Quel système de contrôle de gestion pour piloter une *Supply Chain* ?

Vers l'introduction d'une dimension interactive inter-organisationnelle

Claude FIORE, Professeur en sciences de gestion
Aix-Marseille Université– CRET-LOG (EA 881), France
claude.fiore@univ-amu.fr

Imane EL KARTIT, Doctorante-chargée de missions d'enseignement
Aix-Marseille Université– CRET-LOG (EA 881), France
imane.elkartit@etu.univ-amu.fr

Résumé : Depuis la fin des années 90, nous assistons à un véritable renouveau du contrôle de gestion, tant au niveau académique que managérial. Plusieurs études sur l'évolution des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises, indiquent que ces dernières s'orientent de plus en plus vers l'adoption des modes de pilotage inter-organisationnels. Nous citons à titre d'exemple les tableaux de bord inter-firmes ; le plan d'affaire conjoint (*joint business plan*) ; l'analyse stratégique et conjointe des coûts et la comptabilité à livres ouverts. Ce papier consiste donc à présenter les résultats d'une étude descriptive des pratiques adoptées par 50 « **contrôleurs de gestion *supply chain*** » en France que nous avons identifiés dans le réseau socio-numérique professionnel Viadeo. L'analyse des premiers résultats obtenus montre que dans le contexte de la supply chain, les systèmes de contrôle de gestion sont amenés à sortir des frontières traditionnelles de l'entreprise pour assurer un mode de pilotage conjoint caractérisé par une forte interactivité inter-organisationnelle.

Mots clés : Contrôle de gestion, supply chain, pilotage inter-organisationnel, interactivité.

INTRODUCTION

L'émergence du Supply Chain Management (SCM), depuis une vingtaine d'années, a entraîné de nombreuses évolutions dans les systèmes de pilotage notamment les systèmes de contrôle de gestion. Fondé sur une nouvelle philosophie managériale, le SCM s'inscrit davantage dans une démarche de transversalité inter-organisationnelle. Les entreprises sont perçues comme un tout, et non comme un fragment d'entités non reliées (Balambo et Houssaini, 2011). D'ailleurs, il a été bien démontré dans la littérature que la compétitivité ne réside plus uniquement dans la maîtrise des processus intra organisationnels (Otley, 1994 ; Hopwood, 1996 ; Mourey, 2010) et qu'il est nécessaire de chercher des gisements de compétitivité à l'échelle de la supply chain (Livolsi, 2007). Cette dernière est définie comme le réseau d'entreprises qui participent, en amont et en aval, aux différents processus et activités qui créent de la valeur sous forme de produits et de services apportés au consommateur final (Christopher, 2005). Néanmoins, face à la diversité et à la multiplicité des acteurs impliqués dans une supply chain (noté SC), nous nous posons la question sur l'apport des systèmes de contrôle de gestion au pilotage inter-organisationnel d'une SC. En effet, dans la littérature en contrôle de gestion, un

courant de recherche s'est progressivement développé autour du contrôle de gestion inter-organisationnel (Caglio et Ditillo, 2008 ; Van der Meer-Kooistra et Vosselman, 2009 ; Nogatchewsky, 2009) suite aux deux appels successifs d'Otley, 1994[1] et d'Hopwood, 1996[2]. Ces deux auteurs ont insisté dans leurs réflexions sur le besoin de tenir compte des nouvelles logiques inter-organisationnelles en contrôle de gestion. Dans ce sens, plusieurs contextes ont été étudiés afin de décrypter les particularités et les dimensions sur lesquelles repose un système de contrôle de gestion inter-organisationnel. A titre d'exemple, Mourey (2008) a étudié le contrôle des relations inter-firmes dans le contexte de la grande de distribution. Nogatchewsky (2009) a étudié les configurations du contrôle de gestion dans le cadre des relations client-fournisseur. Goullet et Meyssonnier (2011) ont identifié les différents leviers de contrôle mis en œuvre dans les franchises de service. Plus récemment, Lemaire (2013) a étudié le processus de construction d'un outil de contrôle de gestion inter-organisationnel dans le cadre des partenariats public/privé. Néanmoins, malgré l'importance et la richesse des travaux menés en contrôle de gestion inter-organisationnel, ces derniers se sont focalisés plus sur les relations duales entre deux acteurs impliqués dans une relation inter-organisationnelle sans pour autant tenter d'aborder le contrôle de gestion dans un contexte inter-organisationnel plus élargi et multi-acteurs comme celui des supply chains. L'objet de cette communication est donc d'étudier le contrôle de gestion selon une perspective inter-organisationnelle étendue. A cet égard, le contexte de la SC constituera notre cadre d'analyse. Notre question de recherche consiste à décrypter la nature des systèmes de contrôle de gestion et les pratiques qui lui sont associées afin de contribuer au pilotage d'une supply chain. Notre question de recherche est formulée de la façon suivante : **Quel (s) système (s) de contrôle de gestion pour piloter une supply chain ?**

Ce papier sera organisé autour de trois parties. Dans la première partie, nous allons définir ce que nous entendons par contrôle de gestion inter-organisationnel et identifier ses principales dimensions. Dans la deuxième partie, nous allons expliquer le passage du contrôle de gestion inter-organisationnel au contrôle de gestion supply chain avant d'exposer quelques pratiques du contrôle de gestion ayant été développées dans le contexte de la SC. Dans la troisième partie, nous allons compléter nos résultats théoriques par une étude descriptive de 50 « contrôleurs de gestion supply chain » identifiés dans les réseaux socio-numériques professionnels. L'objectif de cette étude n'est pas de tester les résultats théoriques obtenus mais plutôt de les compléter et de faire émerger du milieu professionnel de nouveaux paramètres qui pourraient améliorer notre compréhension du phénomène étudié à savoir, le contrôle de gestion supply chain. La dernière partie sera consacrée à la discussion des résultats obtenus autour de l'interactivité inter-organisationnelle.

---

[1] « *Such control systems will often have to cross both legal organizational boundaries and national boundaries to effectively manage business processes which cut across these* » (p. 293).

[2] « *More explicit consideration is given to the integration of actions within networks of organizations. Concern with quality, cost and delivery are acted upon across supplier chains. Planning, budgeting and control processes flow from one organisation into others, creating, as they do, a more explicit awareness of the interdependency of action and the role which joint action can play in organizational success.*» (p. 589)

1. Système de contrôle de gestion inter-organisationnel : de quoi parle-t-on ?

Un système de contrôle de gestion, au sens de Bouquin et Fiol (2010), est un **ensemble de méthodes de pilotage des activités** visant à surveiller les critères de performance retenus, mais aussi à orienter les comportements des acteurs. Cäker et Siverbo (2011) quant à eux précisent que « le contrôle de gestion est utilisé dans les organisations pour encourager, permettre et forcer les managers et les employés à agir dans l'intérêt de l'organisation. Dans le contrôle de gestion inter-organisationnel, les contrôlés sont de l'autre côté de la frontière organisationnelle que le contrôleur mais l'objectif du contrôle est le même [3]». Selon ces auteurs, un système de contrôle de gestion inter-organisationnel recouvre donc les mêmes réalités et repose sur les mêmes principes d'un système de contrôle de gestion intra-organisationnel, la seule chose qui le distingue réside dans l'existence d'une frontière qui sépare les contrôlés du contrôleur. Mourey (2010) considère que les processus inter-firmes sont « les nouveaux « lieux » de la création de la valeur économique des organisations et qu'une bonne partie de la valeur économique de demain dépendra de la capacité des acteurs de ces processus inter-firmes à co-concevoir et exercer conjointement des modes de contrôle innovants et favorisant l'hybridation des connaissances ». Dans la même lignée, Solle et al. (2012) ont développé la notion du contrôle de gestion en plateau. Selon ces auteurs, penser « plateau » consiste à représenter la création de valeur en référence à une logique d'action collective nécessitant des outils efficaces de pilotage des interfaces multi-acteurs. Notre première analyse de la littérature nous a donc permis d'identifier trois dimensions principales du contrôle de gestion inter-organisationnel :

- **Les processus inter-entreprises** : **la nouvelle frontière du contrôle de gestion** : Plusieurs chercheurs se sont accordés sur le fait de considérer les processus inter-organisationnels ou inter-entreprises comme le nouveau périmètre du contrôle de gestion dans les contextes inter-organisationnels. Un processus inter-entreprises est défini par Chaari (2008) comme un processus complexe impliquant plusieurs entreprises. Contrairement aux processus intra-entreprises, où les activités font partie de la même entreprise, le processus inter-entreprises est le résultat de la coordination de plusieurs activités issues de plusieurs organisations.
- **L'existence d'une frontière organisationnelle entre les contrôlés et le contrôleur** : Cette dimension constitue l'enjeu majeur du contrôle de gestion inter-organisationnel. Ce dernier se situe dans un champ organisationnel qui n'est ni hiérarchique, ni borné par des frontières juridiques de l'organisation. A cet effet, la question de la coordination inter-organisationnelle est évidemment centrale. Elle se définit comme le processus par lequel plusieurs organisations s'impliquent dans la mise en place de règles de décision, d'échanges d'informations et de prise de décision (Alexander, 1995). Elle se traduit, dans le cas d'un système de contrôle de gestion, par le développement d'un langage commun entre les acteurs, la co-conception d'outils de gestion partagés ou encore l'intégration

[3] "*Management control is used in organizations to encourage, enable and force managers and employees to act in the interest of the organization. In inter-organizational management control (IOMC), the controlled are on the opposite side of the organizational boundary from the controller, but the objective of control is the same" (p. 330)*

des systèmes d'information afin de faciliter la communication et l'échange d'informations. La coordination inter-organisationnelle peut se traduire également par la mise en place d'actions collectives permettant le développement de relations étroites et de proximité entre les différents acteurs.

- **Le recours à des outils de contrôle de gestion orientés « inter-entreprises » :** Afin de s'adapter aux exigences des structures inter-organisationnelles, les outils de contrôle de gestion doivent faire face à des nécessaires mutations. Dans se sens, Solle et al (2012) affirment qu'une rupture avec le contrôle de gestion traditionnel, orienté entreprise plutôt qu'orienté inter-entreprises, s'avère primordiale pour éviter que les stratégies collectives de création de valeur se heurtent à l'incapacité des partenaires à évaluer les gains qui en sont issus. Parmi les outils développés dans ce cadre, nous citons les tableaux de bord inter-firmes, la gestion conjointe des coûts, la comptabilité à livre ouvert, le plan d'affaire conjoint (cf. partie 2).

2. Du contrôle de gestion inter-organisationnel au contrôle de gestion supply chain

L'évolution de la logistique dans le sens d'un management étendu de la supply chain, implique pour le contrôle de gestion la prise en considération de problématiques spécifiques. Pour expliquer le passage du contrôle de gestion inter-organisationnel au contrôle de gestion supply chain (noté CGSC), nous nous sommes basés sur le tableau ci-dessous qui représente l'impact de l'évolution du supply chain management (SCM) sur le champ d'application organisationnel et par conséquent celui en contrôle de gestion. Les principales mutations du SCM qui ont influencé progressivement le champ d'action du contrôle de gestion sont résumées comme suit :

- Intégration de l'aval de la chaîne logistique : Le contrôle s'est élargi aux relations clients afin de maîtriser la circulation des flux physiques et les délais de livraison.
- Forte dimension informationnelle des systèmes logistiques, dont l'efficacité est déterminée par les systèmes d'information et les nouvelles technologies : Les systèmes d'information sont devenus donc étroitement liés aux systèmes de contrôle afin d'assurer un contrôle simultané du triptyque coût-délai-qualité.
- Prise en considération de la dimension stratégique des relations externes en amont avec les fournisseurs mais aussi en aval avec les clients : Le contrôle s'est élargi au contrôle inter-organisationnel.
- Intégration des systèmes d'offre qui constituent un réseau d'organisations inter reliées et ayant un objectif commun : Le contrôle s'est élargi aux relations inter-organisationnelles et considéré comme un mode de convergence des représentations et objectifs.

Tableau 1 : Impact des évolutions du SCM sur le champ d'application en contrôle de gestion

Définition	Source	Champ d'application organisationnel	Champ d'application en contrôle de gestion
« Gestion de toutes les activités qui contribuent à la circulation des produits et à la coordination de l'offre et de la demande dans la création d'utilité par la mise à disposition de marchandises en lieu et à un moment donnée »	Heskett et al. (1973), repris par Tixier et al. (1996)	Intègre l'aval de la chaîne logistique	Contrôle des flux physiques élargis aux relations clients
« Technologie de la maîtrise des flux physiques par les flux informationnels dans les meilleurs conditions de coût, de qualité, de délai et de services associés aux produits »	Colin et Paché (1998)	Prise en compte de la dimension informationnelle	Contrôle simultané du coût-qualité-délai et services associés aux flux physiques, intégration des systèmes d'information aux systèmes de contrôle
« la fonction de la logistique dans l'entreprise est d'assurer au moindre coût la coordination de l'offre et de la demande, aux plans stratégique et tactique, ainsi que l'entretien à long terme de la qualité des rapports fournisseurs clients qui la concernent »	Tixier et al. (1996)	Prise en considération de la dimension stratégique, importance des relations externes, clients et fournisseurs	Contrôle élargi au contrôle inter-organisationnel.
« C'est un système d'offre à travers lequel les organisations livrent leurs biens et services à leurs clients. Cette chaîne constitue un réseau d'organisation interreliées et ayant un objectif commun »	Sammii (2004), repris par fulconis et al (2011)	Approche inter-organisationnelle, buts communs	Contrôle des relations inter-organisationnelles, système de contrôle comme mode de convergence des représentations et objectifs

D'après Alcouffe S. et al. 2013

Dans la littérature anglo-saxonne, un courant de recherche s'est développé sur le supply chain controlling et le supply chain management control (Seuring, 2006 ; Horch, 2009 ; Van Veen-Dirks, 2009). Selon Horch (2009), le supply chain management control system « *consist of institutional, functional and instrumental elements to support the supply chain management in management and controlling inter-organizational flows of material, information and cash as well as the different parties in the supply chain* ». Au sens de cet auteur, le CGSC supporte le supply chain management dans le pilotage des flux matériels, financiers et informationnels selon une perspective inter-organisationnelle entre les différents membres d'une chaîne logistique. Ce pilotage est le plus souvent accompagné par la mobilisation d'outils et de dispositifs de gestion favorisant la collaboration inter-entreprises et le partage d'informations. Parmi les démarches et approches développées dans ce sens, nous citons :

La comptabilité à livre ouvert « *Open Book Accounting* » : considérée comme un moyen permettant d'améliorer la gestion des coûts le long d'une SC (Kajuter et Kulmala, 2005). Travaille et *al* (2006) ont réalisé dans leur recherche que l'intégration des informations comptables de plusieurs entreprises constitue une voie possible de contrôle inter-organisationnel adapté à la gestion dans la durée d'une chaîne logistique globale. Selon ces auteurs, l'optimisation de la chaîne logistique nécessite de connaître la structure des coûts de chaque partenaire impliqué. A cet effet, c'est le contrôle de la chaîne logistique globale qui est recherché puisque l'ensemble des acteurs impliqués dans ce mode de pilotage collaboratif doit accepter un droit de regard de leurs partenaires sur leurs processus internes (Naro et *al*, 2005).

Le plan d'affaire conjoint (*joint business plan*) : un mode de pilotage des relations inter-firmes qui consiste à co-produire et à échanger des informations entre des acteurs appartenant à des organisations différentes. Ils doivent s'accorder sur le diagnostic et les axes de développement à privilégier et s'engager sur l'atteinte d'objectifs communs en définissant la combinaison d'actions à conduire ensemble et évaluer périodiquement leurs effets (Mourey, 2008). Il s'agit au sens de Mourey (2008) « d'un engagement mutuel sur un objectif de chiffre d'affaires, de part de marché, de masse de marge, de niveau de stocks et de compétitivité ».

Le *balanced scorecard* (BSC) inter-organisationnel : un outil central du contrôle de gestion et du pilotage qui permet de transformer les objectifs stratégiques d'une organisation en variables d'action et en indicateurs de suivi. Selon Alcouffe et *al* (2013), l'adaptation du BSC au supply chain management permet d'articuler vision globale de la chaîne logistique et intégration des différents partenaires, dans la perspective d'un pilotage « équilibré » de la performance en associant mesures financières et non financières.

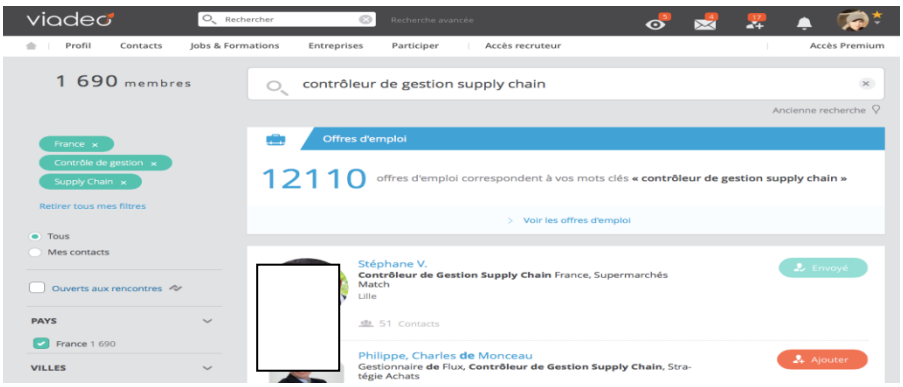
Dans l'optique d'améliorer notre compréhension des pratiques associées au contrôle de gestion supply chain, nous avons fait le choix de compléter les premiers résultats théoriques par une étude exploratoire sur les réseaux socio-numériques professionnels.

3. Contrôle de gestion supply chain : un nouvel horizon pour les contrôleurs de gestion

3.1. Méthode et stratégie de recherche de l'échantillon

Baumard et Ibert, (2003 p. 82) avaient précisé que : « l'un des choix essentiels que le chercheur doit opérer est celui d'une approche et de données adéquates avec sa question de recherche. Il s'agit bien entendu d'une finalité à double entrée. D'une part, il y a la finalité poursuivie, [...] d'autre part, il y a l'existant : ce qui est disponible et accessible, ce qui est faisable – et qui a déjà été fait – et ce qui ne l'est pas ». La littérature sur notre objet de recherche ne nous a pas permis de recueillir beaucoup d'éléments sur ce qu'est un système de contrôle de gestion supply chain et comment contribue-t-il au pilotage de la SC. C'est la raison pour laquelle nous nous sommes orientés, dans un premier temps, vers l'exploration des réseaux socio-numériques professionnels (noté RSNP) pour collecter des données secondaires sur la pratique du contrôle de gestion supply chain dans les entreprises françaises. En effet, Une simple recherche par mots clés sur le réseau socio-numérique professionnel Viadeo a fait ressortir plus de 1690 « contrôleurs de gestion supply chain » et plus de 12 100 offres d'emploi correspondant à ce poste en France.

Figure 1 : Premiers résultats obtenus sur Viadeo (recherche actualisée le 08 Février 2016)



Notre curiosité face à la quantité et la qualité des informations trouvées sur Viadeo nous a amené à réaliser une analyse plus approfondie sur les RSNP. Pour ce faire, nous avons constitué une base de données de 50 contrôleurs de gestion supply chain (annexe1) en France. Une stratégie de recherche avancée a été adoptée, grâce à un abonnement premium, afin de filtrer les résultats.

Tableau 2 : Stratégie de recherche des profils sur Viadeo

Mots clés utilisés	contrôle de gestion supply chain ; contrôleur de gestion supply chain ; Supply chain management controller ; responsable du contrôle de gestion supply chain.
Critères retenus	titre recherché dans le poste actuel ou précèdent pays d'implantation : France secteur d'activité : tous les secteurs d'activités existence d'un descriptif de poste détaillée sur le profil Viadeo (une à deux pages)

Source : Elaboration personnelle

3.2. Les RSNP au service du chercheur en sciences de gestion

Dans cette partie, nous allons étudier les apports des RSNP pour le chercheur en sciences de gestion. En effet, parmi les axes traités dans un numéro récent (n° 272 mars-avril 2015) de la revue des sciences de gestion (RSG) figure : Internet et les nouvelles pratiques de gestion. Dans cet axe, Jean (2015) a mis en lumière les progrès réalisés grâce à internet ainsi que les différentes possibilités qu'offre cette technologie pour les chercheurs, notamment en ce qui concerne la collecte des données en ligne auprès des gestionnaires. Cet auteur confirme que « le web permet aux chercheurs d'accroître l'étendue de l'efficience de leurs recherches » et que « le développement des technologies de l'information offre aux chercheurs de nouvelles avenues méthodologiques ». Un autre numéro spécial de la revue communication et organisation (n° 43, 2014) sous le thème « Réseaux sociaux, entre médias et médiations, des espaces à méditer plutôt qu'à médire », aborde l'intérêt des réseaux sociaux plus particulièrement des réseaux socio-numériques professionnels pour la recherche scientifique. Le Deuff (2014) considèrent ces réseaux sociaux comme « des espaces d'études mais aussi de réalisations à part entière pour la recherche. Si la tendance a parfois été de les médire voire de les considérer comme des modes passagères, l'intégration croissante dans les pratiques y compris des chercheurs en font des lieux incontournables pour réaliser des études ». Notre choix pour mener notre recherche s'est porté alors sur **Viadeo**[4] **.** Ce dernier est un site de réseautage professionnel fondé en 2004 et réunit plus de 50 millions de professionnels. Il revendique une finalité professionnelle et cherche à mettre en réseau « collègues, collaborateurs, experts, prospects et client ». Son business model s'appuie sur un modèle freemium : une inscription gratuite, avec deux niveaux d'usages : un premier niveau d'usage gratuit et un second niveau d'usage supérieur avec fonctionnalités réservées aux membres qui souscrivent un abonnement payant (membres premiums). Selon Olivier Fechrolle (directeur général de Viadeo), Viadeo constitue une base de données qui ne demande qu'à être exploitée. Contrairement aux autres réseaux sociaux destinés au grand public, Viadeo dispose d'informations d'un haut niveau de fiabilité car les utilisateurs remplissent un profil destiné à des collaborateurs, prospects, clients et recruteurs. Il s'agit donc d'une plateforme qui permet d'effectuer un ciblage extrêmement fin.

[4] Ces informations ont été recueillies en se basant sur un entretien réalisé par Thomas STENGER et Alexandre Coutant avec le Directeur général de Viadeo : Olivier Fecherolle

4. Premiers résultats obtenus

Après indexation de notre base de données sur un fichier Excel (voir annexe 1), nous avons procédé au traitement des informations recueillies. Dans un premier temps, nous allons étudier les secteurs d'activités dans lesquels opèrent les contrôleurs de gestion supply chains identifiés. Dans un second temps, nous examinerons leurs profils ainsi que les missions et rôles qu'ils accomplissent en se basant sur le descriptif de poste fourni sur le site (en moyenne 2 pages). Enfin, nous allons analyser les deux principales dimensions qui caractérisent les systèmes de contrôle de gestion supply chains : instrumentale (outils, pratiques) et relationnelle (interactions avec les acteurs).

4.1. Les Supply Chains repérées : une forte représentativité de l'agro-alimentaire

L'étude du secteur d'activité a pour objectif de repérer les domaines d'activités qui sont plus propices au développement d'un système de contrôle de gestion spécifique à leur supply chain. En effet, parmi les 50 contrôleurs de gestion supply chains identifiés, 12 opèrent dans le secteur de la grande distribution (groupe Carrefour, groupe Casino, Alinéa, Système U, etc.) et 9 dans le secteur de l'agro-alimentaire (groupe Nestlé, groupe Danone, Coca Cola, etc.). Suite à notre étude d'un dossier spécial sur les supply chains agro-alimentaires dans la revue professionnelle : *Supply chain Magazine*, ce résultat peut être expliqué par le fait que la filière agro-alimentaire est en prise directe avec la grande distribution, son principal client. D'autant plus, la filière agro-alimentaire a été dans les premières à confier sa logistique à des prestataires, à optimiser régulièrement son réseau logistique, à adopter les standards internationaux en matière de codification et d'échange de données informatisées, à mettre en place des logiciels de prévision et de planification avancés pour anticiper les besoins et réduire les stocks, à travailler en flux tendu et à mettre en place la gestion partagée des approvisionnements. Ce qui impose aux différents maillons de travailler en mode collaboratif pour anticiper les besoins notamment du côté des grands distributeurs.

Tableau 3 : Répartition des supply chains identifiées par secteur d'activité

Secteurs d'activité identifiés	Fréquence
Grande distribution	12
Agro-alimentaire	9
Pharmaceutique	5
Cosmétique	4
Textile et Habillement	3
Automobile	3
E-commerce	3
Commerce	2
Aménagement intérieur	2
Habitat	1
Transport ferroviaire	1
Telecom	1
Equipements et produits industriels	1
Revêtements de sols	1
Industrie des matériaux	1
Innovation technologique	1
Total général	**50**

Source : Elaboration personnelle

4.2. Contrôleurs de gestion supply chain : une double mission instrumentale et relationnelle

4.2.1. Description de l'échantillon retenu

Notre échantillon est constitué de 50 contrôleurs gestion supply chain en France. Derrière ce profil, nous avons repéré plusieurs intitulés de poste (cf. tableau ci-dessous) : contrôleurs de gestion supply chain, responsable contrôle de gestion supply chain, contrôleurs de gestion supply industriel et supply chain, contrôleur de gestion achats-supply chain, etc.

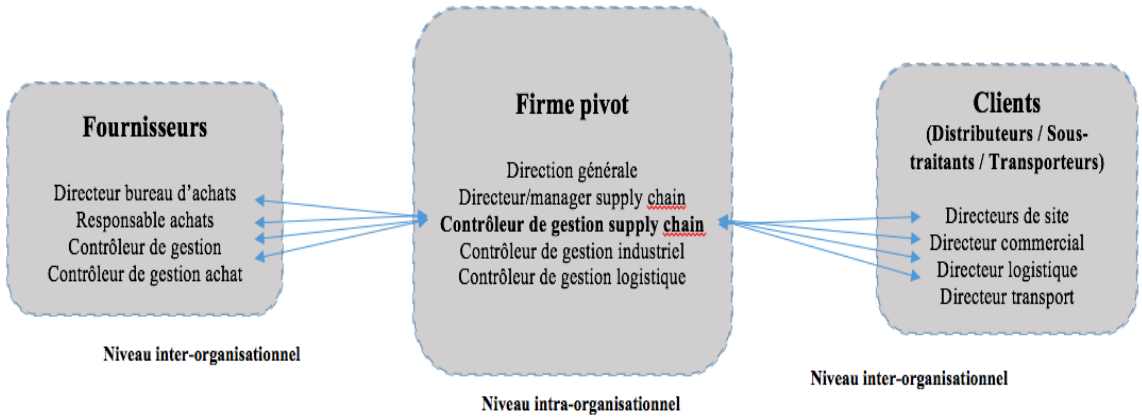
Tableau 4 : Répartition de l'échantillon par intitulé de poste occupé

Poste occupé	Fréquence
Contrôleur de gestion Supply chain	25
Responsable Contrôle de gestion Supply Chain	7
Manager contrôleur de gestion Supply Chain	2
Contrôleur de gestion industriel et supply chain	2
Contrôleur de gestion supply et achats	2
Contrôleur de Gestion Sud-Ouest, Carrefour Supply Chain	1
Senior Manager Contrôle de Gestion Supply Chain France	1
Contrôleur de Gestion Achats-Supply Chain	1
contrôleur de gestion Supply chain Europe Direction des Opérations / Division des Produits Grar	1
Gestionnaire de Flux, Contrôleur de Gestion Supply Chain	1
Contrôleur de gestion Supply chain Sénior	1
Responsable Contrôle de Gestion Logistique et Supply Chain	1
Contrôleur de gestion Achats et Supply Chain	1
Responsable contrôle de gestion Supply Chain Europe & Middle East	1
Coordinnateur Supply chain	1
Contrôleur de gestion Supply chain	1
Finance Supply Chain Controller - Growing Media Intl	1
Total général	50

Source : Elaboration personnelle

Nous avons également étudié les postes précédemment occupés par ces contrôleurs de gestion. En effet, ces derniers avant qu'ils soient des contrôleurs de gestion supply chains, ils occupaient l'un des postes suivants : contrôleurs de gestion ; contrôleurs de gestion logistique ; contrôleurs de gestion industriel ; contrôleurs de gestion achats ; directeurs logistique ou supply chain managers. Chose qui justifie l'existence d'un lien fort avec la logistique et plus généralement le supply chain management. Ces mutations s'accompagnent le plus souvent par une évolution dans les missions attribuées ainsi que les compétences techniques et relationnelles. Un contrôleur de gestion supply chain doit avoir des antécédents dans le domaine de la logistique, des achats, et plus généralement du supply chain management. Il est amené à coopérer, dans le cadre de projets communs liés au pilotage la chaîne logistique, avec plusieurs acteurs qui se situent aussi bien au niveau intra-organisationnel qu'inter-organisationnel (cf. figure 2). Il est placé au niveau d'une firme pivot, considérée comme une firme coordinatrice manageant la chaîne de valeur (Fulconis, Paché, 2005), ou une entreprise exerçant un « leadership local » sur une portion de la supply chain (Fabbe-Costes, 2005). A notre sens, le positionnement central qu'occupe la firme pivot au sein d'une supply chain va permettre de faire le lien entre les différents acteurs et les inciter à être actifs dans le pilotage des processus.

Figure 2 : Principaux acteurs impliqués dans le CGSC



Source : Elaboration personnelle

4.2.2. Missions et rôles des contrôleurs de gestion supply chain

Quant à leurs missions, les contrôleurs de gestion supply chains portent le plus souvent une double casquette et remplissent deux fonctions différentes mais complémentaires. Ils sont à la fois des concepteurs d'outils et de procédures de gestion nécessaires au pilotage opérationnel et stratégique de la SC ; et des business-partners qui contribuent au pilotage stratégique et opérationnel des interfaces avec les partenaires de la chaîne. Ils sont donc associés au co-pilotage des processus logistiques au niveau interne mais aussi au niveau inter-organisationnel. Nous avons donc classifié ces différentes missions identifiées selon les deux dimensions instrumentale et relationnelle.

Figure 3 : Répartition des missions selon les deux dimensions instrumentale et relationnelle

Dimension instrumentale	• Développer les procédures de calcul des coûts et de gestion prévisionnelle pour les sites industriels • Créer et mettre en place des outils de gestion et des procédures nécessaires au pilotage opérationnel et stratégique de la Supply Chain. • Elaborer et mettre en place les outils de reporting destinés aux directions Supply Chain et enseignes. • Mise en place d'un reporting de contrôle de gestion industriel et supply chain monde. • Réalisation d'un nouvel outil pour une meilleure disponibilité des produits en méthode agile. • Mise en place d'outils de suivi, de reporting communs pour les différents sites du groupe au niveau régional. • Mise en place des plans d'actions pertinents en collaboration avec les sites et dans une logique de synergie • Suivi et contrôle des coûts Supply Chain (construction budgétaire, consolidation des coûts de la Supply Chain France). • Assurer le reporting Supply chain, mise en place d'analyses, d'indicateurs et d'outils d'aide à la décision.
Dimension relationnelle	• Interface entre la production du groupe (Usines en Allemagne, Espagne, Finlande, Suède, Filiales Europe) et les Fournisseurs Externes (Allemagne, Belgique, France). • Accompagnement de 10 contrôleurs de gestion site avec la mise en place d'outils communs au niveau régional. • Interface avec les responsables Groupe pour la logistique industrielle, la logistique de distribution et le service clients. • Animation fonctionnelle des contrôleurs de gestion des 4 sites logistiques en France. • Interlocuteur clé sur le suivi de l'activité. • Garantir une communication fluide des priorités et exceptions au sein de la Supply Chain. • Préparation de Business Review (rencontres régulières entre les fournisseurs et les distributeurs). • Discussion avec ces fournisseurs dans le but d'optimiser et de fiabiliser les données. • Assistance aux opérationnels et collaboration avec les Directeurs de Sites. • Animation de la communication financière aux managers opérationnels et aux partenaires sociaux

Source : Elaboration personnelle à partir des données collectées

4.3. Les pratiques de contrôle de gestion associées au pilotage d'une supply chain

Nous avons constaté, à partir des informations fournies par les contrôleurs de gestion supply chain sur ce qu'ils font concrètement en matière du contrôle de gestion, que les pratiques associées au contrôle de gestion supply chain reposent essentiellement sur les trois axes suivants :

- **Pilotage des coûts logistiques ou supply chain** : Il ne s'agit pas uniquement de contrôler les coûts logistiques, mais également d'agir sur la création de valeur au moyen d'interactions directes entre tous les responsables du pilotage opérationnel et stratégique de la supply chain. Dans ce sens, les contrôleurs de gestion sont amenés à : Suivre, contrôler et consolider les coûts de la Supply Chain ; assister le directeur Supply Chain dans le co-pilotage de son activité : piloter les coûts ; calculer le ROI des projets supply chain ; etc.
- **Gestion budgétaire et prévisionnelle** : Il s'agit d'élaborer le budget des fonctions supply chain ; de participer à la création du budget avec les principaux interlocuteurs (directeur supply chain, directeur logistique, directeur transport), de s'occuper de l'intégralité des budgets de la Supply Chain qui comprend la direction logistique, la direction transport et la direction approvisionnement, contrôler et piloter des budgets approvisionnement et transports, etc.
- **Pilotage de la performance :** La particularité du pilotage de la performance au sein d'une supply chain c'est qu'il fait intervenir l'ensemble des responsables d'une entreprise et a fortiori l'ensemble des acteurs d'un supply chain. Il s'agit principalement de mesurer la performance des entrepôts ; réaliser des tableaux de bord supply chain ; suivre la performance industrielle et de l'ensemble de la supply chain, suivre de la performance économique de la supply chain ; mettre en place des KPIs d'efficience de la boucle supply chain, etc.

Il faut également souligner le rôle important des systèmes d'informations. En effet, le pilotage des processus inter-organisationnels est le plus souvent supporté par la mise en place de systèmes d'information inter-organisationnels. Alcouffe et *al* (2013) précisent que les impératifs du contexte actuel requièrent à la fonction logistique une « importante capacité d'adaptation et d'intégration, qui passe par la mise en ouvre d'un système d'information performant qui constitue le socle de tout système de contrôle de gestion logistique ». Au niveau des pratiques des contrôleurs de gestion supply chain, cela se traduit par le développement des modules spécifiques pour la supply chain en s'appuyant sur des ERP « *Enterprise Resource Planning* » de type SAP, AZAP, Business Object, Movex, et des progiciels de gestion tels que *Supply Chain Execution* (SCE) et *Supply Chain Planning* (SCP). Le but étant de faciliter la communication et le partage d'informations tout au long de la chaîne logistique ; de renforcer la confiance nécessaire au développement de relations avec les partenaires éloignés, sur le plan géographique ou culturel ; et enfin de contrôler les coûts logistiques et l'atteinte des objectifs conjointement prédéfinis.

5. Discussion des résultats

Quel système de contrôle de gestion pour piloter une supply chain ?

L'analyse des résultats de cette étude exploratoire sur le réseau socio-numérique professionnel Viadeo montre qu'au delà des aspects instrumentaux relatifs aux systèmes de contrôle de gestion, ces derniers se caractérisent quand il s'agit du pilotage de la supply chain par une dimension interactive non négligeable. De multiples interactions se génèrent entre différents acteurs autour des outils de contrôle, notamment entre les contrôleurs de gestion, les supply chain managers, les directeurs et responsables logistiques, et les responsables achats. Le niveau des interactions intra-organisationnel se complète par un deuxième niveau inter-organisationnel. En effet, Les systèmes de contrôle de gestion créent de nombreux objets (reporting, tableaux de bord, forecasts, budgets, etc) qui servent de support au dialogue et aux interactions entre les différents acteurs impliqués dans une supply chain afin d'assurer un pilotage collaboratif et conjoint. Comme il a été démontré dans notre revue de littérature, l'adaptation aux exigences de pilotage des supply chains induit des mutations dans les pratiques ainsi que dans le positionnement du contrôle de gestion (Fiore, 2014). Néanmoins, les pratiques que nous avons identifiées concernant le contrôle de gestion supply chain sont les mêmes pratiques qu'un contrôle de gestion traditionnel (reporting, budgétisation, forecasts, analyse des coûts, indicateurs de performance, etc.). La seule originalité réside dans l'usage de ces outils qui s'oriente vers un usage interactif favorisant le dialogue, la discussion et la collaboration entre les acteurs de la supply chain. Cet usage interactif des outils de contrôle de gestion, au sens de Simons (1995), est basé sur des schémas de management participatif, favorisant l'interaction, le partage d'informations et l'apprentissage. Cela fait appel, par exemple, à des comités, des réunions de travail, des groupes de progrès, des revues de performance, etc. Au niveau de la supply chain, cet usage interactif se traduit par : la participation des contrôleurs de gestion aux comités supply chain hebdomadaires ; la discussion avec les fournisseurs sur certains taux dans le but de les optimiser et de fiabiliser les données ; la préparation de plusieurs *Business Reviews* (rencontres régulières entre les fournisseurs et les distributeurs) ; l'animation de la communication financière aux managers opérationnels et aux partenaires sociaux, etc.

En guise de conclusion, nous soulignons que l'objet du présent papier était de montrer que l'évolution organisationnelle des entreprises en supply chains a entraîné une évolution dans les systèmes de contrôle de gestion. Les processus inter-organisationnels sont devenus le nouveau périmètre du contrôle de gestion dans le contexte des supply chains. Ces dernières s'inscrivent, aujourd'hui, dans une démarche de création de valeur étendue (du fournisseur du fournisseur jusqu'au client du client) reposant sur de multiples processus qui impliquent successivement et/ou simultanément une pluralité d'acteurs, d'activités et de ressources. Au niveau des pratiques managériales, les premiers résultats de notre étude exploratoire sur les réseaux socio-numériques professionnels montrent que les contrôleurs de gestion supply chain portent le plus souvent une double casquette : ils sont à la fois des experts

concepteurs d'outils de gestion plus appropriés au pilotage intra et inter-organisationnel de la supply chain ; et des *business partners* qui gèrent les relations avec les autres partenaires de la chaîne (fournisseurs, industriels, prestataires, transporteurs, clients). Les deux dimensions instrumentale et relationnelle se complètent pour bien assurer ces deux rôles. En ce qui concerne les pratiques adoptées, elles sont des pratiques classiques en contrôle de gestion (pilotage et calcul des coûts, gestion budgétaire et prévisionnelle et mesure de la performance) mais qui intègrent la dimension inter-organisationnelle, caractéristique principale des supply chains, comme par exemple l'élaboration des tableaux de bord inter-firmes, la gestion conjointe des coûts, le pilotage des flux intercompany, etc). Cette orientation inter-organisationnelle génère de multiples interactions entre les acteurs aussi bien au niveau intra qu'inter-organisationnel. Selon Simons (1995), cet usage interactif des outils facilite et guide le processus d'apprentissage et par conséquence pourrait contribuer au développement de nouvelles pratiques.

Nous précisons que cette communication s'inscrit dans le cadre d'une recherche doctorale qui est toujours en cours. A ce stade, notre objectif est de mener une discussion plus approfondie des résultats obtenus et de compléter notre recherche, une fois la conduite des entretiens semi-directifs est achevée, par un deuxième niveau d'analyse. Nous ne voulions pas uniquement que les contrôleurs de gestion décrivent leurs missions et les pratiques qui leur sont associées (objet de cette communication) mais également et surtout les « faire parler » sur ce qu'ils font concrètement pour contribuer au pilotage de la supply chain à laquelle ils appartiennent. Il nous semble également intéressant d'analyser le contenu des offres d'emploi proposées en contrôle de gestion supply chain sur Viadeo (environ 12100 offres) afin de décrypter les attentes et les besoins des entreprises en la matière.

Annexe 1 : Un extrait de l'échantillon retenu

Nom / prénom Initiales	Poste occupé	Entreprise	Secteur d'activité
N. M	Contrôleur de gestion Supply chain	Cyrilius Vertbaudet group	la conception et la distribution d'articles textiles et de décoration
V. N	Contrôleur de gestion Supply chain	Gerflor	Revêtements de sols
A. F	Contrôleur de gestion Supply chain	Groupe Casino	Grande distribution
S. B	Contrôleur de gestion Supply chain	Orangina Schweppes	Agro-alimentaire
N. B	Contrôleur de gestion Supply chain	Nocibé	Parfumerie
C. L	Contrôleur de gestion Supply chain	Système U	Agro-alimentaire
N. B	Contrôleur de gestion Supply chain	Nestlé	Agro-alimentaire
P. P	Contrôleur de gestion Supply chain	Placoplatre/Isover	aménagement intérieur
S. B	Contrôleur de gestion Supply chain	Renault	Automobile
S. V	Contrôleur de gestion Supply chain	Super marchés Match	Grande distribution
C. R	Contrôleur de gestion Supply chain	Alinéa	Grande distribution
C. L	Contrôleur de gestion Supply chain	Sanofi Pasteur	Pharmaceutique
A. S	Contrôleur de gestion Supply chain	Leroy Merlin	Habitat
F. G	Contrôleur de gestion Supply chain	Coup atlantic	Distribution
P. M	Manager contrôleur de gestion Supply Chain	Kingfisher Castorama	Aménagement intérieur
P. C	Gestionnaire de flux, Contrôleur de Gestion Supply Chain	UPONOR France	Négoce-Import
S. I	Contrôleur de gestion supply et achats	Blédina (Groupe DANONE)	Agro-alimentaire
D. B	Coordinateur Supply chain	OCTAPHARMA SAS	Pharmaceutique
B. B	contrôleur de gestion Supply chain Europe	Groupe L'Oréal	Cosmétique
G.E	contrôleur de gestion supply chain	SINIAT	Industrie des matériaux
E. C	Contrôleur de gestion Supply chain	Etam Groupe	Textile et Habillement
C.A	Contrôleur de gestion Supply chain	AECKES-GRANINI	
I.K	Contrôleur de gestion Supply chain Sénior	Ventes privées	E-commerce
J.M	Contrôleur de gestion supply et achats	BioMérieux	Innovation technologique
G.N	Contrôleur de gestion industriel et supply chain	DIAGNOSTICA STAGO	Laboratoire pharmaceutique
F.G	Contrôleur de gestion Achats et Supply Chain	KAPORAL	Réseau ferré de France
H.B	Contrôleur de gestion Industriel et Supply chain	Manitou Group	Equipements et produits industriels
A.G	Contrôleur de Gestion Sud-Ouest, Carrefour SC	Carrefour	Grande distribution
C. Y	Contrôleur de Gestion Achats-Supply Chain	LFB group	Pharmaceutique
C. V	Responsable contrôle de gestion Supply Chain Europe & Middle East	SEPHORA	cosmétique
M. P	Finance Supply Chain Controller	The SCOTTS Miracle-Gro	
M. L	Senior Manager Contrôle de Gestion Supply Chain France	Coca-Cola Entreprise	Agro-alimentaire
C. D	Responsable Contrôle de Gestion Logistique et Supply Chain	FNAC	Commerce
P.B	Responsable Contrôle de Gestion Supply Chain	RAGT	Telecom
C. B	Responsable Contrôle de gestion Supply Chain	Groupe Gallerie LAFAYETTE	Commerce
S.M	Responsable Contrôle de gestion Supply Chain	PPG industries	

BIBLIOGRAPHIE

Alcouffe, S. et *al*. (2013). Contrôle de gestion interactif, Collection Management sup, Dunod.

Balambo, M. A., Houssaini, A. (2011). Typologies d'intégration des Supply Chains: perspectives pour le contexte Marocain. In LES DEFIS DU MANAGEMENT INTERNATIONAL A L'AUBE DU XXIème SIECLE (p. 21).

Baumard, P., Ibert, J. (2003). Quelles approches avec quelles données?. Méthodes de recherche en management-2ème édition, Paris Dunod.

Berland, N., Gervais, M. (2008). À quoi ont rêvé (et n'ont pas rêvé) les chercheurs en contrôle durant les dix dernières années? Dix ans de recherche en contrôle. Finance Contrôle Stratégie, 41-70.

Berland, N., Simon, F. X. (2010). Le contrôle de gestion en mouvement: état de l'art et meilleures pratiques. Editions Eyrolles.

Caglio, A., Ditillo, A. (2008). A review and discussion of management control in inter-firm relationships: Achievements and future directions.Accounting, Organizations and Society, 33(7), 865-898.

Cäker, M., Siverbo, S. (2011). Management control in public sector joint ventures. Management Accounting Research, 22(4), 330-348.

Chaari, S. (2008). Interconnexion des processus interentreprises: une approche orientée services(Doctoral dissertation, Thèse de Doctorat, INSA-Lyon).

Christopher, M. (2005). Supply chain management: créer des réseaux à forte valeur ajoutée. Village Mondial.

Fabbe-Costes, N. (2007). La gestion des chaînes logistiques multi-acteurs: les dimensions organisationnelles d'une gestion lean et agile. La gestion de la chaîne logistique multi-acteur: perspective stratégique, Grenoble: PUG.

Fiore, C. (2014). Les nécessaires mutations du Contrôle de Gestion au travers du Management coût-qualité-délai : Vers le Pilotage des Performances? Les Dossiers de Recherche en Economie et Gestion, DOREG.

Fulconis, F., Paché, G. (2005). Piloter des entreprises virtuelles. Revue française de gestion, (3), 167-186.

Giordano-Spring, S., Travaille, D. (2006). Chaîne logistique intégrée et intégration des informations comptables. Logistique & Management, 14(2), 3-13.

Goullet, C., Meyssonnier, F. (2011). Le contrôle des réseaux de franchise. Comptabilité-Contrôle-Audit, 17(1), 99-121.

Groot, T. L., Merchant, K. A. (2000). Control of international joint ventures. Accounting, Organizations and Society, 25(6), 579-607.

Håkansson, H., Lind, J. (2004). Accounting and network coordination. Accounting, organizations and Society, 29(1), 51-72.

Hopwood, A. G. (1996). Looking across rather than up 6), 589-590.

Kajüter, P., Kulmala, H. I. (2005). Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures. Management Accounting Research, 16(2), 179-204.

Jean, É. (2015). Les enjeux liés à la collecte de données en ligne. La Revue des Sciences de Gestion, (2), 13-21.

Le Deuff, O. (2014). Réseaux sociaux, entre médias et médiations, des espaces à méditer plutôt qu'à médire. Communication & Organisation, (1), 5-12.

Lemaire, C. (2013). Le processus de construction d'un outil de contrôle de gestion inter-organisationnel: le cas de l'expérimentation d'un outil de pilotage de la performance dans le secteur médico-social (Doctoral dissertation, Université de Strasbourg).

Livolsi, L. (2007). Contrôle de gestion et pilotage stratégique des chaînes logistiques multi-acteurs.2007). La gestion des chaînes logistiques multi-acteurs, PUG.

Malmi, T., Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. Management accounting research, 19(4), 287-300.

Mourey, D. (2010), Le contrôle des processus inter-organisationnels. Enjeux et spécificités. In le contrôle de gestion en mouvement. Etat de l'art et meilleures pratiques éditions d'Organisation.

Mourey, D. (2008). Le contrôle circulaire Une approche socio-organisationnelle du contrôle des relations stratégiques inter-firmes dans le secteur de la grande distribution (Doctoral dissertation, Université Panthéon-Sorbonne-Paris I).

Nogatchewsky, G. (2009). Contrôle inter-organisationnel. Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 625-633.

Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. Management accounting research, 5(3), 289-299.

Petitjean, J. L. (2001). Frontières de la firme et contrôle organisationnel: l'exemple des réseaux contractuels de distribution (Doctoral dissertation, Reims).

Seuring, S. A. (2006). Supply chain controlling: summarizing recent developments in German literature. Supply Chain Management: An International Journal, 11(1), 10-14.

Simons R. (1995), Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.

Solle G., et al (2012), Structures en réseau : quel sens pour la performance collective ? Vers un contrôle de gestion en plateau. Etats Généraux du Management 2012 organisés par la FNEGE, session 20 "Le design organisationnel sans frontières".

Stenger, T., Coutant, A. (2013). Les sites de réseautage professionnels au service du marketing: le cas Viadeo. Entrevue avec Olivier Fecherolle.Communication & Organisation, (1), 283-289.

Van der Meer-Kooistra, J., Vosselman, E. G. (2006). Research on management control of interfirm transactional relationships: Whence and whither.Management Accounting Research, 17(3), 227-237.

Van Veen-Dirks, P. M., Verdaasdonk, P. J. (2009). The dynamic relation between management control and governance structure in a supply chain context.Supply Chain Management: An International Journal,14(6), 466-478.