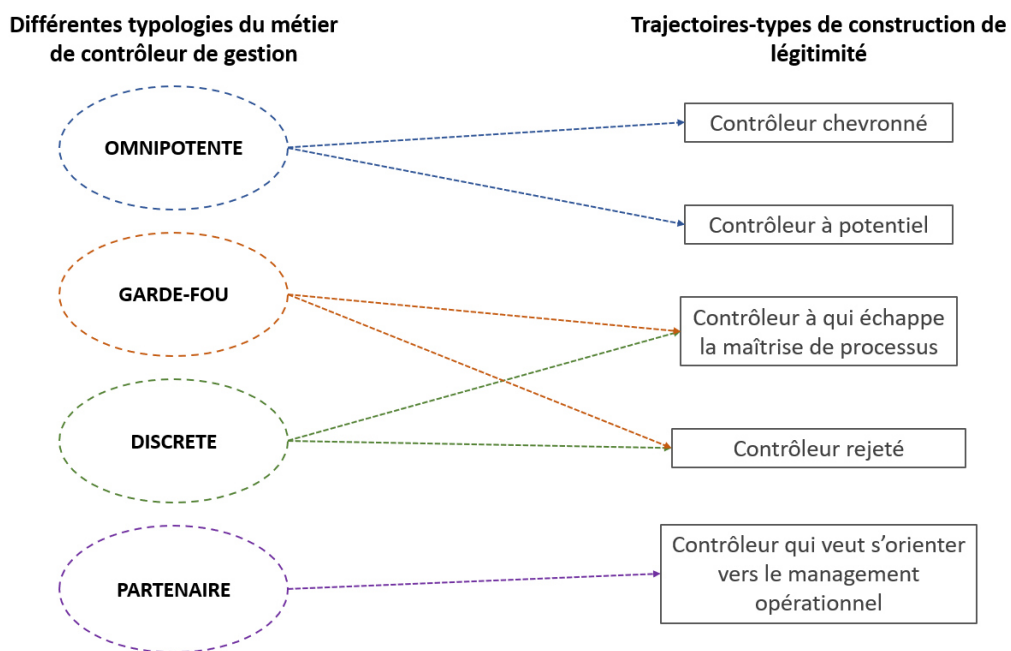


Figure 3 - Lien entre l'étude de J.Demaret (légitimité du contrôleur de gestion) et celle de C.Lambert et S.Sponem (typologies du métier de contrôleur de gestion)

Il est donc possible de faire un lien entre l'article académique de Julie Demaret concernant la légitimité du contrôleur de gestion et celui de Caroline Lambert et Samuel Sponem vu précédemment à propos des différentes typologies du métier de contrôleur de gestion. Ainsi, par exemple, si un contrôleur de gestion souhaite incarner la fonction omnipotente, il devra employer la trajectoire-type de construction de légitimité du contrôleur chevronné en adoptant des stratégies de compétence, de service, de manipulation et de conformité.

Chapitre 2 – Contrôle de gestion et gestion des risques et incertitudes

De nos jours, les entreprises se développent au sein d'un environnement de plus en plus imprévisible et en constante évolution. En effet, la mondialisation a incité davantage à la créativité et à l'innovation afin de faire face à une concurrence à l'échelle mondiale. De plus, la libre circulation du travail et du capital a permis aux innovations d'être promues dans le monde entier. Mais celle-ci a aussi compliqué le fonctionnement des activités et les réglementations. (Eustache Ebono Wa Mandzila, Daniel Zéghal, 2009) Les entreprises doivent donc agir face aux risques qui s'accroissent et se diversifient.

1. Distinction risque et incertitude

Dans un premier temps, et afin de mieux comprendre par la suite les enjeux des risques au sein des entreprises, il semble important de spécifier ce terme. Celui-ci se définit comme « la probabilité d'un événement, considéré comme un mal ou un dommage. » (Larousse) L'incertitude quant à elle, correspond à l'ignorance totale des incidents à venir. Ces deux termes peuvent parfois se confondre lorsqu'on veut décrire une situation comme risquée ou incertaine.

Vaté explique que l'homme qui ne désire pas réduire l'incertitude a un comportement similaire aux animaux, car celui-ci est dans la capacité de le faire. A l'inverse, l'homme qui prétend pouvoir supprimer totalement l'incertitude a un comportement semblable à celui d'une machine. (Vaté, 1976) Il faut donc trouver un équilibre.

Seulement, afin de réduire l'incertitude, un certain nombre d'hypothèses sont à émettre. Celles-ci doivent définir les états futurs de la nature, les gains et pertes possibles pour chacun de ces états, ainsi que la probabilité de survenance de chacun de ces états. (Taylor, 1965) L'hypothèse qui a l'espérance de gain¹ la plus importante sera alors celle choisie.

La logique floue est une autre technique qui permet de simuler l'incertitude. Introduite par Lofti Zadeh en 1960, cette théorie a été créée afin de contourner la complexité de modélisation de certains problèmes. La logique étant de déterminer l'exactitude d'une hypothèse comme étant un nombre réel dans une intervalle [0,1]. Elle prend exemple sur le comportement humain qui bien souvent dispose de données incomplètes et qui permet de prendre des décisions en fonction d'un raisonnement propre.

¹ Evalue le gain à attendre d'une situation probabiliste, en additionnant les probabilités de gains et de perte pour chaque scénario possible.

L'incertitude en vient donc à être réduite à un risque pris par son « parieur ». Ces deux termes viennent se confondre pour se retrouver en situation de « decisions under uncertainty and risk ». (En français, « prise de décision en situation d'incertitude et de risque » provenant des théories keynésiennes).

A contrario, certaines théories économiques refusent de confondre l'incertitude et le risque. Selon Knight, lorsqu'il est impossible d'effectuer une répartition de probabilités sur l'intégralité des événements futurs par l'insuffisance de connaissances des états du monde possibles et par manque de modèles probabilistes concordants, on est alors en situation incertaine. Alors, un événement est considéré comme incertain lorsqu'on n'est pas persuadé qu'il se réalisera.

Des points de désaccords sont donc remarquables concernant l'incertitude. Pour certains, elle est irréductible (Knight), tandis que pour d'autres, elle peut se confondre à la notion de risque. De plus, on peut répertorier deux différentes approches de l'incertitude. L'objectiviste qui la considère comme un paramètre de la nature, des systèmes ou des personnes. La subjectiviste qui tend davantage à dire que les individus décident eux-mêmes de la représentation des événements, ainsi que le temps dans lesquels ils s'inscrivent.

Tout le monde ne s'accorde donc pas à avoir la même définition du risque et de l'incertitude. En revanche, toute organisation cherche à les minimiser. Le COSO définit le management des risques comme « un processus mis en place par le conseil d'administration, la direction générale, le management et la totalité des collaborateurs de l'entité. Il est conçu pour identifier les événements potentiels susceptibles d'affecter l'organisation et pour gérer les risques dans les limites de son appétence pour le risque. Il vise à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'organisation. »

Ainsi, l'enjeu principal du management des risques est de renforcer la confiance et de participer à créer de la valeur pour les actionnaires. Il joue également un rôle majeur concernant l'aide à la prise de décisions puisqu'il détermine les zones à risques et propose des plans d'actions pour y pallier. Bien que le management des risques soit principalement piloté par le risk manager en collaboration avec le service d'audit et de contrôle interne, le contrôleur de gestion y joue aussi un rôle majeur.

2. Le rôle du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion effectue un contrôle permanent sur le fonctionnement interne de l'entreprise. Pour cela, il doit prendre en considération les risques en les mesurant. En termes de gestion, le risque est souvent considéré comme une incertitude mesurable.

On peut répertorier les risques qui concernent le contrôle de gestion sous trois grandes familles : les risques financiers, les risques humains et les risques globaux.

A l'aide des reportings, le contrôleur de gestion a une maîtrise opérationnelle des risques. Si celui-ci remarque que des engagements trop ambitieux ont été fixés pour l'année, il est de son rôle de prévenir la direction afin de limiter les **risques financiers**. Le risque financier externe doit aussi être surveillé. Dès que possible, les investissements par ressources internes sont à privilégier.

A propos des **risques humains**, Besson est d'avis qu'ils découlent d'une insuffisance de coordination ou/et de l'opportunisme des individus. (Besson, 2000) La pression budgétaire peut pousser les employés à s'allier contre le management. De plus, les contrôleurs de gestion qui sont dans une position délicate doivent dénoncer les fautes des opérationnels, pouvant alors engendrer un sentiment d'échec chez les contrôlés. (Argyris, 1952, 1953) Pour éviter cela, le contrôleur de gestion doit impliquer les opérationnels dans la pratique budgétaire.

Enfin, les **risques globaux** de l'entreprise peuvent être appréhendés par le modèle de Simons (1999), qui propose d'utiliser le « risk calculator » (calculateur de risque). Ce mécanisme est utilisé afin d'évaluer la probabilité d'une entreprise d'être confrontée à des erreurs ou à des pannes susceptibles de menacer sa pérennité ou sa stratégie. Comme nous pouvons l'observer sur le schéma ci-dessous, cette méthode est divisée en trois sous-parties.

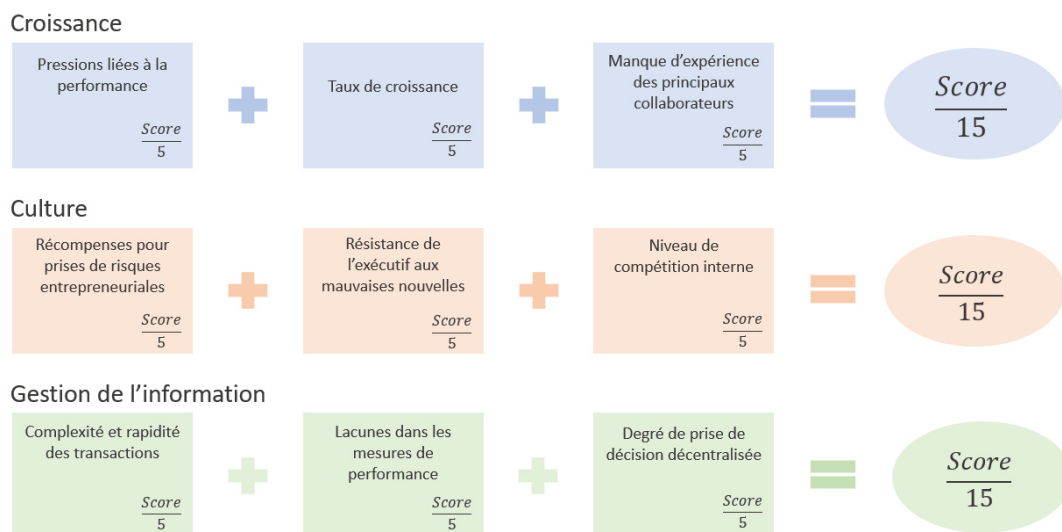


Figure 4 – Modèle « risk calculator » (R.Simons, 1999)

- Croissance

Les entreprises à croissance rapide vont souvent **se fixer des objectifs davantage ambitieux** en matière de ventes et de bénéfices. Il est primordial de savoir gérer la pression pour atteindre ses objectifs afin que celle-ci stimule l'innovation, la créativité et augmente les performances financières, et non à effet inverse, se transforme en risques involontaires.

Lorsque le **taux de croissance** est fort, les entreprises sont tentées de vouloir expandre leurs activités rapidement afin de répondre à la demande. Le gestionnaire doit être vigilant et se poser la question si les activités se développent plus rapidement que la capacité à investir dans plus de personnes et de technologies. Si oui, cela est risqué pour l'entreprise.

Un **fort degré d'inexpérience des employés** peut aussi être un risque. Lorsqu'un grand nombre de personnes est nécessaire rapidement, les managers peuvent revoir à la baisse les normes de performances ou les qualifications éducatives. Les conséquences peuvent être une incompréhension du travail de la part des nouveaux employés et ainsi, la réalisation d'erreurs qui peuvent être plus ou moins graves. Dans le secteur de la construction par exemple, la sécurité est primordiale. L'implication du management à ce niveau doit être forte afin d'éviter tout risque d'accident. Même si un chantier imprévu doit commencer rapidement et nécessite l'embauche de nouveaux ouvriers, les responsables de la sécurité ne peuvent se permettre de faire abstraction d'une formation sur la sécurité.

- Culture

La **prise de risque entrepreneuriale** est nécessaire en entreprise, elle stimule l'innovation et la créativité. Mais le succès peut abusivement encourager les preneurs de risques, qui, lorsque l'argent est abondant peuvent avoir une confiance trop élevée.

Autre point, la **résistance de l'exécutif aux mauvaises nouvelles**. Les directeurs préfèrent toujours entendre des propos positifs au sujet de leurs entreprises et savoir que les objectifs de performance vont être atteints. Mais se mettre des œillères n'est pas la solution. Au contraire, cela pourrait mettre l'organisation dans une position de risque qui aurait pu être évitée bien auparavant. Le contrôleur de gestion doit donc se poser la question du nombre de mauvaises nouvelles qu'il entend et éviter de s'entourer de « yes men » pour émettre son avis. Son rôle est d'alerter en cas de dérive, mais il ne doit pas pour autant inquiéter pour rien. Il doit savoir faire un filtre mesuré de toutes les informations qu'il reçoit, sans les prendre directement pour acquises (vérification perpétuelle).

Le **niveau de compétition interne** peut être un bon moyen de motivation au sein d'une entreprise. Mais celle-ci peut avoir des effets secondaires, comme une diminution du partage de l'information entre les différentes équipes.

Pour évaluer le niveau de compétition, le gestionnaire doit se demander si l'évaluation de la performance des employés passe par un classement ou une comparaison. Si oui, cela signifie que la compétition interne au sein de l'entreprise est élevée.

- Gestion de l'information

L'exposition au risque augmente fortement lorsque les **systèmes de gestion de l'information sont inadéquats**. De nos jours, les produits sur le marché permettant la gestion de l'information sont de plus en plus sophistiqués et complexes à utiliser, ce qui par conséquent, complexifie aussi les transactions. Moins de personnes comprennent donc la nature des risques que peuvent engendrer ces transactions.

L'augmentation du volume et de la vitesse des transactions dans une entreprise peuvent être risquées. En effet, le gestionnaire a moins l'occasion d'examiner les transactions. De plus, les systèmes d'informations surchargés ou inadéquats peuvent ne pas être en mesure de saisir les informations essentielles pour soutenir la croissance.

Enfin, lorsque les entreprises se développent rapidement, les responsables locaux bénéficient souvent d'une grande **autonomie de prises de décisions**. La décentralisation a l'avantage de permettre aux unités commerciales locales de répondre rapidement aux demandes du marché et peut être source de motivation et de satisfaction professionnelle. Mais elle peut être dangereuse car les managers locaux agissent sans avoir une vision large de la stratégie de leur organisation, et peuvent sans le savoir prendre trop de risques. (Simons, 1999)

Le « risk calculator » est simple d'utilisation. Pour chaque clé, il faut déterminer le niveau de pression dans l'entreprise en accordant une note allant de 1 (pression faible) à 5 (pression élevée). Lorsque le score total est calculé, le contrôleur de gestion peut alors interpréter les résultats. L'objectif est de rester dans la « zone de prudence » (entre 21 et 34), car un risque trop faible n'est pas non plus recommandé.

Pour conclure, J.Méric (2000) définit le comportement que le contrôleur de gestion doit adopter lorsqu'il est en situation incertaine. Dans un premier temps, la réalisation d'un diagnostic **rétrospectif** (analyse du passé) et **prospectif** (prévision des événements futurs) permettraient à la fois de réduire l'incertitude et de la maîtriser. De plus, un comportement **réactif** (agissements rapides à la suite d'un événement inattendu) et **proactif** (anticipation de faits difficilement prévisibles) est à adopter afin d'être en mesure d'agir, même dans les moments les plus inattendus.

Mais la gestion du risque et de l'incertitude ne dépend pas uniquement de l'attitude du contrôleur de gestion. Les outils utilisés et leur adaptabilité face à ces situations peuvent avoir un impact conséquent.

3. L'absence de la prise en compte des risques et incertitudes par les outils du contrôle de gestion

Les outils traditionnels du contrôle de gestion sont fondés sur une caractérisation mécaniste du fonctionnement de l'entreprise. Ceux-ci n'ont à l'origine pas été créés pour gérer l'incertitude. Ils ne peuvent donc répondre qu'en partie aux problématiques auxquelles font face les managers au quotidien. C'est pourquoi bien souvent, un écart est perceptible entre l'information apportée par ces outils et la réalité du fonctionnement de l'organisation.

L'incertitude perturbe donc grandement les outils du contrôle de gestion et principalement le contrôle budgétaire. L'accélération budgétaire peut être une solution envisageable grâce à la croissance de l'implémentation des ERP (Entreprise Ressources Planning) en entreprise. Néanmoins, ceux-ci sont lourds à reconfigurer à chaque réaménagement des services. (Frydlender, 2019)

On peut alors se poser la question de la pertinence de ces recalculs permanents pour les contrôleurs de gestion. Ceux-ci consacrent alors moins de temps à l'analyse, et ne peuvent comparer leurs données puisqu'elles sont constamment réorganisées.

Cependant, même si l'incertitude complique l'utilisation des outils du contrôle de gestion, elle n'est pas nécessairement un frein pour l'entreprise. Morgan (1989) caractérise l'incertitude de manière positive en affirmant que si une entité souhaite fonctionner comme un cerveau humain, il n'est pas nécessaire que tout soit précisé. L'attribution des tâches doit être spécifiée mais conserver une certaine flexibilité afin que l'entreprise garde ses capacités d'apprentissage et d'auto-organisation.

La méthode ABC qui permet d'analyser les coûts par activité en les divisant afin d'en connaître la rentabilité de chacune repose souvent sur des estimations dont la valeur réelle ne sera probablement jamais connue. Nachtmann et LaScola Needy (2003) souligne ainsi l'importance que l'incertitude soit supportée par cette méthode afin que celle-ci soit plus crédible.

Zebda (1991) notifie que l'incertitude ne doit pas être constamment perçue comme négative car celle-ci présente l'avantage de laisser au responsable une certaine flexibilité, lui permettant de rester indépendant dans un contexte politique incertain. Ainsi, « mieux vaut être approximativement juste que précisément faux ». (Keynes, 1942)

Pour conclure, nous pouvons dire que l'incertitude n'est donc pas prise en compte par les outils du contrôle de gestion. Ceux-ci préfèrent l'ignorer plutôt que de l'accepter comme une donnée stratégique importante. Mais en excluant l'incertitude, les outils du contrôle de gestion échouent en partie dans leur mission majeure qui est l'aide à la décision du manager.

Nous allons à présent nous concentrer sur un outil du contrôle de gestion en particulier qui a déjà été brièvement abordé : le contrôle budgétaire. Cet outil majoritairement utilisé dans les entreprises permet de limiter les risques en essayant d'anticiper les recettes et dépenses sur une période future. Néanmoins, il est depuis quelques années critiqué et de nombreux reproches concernant son utilisation lui sont faits.

Chapitre 3 - Le contrôle budgétaire : outil controversé de la gestion des risques

1. Différentes pensées

C'est au cours des années 1920 que le contrôle budgétaire se répand en France et en Europe. Il faudra attendre la fin de la seconde guerre mondiale pour que son utilisation se généralise dans les entreprises. Le contrôle budgétaire et les budgets sont définis comme « l'expression comptable et financière des plans d'actions retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels » (Bouquin, 1992, p. 294).

Mais attention à la distinction entre budget et contrôle budgétaire. Un budget correspond à un « plan pour l'année à venir traditionnellement établi en termes monétaires » (Anthony, 1988, p. 17), tandis que le contrôle budgétaire est l'utilisation de ce budget afin de contrôler et planifier la performance de l'entreprise. Un contrôle budgétaire ne peut donc être fait sans budget, mais un budget peut se trouver sans contrôle budgétaire. (Flamholtz, 1983)

L'élaboration du budget s'établit à partir de la valeur la plus probable. Il semblerait logique et idéal de réaliser un budget fondé sur des hypothèses « moyennes », complété de deux autres budgets, le premier basé sur des hypothèses hautes et le deuxième sur des hypothèses basses. Mais une telle pratique demande beaucoup de temps à consacrer à la réflexion budgétaire qui est bien souvent lourde et régie manuellement. De plus, face aux enjeux stratégiques du budget, il est difficilement envisageable pour le responsable de consentir à dévoiler ses hypothèses les plus hautes et les plus basses en toute transparence.

Les managers prennent donc appui sur le contrôle budgétaire en le comparant aux réalisations. Ils doivent mener une réflexion sur les écarts constatés entre ces deux, mettre en place des actions correctives et informer la hiérarchie des écarts significatifs. Le contrôle budgétaire est le point de départ pour le contrôleur de gestion. En effet, celui-ci lui permet d'alimenter par la suite les autres outils de gestion tels que les ratios et tableaux de bord par exemple. (Gervais, 1983 p.10)

Mais toutes les entreprises n'utilisent et ne considèrent pas de la même manière le contrôle budgétaire. Certaines le perçoivent comme un instrument de performance, tandis que d'autres le définissent comme un outil d'aliénation des travailleurs.

Selon Anthony, le contrôle budgétaire peut être « tight » (tendu) ou « loose » (souple). Tendu lorsqu'il est défini de manière détaillée par la hiérarchie et que celle-ci participe habituellement à la prise de décision et au suivi des résultats. Souple lorsque les contrôleurs de gestion sont davantage libres au niveau décisionnel et que la hiérarchie se concentre uniquement sur les résultats globaux. (Anthony, 1988, p. 173)

Simons reprend le modèle d'Anthony mais propose de l'adapter aux objectifs budgétaires. Ainsi, le « budget tendu » est appliqué lorsque les objectifs budgétaires sont précis. Il rajoute à cela une distinction entre le **contrôle diagnostique** défini comme « les systèmes d'information formels que les managers utilisent pour surveiller les résultats de l'organisation et corriger les déviations par rapport aux standards prédéfinis de performance » (Simons, 1995b, p. 59) et le **contrôle interactif** comme « les systèmes formels d'information que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnées » (Simons, 1995b, p. 95)

Dans la plupart des cas, le contrôle de gestion serait de type « diagnostique », permettant au manager de s'impliquer uniquement lorsque des écarts apparaissent et donc de ne pas effectuer une surveillance permanente. Les budgets se révèlent être l'exemple type des systèmes de contrôles diagnostics.

Pour Hopper et Power (1985), le contrôle budgétaire est un instrument qui doit permettre à une entreprise d'avoir un fonctionnement efficient. La source de motivation des contrôlés provient de leur participation, de la fixation d'objectifs et de l'attribution de récompenses lorsque ceux-ci sont atteints.

Argyris se concentre sur l'aspect psychologique qu'un contrôle budgétaire peut véhiculer et démontre que celui-ci peut procurer du stress et des tensions au sein de l'entreprise. Selon les acteurs contrôlés, des sentiments positifs comme négatifs peuvent être éprouvés vis-à-vis de cet outil.

2. Un instrument critiqué

A la fin des années 1960, des critiques commencent à émerger à propos du contrôle budgétaire. Les BBZ : Budget Base Zéro font leur apparition. Cette méthode oblige les managers à justifier chaque dépense du budget pour la nouvelle année et ainsi, de ne pas se baser sur le budget de l'année précédente. (Berland, 2002)

Au cours des années 1990 le Consortium for Advances Management-International (CAM-I)¹ va même jusqu'à proposer l'idée de supprimer les budgets. Présentés comme dépassés, et adaptés à la période du taylorisme (production de masse), le budget n'aurait plus sa place aujourd'hui dans une période de concurrence des prix où l'offre est supérieure à la demande. Les entreprises doivent désormais s'adapter aux nouvelles exigences des consommateurs.

Les principaux reproches faits au contrôle budgétaire sont :

- Sa fiabilité insuffisante
- Son incapacité à piloter et mesurer les performances
- Sa source de démotivation

En effet, selon Lowe et Shaw (1968), le manque de fiabilité du contrôle budgétaire peut s'expliquer par l'optimisme des prévisions réalisées par les managers. Leurs prévisions sont biaisées par leur volonté d'être performant, d'atteindre les objectifs annuels et de satisfaire la hiérarchie. De plus, l'incertitude de l'environnement qui est difficile à prédire pousse à se poser des questions sur la pertinence de vouloir fixer des objectifs atteignables dans un environnement qui est incertain. (Berland, 2002)

L'incapacité du budget à mesurer la création de valeur telle que la fidélité de la clientèle ou encore la compétence des salariés peut être dangereuse et entraîner une dévalorisation des employés qui sont alors uniquement considérés comme des charges potentielles à réduire.

Le « slack budgétaire » est un autre effet pervers du contrôle budgétaire. Cette pratique rendue connue par Cyert et March (1963) se définit comme un coussin créé dans un budget par les managers permettant d'augmenter les chances que les objectifs définis soient plus facilement atteignables.

¹ Consortium international de collaboration à but non lucratif composé d'entreprises de fabrication, d'entreprises de services, d'organisations gouvernementales, d'États, de cabinets de conseil, d'organismes universitaires et professionnels qui ont choisi de travailler en coopération dans un environnement préconcurrentiel afin de résoudre les problèmes de gestion et les questions commerciales critiques qui sont communs au groupe.

Le slack peut se faire par sous-estimation dans le budget du montant des recettes perçues pour une période donnée ou par une surestimation des dépenses qui doivent être payées pour une même période. Mais celui-ci peut aussi être perçu positivement en ayant un rôle d’outil stabilisateur à propos de l’incertitude de l’environnement. (Onsi, 1973)

Le contrôleur de gestion joue un rôle majeur dans la détection du slack budgétaire. Julien Prudence (2010) relève quatre types de « moyens » permettant au contrôleur de gestion de déceler le slack budgétaire :

- **Les outils du contrôle de gestion** : comparaison des éléments budgétaires actuels aux budgets des années précédentes, analyse des éléments budgétés par rapport au « réalisé ».
- **Les méthodes d’analyse** : analyse par seuil budgétaire et par niveau d’importance stratégique, décomposition des éléments budgétés, vérifications et audits sur site.
- **L’expertise métier et la connaissance de l’entreprise**
- **Le degré de confiance entre le contrôle de gestion et les managers opérationnels** : un climat de confiance permettrait aux managers opérationnels de dévoiler plus facilement le slack budgétaire au contrôleur de gestion.

A l’aide de ces moyens, le contrôleur de gestion peut ainsi s’assurer que les budgets sont correctement montés et que les recalages sont conformes à la réalité. Une question se pose alors : comment doit réagir le contrôleur de gestion et/ou la direction en situation de détection de slack budgétaire ?

Le tableau en Annexe 3 découle de l’étude de Julien Prudence réalisée au sein de l’entreprise Eliance et présente les différentes sanctions possibles. Quatre grandes familles de sanctions se distinguent : les sanctions positives (félicitations vis-à-vis du budget proposé), la tolérance (acceptation d’éventuels écarts), les sanctions négatives (désapprobation du slack budgétaire) et enfin, la stigmatisation (communication sur la pratique de déviance observée auprès de la direction et/ou à l’ensemble de l’entreprise). Le contrôleur de gestion tout seul n’est pas légitime d’émettre des sanctions négatives ou de la stigmatisation. Pour cela, il lui faut l’appui de la direction. Le degré de sanction reste subjectif mais peut permettre au contrôleur de gestion de mieux maîtriser le slack budgétaire.

Enfin, le contrôle budgétaire peut aussi être une source de démotivation. Notamment lorsque les objectifs définis sont trop ambitieux. (Anthony et Govindarajan, 1995) Les managers peuvent se sentir inefficaces et impuissants face à la situation. Ainsi, ceux-ci sont jugés selon le couple coût/performance, mais la faible fiabilité des prévisions budgétaires, fait perdre tout son sens à l’évaluation de leur travail sur la seule conformité du budget (Naro, 1998).

3. Les alternatives au contrôle budgétaire

Ainsi, existe-t-il des alternatives au contrôle budgétaire ? Le CAM-I propose une approche prévisionnelle basée sur la gestion par activités : Activity Based Budgeting (ABB). La finalité de cette méthode serait de redonner de l'importance aux relations causes-effets. (Brimson et Antos, 1999).

Comme nous pouvons le voir sur le schéma explicatif ci-dessous, alors que la méthode de budgétisation traditionnelle ABC (Activity Based Costing) ajuste les coûts antérieurs en fonction de l'inflation ou des changements concernant l'activité de l'entreprise, la méthode ABB analyse chaque activité en profondeur et examine chaque coût afin de déterminer si ceux-ci peuvent être réduits ou optimisés.

La méthode ABB apparaît alors comme un ABC à l'envers. (Berland, 1999) L'idée est de partir d'un produit ou d'un service et de se demander quelles sont les activités nécessaires à sa réalisation. Les activités sont définies comme un ensemble de tâches élémentaires employant un certain nombre de ressources afin d'obtenir un résultat.

Une prise de commande peut être considérée comme une activité par exemple. Afin de réaliser cette activité, des ressources sont nécessaires telles que les charges de personnel, un ordinateur, un logiciel permettant d'enregistrer la commande, etc. Les inducteurs d'activité et de ressources permettent de déterminer la quantité nécessaire d'activité pour la réalisation du produit ou du service ainsi que la quantité requise de ressources pour la réalisation de l'activité.

La méthode classique ABC quant à elle, part des ressources dont elle dispose et cherche à les répartir entre les différentes activités afin de mener à bien son produit final. La remise en cause des coûts est en conséquence moindre et le choix de s'appuyer sur le budget des années précédentes est privilégié.

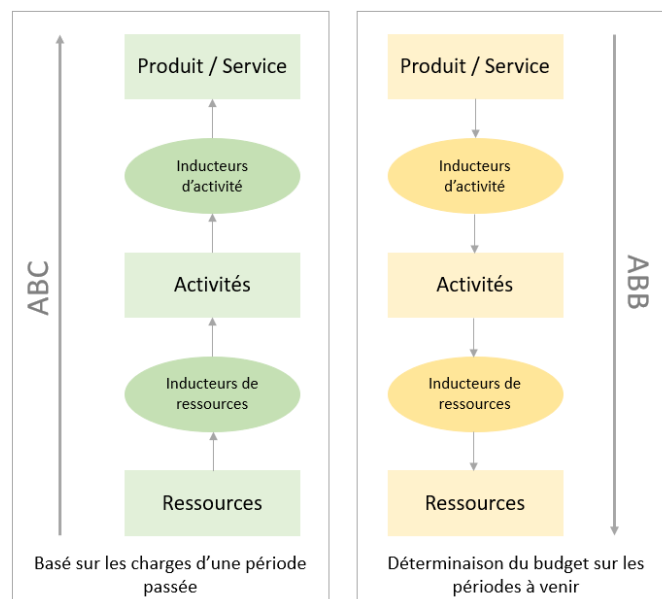


Figure 5 - Comparaison entre la méthode ABC et ABB

Grâce à la méthode ABB, il est possible de voir précisément quels sont les coûts associés à chaque activité et donc de déterminer plus facilement ce qui peut potentiellement nuire à la rentabilité de l'entreprise. Evidemment, celle-ci est plus coûteuse et plus longue à mettre en place comparé aux autres méthodes de budgétisation. Son introduction peut s'avérer difficile dans les entreprises dont les cycles de production sont complexes. Celles-ci doivent donc déterminer si l'amélioration de la précision des prévisions équivaut à l'investissement supplémentaire nécessaire pour mettre en œuvre la méthode ABB.

Mais certaines personnes sont convaincues que la méthode ABB n'est pas suffisante puisqu'elle ne permet pas d'éliminer totalement les reproches faits au contrôle budgétaire.

Le « beyond budgeting » ou la gestion sans budget a été introduit dans les années 1990 par Hope et Fraser. Les rolling forecasts (prévisions en continu) et le balanced scorecard (tableau de bord prospectif) se présenteraient alors comme les successeurs du contrôle budgétaire.

Le principe du rolling forecast est de ne pas se baser sur un horizon prévisionnel qui se termine à une date fixe (selon l'approche budgétaire traditionnelle, généralement le 31 décembre). Les prévisions se font sur une période glissante avec une durée qui est toujours la même (12 mois par exemple). Cette méthode permet de garder un suivi budgétaire réaliste en ajustant de manière continue les prévisions et les budgets de l'entreprise.

En revanche, la mise en place du rolling forecast ne permet pas la suppression totale du processus budgétaire. En effet, lorsqu'un budget annuel est alloué à un service, celui-ci doit rester en mesure de le piloter de manière annuelle. (Selmer, 2014)

Quant au tableau de bord prospectif, formalisé par Kaplan et Norton (1992), il rassemble les principaux indicateurs stratégiques de l'entreprise. Ces indicateurs clés peuvent informer l'entreprise si elle atteint ou non ses objectifs et/ou si elle est sur la bonne voie pour réaliser les objectifs futurs. Le balanced scorecard permet alors de décrire une stratégie, de la mesurer et de suivre les actions mises en place pour améliorer les résultats.

4. Quelles positions doivent prendre les entreprises face à cet outil ?

Dans le cadre d'une étude réalisée par Talentioa Software et le CXP en partenariat avec la DFCG en 2015, 40% des 167 financiers interrogés éprouvent des difficultés à l'élaboration d'un budget. Pour autant, 84% perçoivent son abandon comme « inenvisageable ». Jean de Sigy, directeur de la performance opérationnelle de l'entreprise Oxygène affirme qu'une réorganisation du fonctionnement des entreprises est inévitable si le budget veut être supprimé. En effet, celui-ci est encore aujourd'hui la colonne vertébrale de la majorité des structures.

Avec une moyenne de douze semaines de réalisation, seulement 38% des financiers jugent cette durée acceptable. La principale raison serait les outils utilisés et leur manque d'agilité. Le processus d'élaboration budgétaire doit donc être optimisé, mais sa remise en cause est souvent difficile car historique aux pratiques de l'entreprise.

Afin d'améliorer le processus budgétaire, la démarche collaborative est citée en première à hauteur de 56%, ainsi qu'une approche plus flexible (46%) et allégée (44%). Lors de la fixation des objectifs stratégiques, la direction générale doit prendre en compte l'avis des opérationnels et inversement afin d'éviter des situations où les objectifs sont jugés inatteignables par les opérationnels ou inacceptables par la direction générale. (V.Bouquet, 2015)

Si les entreprises désirent conserver le contrôle budgétaire, des aménagements de celui-ci qui, bien souvent est basé sur un horizon d'un an sont à prévoir afin d'assurer une meilleure performance de cet outil :

- Écourter les échéances des objectifs de manière trimestrielle ou semestrielle, à des projets ou à des cycles d'exploitations bien précis. (Weston, 1999)
- Distinguer les données quasi-incontestables, de celles qui sont soumises à des aléas et qui sont donc plus risquées et difficiles à planifier. (Gervais, 1994)
- Réestimer le budget lors de changements importants de conjoncture au sein de l'entreprise.
- Imaginer non plus un mais plusieurs budgets résultants de scénarios différents.
- Permettre des procédures de suivi du budget plus rapides afin d'effectuer les modifications progressivement.

Trop nombreuses sont les entreprises qui consacrent beaucoup de temps et d'argent à la réalisation des budgets, pour qu'en fin de compte ils ne soient pas pertinents par manque de flexibilité face aux incertitudes. (Bertonèche, 2013)

Pour conclure, il semblerait que les plaintes à propos du contrôle budgétaire se concentrent majoritairement lorsque celui-ci est employé dans le but d'évaluer et de coordonner. En revanche, son utilisation en tant qu'outil de prévision et de planification est moins critiquée. Les entreprises peuvent donc combiner le contrôle budgétaire au tableau de bord lorsqu'il est nécessaire de gérer des paramètres non-financiers de l'activité ou lorsque l'environnement à analyser est plutôt complexe. Malgré l'émergence de nouveaux outils et les critiques envers le contrôle budgétaire, celui-ci demeure encore de nos jours un outil difficilement remplaçable du contrôle de gestion.

Cette première partie d'ordre théorique a permis de voir quelles différentes positions un contrôleur de gestion peut adopter au sein d'une entreprise. Lorsqu'il obtient une certaine légitimité face à la direction et aux opérationnels, il incarne un rôle de « business partner ».

Au quotidien, le contrôleur de gestion doit faire face à de nombreux risques et incertitudes. Le contrôle budgétaire est un outil de la gestion des risques qui est bien souvent critiqué. Malgré les reproches qui lui sont faits, cet outil reste essentiel au sein des entreprises et peut se montrer très performant lorsqu'il est employé correctement.

Dans cette seconde partie, nous allons nous intéresser plus particulièrement au contrôle budgétaire chantier utilisé dans le secteur du BTP et voir comment celui-ci permet au contrôleur de gestion de fiabiliser ses données et ainsi, de réduire les risques et incertitudes.

Nous pensons que la place qu'incarne le contrôleur de gestion au sein de l'entreprise et la relation que celui-ci entretient avec les opérationnels peut avoir un impact sur la fiabilité de ses données. Une étude réalisée au sein de l'entreprise CBDA nous permettra d'étayer nos propos et de faire ou non des liens entre la théorie et le terrain.

II) PARTIE 2 - LE CONTROLE BUDGETAIRE CHANTIER : OUTIL DE FIABILISATION DES DONNEES

Dans le domaine du BTP et comme dans tout autre domaine, l'objectif final est de réaliser des bénéfices financiers. Le prix de revient doit par conséquent être inférieur au prix de vente des prestations. Cependant, ce secteur a ses particularités puisqu'il ne propose pas de produits préalablement fabriqués.

Les entreprises du BTP passent d'abord un marché avec le client puis réalisent par la suite l'ouvrage. Le prix de revient est alors « théorique » car basé sur une étude, à l'inverse d'autres secteurs d'activité où le prix de vente est fixé en fonction d'un prix de revient fixe et connu puisque le produit est déjà fabriqué.

Les risques sont donc plus importants et dépendent d'une multitude de facteurs tels que la taille du projet, sa complexité (conditions reliées au site : géologiques, hydrauliques, géographiques), la qualité de l'estimation des coûts, les facteurs climatiques et écologiques, les facteurs humains, les facteurs matériels, etc. De plus, la concurrence est de plus en plus forte dans ce domaine, poussant les entreprises à tirer leur prix de revient vers le bas et ainsi, prendre encore plus de risques. (Alassane, 2011)

Les contrôleurs de gestion chez VINCI Construction France et plus globalement dans le domaine du BTP ont une vision globale du chantier qui leur permet d'être d'une grande aide aux opérationnels quant à la constitution de leur budget. Avec l'appui de la direction opérationnelle et de la direction de l'entreprise, ils adoptent un rôle d'analyste et de conseiller afin de réévaluer et recommander des mesures correctives si les prévisions ne sont pas conformes aux réalisations par exemple.

Le contrôle budgétaire est le fil conducteur des réunions de gestion de chantier qui se tiennent mensuellement avec les conducteurs de travaux. Celui-ci permet de vérifier les dépenses, de valider l'avancement du chantier et d'effectuer le suivi de l'exploitation et des encaissements.

De plus, ses informations sont précieuses afin d'élaborer par la suite le tableau de bord mensuel, les prévisions d'activité et la réalisation des clôtures. Nous aurons l'occasion par la suite, de voir plus en détail le contrôle budgétaire chantier.

Les conducteurs de travaux sont chargés de mener à bien l'exécution d'un ouvrage techniquement et financièrement. Chaque projet est unique, c'est pourquoi ils doivent anticiper en permanence afin d'être au plus près des objectifs qui ont été fixés en amont. Le conducteur de travaux est le chef d'orchestre du chantier et doit au quotidien s'assurer que les gens présents sur le chantier sont à leur place et qu'ils réalisent les tâches qui leur ont été confiées. De plus, il est le représentant de l'entreprise face aux clients. Il doit savoir cerner leurs attentes, négocier et prendre des décisions quand cela est nécessaire.

Le contrôleur de gestion opérationnel travaille conjointement avec les conducteurs de travaux. En comparaison avec le contrôleur de gestion stratégique, il est plus proche du terrain et des équipes opérationnelles. Il est partie intégrante de l'équipe du chantier puisqu'il construit et présente le budget et les résultats financiers au fur et à mesure de son avancement. Il est responsable d'un (souvent lors de chantiers importants et complexes où un contrôleur de gestion à 100% est nécessaire) ou plusieurs chantiers et se déplace régulièrement afin de voir son évolution. Lorsqu'il est à l'agence, le contrôleur est missionné de consolider les résultats financiers des différents chantiers et de réaliser des reportings. (Vanderzande, 2018)

Chapitre 1 – Méthodologie de l'étude de cas réalisée au sein de CBDA

Afin de mieux comprendre le métier de contrôleur de gestion opérationnel dans le secteur du BTP, de voir comment le contrôle budgétaire est utilisé et d'analyser les relations entre les contrôleurs de gestion et les conducteurs de travaux, une étude de type qualitative a été menée. L'étude qualitative se définit comme descriptive et se concentre sur des interprétations. Les résultats sont exprimés avec des mots à l'inverse de l'étude quantitative où les résultats sont exprimés en chiffres.

Cette étude a été réalisée sous forme d'entretiens semi-directif. Ceux-ci permettent de poser des questions ouvertes selon un guide d'entretien préparé en amont. Le respect du guide d'entretien n'est pas strict et permet ainsi d'approfondir des questions lorsque les personnes interrogées abordent des points intéressants pour le sujet d'étude.

Deux différents guides d'entretien ont été réalisés. Un destiné aux conducteurs de travaux (Annexe 4), et un aux contrôleurs de gestion (Annexe 5). Ces guides d'entretien s'articulent en deux grandes parties et comportent entre eux des similitudes qui nous permettront par la suite de croiser les réponses des contrôleurs de gestion avec celles des conducteurs de travaux.

La première partie des questions se concentre sur le déroulement des réunions de gestion. Celle-ci va nous permettre de mieux comprendre le métier de conducteur de travaux et de contrôleur de gestion opérationnel dans le secteur du BTP. De plus, elle nous éclairera sur l'utilité du contrôle budgétaire et des réunions de gestion pour chacun des acteurs et la perception que ceux-ci peuvent avoir sur ces moments d'échanges.

La deuxième partie s'intéresse aux relations entre le contrôleur de gestion et les conducteurs de travaux. En effet, ces différents acteurs doivent collaborer afin de s'assurer que le chantier est de manière générale sous contrôle. Il est donc intéressant de connaître la perception que les conducteurs de travaux ont des contrôleurs de gestion, et inversement, la relation que ces acteurs entretiennent et si celle-ci peut avoir un impact sur les données du contrôleur de gestion.

Cette partie est délicate puisqu'elle demande une certaine sincérité de la part des répondants. Mais les entretiens de type semi-directif permettent aux interviewés d'avoir une liberté de parole et ainsi, de se sentir en confiance plus rapidement. Néanmoins, il est difficile de garantir la transparence totale de ceux-ci.

L'échantillon se compose de 4 contrôleurs de gestion et 5 conducteurs de travaux, tous faisant partie de la même entreprise : Campenon Bernard Dauphiné Ardèche, filiale de VINCI Construction France. La composition de l'échantillon de cette étude est détaillée dans le tableau ci-dessous. Le nombre d'années d'ancienneté des interviewés au sein de l'entreprise pourra potentiellement nous permettre d'expliquer certaines réponses.

Poste	Nombre d'années chez CBDA	Nom de citation dans le mémoire
Conducteur de travaux 1	4	Conduc 1
Conducteur de travaux 2	2	Conduc 2
Conducteur de travaux 3	2	Conduc 3
Conducteur de travaux 4	15	Conduc 4
Directeur de travaux	20	Dir. Travaux
Contrôleur de gestion 1	2	CDG 1
Contrôleur de gestion 2	< 1 an	CDG 2
Responsable contrôle de gestion	4	Respons. CDG
Directeur contrôle de gestion	15	Dir. CDG

Cette étude se concentre uniquement sur le secteur du BTP, qui on le verra, a un fonctionnement en mode projet assez particulier. C'est en confrontant le récit des contrôleurs de gestion à celui des conducteurs de travaux (opérationnels), que les hypothèses qui suivent pourront être ou non validées.

Le contrôle budgétaire chantier se présente comme l'outil phare des réunions de gestion et aide le contrôleur de gestion à fiabiliser ses données (**Hypothèse 1**). Néanmoins, l'hypothèse 1 ne peut être validée que si les opérationnels s'investissent et participent au contrôle de gestion. (**Hypothèse 2**) De plus, les rencontres entre les contrôleurs de gestion et les conducteurs de travaux permettraient de de construire plus facilement une relation de confiance entre ces acteurs, et ainsi, de renforcer d'autant plus la fiabilité des données du contrôleur de gestion (**Hypothèse 3**).

Cette étude nous servira de support tout au long de cette seconde partie et nous permettra d'établir des liens entre les réponses obtenues et la littérature, ou au contraire de les différencier.

Chapitre 2 - Le contrôle budgétaire chantier : outil phare des réunions de gestion

1. Chronologie d'un chantier

La frise chronologique ci-dessous, va nous permettre de mieux comprendre la vie d'un chantier et de voir à quel moment le contrôle budgétaire et le contrôleur de gestion interviennent.

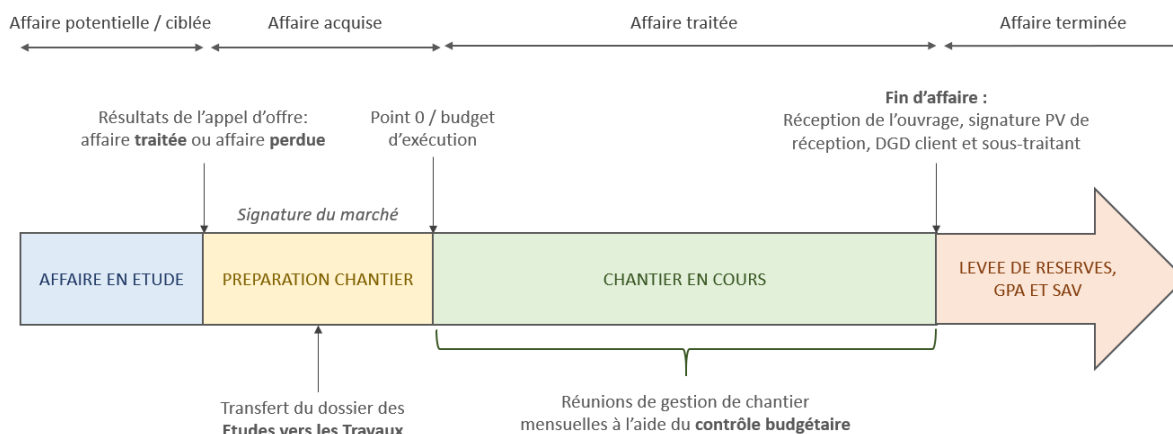


Figure 6 - Schéma de la vie d'un chantier

Dans un premier temps, ce sont les directeurs, les commerciaux et les études de prix qui sont chargés de trouver de nouveaux chantiers potentiels. Principalement par des appels d'offre, mais aussi par le bouche à oreille, par recommandation d'anciens clients ou architectes avec qui l'entreprise a déjà travaillé auparavant, grâce à de la publicité, etc.

Les ingénieurs études de prix sont chargés de répondre aux appels d'offres. Ils estiment les coûts des futurs travaux après étude des documents communiqués par le maître d'ouvrage (client) et doivent chercher des solutions idéales aussi bien techniques que financières à présenter au client.

Il existe deux grands types de marché : les **marchés publics** et les **marchés privés**. En droit des marchés privés, le maître d'ouvrage choisit librement l'attributaire de son choix. Il envoie aux entreprises qu'il a préalablement sourcées le cahier des charges détaillant ses attentes lors de la réalisation du projet.

Concernant les marchés publics, l'offre est déposée sur une plateforme. Tout le monde est libre d'y répondre et l'article 53 du code des marchés publics impose au maître d'ouvrage de sélectionner l'offre « économiquement la plus avantageuse ». Autrement dit, celle dont la qualité est appréciée sans que le prix soit l'unique critère de sélection.

Une fois le marché gagné, l'affaire passe en acquise. Lors de la réunion transfert, le dossier est transféré des études vers les travaux qui prennent connaissance des éléments, des enjeux stratégiques, des risques et des opportunités de l'opération. Le chiffre d'affaires et la marge nette sont arrêtés et retranscrits sur la feuille de vente. (Cf. glossaire)

Durant la phase de préparation chantier, les travaux revoient le budget transfert qui a été réalisé par les études. Bien souvent, le budget des travaux diffère de celui des études par des choix techniques différents, des re-estimations selon les retours de consultations des sous-traitants, etc. Mais chaque écart doit pouvoir être expliqué.

Le point zéro est une réunion qui traduit l'engagement pris par la direction travaux de la réalisation du chantier dans le respect du planning et du budget. Les travaux présentent à la direction générale leur budget détaillé par poste de dépenses (ex : béton, main d'œuvre, encadrement...) nécessaires à l'exécution complète de l'ouvrage. Une fois validé, le point 0 devient le budget d'exécution qui est intangible sur toute la durée du chantier et sera inscrit sur le contrôle budgétaire.

Le chantier démarré, l'affaire passe en traitée et le contrôleur de gestion se donne rendez-vous de manière mensuelle avec le conducteur de travaux afin de suivre son évolution à l'aide du contrôle budgétaire. Nous étudierons plus en détail dans la prochaine sous-partie comment le contrôle budgétaire est utilisé par les contrôleurs de gestion et par les conducteurs de travaux.

Enfin, lorsque le chantier est terminé, la réception de l'ouvrage est effectuée, le PV de réception est signé, les DGD (Décompte Général Définitif) clients et sous-traitants sont signés permettant de clore définitivement l'exécution juridique et financière du marché. L'entreprise peut encore être tenue d'intervenir sur le chantier pour des levées de réserves, de la garantie de parfait achèvement (GPA) ou du service après-vente (SAV) (Cf. glossaire).

A présent, nous allons nous intéresser plus particulièrement à l'utilisation du contrôle budgétaire chantier durant les réunions de gestion mensuelles.

2. Utilisation du contrôle budgétaire chantier

Le contrôleur de gestion intègre l'affaire dans son activité dès lors qu'elle est en phase d'étude. A ce stade, le montant du contrat n'est pas encore définitif. Durant le transfert de l'affaire des études vers les travaux, il participe à la réunion et prend connaissance des détails du dossier.

C'est au cours de la réunion du point zéro qu'il apporte son expertise en soutien aux opérationnels. Il vérifie que la décomposition des budgets permette un avancement de chaque tâche, que les natures analytiques sont bien respectées, identifie les points à risques et s'assure du respect des principes de gestion de l'entreprise afin de permettre une gestion fiable par la suite.

Comme vu précédemment, le contrôle budgétaire chantier intervient une fois le chantier commencé. Celui-ci permet d'analyser mensuellement le bilan financier du chantier (à stade et à fin d'affaire) intégrant toutes les évolutions connues et prévisibles du chantier. Les prévisions actualisées mensuellement sont comparées au budget du point 0, les écarts entre ces deux doivent être constatés et justifiés par les travaux.

Non seulement le contrôle budgétaire permet de contribuer au pilotage du chantier et suivre les actions correctives, mais il est aussi d'une grande aide dans la maîtrise des risques. Ainsi, tout risque significatif ou désaccord doit être remonté à la hiérarchie financière et à la direction opérationnelle.

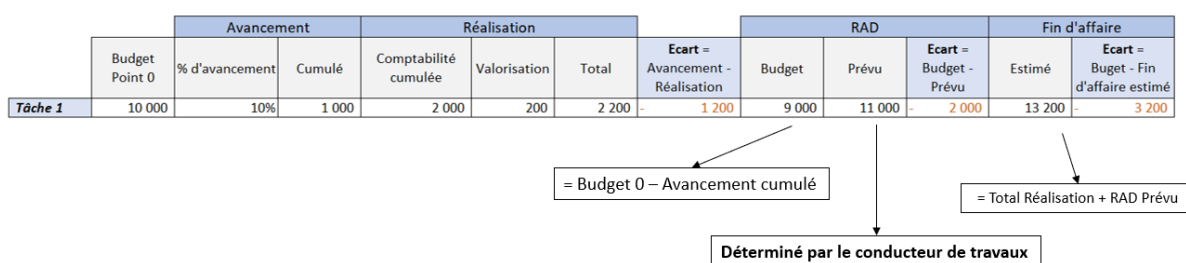


Figure 7 - Exemple de contrôle budgétaire pour une tâche

La figure ci-dessus représente synthétiquement le contrôle budgétaire pour une tâche¹ et nous permettra de mieux comprendre par la suite son utilisation et fonctionnement.

Avant chaque réunion de gestion mensuelle, le conducteur de travaux doit réaliser l'avancement sur toutes les tâches du chantier. C'est-à-dire qu'il doit mesurer la quantité de la tâche réalisée rapportée à la quantité totale à exécuter afin d'obtenir un pourcentage. Celui-ci peut se baser d'un constat physique sur le chantier (nombre de chauffages posés/nombre de chauffages total à poser) ou d'un calcul par rapport au planning (2 mois d'électricité sur 12).

¹ Niveau le plus fin que l'on puisse obtenir en découpant l'ouvrage en parties et sous-parties.

L'avancement génère un droit à dépenses (Avancement cumulé). Celui-ci correspond au montant des dépenses théoriques qui devrait être alloué pour réaliser la tâche concernée. Il se détermine en appliquant au budget 0 le pourcentage du taux d'avancement. Durant la réunion de gestion, les droits à dépenses sont comparés aux dépenses réellement engagées. Le contrôleur de gestion analyse les écarts et demande au conducteur de travaux de les justifier.

Comme pris pour exemple sur la figure, dans le cas où les dépenses réelles (Réalisation Total) sont supérieures au droit à dépenses (Avancement Cumulé) et que le conducteur de travaux juge que le Reste à dépenser (RAD) budgété n'est pas suffisant pour finir la tâche, celui-ci peut revoir à la hausse le RAD prévu (Cf. glossaire). Il augmente ainsi sa fin d'affaire afin de finir la tâche.

Une fois l'avancement fait, le conducteur de travaux analyse la comptabilité cumulée et fait le rapprochement avec les bons de commande qu'il a émis pour le mois concerné. Il doit identifier les factures non parvenues (FNP) qui sont des biens ou des services livrés à l'entreprise durant un exercice comptable et dont la facture du fournisseur n'a pas été réceptionnée avant la clôture de cet exercice. Ainsi, en renseignant les FNP dans le contrôle budgétaire dans la colonne « Valorisation », le conducteur de travaux peut connaître les dépenses réelles pour la période étudiée.

Lorsque les avancements et les valorisations sont faits, le conducteur de travaux compare son nouveau contrôle budgétaire à celui du mois dernier en analysant les écarts. Il se prépare ainsi à les justifier auprès du contrôleur de gestion durant la réunion de gestion.

En amont des réunions de gestion, le contrôleur fait en sorte que les conducteurs de travaux aient tous les éléments nécessaires pour l'analyse financière de leurs chantiers (envoi de la comptabilité analytique). De plus, il revoit les notes prises au cours de la dernière réunion afin de se rappeler de la situation du chantier et des éléments importants à suivre.

Durant la réunion de gestion, le conducteur de travaux commence par un état de la vie du chantier, il évoque son avancement et les dates clés (livraison de l'ouvrage). Il passe ensuite en revue le chiffre d'affaires, les devis en cours avec le client et les sous-traitants, puis il déroule le contrôle budgétaire en constatant les écarts à stade et à fin d'affaire.

Le contrôleur de gestion n'a pas les compétences techniques nécessaires pour juger si un conducteur de travaux a par exemple consommé trop de béton. C'est pour cela qu'il s'appuie sur les directeurs opérationnels afin de s'assurer de la fiabilité de ses chiffres.

D'un mois à l'autre, il contrôle que la fin d'affaire estimée soit la plus fiable et stable possible. Ainsi, si on est certain qu'une dépense supplémentaire non prévue dans le budget du point 0 aura lieu dans six mois, le conducteur de travaux doit prendre la perte immédiatement et la rajouter au RAD prévu afin d'avoir une fin d'affaire au plus proche de la réalité.

En cas de sujets incertains, le contrôleur de gestion gère tout au long du chantier un tableau d'aléas positifs et négatifs. Ces éléments non intégrés dans le contrôle budgétaire sont susceptibles d'impacter la marge du chantier. Il est donc essentiel de les identifier, quantifier, suivre et déterminer leur probabilité de survenance. Les aléas peuvent être de multiples natures : produits à venir, pénalités de retard, arrêt de chantier, conformité des prestations réalisées, etc. Lorsqu'un aléa passe d'incertain à certain, il est alors intégré dans le contrôle budgétaire. C'est en échangeant avec les conducteurs de travaux durant les réunions de gestion que le contrôleur de gestion détermine les aléas.

« Les conducteurs de travaux ont tous une approche différente des aléas. Tu as les pessimistes qui écrivent une liste à la Prévert d'aléas négatifs et qui oublient les aléas positifs, ceux qui sont trop optimistes et qui ne réalisent pas l'importance de la réflexion sur les aléas et qui peuvent donc t'emmener dans le mur car ils ne vont pas voir les risques. Avec les aléas il faut être factuel, nous on est là pour freiner les optimistes et pousser les pessimistes. » (Dir. CDG)

La prise en compte des aléas n'est donc pas la même entre les conducteurs de travaux, et entre le chantier et les contrôleurs de gestion. Les contrôleurs de gestion doivent tempérer les propos des conducteurs de travaux à ce sujet afin de garder uniquement les aléas pertinents.

Les réunions de gestion sont donc essentielles. Elles permettent au conducteur de travaux de communiquer sur la situation globale du chantier. Celles-ci s'articulent autour du contrôle budgétaire qui permet d'avoir une vision à stade et à fin d'affaire. Ainsi, les écarts sont repérés facilement et doivent être justifiés par le conducteur de travaux auprès du contrôleur de gestion.

A présent, grâce aux entretiens, nous allons voir comment le contrôleur de gestion et les conducteurs de travaux perçoivent le contrôle budgétaire et les réunions de gestion.

3. La perception du contrôle budgétaire chantier et des réunions de gestion

Que ce soit du côté des contrôleurs de gestion ou du côté des conducteurs de travaux, tous s'accordent à dire que le contrôle budgétaire chantier est le support des réunions de gestion. Sans les réunions de gestion, la remontée d'informations grâce au contrôle budgétaire ne serait pas efficace. Celle-ci serait basée uniquement sur des chiffres sans avoir les explications qui vont avec. C'est pourquoi, tout au long de cette partie nous allons confondre les deux car en réalité, au sein de CBDA, l'un ne peut pas exister sans l'autre.

« L'idée des réunions de gestion et du contrôle budgétaire c'est de bien fiabiliser les données financières pour chaque poste de dépense pour avoir une image réelle du chantier à sa juste valeur. » (CDG 1)

« Le contrôle budgétaire c'est le point de comparaison entre ce qu'on doit construire avec ce qu'on est en train de construire. » (Dir. Travaux)

Les réunions de gestion permettent au contrôleur de gestion de connaître la santé financière du chantier et d'anticiper grâce à un suivi mensuel les risques que peut encourir celui-ci. Le contrôleur de gestion se donne rendez-vous chaque mois avec chaque conducteur de travaux de chaque chantier afin de transmettre par la suite un résumé de la situation financière globale de l'entreprise à la direction.

Comme nous l'avons vu, le conducteur de travaux est celui qui apporte toutes les informations. Il prépare le contrôle budgétaire en amont de la réunion de gestion et présente son avancement cumulé. Le contrôleur de gestion compare les données du mois présent à celles du mois passé et se munit des notes qu'il a pu prendre durant les gestions précédentes.

« On est là pour relever les points anormaux et pousser les conducteurs de travaux à se poser des questions ». (Respons. CDG) En effet, le contrôleur de gestion a une perception du chantier différente de celle des conducteurs de travaux. Bien qu'il n'ait pas les compétences techniques, il peut être d'une réelle aide sur la gestion du chantier en apportant des connaissances financières et comptables et en incitant les conducteurs de travaux à s'interroger sur l'impact financier de leur chantier.

« Les réunions de gestion poussent l'équipe de travaux à une certaine rigueur. Le fait de devoir présenter les comptes ça nous oblige à ne pas laisser de sujets traîner ». (Conduc 2) Certains conducteurs de travaux ont donc bien conscience que les réunions de gestion les aide à garder un suivi financier de leur chantier. Sans elles, les conducteurs de travaux ne prendraient pas l'initiative de suivre l'activité et la marge de leur chantier et n'auraient alors pas conscience si le chantier gagne ou perd de l'argent.

« Mes premières gestions, c'était un peu la panique à bord, on ne t'explique pas vraiment. On te passe à la questionnette, c'est un moment un peu pénible. Mais quand on apprend par la suite les enjeux qu'il y a derrière on le voit différemment. » (Dir. Travaux) On remarque qu'avec l'expérience, la perception des réunions de gestion a évolué. Celles-ci sont passées d'un exercice contraignant et sans grand intérêt à une pratique avec de réels enjeux.

« Quand on gagne de l'argent c'est facile on ne t'embête pas trop alors que quand t'en perd les réunions de gestion ne sont jamais des moments de bonheur. On a un peu la boule au ventre avant de venir parce qu'on a l'impression qu'on n'a pas bien fait notre travail, alors que c'est pas forcément vrai. » (Conduc 3)

Ici, on distingue deux différentes perceptions des réunions de gestion par le conducteur de travaux selon la situation financière du chantier. Il est certain qu'un chantier en perte sera davantage surveillé qu'un chantier qui maintient ou dépasse ses objectifs de résultats car l'impact financier pour l'entreprise peut être important. Les conducteurs de travaux ont tendance à considérer que tout ce qu'il se passe sur le chantier relève de leur responsabilité et se sentent ainsi coupable lorsque celui-ci présente des pertes. Pour autant, de nombreux éléments imprévisibles et inévitables peuvent venir perturber un chantier.

Le tableau ci-dessous permet de résumer l'intérêt des réunions de gestion pour les contrôleurs de gestion, les conducteurs de travaux et la direction selon les réponses récoltées durant les interviews.

Direction	Contrôleurs de gestion	Conducteurs de travaux
Par le biais des contrôleurs de gestion : résumé de la situation financière du chantier mais aussi de l' environnement de travail .	Connaître l'avancement et la santé financière du chantier	Se poser des questions sur les aspects financiers du chantier
	Remettre en question les données des conducteurs afin de les fiabiliser	Avoir un point de vue extérieur
	Garder un suivi régulier afin de mieux gérer les risques et opportunités	Aider au pilotage du chantier en ayant une vision à stade et à fin d'affaire
	Transmettre l'image financière du chantier à la direction	Garder une certaine rigueur
	Analyser les écarts et recalculer le budget	

Tableau 1 - Apports des réunions de gestion pour les contrôleurs de gestion, les conducteurs de travaux et la direction.

Au sein de l'entreprise CBDA, le contrôle budgétaire n'est pas simplement utilisé pour évaluer et coordonner. C'est un réel outil de prévision et de planification qui permet de suivre les chantiers. Les réunions de gestion permettent au contrôleur de poser toutes les questions nécessaires aux conducteurs de travaux afin de fiabiliser les données. Ainsi, les reproches vus au cours de la première partie concernant le contrôle budgétaire ne peuvent être appliqués à cette étude de cas.

En effet, bien que le budget point 0 soit la base de comparaison intangible tout au long du chantier, le RAD prévu permet de réajuster les dépenses restantes et ainsi de donner de la flexibilité au contrôle budgétaire.

De plus, l'entreprise gère aussi ses risques en distinguant les données quasi-incontestables (présentes dans le contrôle budgétaire), de celles qui sont soumises à des aléas. On identifie alors trois différentes marges de fin de chantier : « The best case » (prend en compte uniquement les aléas positifs), la marge actuelle sans prise en compte des aléas et « The worst case » (prend en compte uniquement les aléas négatifs).

Enfin, les réunions de gestion poussent les conducteurs de travaux à justifier leurs chiffres et leurs écarts, permettant ainsi de limiter le slack budgétaire abordé en première partie et de davantage fiabiliser les données du contrôleur de gestion. Nous pouvons donc valider la première hypothèse qui pour rappel est :

« Le contrôle budgétaire chantier est l'outil phare des réunions de gestion et aide à la fiabilisation des données du contrôleur de gestion ».

Les réunions de gestion sont donc des moments d'échanges entre le contrôleur de gestion et les conducteurs de travaux. Cependant, celles-ci peuvent s'avérer plus ou moins faciles selon les interlocuteurs. Le contrôleur de gestion n'a pas toujours le bon rôle puisqu'il est chargé de prévenir la direction lorsque des risques significatifs apparaissent sur des chantiers. Le dernier chapitre va nous permettre de voir comment le contrôleur de gestion est perçu par les conducteurs de travaux, si ceux-ci participent au contrôle de gestion et comment les réunions de gestion peuvent aider à établir une relation de confiance entre ces acteurs.

Chapitre 3 – Le contrôle budgétaire chantier : lien entre le contrôleur de gestion et les opérationnels

En faisant le lien avec le chapitre 1 de la première partie concernant la place du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise, il pourrait être intéressant à présent de comparer la théorie à la pratique en observant le cas des contrôleurs de gestion chez CBDA. Comment sont-ils perçus par les conducteurs de travaux ? Ont-ils acquis une certaine légitimité vis-à-vis d'eux ?

1. La perception du contrôleur de gestion par les conducteurs de travaux

Les contrôleurs de gestion interviewés se perçoivent comme de réels « accompagnateurs » pour les conducteurs de travaux. En ayant un œil critique, ils les poussent à se remettre en question comme vu précédemment, veillent à ce que la réglementation soit respectée, fiabilisent les données... Ils apportent une aide technique concernant les logiciels, la compréhension de la gestion ou encore de la comptabilité et les confortent sur le côté financier de leur chantier en les alarmant sur les risques. Mais les conducteurs de travaux sont-ils du même avis à propos de ce que leur apporte le contrôle de gestion ?

« Ils ont un point de vue externe différent du nôtre. Ils mettent des points de vigilances et quand ils font des réflexions on se dit : ah oui ça je n'y avais pas pensé, parce que nous on est trop dans notre chantier et qu'on a du mal à prendre de la hauteur. » (Conduc 3)

« Nous on voit plus le côté opérationnel, on ne pense pas constamment à l'impact financier si un client ne nous paye pas desuite par exemple. » (Conduc 1)

« Ils nous apportent techniquement sur l'utilisation des logiciels » (Conduc 2)

Certains conducteurs de travaux sont donc bien conscients de la valeur ajoutée du contrôle de gestion et des réunions de gestion pour le chantier. En revanche, ce n'est pas le cas pour tous. A la suite de la question que vous apporte un contrôleur de gestion durant les réunions de gestion, des conducteurs de travaux ont répondu : *« Le contrôleur de gestion rien [rire], c'est moi qui lui apporte les informations pendant les réunions de gestion » (Conduc 2)* ou encore, *« Beaucoup de questions » (Conduc 3)*

Ce sont ces mêmes conducteurs de travaux qui émettent des difficultés à donner une définition du métier de contrôleur de gestion. Outre les réunions de gestion, ceux-ci ne savent pas réellement ce que fait le contrôleur de gestion lorsqu'il est à l'agence.

De plus, ils s'avèrent être les conducteurs de travaux qui ont le moins d'années d'expériences au sein de CBDA. Comme nous l'avons vu précédemment, la perception des réunions de gestion du Directeur de Travaux interviewé a changé au fil des années. Au début de sa carrière, il n'en voyait pas l'intérêt. Tandis qu'aujourd'hui, avec du recul, il comprend les enjeux de celles-ci. Le nombre d'années d'expériences peut être un facteur explicatif de la différence de perception du contrôleur de gestion par les conducteurs de travaux.

Afin que ces conducteurs de travaux prennent davantage conscience de l'intérêt du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise et plus précisément dans la gestion d'un chantier, il pourrait être intéressant de les informer sur les missions du contrôleur de gestion qui sont à ce jour mal connues et sur le métier en général.

Pour conclure, nous pouvons dire que chez CBDA, les contrôleurs de gestion sembleraient se rapprocher fortement de la fonction de « partenaire ». Bien que certains conducteurs de travaux ne soient pas conscients de la valeur ajoutée de ceux-ci, selon les résultats des interviews, ils sont d'une vraie aide à la décision et participent activement au management local en se rendant régulièrement sur les chantiers. Ils adoptent des stratégies de compétences et de services en étant disponibles pour les conducteurs de travaux lorsqu'ils ont des interrogations. Ainsi, les contrôleurs de gestion ont réussi à se construire des légitimités d'ordre fonctionnelle (travail de qualité) et cognitive (position de « business partner ») envers les conducteurs de travaux.

A présent, nous allons voir l'importance de la participation des opérationnels au contrôle de gestion, et comment celle-ci peut permettre au contrôleur de gestion de fiabiliser ses données et être un levier de performance pour l'entreprise.

2. La participation des conducteurs de travaux au contrôle de gestion

Des travaux à propos des échanges entre les contrôleurs de gestions et opérationnels (Bollecker et Niglis 2009), ainsi que des travaux relatifs à l'asymétrie de l'information et des matelas budgétaires (Dunk 1990 ; Merchant 1985), autrement appelés « slack budgétaire » et vus précédemment au cours de la première partie soulignent la résistance de certains opérationnels à partager toutes les informations qu'ils disposent.

Néanmoins, afin d'effectuer un travail de qualité, le contrôleur de gestion doit disposer d'informations découlant des différents services de l'entreprise. Certaines d'entre elles peuvent être directement collectées grâce au système d'information de l'entreprise, tandis que d'autres sont obtenues uniquement auprès des personnes concernées. Lorsqu'un écart entre le budget et les dépenses réelles est notifié, le contrôleur de gestion contacte les personnes sur le terrain afin de connaître les causes.

De plus, lorsque les budgets sont établis, le contrôleur de gestion doit connaître la perception des managers de l'entreprise qui ont une meilleure connaissance de l'environnement et des projets pour lesquels ils travaillent.

Nous allons donc voir au cours de cette sous-partie comment la participation des opérationnels au contrôle de gestion peut être un levier de performance.

Comme l'affirme Bourguignon (2001), « on ne fait pas de contrôle de gestion contre les acteurs mais avec eux. » Les opérationnels sont au cœur de l'activité, en contribuant au contrôle de gestion, ils peuvent enrichir la base d'informations à partir de laquelle le contrôleur de gestion réalise l'ensemble des rapports exigés. Ainsi, la pertinence de ceux-ci en sera bonifiée.

L'élaboration du budget requiert la participation des opérationnels et prévoit régulièrement à ce qu'ils communiquent sur leur ressenti pour l'année à venir concernant leur activité. Ainsi, en constituant leur budget, la motivation des opérationnels est favorisée et leur engagement concernant leurs objectifs est mieux accepté.

De plus, les échanges entre les opérationnels et les contrôleurs de gestion permettent à ces derniers de cerner davantage les interrogations des opérationnels, les informations complémentaires dont ils ont besoin et les décisions qu'ils s'approprient à prendre. (Byrne et Pierce, 2007) Par conséquent, le contrôleur de gestion se positionne en fonction des besoins de ses interlocuteurs afin de leur fournir des informations pertinentes.

La littérature a mis en lumière le fait que de nombreux contrôleurs de gestion sont dans l'ignorance des besoins en information des opérationnels avec lesquels ils travaillent. (Johnson et Kaplan, 1987) Afin d'y remédier, ces acteurs doivent chacun trouver un intérêt à échanger.

La théorie de l'échange social (« social exchange theory ») peut nous permettre d'expliquer les échanges d'informations entre contrôleurs de gestion et opérationnels. Celle-ci prétend que les individus prennent des décisions en mesurant consciemment ou inconsciemment les coûts et récompenses d'une relation ou d'une action. Ils cherchent finalement à maximiser leur récompense.



Équation 1 - Théorie de l'échange social

Ainsi, un individu évalue le coût d'une interaction sociale selon l'opération ci-dessus. Ses coûts et récompenses peuvent être matériels comme de l'argent, du temps ou un service. Ils peuvent être également immatériels, comme l'effort, la reconnaissance, la fierté, la honte, le respect, le pouvoir...

Lorsqu'un opérationnel contribue au contrôle de gestion, il attend en retour que le contrôleur lui apporte des informations. A l'inverse, lorsqu'un opérationnel a tendance à ne pas faciliter les échanges et à donner le minimum d'informations, le contrôleur de gestion est alors moins motivé. Il ne voit pas d'intérêt à maintenir le dialogue et à répondre aux besoins de celui-ci qui ne lui apporte rien en retour. (Bollecker et Niglis, 2009)

Un manque d'implication des opérationnels envers le contrôle de gestion peut avoir des répercussions telles que l'accès à moins d'informations, des données moins fiables et par conséquent, des remontées d'informations au sein des reportings moins pertinentes, moins exhaustives et un pilotage de l'activité plus compliqué en général pour l'entreprise.

Chez CBDA, les conducteurs de travaux participent activement au contrôle de gestion. Avant même qu'un chantier commence, ils réalisent en collaboration avec le contrôleur de gestion le budget prévisionnel. Comme nous l'avons vu précédemment, une fois l'activité lancée, ils se réunissent tous les mois avec le contrôleur de gestion afin de revoir le budget, d'analyser les écarts, de prendre des actions correctives si possible et d'essayer de cerner les aléas sur le chantier. Les conducteurs de travaux apportent de nombreuses précisions au sujet de leurs chantiers et attendent en retour que le contrôleur de gestion les aide à prendre des décisions concernant le côté financier de leur ouvrage.

Les conducteurs de travaux n'ont donc pas d'intérêt à cacher des informations au contrôleur de gestion qui est justement là pour les aider. Celui-ci a aussi sa part de responsabilité concernant les chiffres des chantiers. Ainsi, si un conducteur de travaux se met en retrait et se ferme à la discussion, cela peut couvrir un risque financier (perte sur le chantier), un risque humain (surcharge, fatigue) et donc par conséquent un risque de sécurité et un risque de qualité des ouvrages. Dans ce cas, le contrôleur de gestion est responsable de prévenir la direction par principe de prudence.

L'hypothèse 2 peut ainsi être validée. Pour rappel, celle-ci prétend que :

« Les données du contrôleur de gestion peuvent être fiables uniquement si, les opérationnels participent au contrôle de gestion ».

En effet, sans l'investissement des conducteurs de travaux envers le contrôle de gestion, les données du contrôle budgétaire seraient de simples chiffres sans explications derrière. Le contrôleur de gestion se cantonnerait ainsi à constater des écarts.

Mais la participation des conducteurs de travaux au contrôle de gestion ne fait pas tout. Afin que celle-ci soit efficace, une relation de confiance doit être établie entre les contrôleurs de gestion et les conducteurs de travaux. Celle-ci permettrait aux contrôleurs de gestion d'avoir accès plus facilement aux données et plus généralement, de communiquer de manière transparente. Au cours de cette dernière sous-partie nous allons voir comment les rencontres entre les contrôleurs de gestion et les conducteurs de travaux peuvent aider à construire cette relation de confiance.

3. Rencontres entre contrôleurs de gestion et opérationnels : aide à la relation de confiance

La négativité associée à la fonction de contrôleur de gestion (Siegel, 2009) rebute certains opérationnels à se montrer complètement transparents. Ils ont tendance à se créer un matelas budgétaire, formant ainsi une asymétrie de l'information avec le contrôleur de gestion. Celui-ci, conscient des risques que peuvent provoquer ces informations maquillées se doit de renforcer leur qualité en organisant des rencontres avec les conducteurs de travaux.

Ces interactions poussent les opérationnels à justifier leur activité et à communiquer sur la perception future qu'ils ont de leur chantier. Ainsi, ils ne peuvent se permettre de donner des réponses imprécises et superficielles. Ces échanges peuvent aussi aider les opérationnels à avoir un avis extérieur et détaché de l'activité, de mettre des mots sur leurs ressentis et de préciser leurs idées.

Chez CBDA, contrôleurs de gestion comme conducteurs de travaux sont d'accord pour dire que les réunions de gestion sont essentielles. Généralement celles-ci s'effectuent sur le chantier, c'est alors le contrôleur de gestion qui se déplace.

« Le fait de se déplacer sur les chantiers cela permet d'apporter la reconnaissance de notre service auprès des conducteurs de travaux, des chefs de chantier et des compagnons (ouvriers) concernant l'élaboration de leur ouvrage. Les déplacements sont primordiaux pour créer une atmosphère de confiance, cela montre qu'on apporte notre soutien en allant sur le chantier, sans ces déplacements j'ai du mal à voir comment ça serait possible. » (CDG 1)

Les déplacements sur les chantiers simplifient grandement les échanges entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels. La relation de confiance s'installe plus facilement et les conducteurs de travaux n'ont pas le choix que d'être transparents sur leurs chiffres puisque tout ce qui est dit peut-être vérifié directement sur le chantier. Le contrôleur de gestion peut ainsi constater l'avancement du chantier en effectuant une visite et le confronter à l'avancement renseigné sur le contrôle budgétaire.

« Il est important que les contrôleurs de gestion se rendent compte des choses sur le terrain. Le tour de chantier nous permet de mieux justifier nos écarts » (Conduc 2)

« Nous on n'est pas des as de la gestion, mais les contrôleurs de gestion ne sont pas des as de la construction, donc en leur montrant c'est beaucoup plus facile pour eux de se rendre compte je pense parce que le domaine du BTP c'est assez technique. » (Dir. Travaux)

« Pour nous c'est une sécurisation que le contrôleur vienne sur le chantier, cela permet de valider les chiffres avec lui. » (Conduc 4)

Les conducteurs de travaux voient aussi un grand intérêt à ce que les contrôleurs de gestion viennent sur le chantier. Il est vrai que les contrôleurs de gestion ne sont pas des experts dans le bâtiment, le vocabulaire de ce secteur étant complexe et varié, les visites de chantier permettent de mettre des images sur des mots et ainsi de mieux comprendre les chiffres. De plus, les conducteurs de travaux peuvent être rassurés par la venue des contrôleurs de gestion.

« J'aime bien aller sur le chantier pour voir l'ambiance générale. Souvent la gestion est à l'image de l'environnement du chantier, si tu ressens du stress, des regards fuyants, que le conducteur de travaux n'a pas beaucoup de temps à t'accorder, c'est souvent mauvais signe. Mais tôt ou tard on saura les réels chiffres du chantier, c'est qu'une question de temps, alors autant le savoir le plus tôt possible afin de prendre des décisions adaptées. » (Respons. CDG)

En observant l'ambiance du chantier et le langage corporel des conducteurs de travaux, le contrôleur de gestion peut s'apercevoir de certains problèmes et ainsi, essayer de les résoudre au plus vite afin d'éviter qu'ils aient un impact sur le chantier à long terme. La direction qui n'a pas le temps de se rendre aussi fréquemment sur les chantiers est aussi très demandeuse de ces informations.

« Je considère que ce ne sont pas des ennemis, ils ne sont pas là pour me piquer des sous. Quand je dis au contrôleur que j'ai un gain mais que j'aimerais bien le garder au cas où, je sais qu'il ne va pas l'annoncer à la direction. » (Conduc 4)

« C'est super dur de trouver l'équilibre pour le contrôleur, il doit faire attention à ne pas perdre la confiance des conducteurs de travaux en annonçant tout ce qui est dit mais en même temps il doit savoir avertir la direction quand c'est nécessaire. » (Dir. CDG)

La difficulté du métier de contrôleur de gestion réside dans la relation de confiance que celui-ci doit réussir à instaurer et à faire perdurer avec les opérationnels. Cette relation se construit grâce aux réunions de gestion mensuelles qui sont des rencontres primordiales montrant l'intérêt que porte le contrôleur de gestion envers le chantier et les personnes qui y travaillent.

De plus, afin de conserver cette relation de confiance, le contrôleur de gestion doit trouver une balance entre les informations qu'il considère comme non risquées, de celles qu'il décide d'annoncer à la direction. Car le contrôleur de gestion n'est pas là pour prendre des risques. Si une information est importante il faut qu'il sache prévenir, même si cela peut dégrader la relation qu'il entretient avec le conducteur de travaux.

Mais si l'exercice marche si bien en réel qu'en est-il à distance ? Durant le premier confinement en 2020, suite à la pandémie de Covid-19, les entreprises n'ont pas eu le choix que de s'adapter. Toutes les réunions se faisaient en visioconférence. Bien que l'activité était à l'arrêt, les contrôleurs de gestion devaient continuer à échanger avec les conducteurs de travaux afin de chiffrer l'impact de cette pandémie sur les chantiers.

« Les réunions de gestion en visioconférence c'est très compliqué, tu n'as presque pas d'informations informelles, la durée de la réunion est beaucoup plus courte. C'est bien pour les fins de chantier mais sinon c'est pas adapté, tu loupes plein d'informations. » (CDG 2)

« Les visio à plusieurs c'est difficile, tout le monde parle en même temps l'outil n'est pas adapté à l'exercice. A la limite à deux c'est possible, mais c'est pas l'idéal. » (Conduc 2)

Les conducteurs de travaux comme les contrôleurs de gestion préfèrent se réunir sur le chantier ou à l'agence plutôt que de faire des réunions de gestion à distance. Les informations récoltées par le contrôleur de gestion sont moins qualitatives que lorsqu'il se rend sur le chantier et la relation de confiance est plus difficile à établir par téléphone.

Sans les déplacements du contrôleur de gestion sur les chantiers, les conducteurs de travaux pourraient être davantage enclins à mentir concernant les chiffres de leurs chantiers afin de les « embellir » et de ne pas annoncer de pertes. Il serait alors compliqué pour le contrôleur de gestion de savoir si le conducteur de travaux est honnête.

Ainsi, nous pouvons valider la troisième hypothèse qui pour rappel est :

« Les rencontres entre les contrôleurs de gestion et les conducteurs de travaux permettraient de construire plus facilement une relation de confiance entre ces acteurs, et ainsi, de renforcer d'autant plus la fiabilité des données du contrôleur de gestion. »

CONCLUSION

L'intérêt de ce mémoire est de montrer que le contrôle budgétaire permet de fiabiliser les données du contrôle de gestion.

Dans un premier temps, la partie théorique a permis de montrer quelles différentes positions le contrôleur de gestion pouvait adopter au sein d'une entreprise. Grâce à des stratégies de légitimation, il peut incarner différents rôles, bien que celui recherché par la plupart des contrôleurs de gestion soit celui de « partenaire ».

Au quotidien, les contrôleurs de gestion sont confrontés à de nombreux risques et incertitudes qu'ils doivent savoir gérer. Pour cela, ils ont à disposition de nombreux outils tels que le contrôle budgétaire. Souvent critiqué et remis en cause, il est pourtant utilisé par la plupart des entreprises qui, malgré l'apparition de la gestion sans budgets, voient des difficultés à le remplacer.

Une étude, réalisée au sein de l'entreprise CBDA et composée de quatre entretiens auprès des conducteurs de travaux et cinq auprès des contrôleurs de gestion, nous a permis de constater que lorsque le contrôle budgétaire chantier est utilisé comme un outil de prévision et de planification, il permet au contrôleur de gestion de fiabiliser ses données.

Mais le contrôle budgétaire tout seul n'est pas suffisant. Afin qu'il soit réellement efficace, la participation des opérationnels au contrôle de gestion est essentielle. Sans eux, le contrôleur de gestion n'aurait pas les explications des données du contrôle budgétaire et se limiterait alors à constater des écarts.

De plus, la rencontre entre les conducteurs de travaux et les contrôleurs de gestion permet de construire une relation de confiance et d'échanger de manière transparente pour ainsi avoir accès à des données encore plus fiables.

L'échantillon limité de cette étude ne nous permet pas de généraliser les réponses que nous avons obtenues, d'autant plus que le secteur du BTP reste assez particulier avec un prix de revient théorique.

A présent, nous pouvons nous demander si l'appui de la direction sur le métier de contrôleur de gestion pourrait avoir un impact sur ce métier et sur le respect de cette profession auprès des différents acteurs de l'entreprise. En effet, il serait intéressant de mener une étude afin de comparer le métier de contrôleur de gestion opérationnel dans des entreprises où la direction ne perçoit pas réellement l'intérêt de cette profession à des entreprises où la direction reconnaît la réelle valeur ajoutée de ce métier.

BIBLIOGRAPHIE

ANTHONY, Robert N. *Planning and control systems*. 1re éd., Boston, MA, USA : The Harvard Business School Press, 1965.

ANTHONY, Robert N. *The Management Control Function*. Harvard Business School Press, Boston. 1988

ARGYRIS, Chris. *The Impact of Budgets on People, The Controllership Foundation, Ithaca, 1952*.

BERLAND, Nicolas. « *Comment peut-on gérer sans budget?* » Actes de conférence : Sciences de Gestion et Pratiques Managériales, Paris, XVIèmes journées des IAE, édité par le Réseau des IAE, Economica, 2002 pp. 411-421.

BERLAND, Nicolas. « *A quoi sert le contrôle budgétaire ?* » Finance, Contrôle, Stratégie, Vol. 2, N° 3, 1999.

BESSIRE, Dominique. « *Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement* », Revue Française de Gestion, 1995.

BOLLECKER, Marc et al. « *L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion* », Comptabilité Contrôle Audit, vol. tome 15, no. 1, 2009.

BOUQUIN, Henri. *La maîtrise des budgets dans l'entreprise*, Vanves : Edicef, Paris. 1992. 9 p.

BOURGUIGNON, Annick. « *Évaluer les performances (II) : les critères mobilisés par la GRH et le contrôle de gestion sont-ils concurrents ?* », Management et conjoncture sociale, n° 604, 2001.

BYRNE, Sean et al. *Towards a more comprehensive understanding of the role of management accountants*. European Accounting Review. 16 (3) : 469-498., 2007.

CARON, Marie-Andrée et al. *La pratique du comptable professionnel en organisation : inertie du stéréotype ou expérimenter l'incertain*, Actes du 29ème Congrès de l'AFC, Cergy, 2008.

CYERT, Richard. « *The Behavioral Theory of the Firm* », Prentice Hall, Englewood-Cliffs, 1963.

DEMARET, Julie et al. *La constitution de la légitimité des contrôleurs de gestion : une étude exploratoire*, Comptabilité sans Frontières. The French Connection, 2013.

DUNK, Alan S. « *Budgetary participation, agreement on evaluation criteria and managerial performance : a research note* », Accounting, Organizations and Society, 15, 1990.

EBONDO WA MANDZILA, Eustache et al. *Management des risques de l'entreprise : Ne prenez pas le risque de ne pas le faire !*, La Revue des Sciences de Gestion, vol. 237-238, no. 3-4, 2009.

FLAMHOLTZ, Eric. *Accounting, budgeting and control systems in their organizational context : theoretical and empirical perspectives*, Accounting, Organizations and Society, vol. 8, N° 213, 1983.

FRYDLENDER, Jean-Christophe. *Outils de contrôle de gestion, information imparfaite et ergonomie cognitive : une mise en œuvre de la logique floue pour la représentation des projets*. Gestion et management. Université de Caen (France), 2005.

GERVAIS, Michel. *Contrôle de gestion et planification de l'entreprise*, 2 e éd., Economica, Paris. 1983.

HOFFJAN, Andreas. *The Image of the Accountant in a German*. Accounting and the Public Interest. 2004.

HOPPER, Trevor. et al. *Making sense of research into organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions*. Journal of Management Studies, 1985, vol. 22, n° 5, p. 429-465.

HOPWOOD, Anthony George. « *Leadership Climate and the Use of Accounting Data in Performance Evaluation* », Accounting Review, p. 485-495, 1974.

JOHNSON, H. Thomas, *Relevance lost, the rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press. 1987.

LAMBERT, Caroline et al. *La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie*. LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE, 2008.

LA SCOLA NEEDY, Kim et al. *Implementing Activity-Based Costing Systems in Small Manufacturing Firms: A Field Study*. Engineering Management Journal, 2003.

LOWE, Elias Avery. « *An Analysis of Managerial Biasing: Evidence From A Company's Budgeting Process* ». Journal of Management Studies. Vol. 5, N° 3, 1968, pp. 304-315.

MERCHANT, Kenneth A. *Budgeting and the propensity to create budgetary slack*, Accounting, Organizations and Society, Vol 10, No.2, 1985.

MERIC, Jérôme. « *Temps et contrôle de gestion* », in B. Colasse (Éd.), Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Écono-mica, 2000.

MERIC, Jérôme. *Le contrôle de gestion entre risque et incertitude*, 21^{ème} congrès de l'AFC, 2000.

MORALES, Jérémie. « *Le projet des contrôleurs de gestion : Analyser des données pour aider les managers à prendre des décisions rationnelles ?* », Comptabilité – Contrôle – Audit, 2013/2. 2013, Tome 19, p. 41 à 70.

MORALES, Jérémy et al. *Les contrôleurs de gestion, « médiateurs » de la financiarisation*. Etude ethnographique d'une entreprise de l'industrie aéronautique. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 16(1) : 101-132, 2010.

MORGAN, Gareth. « *Images de l'organisation* ». *Communication. Information Médias Théories*, volume 12 n°1, 1991.

MOUSLI, Morad. *Le déplacement du contrôle de gestion vers la RSE : un « éco-contrôle » plus juste ou juste l'écho d'un contrôle ? Cas de 50 sociétés cotées françaises*, *Management & Avenir*, vol. 40, no. 10, 2010.

NARO, Gérald. « *La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglosaxonne sur les effets comportementaux de la gestion budgétaire* », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Vol. 4, N° 2, 1998, pp. 45-69.

PRUDENCE, Julien. « *La maîtrise du slack budgétaire : une analyse autour des théories de la déviance et de la criminologie : Le cas d'une entreprise de distribution* ». *Gestion et management*. Université Paris Dauphine - Paris IX, 2009.

SANNI Alassane. « *Suivi et contrôle budgétaire dans les chantiers de BTP : cas de la construction de la digue de protection de Banzon* ». Institut International d'Ingénierie de l'Eau et de l'Environnement, 2011.

SIEGEL, Joel G. et al. *Becoming a business partner*. *Strategic Finance*: 1-5, 2003.

SIMONS, Robert. « *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal* » Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, USA. 1995.

WEGMANN, Grégory. *Gestion des risques et des incertitudes l'émergence d'un contrôle de gestion « par exception »*. Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, Belgique, 2003.

ZEBDA, A. « *The problem of ambiguity and vagueness in accounting and auditing* ». *Behavioral Research in Accounting*, vol. 3, p. 117–145, 1991.

SITOGRAPHIE

ANJOLRAS, Pierre., 2021. « *Chacun son métier, il n'y aura pas de fusion de compétences* ». [En ligne]. Paris : 2021 [consulté le 25 avril 2021]. Disponible sur : <<https://www.lemoniteur.fr/article/chacun->

[son-metier-il-n-y-aura-pas-de-fusion-de-competences-pierre-anjolras-president-du-nouveau-pole-vinci-construction.2129529](#) >.

BERLAND, Nicolas. *Peut-on gérer sans budget ?* Le Management : Fondements et Renouvellements [En ligne]. 2008, pp. 411-421[consulté le 25 avril 2021]. Disponible sur : <[Peut-on gérer sans budget ? | Cairn.info](#)>.

BERTONECHE, Marc. *Intégrer l'incertitude dans son pilotage et ses prévisions*. Les Echos [En ligne]. 2013 [consulté le 30 mai 2021]. Disponible sur : <[Intégrer l'incertitude dans son pilotage et ses prévisions, Contrôle de gestion - Les Echos Executives](#)>

BOUQUET, Vincent. *Les contrôleurs de gestion se tournent vers l'avenir* [En ligne]. 2017. Disponible sur : <[Les contrôleurs de gestion se tournent vers l'avenir - Les Echos](#)> [consulté le 25 avril 2021].

BOUQUET, Vincent. *Faut-il supprimer le budget ?* [En ligne]. 2015. Disponible sur : <[Faut-il supprimer le budget ?, Budgets - Les Echos Executives](#) > [consulté le 2 juin 2021].

Lebigdata.fr. *Business intelligence ou informatique décisionnelle : définition et outils* [En ligne]. Disponible sur : <[Business Intelligence ou informatique décisionnelle : définition et outils \(lebigdata.fr\)](#)> [consulté le 25 avril 2021].

Ministère de la transition écologique. *La responsabilité sociétale des entreprises* [En ligne]. Disponible sur : <[La responsabilité sociétale des entreprises | Ministère de la Transition écologique \(ecologie.gouv.fr\)](#)> [consulté le 25 avril 2021].

N'HAUX, Emmanuelle. *Contrôle de gestion Veiller aux marges à tous les niveaux* [En ligne]. Disponible sur : <[Contrôle de gestion Veiller aux marges à tous les niveaux \(lemoniteur.fr\)](#)> [consulté le 2 juin 2021].

SELMER, Caroline. *Mise en oeuvre du rolling forecast dans un groupe de packaging : retour d'expérience* [En ligne]. Disponible sur : <[Mise en oeuvre du rolling forecast dans un groupe de packaging : retour d'expérience | Le blog des Fonctions financières \(leblogdesfinanciers.fr\)](#) > [consulté le 25 avril 2021].

SIMONS, Robert. *How Risky Is Your Company?* Harvard Business Review [En ligne]. 1999 [consulté le 30 mai 2021]. Disponible sur : <<https://hbr.org/1999/05/how-risky-is-your-company>>

VINCI Construction France. *Contrôleur de gestion dans le BTP, le partage d'une passion*, [En ligne]. 2018 [consulté le 2 juin 2021]. Disponible sur : <[Découvrez le métier de Contrôleur de gestion chantier \(vinci-construction.fr\)](#)>

TABLE DES FIGURES

Figure 1 - Organisation de VINCI (vinci.com).....	7
Figure 2 - Les idéaux-types de fonctions contrôle de gestion (C.Lambert - S.Sponem, 2010).....	13
Figure 3 - Lien entre l'étude de J.Demaret (légitimité du contrôleur de gestion) et celle de C.Lambert et S.Sponem (typologies du métier de contrôleur de gestion)	16
Figure 4 – Modèle « risk calculator » (R.Simons, 1999)	20
Figure 5 - Comparaison entre la méthode ABC et ABB	29
Figure 6 - Schéma de la vie d'un chantier	37
Figure 7 - Exemple de contrôle budgétaire pour une tâche	39
Tableau 1 - Apports des réunions de gestion pour les contrôleurs de gestion, les conducteurs de travaux et la direction.	43
Équation 1 - Théorie de l'échange social.....	48

GLOSSAIRE

Feuille de vente : Document normalisé (sous forme de compte d'exploitation) qui synthétise le prix de vente et la marge nette chantier. Cette feuille est à faire dès l'obtention de l'affaire et à envoyer au maître d'ouvrage.

Garantie de parfait achèvement (GPA) : Garantie due au maître d'ouvrage couvrant l'ensemble des désordres et malfaçons qui ont été noté sur le PV de réception des travaux ou qui sont apparus au cours de l'année qui suit la date de réception. L'usure normale ou l'utilisation inappropriée par l'utilisateur de l'ouvrage ne rentrent pas en compte dans le GPA.

Levées de réserves : A la suite de la réception, en cas de réserves notifiées au PV de réception, l'entreprise doit intervenir afin de reprendre tous les points listés et rendre l'ouvrage conforme aux prescriptions du marché dans le délai imparti.

Maître d'ouvrage (MOA) : Personne morale ou physique pour laquelle l'ouvrage est construit. Appelé plus communément Client. Celui-ci définit l'objet du projet, le calendrier et le budget global.

Maître d'œuvre (MOE) : Personne détenant la responsabilité globale du projet de travaux. Il a pour champs d'action : les études, la conception, le suivi et la coordination des travaux. Le maître d'œuvre peut être un artisan, un cabinet d'architecte ou encore un bureau d'études.

Procès-Verbal (PV) de réception : Acceptation du maître d'ouvrage de l'ouvrage avec ou sans réserve, signé par les différentes parties présentes.

Reste à dépenser (RAD) budgété : Fraction du budget du point 0 qui reste alloué pour achever une tâche. *RAD Budgété = Budget Point 0 – Avancement Cumulé.*

Reste à dépenser (RAD) prévu : Ensemble des sommes qui doivent être encore engagées à une date donnée pour achever l'ouvrage conformément aux prescriptions du marché. A l'inverse du RAD budgété qui est figé, le RAD prévu est déterminé par le conducteur de travaux en fonction des besoins de chaque tâche.

Service Après-Vente (SAV) : Gestion de l'ensemble des sinistres survenus sur les ouvrages au cours d'un délai de 10 ans, sur le plan à la fois technique (résolution des désordres), administratif et juridique.

Sous-traitant : Contrat confié par une entreprise à une autre entreprise de la réalisation d'une partie du marché conclu avec le maître d'ouvrage. Le sous-traitant est sous la responsabilité de l'entreprise avec laquelle il a signé le contrat.

TABLE DES ANNEXES

ANNEXE 1 : Synthèse des différents idéaux types des fonctions contrôle de gestion (Lambert et al., 2009).....	61
ANNEXE 2 : Synthèse des trajectoires-types de construction de légitimité des contrôleurs de gestion (Demaret, 2018)	61
ANNEXE 3 : Présentation des sanctions graduelles liées à la détection de slack budgétaire au sein d’Eliance (Prudence, 2010).....	62
ANNEXE 4 : Guide d’entretien conducteurs de travaux.....	63
ANNEXE 5 : Guide d’entretien contrôleurs de gestion.....	64

ANNEXE 1 : Synthèse des différents idéaux types des fonctions contrôle de gestion
(Lambert et al., 2009)

	Partenaire	Discrète	Garde-fou	Omnipotente
Autorité	Forte	Faible	Faible	Forte
Client	Local	Local	DG	DG
Avantages	Prise en compte de la dimension financière	Managers responsabilisés sur l'ensemble des questions liées à leur périmètre, Créativité et réactivité favorisées	Primauté de la réflexion stratégique Formation des cadres dirigeants	Prise en compte systématique de la dimension financière
Risques	Dérive en de termes de gouvernance	Contrôle interne Gabegie	Jeux politiques Gabegie	Myopie Inhibition des opérationnels
Rôles³	Aide à la décision locale	Mandat discret de vérification	Formation des cadres dirigeants Légitimation	Centralisation du pouvoir

ANNEXE 2 : Synthèse des trajectoires-types de construction de légitimité des contrôleurs de gestion (Demaret, 2018)

Trajectoires-types	Stratégies de légitimation déployées	Sources de légitimité individuelles	Sources délégitimantes	Natures de légitimité obtenues
Contrôleur chevronné	<ul style="list-style-type: none"> Stratégies de compétence Stratégie de service Stratégies de manipulation Stratégies de conformité 	<ul style="list-style-type: none"> Formation Capacités intellectuelles et comportementales Capacités d'organisation Expériences antérieures Ancienneté 		<ul style="list-style-type: none"> Légitimité fonctionnelle Légitimité cognitive Légitimité normative
Contrôleur à potentiel	<ul style="list-style-type: none"> Stratégies de compétence Stratégie de service Stratégies d'autorité Stratégies de conformité 	<ul style="list-style-type: none"> Formation Capacités comportementales Expériences antérieures Connaissances techniques Compréhension des processus métiers 		<ul style="list-style-type: none"> Légitimité fonctionnelle Légitimité cognitive Légitimité pragmatique
Contrôleur qui veut s'orienter vers le management opérationnel	<ul style="list-style-type: none"> Stratégies de compétence Stratégie de service Stratégies de conformité 	<ul style="list-style-type: none"> Double compétence/double niveau d'analyse Expertise Compréhension des mécanismes opérationnels Expériences antérieures Culture Expériences opérationnelles 		<ul style="list-style-type: none"> Légitimité fonctionnelle Légitimité cognitive Légitimité normative
Contrôleur à qui échappe la maîtrise des processus	<ul style="list-style-type: none"> Stratégies de compétence Stratégies d'autorité Stratégies de conformité 	<ul style="list-style-type: none"> Expertise Expériences antérieures (dont financières) 	<ul style="list-style-type: none"> Absence d'expériences opérationnelles Capacités de compréhension Capacités comportementales 	<ul style="list-style-type: none"> Légitimité fonctionnelle Légitimité normative
Contrôleur rejeté	<ul style="list-style-type: none"> Stratégies de compétence Stratégies de conformité 	<ul style="list-style-type: none"> Formation Expériences antérieures 	<ul style="list-style-type: none"> Relationnel Capacités d'analyse et d'ouverture Comportement Fiabilité des analyses Gestion des priorités 	

ANNEXE 3 : Présentation des sanctions graduelles liées à la détection de slack budgétaire au sein d'Eliance (Prudence, 2010)

Réf Sanction	Catégorie de sanction	Niveau de sanction	Exemple de sanction par le contrôle de gestion
P1	Sanction positive	Sanction positive forte	Félicitation « officielle » du contrôle de gestion et/ou d'un membre du comité de direction à l'établissement pour la qualité du budget vis-à-vis des exigences budgétaires de la direction et/ou son « ambition »; ce type de sanction peut se traduire par un niveau de tolérance plus important sur la création de <i>slack</i> budgétaire au cours des périodes à venir.
P2		Sanction positive modérée	Appréciation positive à l'établissement par le contrôle de gestion et/ou d'un membre du comité de direction sur le budget proposé.
T1	Tolérance	Tolérance Forte	Absence de commentaires ou de remarques du contrôle de gestion sur le <i>slack</i> budgétaire détecté
T2		Tolérance modérée	« Simple » remarque du contrôle de gestion à l'établissement sur le constat de déviance, avec ou sans avertissement à la direction générale
N1	Sanction négative	Sanction négative modérée	Demande de révision des objectifs budgétaires et/ou imposition d'objectifs budgétaires (en accord avec la DG)
N2		Sanction négative forte	Imposition des objectifs budgétaires par le contrôle de gestion (en accord avec la DG) et incidence financière exercée sur l'établissement ou le personnel. (exemple : diminution du montant des investissements autorisés et/ou baisse de la part variable des rémunérations)
S1	Stigmatisation	Stigmatisation modérée	Communication sur la pratique de déviance observée, auprès de la direction générale, convocation du directeur d'établissement/ rapport à la direction générale, communication informelle au sein de la direction nationale sur le niveau éthique du déviant.
S2		Stigmatisation forte	Sanction identique à la « sanction modérée » mais avec une communication auprès de l'ensemble de la société

ANNEXE 4 : Guide d'entretien conducteurs de travaux

Dans le cadre de ma deuxième année de master contrôle de gestion et audit organisationnel, je réalise un mémoire sur l'impact du contrôle budgétaire sur la fiabilisation des données. Vos réponses vont grandement m'aider dans la rédaction de mon mémoire et me permettre de faire le lien avec les différentes théories d'auteurs qui ont été émises à ce sujet jusqu'à aujourd'hui.

Questions :

1. Pouvez-vous expliquer votre métier ?

- Déroulement des réunions de gestion

2. Comment définiriez-vous les réunions de gestion ?
3. A quoi servent-elles ? (Pour les conducteurs de travaux, pour les contrôleurs et pour l'entreprise en général)
4. D'après vous, quelle est l'utilité du contrôle budgétaire durant la réunion de gestion ?
5. Voyez-vous des axes d'amélioration ou des critiques à émettre envers le contrôle budgétaire ? (Hors impact du logiciel) Et envers les réunions de gestion ?
6. Comment préparez-vous une réunion de gestion ?
7. Quel est son déroulement ?
8. Voyez-vous un intérêt à ce que la réunion de gestion se fasse sur site ?
9. Remarquez-vous une différence lorsque la réunion est faite sur site ou en agence ? en présentiel ou par visio ? Si oui, laquelle/lesquelles ?
10. Avez-vous une préférence ?
11. Que faites-vous à la suite de la réunion de gestion ?

- Relation contrôleurs de gestion – opérationnels

12. Comment définiriez-vous le métier de contrôleur de gestion ?
13. Avant de travailler avec des contrôleurs de gestion, quelle perception aviez-vous de ceux-ci ?
14. Après avoir travaillé avec des CDG, avez-vous la même perception ? Si non, pourquoi ?
15. Que vous apporte le contrôleur de gestion lors des réunions de gestion de chantier et/ou quotidiennement ?
16. Avez-vous déjà travaillé avec d'autres contrôleurs de gestion ?
17. Si oui, comment était la/les relation que vous aviez avec lui/eux ? Relation différente ?
18. Que pourriez-vous attendre de plus des contrôleurs de gestion ? Et des réunions de gestion ?

ANNEXE 5 : Guide d'entretien contrôleurs de gestion

Dans le cadre de ma deuxième année de master contrôle de gestion et audit organisationnel, je réalise un mémoire sur l'impact du contrôle budgétaire sur la fiabilisation des données. Vos réponses vont grandement m'aider dans la rédaction de mon mémoire et me permettre de faire le lien avec les différentes théories d'auteurs qui ont été émises à ce sujet jusqu'à aujourd'hui.

Questions :

1. Pouvez-vous expliquer votre métier ?
2. Que pensez-vous apporter à l'entreprise ? aux conducteurs de travaux ?

- Déroulement des réunions de gestion

3. Quel est selon vous l'intérêt des réunions de gestion ?
4. Comment préparez-vous une réunion de gestion ?
5. Quel est son déroulement ?
6. D'après vous, quelle est l'utilité du contrôle budgétaire durant la réunion de gestion ?
7. Voyez-vous des axes d'amélioration ou des critiques à émettre envers le contrôle budgétaire ? (Hors impact du logiciel) Et envers les réunions de gestion ?
8. Voyez-vous un intérêt à ce que la réunion de gestion se fasse sur site ?
9. Remarquez-vous une différence lorsque la réunion est faite sur site ou en agence ? en présentiel ou par visio ? Si oui, laquelle/lesquelles ?
10. Avez-vous une préférence
11. Que faites-vous à la suite de la réunion de gestion ?

- Relation contrôleurs de gestion – opérationnels

12. Comment définiriez-vous le métier de conducteur de travaux ?
13. Que vous apporte le conducteur de travaux lors des réunions de gestion de chantier et/ou quotidiennement ?
14. Percevez-vous une différence de relation entre certains conducteurs de travaux ? Si oui, lesquelles ?
15. A-t-elle une influence sur les réunions de gestion, sur le suivi du chantier et sur votre travail ?

TABLE DES MATIERES

RESUME	11
ABSTRACT	11
REMERCIEMENTS	12
AVANT-PROPOS	7
INTRODUCTION	9
I) PARTIE 1 - LE CONTROLE DE GESTION FACE AUX RISQUES ET INCERTITUDES	12
Chapitre 1 – La place du contrôleur de gestion au sein de l’entreprise.....	12
1. Les différentes typologies du métier de contrôleur de gestion	13
2. La construction de la légitimité du contrôleur de gestion	15
Chapitre 2 – Contrôle de gestion et gestion des risques et incertitudes	18
1. Distinction risque et incertitude.....	18
2. Le rôle du contrôleur de gestion	20
3. L’absence de la prise en compte des risques et incertitudes par les outils du contrôle de gestion	23
Chapitre 3 - Le contrôle budgétaire : outil controversé de la gestion des risques	25
1. Différentes pensées.....	25
2. Un instrument critiqué	27
3. Les alternatives au contrôle budgétaire.....	29
4. Quelles positions doivent prendre les entreprises face à cet outil ?	31
II) PARTIE 2 - LE CONTROLE BUDGETAIRE CHANTIER : OUTIL DE FIABILISATION DES DONNEES	33
Chapitre 1 – Méthodologie de l’étude de cas réalisée au sein de CBDA	35
Chapitre 2 - Le contrôle budgétaire chantier : outil phare des réunions de gestion	37
1. Chronologie d’un chantier	37
2. Utilisation du contrôle budgétaire chantier	39
3. La perception du contrôle budgétaire chantier et des réunions de gestion.....	42
Chapitre 3 – Le contrôle budgétaire chantier : lien entre le contrôleur de gestion et les opérationnels	

1. La perception du contrôleur de gestion par les conducteurs de travaux	45
2. La participation des conducteurs de travaux au contrôle de gestion	47
3. Rencontres entre contrôleurs de gestion et opérationnels : aide à la relation de confiance	50
CONCLUSION.....	53
BIBLIOGRAPHIE	54
SITOGRAPHIE	56
TABLE DES FIGURES	58
GLOSSAIRE	59
TABLE DES ANNEXES.....	60
ANNEXE 1 : Synthèse des différents idéaux types des fonctions contrôle de gestion (Lambert et al., 2009).....	61
ANNEXE 2 : Synthèse des trajectoires-types de construction de légitimité des contrôleurs de gestion (Demaret, 2018)	61
ANNEXE 3 : Présentation des sanctions graduelles liées à la détection de slack budgétaire au sein d’Eliance (Prudence, 2010).....	62
ANNEXE 4 : Guide d’entretien conducteurs de travaux.....	63
ANNEXE 5 : Guide d’entretien contrôleurs de gestion.....	64
TABLE DES MATIERES	65