International Journal Of Scientific And University Research Publication

ISSN No 301/704

Listed & Index with
ISSN Directory. Paris



Multi-Subject Journal

Volum : (13) | Issue : 205 |

INTERNATIONAL JOURNAL OF SCIENTIFIC AND UNIVERSITY RESEARCH PUBLICATION

IJSURP
International Journal Research
www.ijsurp.com

Research Paper

LES ERP CHANGENT-ILS LE CONTRôLE DE GESTION ?

François MEYSSONNIER || ESM/IAE de Metz 3 place Edouard Branly 57070 Metz E-Mail : meyssonnier@esm.univ-metz.fr.

ABSTRACT **Integration of management information in ERP becomes usual and big firms management control is now mostly carried out in an ERP environment. An overview is s made about ERP impact on management control concepts and tools and management accountant function and behaviour. The research approach, based on ten case studies, in an intermediate method between qualitative field studies and questionnaire answer analysis, is presented. Firms are introduced and organization of interviews explained. Research results are given and enables to describe control tools as well as management accountant behaviour in the ERP context of observed *companies. Finally, a result analysis is implemented in order to develop and justify a specific view on management control evolution following ERP introduction and in order to discuss the contingency impact of ERP on management control characteristics.* Résumé: L'intégration de l'information de gestion dans le cadre d'ERP se généralise et le contrôle de gestion s'effectue maintenant la plupart du temps en environnement ERP dans les grandes entreprises. Un état de l'art est effectué relativement à l'impact des ERP aussi bien sur les concepts et les outils du contrôle de gestion que sur la fonction et le rôle des contrôleurs de gestion. La démarche de recherche, fondée sur dix études de cas dans une approche intermédiaire entre les monographies qualitatives et les questionnaires déclaratifs, est ensuite justifiée. Les entreprises sont présentées et la conduite des entretiens explicitée. Les résultats de la recherche sont restitués et permettent de décrire les outils du contrôle et les comportements des contrôleurs de gestion en environnement ERP dans les cas observés. Une analyse des résultats est enfin menée proposant une vision argumentée de l'évolution du contrôle de gestion suite à l'introduction des ERP et discutant la notion de contingence des caractéristiques du contrôle de gestion par rapport aux ERP**

KEYWORDS :MOTS CLES. - Progiciels de Gestion Intégrée (PGI) - Impact

INTRODUCTION

L'implantation généralisée des ERP (progiciels de gestion intégrée) constitue un fait majeur des dix dernières années en matière de management. L'intégration des procédures et des différentes dimensions de la gestion ouvre un champ nouveau aux techniques décisionnelles en éliminant les cloisonnements de l'organisation. Les décideurs disposent d'une vue transversale, globale mais aussi très précise des flux d'informations leur permettant d'affiner et accélérer les prises de décision. Les ERP constituent aussi potentiellement un formidable outil au service des contrôleurs de gestion. En effaçant les contraintes de collecte et stockage de l'information, en permettant leur actualisation rapide, l'édition automatique d'états de suivi (tableaux de bord) et l'accélération des procédures de *feed-back*, les ERP sont un levier d'amélioration de la production et du contrôle de l'information, rendant possible l'avènement de nouvelles pratiques ou de nouveaux supports de contrôle. Leur implantation suppose une modélisation globale des flux et des *process* de l'entreprise passant éventuellement par un *reengineering* de l'ensemble des usages et techniques en place. C'est alors une opportunité remarquable pour actualiser les modèles de contrôle et de comptabilité de gestion en faisant évoluer, par exemple, les schémas de calcul de coût au sein de l'entreprise. D'une logique de centres de coûts traditionnels, largement dominante, elle pourrait basculer vers une approche ABC fondée sur les processus, modélisation par ailleurs proposée par certains éditeurs d'ERP dans leurs modules de contrôle de gestion.

Cependant, toutes les études récentes sur le sujet (notamment Meyssonnier et Pourtier,2004a) montrent que la complexité de l'intégration des ERP soulève de nombreux problèmes organisationnels. Ainsi, la multiplication des applications spécifiques ou périphériques complique et sclérose l'utilisation des données. La consolidation des procédures antérieures freine durablement la possibilité d'une restructuration des méthodes de suivi et de calcul des coûts. La désaffection des personnels et le cloisonnement entre plusieurs groupes d'utilisateurs ne peuvent que ralentir la circulation de l'information, les procédures de *reporting* (internes ou avec la société mère) et la mise à jour des données stratégiques. En somme, si les ERP constituent un cadre technique innovant et conceptuellement remarquable pouvant favoriser une évolution significative du contrôle de gestion, la réalité reste nettement plus nuancée.

Pour dépasser les affirmations des éditeurs qui en font un outil miracle, et celles des dirigeants qui pensent par exemple « faire de l'ABC » alors qu'ils en sont très éloignés, il nous a semblé intéressant d'aller sur le terrain afin d'apporter un début d'éclairage sur la question. Dans ce sens, ce travail propose un compte-rendu de l'évolution des pratiques et concepts de contrôle de gestion observée dans des structures ayant adopté des ERP. Sur la base d'une série d'études de cas ayant fait l'objet d'enquêtes et entretiens, nous montrons que si les pratiques de contrôle de gestion ont évolué, c'est avec beaucoup de nuances. Les changements de modèles ou de concepts de contrôle de gestion sont inexistants. Les évolutions de forme sont liées à une relative automatisation, mais souvent réalisées sur des applications périphériques, reléguant l'ERP au rôle d'entrepôt de données. Nous soulignons également l'aspect très contingent de ces évolutions. La taille, la structure organisationnelle, l'existence de centres de compétences ou encore les spécificités liées au métier semblent jouer un rôle important dans l'explication des faits observés.

Pour présenter cette recherche exploratoire, nous proposons dans une première partie une synthèse des travaux académiques portant sur le sujet. Dans une deuxième partie, les modalités de la recherche sont détaillées, en insistant sur les caractéristiques des cas observés et sur le descriptif des thèmes abordés lors des entretiens. Les résultats sont présentés en troisième partie. Une discussion sur l'évolution du contrôle de gestion et les facteurs de contingence est proposée en quatrième partie.

1. Etat de l'art

La nature et les modalités du changement organisationnel généré par les ERP sont présentées et synthétisées par Reix (2002) pour le cadre général des relations entre technologies de l'information et changement organisationnel, par Rowe (1999) pour la compréhension de la nature des ERP et de leur impact organisationnel et par Azan (2002) ou Meyssonnier et Pourtier (2004a et 2004b) pour l'analyse des dispositifs concrets mis en place pour permettre le succès des implantations d'ERP dans les entreprises. On sait que l'introduction de l'ERP peut relever de deux démarches. L'implémentation du système peut se faire par *Big Bang,* comme c'est le cas dans presque 30% des cas selon Canonne et Damret (2002), ou progressivement en accroissant au fur et à mesure le nombre des modules (profondeur de plus en plus grande) et des entités (champ spatial de plus en plus large). Il faut donc, pour analyser la nature du changement en matière d'ERP prendre en compte, comme le propose Tomas (2000), les dimensions fondamentales de l'ERP que sont le degré d'intégration

(DI) et la couverture opérationnelle (CO).

Par ailleurs, pour Burns et Scapens (2000) dans une approche institutionaliste, les changements dans le domaine du contrôle de gestion peuvent se présenter également sous deux formes. Cela peut être une rupture brutale remettant en cause un équilibre d'ensemble stable avec ses règles formelles et ses pratiques concrètes (phénomène de révolution). A l'inverse, cela peut se présenter comme un processus dialectique de modification des pratiques et d'ajustement des règles, nécessitant une certaine durée et aboutissant à une nouvelle configuration (phénomène d'évolution). Dans ce dernier cas la perception des changements est fortement déterminée par le moment où l'observation intervient (car trop précoce elle ne détecte aucun changement majeur).

Il apparaît donc intéressant de voir comment le changement au niveau de la technologie de l'information agit sur le contrôle de gestion (évolution ou révolution). Dans le champ du contrôle de gestion on peut distinguer ce qui est « appareillage conceptuel » (les modèles et les outils formalisés) et ce qui relève du « dispositif organisationnel » (les structures et les comportements). La littérature actuelle semble s'être plus focalisée sur le deuxième aspect que sur le premier, probablement parce qu'il est plus facile de mesurer et de décrire les changements organisationnels qui sont très visibles que les fondements conceptuels mis en œuvre, souvent plus souterrains et parfois incertains (cf. à ce propos les remarques de Gosselin et Mévellec, 2003).

1.1. L'impact limité des ERP sur les concepts et les modélisations du contrôle de gestion

Le *reengineering* qui précède en général la mise en place des ERP repose sur une représentation des flux et des processus industriels propice à une lecture « par activités ». Malgré cela, Hyvönen (2003) indique qu'il n'y a pas de lien entre la mise en place d'un ERP dans l'entreprise et les innovations conceptuelles en matière de contrôle de gestion comme le calcul de coûts de type ABC et la démarche ABM, le *target costing* et le *life-cycle costing*, *balanced scorecard* et *beyond budgeting* … De nombreux travaux vont dans ce sens1. Ils montrent qu'il n'y a pas de relation apparente entre l'innovation technologique dans les systèmes d'information et l'innovation en matière d'outils de contrôle de gestion. Il est clair,par exemple, que la mise en place d'un système de calcul des coûts basé sur les activités (*Activity-Based Costing*) nécessite des informations internes complexes et parfois mouvantes sur les processus transversaux de création de valeur mis en œuvre. Ceci a particulièrement été souligné par les concepteurs de la méthode ABC (Cooper R. et Kaplan R., 1998). Il semble toutefois à certains analystes que dans plusieurs systèmes ERP le codage des informations permettant de nourrir une modélisation de type ABC des coûts est défaillant (Willis D., 2001). La plupart du temps, le résultat, parce qu'il est contraint par un formatage amont de l'information parfois incertain, souvent incomplet et figé, doit être pris en compte avec beaucoup de prudence (Pérotin, 2002).

Il apparaît a priori plus satisfaisant à beaucoup d'utilisateurs d'avoir un système de calcul des coûts structuré par centres de responsabilités avec la détermination de standards et le calcul d'inducteurs de coûts volumiques classiques. Ceci permet d'alimenter le *reporting* mensuel de l'entreprise et d'assurer le suivi des performances de l'entité. Le découpage des calculs de coûts se cale alors sur la structure organisationnelle (le maillage complet de l'organisation avec responsabilisation verticale) et sa logique de type budgétaire plutôt que sur la cartographie des activités (les processus transversaux créateurs de valeur qui débordent les frontières de l'entreprise avec coopération horizontale) et sa logique de type « tableaux de bord ». Si ce choix est fait, il faut effectuer *ex post* (ou dans un module distinct de l'ERP) la modélisation basée sur les activités. Donc il y a d'un côté les calculs de coûts ventilés dans l'organisation de telle façon que la mise sous tension soit possible et permette d'assurer le suivi de la gestion quotidienne et des performances (efficience et efficacité immédiate). Et il y a, ailleurs, une modélisation plus ponctuelle sur la base d'une approche ABC pour éclairer les choix stratégiques. Ceci demande toutefois de pouvoir utiliser des bases de données contenant des informations sur les transactions avec de multiples attributs pour qu'une ventilation satisfaisante des consommations de ressources, puis de l'utilisation des activités pour créer de la valeur pour le client final, soit possible.

Ainsi, il ne semble pas que, dans le champ de la comptabilité de gestion, la mise en place des ERP change l'approche en matière de concepts et d'outils. On en serait souvent encore dans les entreprises à une phase d'acclimatation (qui sera peut-être ensuite dépassée dans une évolution en V avec utilisation « à plein » des potentialités des ERP une fois l'acculturation réalisée) où la complexité des systèmes amène le contrôleur à effectuer une partie des calculs et des analyses hors des modules directement automatisés. Le plus souvent, les outils de contrôles préalables sont « recollés » sur l'ERP, conservant leur logique initiale. On assiste alors au développement « maison » d'applications Excel ou Access permettant aux contrôleurs de retrouver leurs usages précédents. Si on reprend la distinction entre système de représentation et système d'animation assez classique dans la littérature en contrôle de gestion : les ERP n'ont pas fait surgir de nouveaux systèmes de représentation innovants, ils ont juste permis de rationaliser, automatiser et rendre plus performants les systèmes d'animation classiques des entreprises.

Si les modifications ne sont pas remarquables au niveau des concepts elles interviennent donc peut-être plus au niveau des pratiques professionnelles. Ce point de vue est développé par Ségrestin (2004) quand il insiste sur le rôle socio-cognitif global des ERP, comme méta-modèle ou technologie invisible au sens de Berry (1983), par delà ses propriétés formelles.

1.2. Les conséquences plus visibles des ERP sur la fonction et le rôle des contrôleurs de gestion

Nous avons vu que les changements dans le champ du contrôle de gestion semblaient encore assez flous et relativement lents. On peut faire, malgré tout, la distinction entre les systèmes de contrôle de gestion d'une part et la nature concrète du travail de pilotage de gestion d'autre part. Si la mise en place des ERP ne s'accompagne d'aucun changement conceptuel majeur, elle semble faciliter des évolutions aussi bien au niveau des managers de terrain que des contrôleurs de gestion et conduit à redéfinir des équilibres dans la répartition des tâches. On peut se référer à la littérature professionnelle, notamment anglo-saxonne dans ce sens. On y trouve plusieurs réflexions sur l'évolution de la fonction comptabilité-contrôle. La mise en place des ERP est souvent l'occasion de redéfinir les missions et les fonctions des systèmes comptables et des hommes en charge de ce domaine (Henson H., 1997). Il apparaît que le besoin en hommes responsables, au niveau de la fonction contrôle de gestion, de la collecte d'informations managériales et de l'établissement des documents pour le *reporting* financier va être significativement réduit (Wagle D, 1998). Les contrôleurs de gestion deviendraient de plus en plus des auditeurs internes et conseillers de gestion (Anastas M.,1997). Mais tout ceci dépendrait beaucoup des formes du contrôle de gestion indique Boitier M. (2004) reprenant la distinction de Simmons (1990) entre contrôle de gestion programmé et contrôle de gestion interactif.

Beaucoup de tâches qui étaient accomplies jusque là par les contrôleurs de gestion sont automatisées et effectuées directement par le progiciel intégré, SAP par exemple. Ceci apparaît clairement dans le processus de *reporting*. Les cadres de terrain disposent des mêmes informations qu'avant la mise en place des ERP mais au lieu d'être dépendants des contrôleurs de gestion pour l'établissement

des documents historiques, ils peuvent les établir de façon directe, en temps réel, sous des formes adaptées et modulables en fonction de leurs besoins. Le résultat le plus flagrant est que l'attention du contrôleur, jusque là essentiellement focalisée sur la collecte des informations enregistrant le degré de réalisation des budgets, peut se consacrer, de façon nettement plus importante, aux prévisions et à l'analyse. On passe également d'un travail sur les indicateurs financiers retardés (performances mesurées *ex post*) à un travail sur les indicateurs physiques avancés (performances anticipées *ex ante*). La qualité du pilotage de gestion en est améliorée. D'après Scapens et Jazayeri (2003), les ERP permettent quatre évolutions en matière de contrôle de gestion :

- L'élimination des tâches routinières (paye, une partie de la budgétisation, etc.) ;

- Le transfert de connaissances comptables aux managers de terrain ;

- L'utilisation d'indicateurs avancés plus nombreux (éléments physiques précurseurs des performances plutôt que mesures financières les constatant) ;

- Un rôle plus large des contrôleurs de gestion.

On retrouve alors des conséquences sur la nature même du travail des contrôleurs de gestion. Pour Besson (1999), les ERP induisent une modification de la fonction contrôle de gestion, leur implantation entraînant le développement de deux métiers : un métier d'ingénierie centré sur le système d'information de gestion et un métier d'analyste centré sur l'interprétation et la communication des données de gestion (graphique 3 plus loin dans l'article). Cette « dissociation fonctionnelle » serait aussi visible au niveau d'autres fonctions comme les services informatiques. Pour Caglio (2003), on assiste à une hybridation entre les divers groupes professionnels : contrôleurs de gestion, spécialistes des systèmes d'information et managers de terrain. Les connaissances, les activités et les outils des uns et des autres s'entrecroisent, se concurrencent et coopèrent. Il y aurait là une sorte de fertilisation croisée sans qu'on puisse faire de pronostic définitif sur l'avenir du positionnement et de la légitimation de la fonction *management control* dans le futur. Les managers opérationnels utilisent beaucoup et directement les informations tirées des ERP : cela fait évoluer leurs relations avec les contrôleurs de gestion, changeant par-là progressivement la nature du travaildes contrôleurs de gestion. En revanche, les évolutions semblent beaucoup plus réduites au niveau du travail des dirigeants. Malgré les affirmations des vendeurs de systèmes ERP, la dimension stratégique n'est qu'imparfaitement prise en compte par les ERP. Les *top managers* ont toujours besoin de retraiter les informations nécessaires à leurs choix fondamentaux qui ne peuvent être encore correctement automatisées.

Mais, par delà ces impressions empiriques, certains chercheurs sont beaucoup plus dubitatifs sur l'importance du changement occasionné par les ERP. Par exemple Granlund et Malmi (2002), estiment que, contrairement aux attentes, les ERP ont peu de conséquences sur les méthodes et les pratiques de contrôle de gestion. Ils expliquent cet impact modéré par trois raisons :

- L'ampleur du travail de mise en place complète des ERP ne va permettre aux effets induits de n'émerger que lentement ;

- La complexité des ERP peut occulter certains aspects novateurs des développements en matière de contrôle de gestion ;

- Les ERP peuvent jouer un rôle stabilisant, confortant les pratiques existantes en matière de contrôle de gestion (ERP structurés plutôt que structurants).

A cette étape de la mise en œuvre des ERP, il est important de noter que les études de cas recueillies par la littérature, semblent mettre en évidence une corrélation apparente entre l'installation des ERP et l'évolution des pratiques de contrôle de gestion. Mais concordance ne signifie pas dépendance. En ce sens il se pourrait que les ERP facilitent bien une telle évolution et pas qu'ils en sont le moteur. Car il est clair que cette évolution s'amorçait aussi dans des environnements sans ERP : qu'il s'agisse de favoriser le travail en équipe et les actions transversales, de passer d'un rôle de contrôleur à un rôle de conseiller pour les fonctionnels spécialistes du *management control*, que les cadres intermédiaires voient s'accroître leurs prérogatives en matière de pilotage de gestion (visibles aussi bien dans leurs dimensions économiques que dans leurs dimensions GRH) ou qu'on développe les démarches *beyond budgeting* (prônées par le CAM-I) au détriment des pratiques trop strictement financières.

2.Démarche de la recherche

Nous avons mené une étude sur un panel de dix entreprises, dans une approche intermédiaire entre les démarches monographiques qualitatives (difficilement généralisables et très contingentes) et les questionnaires quantitatifs avec exploitation statistique (mais uniquement sur la base de déclarations et de perceptions des sondés qui, nous le savons tous, sont trop souvent biaisées) visant à poser un cadre de recherche sur l'évolution du contrôle de gestion. Pour autant, notre démarche reste encore largement exploratoire : elle montre sans démontrer, elle suggère sans pouvoir encore prouver. Les résultats présentés découlent de nos études de terrain et de nos entretiens, ils ne peuvent prétendre à la généralisation avant d'avoir été confirmées par des enquêtes plus lourdes et plus systématiques, avec des démonstrations statistiques.

Dans notre projet de recherche, les remarques de Gosselin et Mévellec (2003) en matière de méthodologie2 de recherche ont été notre fil directeur : plutôt qu'admettre des qualifications a priori des systèmes de contrôle de gestion (étiquetés : comptabilité de gestion ABC, tableaux de bord de type *Balanced Scorecard*, etc.) nous avons cherché, à partir de l'analyse de leurs paramètres de construction, à savoir quelle était leur nature réelle. La démarche est fondée sur des entretiens et des études de cas multiples, avec vérification *in situ* et croisement des regards. La méthode consiste en des visites, interviews avec questions ouvertes, semi-fermées et confrontation postérieure systématique avec les interviewés.

2.1. Cas observés

Le tableau ci-dessous synthétise les caractéristiques des cas observés :

Sociétés	Activité	Taille	Nature de l'ERP	Natur e de l'entit é	Personnes contactées et modalités d'enquête
Zhendre	Froid Industriel	85 salariés CA 21,7 M€	SAP	Entité unique	PDG Entretiens
Signature	Signalisation Voirie	1300 salariés CA 220 M€	SAP	Filiale	Responsable CG Entretiens et suivi de stages
EADS Sogerma Services	Maintenance Aviation	2 000 salariés CA 400 M€	SAP	Siège et filiale	Responsables CG Entretiens et suivi de stages
Reghini SA	Menuiserie Industrielle	180 Salariés CA 25 M€	IRIS/SAP puis IRIS/SIGAL	Siège	Responsable CG Entretiens et suivi de stages

PCC France	Fonderie Aéronautique	400 salariés CA 6 M€	BAAN	Siège	Responsable CG Entretiens
SAF Isis	Chimie Aromatique	40 salariés CA 7 M€	SCALA	Filiale	PDG et responsable CG Entretiens et suivi de stages
LEA Vital	Cosmétique et Produits alimentaires	300 salariés CA 50 M€	Plateforme EAI, GENERIX	Siège	Responsable CG Entretiens
Thales	Electronique Aviation	1 100 salariés CA 1100 M€	SAP	Filiale	Responsable CG Entretiens et suivi de stages
Boyer	Chaudronnerie	48 salariés CA 5 M€	IRIS	Siège et filiale	Responsables CG Entretiens
Turbomeca	Turbine Hélicoptères	3 700 salariés CA 600 M€	SAP	Siège	Responsable CG Entretiens et suivi de stages

CG : contrôle de gestion

Tableau 1

Cas observés

Les entreprises étudiées sont de tailles variables (de 50 à 4000 salariés, de 5 millions à plus d'un milliard de chiffre d'affaire), de métiers divers (le panel couvre une palette assez complète d'activités industrielles), ont des structures juridiques multiples (entité unique, groupes ou filiales) et sont dotées d'ERP différents (même si SAP apparaît comme dominant). Les cas ne seront pas utilisés nominativement pour des raisons de confidentialité, aussi les nommerons-nous A, B, C, D, E, F, G, H, I, J, sans que cet ordre soit celui du tableau 1.

2.2. Thématiques des entretiens

Ne s'agissant pas de questionnaires administrés à distance mais d'entretiens semi- directifs, nous n'avons pas mis en place une série figée de « n » items, proposant des échelles de valeurs (type Lickert) ou des réponses « présence/absence ». Aussi, la matière première de cette étude ne se prête-t-elle pas aux traitements statistiques mais elle est beaucoup plus riche, plus fouillée, vérifiée sur le terrain et recoupée avec les documents disponibles (par exemple les mémoires de stage d'étudiants immergés dans le contexte pendant plusieurs mois). Une limite est que dans ces conditions, l'étude laisse une part assez importante à l'interprétation des chercheurs. Pour limiter ce biais, les entretiens étaient sous-tendus par une grille directrice dont la trame est rendue dans le tableau suivant :

Thèmes abordés	***Items et détails demandés***
Contexte de l'implantation de l'ERP et pratiques antérieures de contrôle de gestion	Nature de l'entreprise, stabilité ou turbulence du secteur, présence d'ERP chez les concurrents ? Histoire de l'ERP, des modules installés, du contrôle de gestion ? Origine du projet, implication de la direction, moyens ? Pratiques antérieures et organisation du contrôle de gestion, positionnement des contrôleurs de gestion ? …
Modalités du changement organisationnel lié à l'implantation des ERP	Benchmarking et reengineering préalables? Paramétrage ERP par fonction ou par processus ? Dépendance par rapport aux prestataires : qui ? rotation ? coût ? Adaptation de l'ERP ou extensions « maison » ? importance des périphériques ? …
Comptabilité de gestion et modélisation coût-valeur	Modalités du calcul des coûts avant et après l'ERP ? Détails des systèmes de découpage, des clés de ventilation ? Distinction charges var

		iables/fixes ? Evolution avec les ERP ? …
Le contrôle de gestion comme système de représentation inter-actif	Relation entre contrôle de gestion et stratégie ? Balanced Scorecard et cartes cognitives ? …	
Le contrôle de gestion comme système de pilotage programmé	Modalités budgétaires et de reporting ? Nature des tableaux de bord, indicateurs, etc. ? …	
La fonction contrôle de gestion	Rôles et tâches du contrôleur de gestion, avant, pendant et après les ERP ? Relations entre contrôleurs de gestion et managers ? Satisfaction, attentes, bilan … des acteurs ? …	

Tableau 2

Thématiques des entretiens

Les différentes observations nous permis de recueillir un matériel très riche sur les pratiques, outils et dispositifs organisationnels du contrôle de gestion en environnement ERP. La restitution que va en être faite (partie 3) sera forcément synthétique et donc réductrice et ne pourra être qu'un condensé des éléments qui motiveront la discussion ultérieure et les enseignements de la recherche (partie 4).

3.Résultats de la recherche

Les premiers apports de cette enquête portent sur l'état des lieux en matière de pratiques de contrôle de gestion et de réalité de l'intégration des systèmes d'information. Ils ne confirment que partiellement les travaux de la littérature cités en partie 1.

3.1. Outils et modélisations du contrôle de gestion en environnement ERP

Le tableau 3 présente une synthèse des observations sur les différents cas (A, B, C, …, J) et rappelle les modèles et outils utilisés, ainsi que leurs supports informatiques.

	Cas étudiés	
A	B	C
Outils du contrôle de gestion	Comptabilité de gestion	Coûts complets traditionnels
Coûts complets ABC	-	-
Coûts partiels (direct costing, …)	-	0
Autres (UVA, …)	-	-
Reporting	Budgets	X
Tableaux de bord ad hoc	X / 0	0
Tableaux de bords articulés stratégiques (balanced scorecard, …)	-	-
Autres tâches	Réduction des coûts (BBZ, …)	Non abordés dans l'enquête
Analyses économiques (rentabilité des projets, …)		
Audits opérationnels		

X : *sous ERP* 0 : *Hors ERP* X / 0 : *mixage ERP et périphériques*

Tableau 3

Variété des outils du contrôle de gestion et de leurs supports

Ce tableau montre que, hormis le cas F, tous les cas étudiés utilisent des applications périphériques pour leur contrôle de gestion, soit de manière exclusive (notée 0), soit en relation avec l'ERP (notée X/0). Par-delà l'intérêt que porte la communauté académique aux nouveaux concepts ou outils de comptabilité de gestion, force a été de constater que les modèles en place restent tout à fait classiques, largement inspirés en comptabilité de gestion par une approche de type « centres d'analyse » (10 cas sur 10). Les centres de coût reposent sur des fonctions traditionnelles, administration, approvisionnement, commercial, atelier, qualité…, ou par unités plus fines : individus, postes de travail, îlots de fabrications, selon les cas. Les analyses sont regroupées en général par centres de coût ou de profit. Dans tous les cas, rien ne laisse penser qu'un modèle plus avancé, type ABC, soit en place, ni même qu'il soit envisagé de migrer de centres de coûts classiques à une approche par activités (0 cas sur 10). La notion même d' « activité » reste confuse dans la plupart des cas rencontrés3. Quoi qu'il en soit, nos observations ne permettent pas de souligner l'avènement de modèles conceptuellement plus élaborés. Le *direct costing* est assez largement inscrit dans les pratiques mais reste un modèle de gestion secondaire, largement relié à la pratique budgétaire. Ces constats sont partiellement concordants avec ceux de l'étude de Tort (2004), bien que l'auteur identifie une part non négligeable de méthodes ABC (12% des cas de son enquête … mais est-ce la réalité des outils ou uniquement la perception des sondés ?).

Les indicateurs avancés semblent relativement peu présents dans les outils en place. La notion de *Balanced Scorecard* est étrangère à nos interlocuteurs (0 cas sur 10), ce qui s'explique aisément quand on considère la nature des cas observés : dans des filiales ou structures de taille moyenne, les contrôleurs sont accaparés par des tâches quasi-

quotidiennes assez récurrentes. Ils sont loin des préoccupations de la communauté académique ou des concepts novateurs lancés par quelques grands cabinets internationaux touchant une clientèle très différente. En revanche, et sans grande surprise, les sociétés observées pratiquent la gestion budgétaire classique (10 cas sur 10), avec une consolidation et un reporting interne de sous-budgets plus ou moins détaillés. Seule l'entreprise G ne pratique pas de gestion budgétaire, alors même qu'elle est une des plus avancée en matière d'ERP et d'outils automatisés. Les spécificités du métier semblent la dispenser de la mise en place de cet outil :« *Nous n'en avons pas un besoin explicite,* précise son PDG, *car nous fonctionnons à la commande, et notre activité est difficile à planifier* ».

En matière de calcul de coûts ou de *reporting*, la plupart des cas observés a reconduit les pratiques antérieures. En revanche, dans les sociétés A et C, l'ERP semble favoriser la mise en place, la clarification et l'homogénéisation de procédures lorsqu'elles étaient absentes ou très informelles avant le projet. Pour autant, leurs outils émergent pour l'instant sur des périphériques et non dans l'ERP 4. L'entreprise J confirme la reconduction des pratiques antérieures mais avec une évolution dans le calcul des coûts : elle a systématisé le recours aux coûts standards et à l'analyse d'écarts. Lors des entretiens, les facteurs invoqués pour expliquer le peu d'évolution des modèles de comptabilité de gestion et des outils du contrôle sont essentiellement liés à des contraintes structurelles. « *Nous sommes focalisés sur le reporting et devons suivre les exigences de la société mère. Nous aurions bien voulu faire évoluer les choses mais la nécessité de ne pas avoir de rupture dans les indicateurs et dans l'ergonomie des outils, nous a fait reconduire les systèmes en place* », souligne un responsable du contrôle de gestion de la société E.

La culture des décideurs et prestataires lors de l'implémentation de l'ERP nous semble jouer aussi un rôle. Nombre de projets d'implantation sont gérés par une équipe interne (PDG et contrôleur par exemple) où la place des prestataires est souvent réduite au minimum pour des raisons de coût. Ainsi, les acteurs tendent à reconduire un existant qu'ils maîtrisent mieux, ré-installant l'analyse en centres de coût, reproduisant des tableaux de bord et une gestion budgétaire bien balisée (affinant dans le meilleur des cas des indicateurs de tableaux de bord). Mais la présence durable des prestataires n'est pas non plus un gage de modernisation des outils du contrôle. Tout d'abord, leur culture n'est pas forcément source de modernisation des outils. De plus, on observe souvent une rotation des prestataires qui est incompatible avec une remise à plat efficace du contrôle de gestion. La priorité est largement donnée à la modélisation des processus industriels spécifiques et assez peu à l'élaboration d'outils moderne pour le contrôle. Ainsi, dans le cas de la société A, le contrôleur nous expliquait que « *C'est la troisième tentative avec des éditeurs et des consultants différents pour disposer d'un module spécifique, configurateur, essentiel à notre processus commercial et industriel* ». Dans ce cas, les outils du contrôle sont loin d'être la priorité en matière d'ERP même si la nécessité de disposer d'outils de contrôle demeure : aussi sont-ils développés, à part, sous Excel et Access par les contrôleurs et reposent sur des requêtes et extractions à partir de l'ERP.

3.2. Fonctions et méthodes des contrôleurs de gestion en environnement ERP

Ces observations, somme toute sans grandes surprises, montrent que le contrôle de gestion reste une fonction importante mais non prioritaire dans la plupart des projets d'intégration. Il ne bénéficie que de manière très nuancée des apports potentiels des systèmes intégrés. Les tâches habituelles de la fonction évoluent peu. Ainsi, quand l'ERP a consolidé l'existant, les acteurs s'accordent sur une amélioration de forme (automatisation, rapidité d'obtention des informations, finesse du découpage) mais pas de fond. *« Nous faisons plus d'analyses, disposons des informations plus vite, et réalisons des gains de temps par l'automatisation des tâches »*, confirment les contrôleurs des sociétés E et G. « *L'intégration de l'ERP nous a permis d'apporter de la finesse dans nos indicateurs* », précise le contrôleur de la société F. L'automatisation d'une partie de la planification stratégique est mise en avant par la société H : « *Avant, nous réalisions les Business Plan stratégiques et les budgets en grande partie à la main et sous Excel. Maintenant, les données brutes sont intégrées et les procédures d'extraction automatisent la phase laborieuse de collecte.* ».

Mais loin d'atteindre les idéaux avancés par la littérature (cf. partie 1.2.), les cas observés montrent une variété de processus, tous plus ou moins marqués par des tâches de collecte. Nous avons tout d'abord été confronté, sans surprise, à une multitude de configurations, allant de l'intégration totale à celle de quelques modules seulement, confirmant ainsi les observations de Tort (2004). Etudier les ERP comme s'il s'agissait un seul objet n'est pas possible et pose immédiatement des problèmes d'homogénéité des observations. Par ailleurs, en plus du degré d'installation des ERP, c'est la variété des systèmes supports du contrôle de gestion qui nous a frappé. Les cas observés ne présentent pas systématiquement d'outils de contrôle de gestion directement inclus dans l'ERP et la fréquence de développements spécifiques (Excel, Access, Business Object) pour le contrôle de gestion est remarquable. Deux entreprises sans module de contrôle de gestion (B et C) disposent de progiciels incomplets ou de plateforme EAI 5 (on est là dans une démarche de type *best of breed)*. Un seul cas (F) exploite réellement l'ERP comme support actif du contrôle de gestion, bien qu'il « *nécessite sans arrêt de nouvelles modifications ou des développements supplémentaires* », de l'aveu du responsable. Les autres n'exploitent au mieux qu'une partie (tableaux de bord sous SAP par exemple) et gèrent leur comptabilité de gestion sous Excel ou Access, ou réalisent tout sur périphériques après extraction des données brutes.

Cette marginalisation relative du contrôle de gestion sous ERP trouve une explication partielle dans la remarque d'un cadre de la société D : « *Le développement de spécifiques de contrôle de gestion sous l'ERP nous a été clairement refusé par le siège* ». Ainsi, le coût des adaptations ERP (paramétrage, développements sous langage ERP) a été jugé superflu et tout le système d'information du contrôleur se situe sous Excel et Access. Il apparaît que les priorités de l'intégration sont d'abord sur la logistique, la production, et le commercial, reléguant le contrôle de gestion au second plan. Autre explication, plus fondamentale, les processus industriels sont souvent marqués par des spécificités telles que le paramétrage exhaustif et l'automatisation complète des outils du contrôle de gestion dans un ERP est presque impossible. « *En intégrant tous les outils de contrôle de gestion dans l'ERP, nous figerions les procédures et les informations. Or, notre activité évolue sans arrêt* », explique le contrôleur de la société H. Dans ces cas, l'ERP est utilisé comme entrepôt de données, et le contrôleur doit réaliser ou automatiser des extractions périodiques d'informations avant de les mettre en forme et les analyser (Visual Basic est un outil de plus en plus utilisé dans ce sens). Enfin, nous avons noté que deux des cas qui exploitent tout ou partie de l'ERP pour ses fonctionnalités de contrôle de gestion (tableaux de bord intégrés, …) sont aussi ceux qui ont géré l'implémentation de l'ERP par le biais de groupes de ressources (centre de compétences ou fonctionnels formés servant de référents) : ce constat suggère que les pôles de compétence pourraient être un facteur discriminant dans l'évolution, non des concepts, mais de l'opérationalité et du bon usage des outils mis en place.

Pour autant, nous n'avons pas pu quantifier les changements intervenant dans les tâches du contrôleur. Nous ne disposons que d'analyses très qualitatives (plus grande rapidité, plus de documents, plus d'automatisation, …) et nous nous sommes heurtés parfois à un problème de mémoire de l'entreprise : nombre d'acteurs interviewés ont un souvenir vague ou ne connaissent pas en détail les procédures précédant l'ERP, étant trop récents dans la structure. Cependant,

ces rendus d'enquête nous ont permis de dégager quelques constats abordés dans les analyses suivantes.

4.Discussion

Deux aspects de notre enquête nous ont semblé mériter une discussion : d'une part la nature même et l'évolution de la fonction contrôle de gestion ainsi que des tâches qui la composent, et d'autre part les facteurs de contingence qui marquent cette évolution en environnement ERP.

4.1. Evolutions des tâches du contrôle de gestion

Si nous n'avons pas pu observer de changements fondamentaux dans les outils du contrôle en présence d'ERP diversement intégrés, il reste que l'avènement d'un système d'information plus performant modifie la nature des tâches afférentes au contrôle de gestion. Pour rendre compte de ces évolutions, nous avons retenu une représentation des dimensions du contrôle de gestion (graphique 3) assez différente et plus synthétique que la grille de Besson (1999). Pour nous, on peut synthétiser le travail des contrôleurs de gestion à partir de 4 dimensions :

- Les données (tout le travail de saisie et de vérification de la qualité des éléments qui vont nourrir l'analyse de la gestion à partir des chiffres) ;

- Les informations (tout ce qui relève de la mise en forme des chiffres pour en extraire, en fonction des modélisations sous-jacentes, un sens et permettre de« lire » les processus et les performances de l'entreprise) ;

- Les objectifs (la nécessaire articulation entre les finalités stratégiques de l'organisation et la construction d'indicateurs et de dispositifs actionnables pour les atteindre)

- Les décisions (tout ce qui relève de l'assistance aux managers de terrain et de l'implication dans le système d'animation de l'entreprise).

Il nous semble que ces dimensions s'enchaînent de façon logique en boucle d'abord ascendante : les données permettent de construire des informations pertinentes qui vont nourrir l'orientation et la formalisation les objectifs qui seront ensuite, dans une démarche descendante cette fois-ci, mis en œuvre dans des décisions.

Avant l'ERP, le contrôle de gestion est marqué par une composante technicienne, axée sur la collecte, la mise en forme et l'analyse des données en vue du *reporting*. Les dimensions de conseil, la participation aux décisions managériales sont limitées (graphique 2). Notre interprétation des observations confirme partiellement les constats de Besson (1999) si l'on observe le contrôle de gestion des collaborateurs de base ou des responsables locaux (filiales, établissements…). En revanche, cette dimension « collecte et traitement de l'information » est en partie étrangère aux responsables centraux. Avec les ERP, l'automatisation poussée des tâches de collecte, de calcul et de mise en forme, débride le métier du contrôleur et l'ouvre sur des dimensions d'accompagnement managérial mais aussi, dans une moindre mesure, sur une gestion plus active du SI. Le contrôleur participe alors à la maintenance ou à l'évolution de l'ERP. Pourtant, nous sommes plus nuancés sur le périmètre du contrôle de gestion après intégration et n'observons pas clairement la dissociation fonctionnelle entrevue par Besson (graphique 3).

Les dimensions de traitement des données (gestion du système d'information, extraction, calculs, mis en forme) restent importantes dans les cas les plus favorables, que l'on observe les responsables locaux ou leurs collaborateurs à la base des processus de *reporting*. D'abord parce que l'intégration n'est jamais vraiment achevée : la notion de « après ERP » reste difficile à observer. Ensuite, parce que la dimension « gestion des données » qui devrait être allégée ou éludée en environnement ERP, prend des reliefs assez différents selon que le projet est achevé ou en cours. Il nous semble alors qu'il faudrait définir un « pendant l'installation ERP » comme une phase longue, voire durable. Dans les projets en cours de réalisation, la modélisation et le paramétrage, puis la phase de basculement technologique (mise en production de l'application ERP), focalisent les contrôleurs sur la dimension« données ». Elle suscite aussi des craintes de la part des utilisateurs qui doublent les saisies pour vérifier la concordance des données. Par la suite, notamment grâce aux structures d'accompagnement (centres de compétences), les tâches du contrôleur se « routinisent » mais restent marquées par la production d'information et le contrôle des états transmis (budgets intermédiaires, …). Le graphique 4 figure cette évolution.

En revanche, la phase « pendant » tend à perdurer dans les projets mal encadrés ou ne bénéficiant pas d'un accompagnement dédié. Elle peut aller jusqu'à la sclérose du système (graphique 5), entérinant ainsi des procédures parallèles (et quasi manuelles) d'extraction et vérification des données de base avant leur report sous une application maison (Excel ou Access). Non seulement le contrôle de gestion n'a pas évolué sur le fond, mais il aura régressé sur la forme6.

Ces configurations mériteront bien sûr une confrontation plus systématique aux réalités du terrain lors d'une enquête plus large, mais nos observations soulignent déjà le rôle prédominant des structures d'accompagnement de type centres de compétences dans la gestion de la légitimation de l'ERP et l'évolution digérée des procédures et des outils. Dans cette situation, présentée par Meyssonnier et Pourtier (2004b), le contrôleur peut devenir un acteur de la gestion et évolution du système d'information de gestion (SIG) et permettre un passage de la situation initiale (avant) à celle qualifiée de « après », en passant par une phase d'assimilation (pendant) marquée par les dimensions de gestion des données et développement du SIG.

4.2. Facteurs de contingence entre ERP et contrôle de gestion

Les évolutions fonctionnelles observées en environnement ERP sont donc limitées. Elles ne corroborent pas l'intuition de Besson (1999) qui pronostique une concentration de l'aspect « conception, modélisation du système d'information de gestion et évolution des outils » au niveau de la direction et une migration du « conseil de gestion » au niveau des entités subordonnées. Au siège de la société B, le responsable du contrôle de gestion « *passe 60% du temps à gérer la production d'états de reporting et 40% en conseil et planification* » selon son analyse (partagée par le responsable contrôle de gestion du siège de la société D) et si, dans d'autres cas, nous avons observé des variations dans le périmètre de la fonction, c'est essentiellement pour la dimension « traitement de l'information ».

Un élément semble avoir un certain impact sur les modalités du contrôle de gestion : la dimension de l'entité et sa structure. La fonction de contrôle n'a pas fondamentalement changé dans les unités centrales (sièges) dans la mesure où elle était déjà dédiée à l'analyse stratégique et contribuait à la définition des politiques managériales, avant l'implémentation de systèmes intégrés. Dans les cas d'entités subordonnées (filiales, succursales) la pression du *reporting* périodique cantonne largement les pratiques à de la production d'états de synthèse (tableaux de bord) formatés par le siège ou la société mère. Cependant, les contrôleurs participent aussi à un *reporting* interne et à l'analyse locale des indicateurs de gestion, reposant éventuellement sur des outils propres. Les acteurs restent toutefois encombrés par la nécessité de gérer ou modifier le système d'information de gestion local, dans la mesure où leurs outils ne sont pas totalement uniformisés et intégrés à l'ERP. Cette intégration

incomplète du contrôle de gestion dans l'ERP fige l'évolution fonctionnelle et explique le peu de dissociations fonctionnelles observées. Le contrôleur de la filiale du groupe D souligne qu'il « *passe 20% de son temps sur la dimension décisionnelle et 80% en production d'information* ». L'essentiel des changements, dans la mesure où ils sont perceptibles, concernerait donc le périmètre d'activité des contrôleurs intermédiaires qui assurent le *reporting* global (entités subordonnées ou collaborateurs dans les entités centrales). La taille semble jouer aussi pour la société B (petite PME) puisque toutes les facettes invoquées restent regroupées sous la responsabilité d'un seul acteur. Le même constat vaut pour la société D, où filiale et siège sont très proches.

Par ailleurs, la définition des objectifs managériaux initiaux et les modalités de l'accompagnement du projet jouent un rôle non négligeable. Dans le cas G, la volonté affirmée de moderniser les procédures de gestion et une gestion active du changement (gestion de la compétence) a permis un relatif glissement des profils métiers (pas que des contrôleurs). Elle a favorisé une « fertilisation croisée » des compétences et un décloisonnement des métiers: le contrôle de gestion n'est plus alors l'apanage du seul contrôleur, mais il est implicitement plus ou moins distribué sur l'ensemble des acteurs concernés par la gestion de la structure. La dimension « traitement et report des informations » est largement prise en charge par le SIG et permet le développement d'opportunités d'analyse et de conseil. A contrario, pour la société A, par exemple, les objectifs managériaux étaient dominés par les préoccupations logistiques et commerciales. Les errements successifs dans le projet d'intégration ont orienté, par défaut, l'outil de contrôle de gestion vers des applications « maison » exploitant l'entrepôt de données. Le profil du métier s'est alors plus ou moins figé dans une situation de type du graphique 5. Nous retrouvons ici des enseignements comparables à ceux mis en évidence par Gabriels (2004) relativement à l'importance de la dimension temporelle, de la vitesse d'implantation et de la durée pour voir se concrétiser tous les impacts potentiels du contrôle de gestion sous ERP. Mais cette vision n'aboutit pas pour autant à mettre au centre de l'analyse les aspects socio-organisationnels à la façon de Ribeiro et Scapens (2004) qui nous semblent accorder une importance excessive aux jeux de pouvoir dans la résistance au changement en matière de contrôle de gestion dans un environnement ERP et sous-estimer les difficultés techniques réelles inhérentes à un projet de telle ampleur.

Nous constatons également, sur la base de notre étude, des résultats concordants avec ceux de Bidan et alii (2004) : les ERP développent le couplage entre les sous-systèmes de l'organisation sans qu'on puisse dire qu'il y ait un total couplage fort, notamment au niveau stratégique … ce qui est plutôt une bonne chose en matière de flexibilité. Les relations de coopérations entre contrôleurs de gestion et responsables opérationnels étudiées par ailleurs par Bollecker (2003) ne sont pas particulièrement accrues dans l'ensemble des entreprises mais plutôt, nous semble-t-il, dans celles qui ont mis en place des centres de compétences et des structures d'accompagnement transversales lors de la mise en place des ERP. La confiance entre acteurs, les compétences partagées, le lien social (tous éléments fondamentaux pour les relations avec les décisionnaires de terrain) ne se développent que quand les modalités de mise en place de l'outil l'ont permis. La contingence n'est donc pas directe avec les ERP mais plutôt avec les dispositifs organisationnels d'accompagnement. Quand ces conditions favorables sont réunies, nous rejoignons alors les résultats de Chtoui (2003) qui pense que les ERP ont parfois une influence positive sur le travail des contrôleurs de gestion (mais quasiment pas d'impact sur les objectifs du contrôleur de gestion). Et encore, ceci reste très dépendant du style du contrôle de gestion (cf. Simmons,1990).

Cependant, cette étude témoigne aussi de la grande difficulté qu'il y a à appréhender une réalité complexe, soumise à de nombreux facteurs de contingence, et souvent perçue principalement par le filtre des entretiens avec les contrôleurs de gestion (que nous avons cherché malgré tout à recouper de façon systématique). Les conclusions de cette étude sont plus des étapes dans un programme de recherches que des assertions définitives. Ainsi, il nous paraît possible de développer ultérieurement une enquête qui pourrait s'appuyer sur une typologie de l'intégration (ERP, plateforme EAI, etc.), du degré d'avancement de l'implémentation, et prenant en compte, entre autres, les effets « taille » et « structure ». Sur cette base, procédant par classification hiérarchique, par exemple, il serait possible d'obtenir des groupes d'observations homogènes, préalablement à toute enquête sur le périmètre et l'évolution du contrôle de gestion. Par ailleurs, il faudrait pouvoir mesurer (par la création d'un indice ou d'une typologie) l'évolution du contrôle de gestion selon ses principales composantes. Cette approche devrait reposer alors sur un nombre d'observations important pour permettre une analyse statistique (analyse ANCOVA par exemple) qui mettrait en évidence les éventuelles corrélations existant entre les modifications du contrôle de gestion (variable expliquée), les facteurs contingents (variables de contrôle) et la mesure de l'intégration des systèmes (variable explicative).

CONCLUSION

La littérature en matière de contrôle de gestion en environnement ERP semble mettre en évidence une influence faible de l'intégration informationnelle sur les concepts et les outils et une influence plus significative sur les pratiques et la fonction des contrôleurs de gestion. Ceci se traduirait notamment par une migration des tâches du contrôleur de gestion (pouvant donner lieu à une dissociation fonctionnelle entre une activité de conseil en gestion auprès des décisionnaires pour les contrôleurs de terrain et une activité plus conceptuelle d'élaboration stratégique des systèmes de pilotage de gestion au niveau du *top-management*) et par une fertilisation croisée (diffusant les connaissances des contrôleurs de gestion dans la structure).

Notre étude sur l'impact de la mise en place des ERP sur les fondements du contrôle de gestion et sur la fonction contrôleur de gestion a été effectuée sur la base d'une enquête approfondie auprès de dix entreprises. Elle conforte l'idée que l'innovation technologique des ERP n'a que peu d'incidences sur l'innovation managériale en matière d'outils de contrôle et de pilotage de gestion. Les outils, procédures et modèles sous-jacents antérieurs sont très largement reconduits, bénéficiant au mieux d'un affinage.

Les résultats de l'enquête relativisent aussi le possible impact sur les pratiques même des contrôleurs de gestion. Nous n'avons pas pu constater la dissociation fonctionnelle annoncée en matière de responsabilités des contrôleurs de gestion. L'évolution ne se traduit pas toujours par une émancipation des contraintes de collecte et de mise en forme des informations et ne se fait que peu au profit de tâches plus stratégiques liées au conseil des managers. Au moins pour un

laps de temps non négligeable, cela peut même être l'inverse ! Le fort taux d'échec dans la mise en place des ERP et les difficultés considérables dans l'implémentation de cet outil de gestion7 font qu'au lieu de libérer les contrôleurs de gestion de cette dimension, ceux-ci se retrouvent au contraire souvent « embourbés » dans la collecte et la vérification de la qualité des données. Cela nous conduit à proposer une représentation des évolutions possibles de la fonction contrôleur de gestion en environnement ERP beaucoup plus limitée que beaucoup d'auteurs et avec des bifurcations possibles en cas d'échec du projet.

Par ailleurs, l'ERP n'apparaît pas comme un facteur déterminant, à lui tout seul, dans l'évolution des pratiques et de la fonction du contrôleur de gestion. Elles semblent tributaires de facteurs de contingence comme la taille (grande société *versus* PME), la structure organisationnelle (groupe *versus* entité unique), les objectifs managériaux souvent focalisés sur des aspects logistiques ou de « process industriels », la stabilité des processus « métier », et surtout les modalités organisationnelles de mise en œuvre et d'accompagnement du projet (centres de compétence).

A l'issue de notre étude, il apparaît que la mise en place des ERP ne joue pas un rôle décisif dans l'évolution de la fonction du contrôleur de gestion. Le contrôle de gestion n'est fondamentalement transformé ni dans son appareillage conceptuel, ni dans son dispositif organisationnel. Pour conforter et prolonger ce constat, il serait toutefois nécessaire d'approfondir la recherche dans sa méthodologie (en formalisant les mesures et en élargissant l'échantillon) et dans son objet (en dépassant l'activité du « contrôleur de gestion » pour s'intéresser à la façon dont les pratiques et les méthodes du « contrôle de gestion » se diffusent et s'intègrent - ou pas - au niveau des décisionnaires du *middle management*).

ref_str

1. **Anastas M.** (1997), « The changing world of management accounting and financial management », *Management Accounting (UK)*, octobre, p 48-51.
2. **Azan W.** (2002), « Les projets d'ERP ou penser les pratiques managériales à l'intersection de plusieurs logiques projets : le cas Farman », *actes du congrès des IAE*, Paris.
3. **Berry M.** (1983), *Une technologie invisible ? L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains*, Cahiers de recherche du CRG, Ecole Polytechnique.
4. **Besson P.** (1999), « Les ERP à l'épreuve de l'organisation », *Systèmes d'Information et Management*, n°4, décembre 1999, p 21-52.
5. **Bidan M., El Amrani R**., Geffroy-Maronnat B., Marciniak R. et Rowe F. (2004), « Progiciels de gestion intégrés et flexibilités : vers des systèmes fortement couplés ? », *Flexibilités et performances*, sous la direction de Beaujollin-Bellet R., La découverte, p 73-90.
6. **Boitier M**. (2004), « Les ERP. Un outil au service du contrôle des entreprises ? », *Le mythe de l'organisation intégrée*, Sciences de la société, n° 61, p 91-106.
7. **Bollecker M.** (2003), « La dimension sociologique du contrôle de gestion par l'analyse des relations de coopération entre contrôleurs de gestion et responsables opérationnels », cahiers de *recherche du GREGOR (IAE de Paris)*, 21 pages.
8. **Burns J. et Scapens R.** (2000), « Conceptualising management accounting change : an institutional framework »,*Management Accounting Research*, 11 (1), p 3-25.
9. **Cannone R.** et Damret J.-L. (2002), «Résultats d'une enquête sur l'implantation et l'utilisation des ERP en France», *Revue Française de Gestion Industrielle*, vol. 21, n° 4, p 29-36.
10. **Caglio A.** (2003), « Entreprise Resource Planning systems and accountants : towards hybridisation ? », *European Accounting Review*, vol. 12, n°1, p 123-153.
11. **Chtioui T.** (2003), « Le contrôleur de gestion et les progiciels ERP : nouvelles perspectives ou nouvelles frontières », *cahiers de recherche CREFIGE*, 20 pages.
12. **Cooper R et Kaplan R.** (1998), « The promise – and peril – of integrated cost systems », *Harvard Business Review*, vol. 76, p 109-119.
13. **Gabriels X.** (2004), « The influence of ERPS on decision making and management control : the impact of the speed of adoption », *27ème congrès de l'EAA (Prague)*, 58 pages.
14. **Gosselin M. et Mévellec P.** (2003), « Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, numéro spécial « Les innovations managériales » , mai, p87-110.
15. **Granlund M. et Malmi T.** (2002), « Moderate impact of ERPS on management accounting : a lag or permanent outcome ? », *Management Accounting Research*, 13 (3), p 299-321.
16. **Henson H.** (1997), « Back office solutions for management accounting », *Management Accounting (US)*, avril, p 47-51.
17. **Hyvönen T.** (2003), « Management accounting and information systems : ERP versus Best of Breed », *European Accounting Review*, vol. 12, n°1, p 155-173.
18. **Meyssonnier F.** (2004), « Réponse à Jean Fiévez », *Comptabilité Contrôle Audit*, juin , p 188-189.
19. **Meyssonnier F. et Pourtier F.** (2004a), «ERP, changement organisationnel et contrôle de gestion », *congrès de l'AFC (Orléans)*, 18 pages.
20. **Meyssonnier F. et Pourtier F.** (2004b), « Le rôle essentiel du centre de compétences pour la réussite des projets ERP », *cahiers de recherche du CEREMO*, décembre, 20 pages.
21. **Pérotin P.** (2002), « Mise en place de SAP R/3 : Résultats d'une étude exploratoire », *actes du congrès des IAE*, Paris.
22. **Reix R.** (2002), « Changements organisationnels et technologies de l'information », *cahiers du GREGO (Montpellier 2)*, n°12, décembre.
23. **Ribeiro J. et Scapens R.** (2004), « Power, institutionalism, ERP systems and resistance to management accounting : a case study », *27ème congrès de l'EAA (Prague)*, 34 pages.
24. **Rowe F.** (1999), « Cohérence, intégration informationnelle et changement : esquisse d'un programme de recherche à partir des progiciels intégrés de gestion », *Systèmes d'Information et Management*, n°4, décembre, p 3-20.
25. **Scapens R. et Jazayeri M** ; (2003), « ERP systems and management accounting change : opportunities or impacts ? A research note », *European Accounting Review*, vol 12, n°1, p 201-233
26. **Segrestin D.** (2004), « Les ERP entre le retour à l'ordre et l'invention du possible », *Le mythe de l'organisation intégrée*, Sciences de la société, n° 61, p 3 –15.
27. **Simons R.** (1990), « The role of management control systems in creating competitive advantage : new perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, 15, p 127-143.
28. **Tomas J.-L.** (2000), *ERP et logiciels intégrés*, 2ème édition, Dunod.
29. **Tort E.** (2004), « Les pratiques comptables des entreprises privées en 2004 », *Revue Française de Comptabilité*, n° 369, pp.7-17.
30. **Wagle D.** (1998), «The case for ERP systems », *Mc Kinsey Quaterly*, 2, p 130-138.
31. **Willis D.** (2001), « Codes for cost management in field-operating organizations », *Journal of cost management*, septembre-octobre, p 37-42.



IJSURP Publishing Academy

International Journal Of Scientific And University Research Publication

Multi-Subject Journal

Editor.

International Journal Of Scientific And University Research Publication

+965 99549511

+90 5374545296

+961 03236496

+44 (0)203 197 6676

www.ijsurp.com