Université Paul Verlaine – Metz
Ecole Doctorale des Sciences Juridiques, Politiques, Economiques et de Gestion

ENJEUX ET DIFFICULTES DE L'INTRODUCTION DU CONTROLE DE GESTION : UNE ETUDE DE CAS EN PME

Cindy ZAWADZKI

Thèse pour l'obtention du titre de

Docteur ès Sciences de Gestion

soutenue le 7 juillet 2009

JURY

Directeur de thèse :	François MEYSSONNIER
	Professeur à l'Université de Nantes
Rapporteurs :	Nicolas BERLAND
	Professeur à l'Université Paris-Dauphine
	Yves DUPUY
	Professeur à l'Université Montpellier 2
Suffragants :	Guy SOLLE
	Professeur à l'Université Paul Verlaine-Metz
	Hubert TONDEUR
	Professeur à l'Université Lille 1

« L'université n'entend donner ni approbation,
ni improbation aux opinions émises dans la
thèse, ces opinions devant être considérées
comme propres à leur auteur »

Remerciements

Mes remerciements les plus sincères à mon directeur de thèse, François Meyssonnier, pour sa promptitude, sa disponibilité, son investissement, son soutien, ses conseils précieux et surtout son dynamisme intellectuel qui m'a convaincue de l'intérêt de la Recherche en gestion,

Je tiens également à remercier les membres du jury de leur présence et leur exprime ma reconnaissance pour le temps qu'ils ont bien voulu accorder à la lecture de ma thèse, avec un remerciement particulier à Messieurs Nicolas Berland et Yves Dupuy, rapporteurs,

Je remercie ensuite :

- *l'ensemble des professeurs des universités, maitres de conférences, ingénieurs de recherche et doctorants devant lesquels un état d'avancement de ma thèse a été présenté, dans le cadre de tutorats, de réunions de recherche du laboratoire CEREFIGE, de réunions COSI (contrôle, organisation et systèmes d'information encadrées par François Meyssonnier), qui m'ont offert des pistes de réflexion me permettant de poursuivre mon cheminement intellectuel,*
- *le corps professoral de l'ESM-IAE de Metz où j'ai fait mes études universitaires pour m'avoir permis de vivre mes premières expériences d'enseignement, « de l'autre côté du bureau », en tant qu'ATER,*
- *ma famille, et plus particulièrement mes parents pour leur soutien constant, leurs encouragements perpétuels et leur fierté dissimulée,*
- *Thierry qui a supporté ce long parcours universitaire, envahissant parfois notre vie de couple et souvent nos week-ends,*
- *mes amis et mon neveu Benjamin qui m'ont permis de me détacher de ma thèse, en me changeant les idées, à des moments où j'en avais réellement besoin, et plus particulièrement Sabrina, ma relectrice,*
- *et enfin tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à cette thèse en m'offrant la possibilité de me réaliser autour de ce projet personnel (qui se transformera je l'espère en réussite professionnelle après ces quatre années de travail intense)*

Sommaire

INTRODUCTION 4

PARTIE 1 : LA CONCEPTION DE LA RECHERCHE 11

CHAPITRE 1.
LA PROBLEMATIQUE : LE PROCESSUS D'IMPLEMENTATION DU CONTROLE DE GESTION 12

CHAPITRE 2.
LA METHODOLOGIE : UNE RECHERCHE ACTION 46

CHAPITRE 3.
LE CONTEXTE : LA PME 70

PARTIE 2 : LA REALISATION DE LA RECHERCHE 100

CHAPITRE 4.
LA PHASE D'INTERVENTION 100

CHAPITRE 5.
EVOLUTION DU POSITIONNEMENT DU CHERCHEUR ET PHASE D'OBSERVATION 133

PARTIE 3 : LES ENSEIGNEMENTS DE LA RECHERCHE 159

CHAPITRE 6.
REFLEXIONS SUR L'INTRODUCTION DU CONTROLE DE GESTION 160

CHAPITRE 7.
PRECONISATIONS POUR LA MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DE PILOTAGE 189

CONCLUSION 201

BIBLIOGRAPHIE 207

ANNEXES 240

INTRODUCTION

Deux pensées principales s'opposent sur la vision de l'entreprise et de ses parties prenantes. Dans un courant de type contractualiste, le cœur de l'entreprise est constitué par les apporteurs de capitaux. L'objectif premier est de maximiser les profits, ce qui répond à l'attente des actionnaires (Friedman, 1970). Dans cette vision externe de l'entreprise, la performance repose sur la rémunération des actionnaires. Devant la prise en compte de façon de plus en plus importante des notions de développement durable et de responsabilité sociale, la théorie classique de la performance, basée sur une logique actionnariale, montre ses limites. Il devient nécessaire d'aborder l'entreprise sous un angle plus large que celui des actionnaires, comme le précisait déjà Ford en 1920 : « *L'entreprise doit faire des profits sinon elle mourra. Mais si l'on tente de faire fonctionner une entreprise uniquement sur le profit alors elle mourra aussi car elle n'aura plus de raison d'être* ». La théorie des parties prenantes semble combler ces limites sur ce point. Elle privilégie une vision plus élargie des intérêts que l'entreprise doit satisfaire dans son activité. Dans cette optique, la performance n'est plus seulement basée sur une vision externe en tant que satisfaction des actionnaires mais repose également sur la satisfaction en interne des acteurs directs de l'entreprise. On peut dire que cela revient à s'appuyer sur ce qui se passe en interne (les parties prenantes) pour satisfaire l'externe (les actionnaires). On peut cependant nuancer la théorie des parties prenantes en se référant à Boatright (1999) pour qui la satisfaction des parties prenantes (clients, salariés, etc.) n'est pas réellement un objectif mais plutôt une contrainte, le but réel n'étant que de satisfaire les actionnaires à travers la maximisation du profit. On s'intéresserait alors à la satisfaction des *stakeholders* de l'entreprise uniquement car ils permettraient *in fine* de mieux satisfaire les *shareholders* en leur offrant une rémunération par les dividendes plus importante. Même si la notion de responsabilité sociale demeure une préoccupation majeure, les dirigeants doivent, dans le contexte actuel et face à la contrainte de rentabilité à laquelle ils sont confrontés, s'engager dans un véritable pilotage de leur entreprise d'où la place primordiale allouée au contrôle de gestion.

Le travail de recherche présenté dans cette thèse s'intéresse au processus d'implémentation du contrôle de gestion dans des entreprises qui en étaient jusqu'alors dépourvues. Dans un premier temps, des mécanismes agissent soit au niveau comportemental soit au niveau cognitif pour réguler le fonctionnement de l'entreprise. La coordination des comportements repose à l'origine principalement sur un management de type clanique, où par socialisation, on aligne les intérêts des individus avec ceux de l'organisation (Langevin et Naro, 2003) ou combiné avec une supervision panoptique (Bentham, 1787, 1791 a et b) dans

lequel les salariés ont toujours l'impression d'être surveillés et orientent donc leur comportement dans la direction attendue. C'est notamment le cas dans les structures simples fondées sur la confiance et le contrôle direct. Sous un angle cognitif, les conventions sont également la réponse au besoin de coordination dans une entreprise au fonctionnement informel, puisque les individus se réfèrent à la convention en place pour orienter leurs comportements.

Toutefois, certains évènements intervenant en interne, au sein de l'entreprise (croissance, remplacement des dirigeants, etc.) ou des facteurs externes (contraintes réglementaires, intensité concurrentielle par exemple) mettent à jour les limites d'une telle organisation à la régulation largement informelle. On va alors devoir formaliser le fonctionnement de l'entreprise et développer l'instrumentation par la mise en place de dispositifs de gestion. En effet, avant de connaître un fonctionnement stabilisé, les entreprises passent par des modifications majeures dans leur gestion interne. Une des étapes clés dans leur développement est le processus au cours duquel elles abandonnent leur fonctionnement basé sur des leviers informels de contrôle organisationnel au profit d'un système formel de contrôle de gestion reposant sur un système de pilotage global et cohérent. C'est cette formalisation du fonctionnement de l'entreprise et son instrumentation que nous allons étudier, en analysant le processus d'implémentation du contrôle de gestion.

L'instrumentation de la gestion est au cœur de notre étude et nous étudierons, parmi les différents types de contrôle de gestion, celui pour lequel opter (contrôle interactif ou diagnostic). Les approches purement techniques, instrumentales et rationnelles qui décrivent l'entreprise de façon mécanique, négligeant le rôle des salariés sont laissées de côté. Nous allons voir quel est l'impact sur les acteurs internes de l'introduction d'un système de contrôle formel dans une organisation : la dimension humaine du contrôle de gestion et plus particulièrement les phénomènes d'appropriation des outils et d'acculturation sont au cœur de notre recherche. L'introduction de dispositifs de gestion a des conséquences majeures sur les attitudes des acteurs de l'entreprise, tant pour les dirigeants que pour les salariés et la modification du fonctionnement de l'entreprise va entraîner des phénomènes de résistance au changement ou d'adhésion dont il faut tenir compte car ils conditionnent la réussite de la démarche.

Le lien entre le contrôle de gestion et l'apprentissage est réel et reconnu dans la littérature. Le processus d'implémentation du contrôle de gestion repose à la fois sur l'apport de nouveaux outils mais également de nouveaux savoirs. Le contrôle diagnostique pousse à

des phénomènes en simple boucle, dans le sens où la détection d'écarts ne modifie pas fondamentalement les réponses apportées par l'organisation, contrairement à l'apprentissage en double boucle où la détection d'erreurs remet en cause le fonctionnement. On s'intéresse donc au contrôle de gestion dans une approche cognitive en mettant au centre de notre démarche la place des représentations et des connaissances dans l'instrumentation de l'organisation et le contrôle de gestion. Les phénomènes d'appropriation se situent au cœur de la démarche de formalisation et d'instrumentation de la gestion interne, dans une optique d'apprentissage. Le travail de recherche repose sur une dimension dialectique du contrôle de gestion, dans laquelle l'introduction du système de pilotage va permettre d'introduire de nouveaux savoirs, notamment gestionnaires mais n'est accepté que si certaines valeurs et une vision rationalisante de la gestion se développe *ex ante*.

La problématique de ce travail doctoral est la suivante : Quel est le processus d'implémentation du contrôle de gestion en tant que passage de leviers informels de contrôle organisationnel à un système formel de contrôle de gestion global ? Elle sera déclinée en plusieurs questions de recherche :

- Pourquoi introduire un contrôle de gestion ? ;
- Quel système de contrôle de gestion introduire ? ;
- Comment implanter le contrôle de gestion ?.

Dans une approche pragmatique des sciences de gestion, le processus d'implémentation du contrôle de gestion est étudié en s'immergeant dans une entreprise lançant une telle démarche. L'intérêt des études de terrain est réel, comme le souligne Löning (2005), notamment pour les recherches en contrôle accordant une place importante aux acteurs, ce qui est le cas dans notre recherche, à travers les notions d'apprentissage, d'appropriation et le rôle didactique alloué au contrôle de gestion : « *Dans le domaine des théories comportementales en contrôle de gestion, il nous faut retrouver le sens d'études de terrain approfondies, menées dans les entreprises et les organisations, et qui nous en apprennent davantage sur les mécanismes sociaux du comportement humain en situation de contrôle et sur l'orientation des comportements* ». Notre étude porte sur une PME désirant instrumenter sa gestion, par la mise en place d'un système de pilotage global.

Nous intervenons dans l'entreprise Alpha Mode[1] pour répondre à un besoin de l'organisation et une volonté de la direction de formaliser et instrumenter sa gestion interne, grâce à des dispositifs de gestion. Il s'agit d'une recherche action consistant à la fois à apporter des modifications concrètes dans le fonctionnement de l'organisation et à produire des connaissances scientifiquement exploitables. L'intervention se fait grâce à une bourse CIFRE[2] sur une durée de trois ans, dans une PME familiale de distribution créée dans les années 80 et spécialisée dans l'équipement de la personne, dont le capital est exclusivement détenu par une famille. Suite à un audit organisationnel réalisé par une branche du cabinet d'expertise comptable, deux postes sont créés (directeur administratif et financier et assistante[3] du directeur administratif et financier) pour formaliser le fonctionnement de l'entreprise et faire appliquer les recommandations émises par les consultants. En occupant le poste d'assistante du directeur administratif et financier, l'auteure de cette thèse participe directement à la démarche de formalisation et d'instrumentation.

Nous nous intéressons clairement aux PME qui ont vocation à se développer. Il s'agit de celles du modèle CAP (Croissance, Autonomie, Pérennité) de la classification de Julien et Marchesnay (1996) : les PME qui se développent vers l'entreprise de grande taille. Dans ce contexte de recherche en PME, une nouvelle question de recherche émerge alors : Quand introduire le contrôle de gestion en PME ?. Les travaux sur les PME semblent montrer que, selon la théorie des seuils de croissance, l'entreprise connaît un premier seuil, vers 50 salariés au cours duquel elle formalise sa gestion interne puis un second, autour de 250 salariés où le dirigeant délègue la gestion de l'entreprise. C'est lors de ce seuil que le contrôle de gestion est introduit puisque la délégation rend nécessaire la mise en place de dispositifs formels permettant de s'assurer que les comportements s'orientent dans la direction attendue. Il s'agit d'une phase cruciale dans le développement de la moyenne entreprise car c'est au cours de ce passage qu'elle va abandonner ses caractéristiques de PME pour fonctionner comme une entreprise classique. Il est d'autant plus intéressant d'étudier cette étape charnière que les travaux sur le contrôle de gestion en PME sont peu nombreux. Par ailleurs, ceux analysant le processus d'implémentation du contrôle de gestion de façon longitudinale, par une immersion

[1] Nom d'emprunt différent du nom réel, l'entreprise souhaitant conserver son anonymat.

[2] Acronyme utilisé pour désigner le dispositif des Conventions Industrielles de Formation par la Recherche (CIFRE) qui permet à une entreprise de bénéficier d'une aide financière pour recruter un jeune doctorant dont les travaux de recherche, encadrés par un laboratoire public de recherche, conduiront à la soutenance d'une thèse.

[3] La doctorante, auteure de cette thèse, occupe ce poste.

prolongée en entreprise sont quasiment inexistants. Puisque le lien entre le contrôle de gestion et l'apprentissage est reconnu et démontré, on peut s'attendre à ce que le processus d'introduction du contrôle de gestion en tant que passage d'un système informel à un contrôle formel au cours du deuxième seuil de croissance de la PME (seuil de délégation) se fasse dans un processus d'apprentissage fondateur, structurant et collectif, plaçant les connaissances au cœur de la démarche.

Au cours de notre étude, trois tentatives sont alors lancées en entreprise par la directrice administrative et financière et la doctorante – assistante du directeur administratif et financier. Le premier essai, « volontariste et par en haut » *(top down*), consiste en la mise en place d'une démarche budgétaire. Cependant, les membres de la direction ne s'approprient pas ces outils, trop éloignés de leur culture et techniquement trop compliqués pour eux. La directrice administrative et financière et son assistante décident alors de s'orienter vers des éléments plus concrets, en privilégiant une approche « opportuniste et de coté » qui consiste à s'appuyer sur une démarche qualité, par la formalisation du fonctionnement de l'entreprise grâce à des procédures qualité sur lesquelles viendraient se greffer des indicateurs pour introduire du contrôle de gestion. A son tour, cela échoue puisque les acteurs ne s'engagent pas dans la démarche et développent même une attitude de retrait envers les fonctionnels chargés d'introduire le contrôle de gestion. Ces deux échecs conduisent à la démission de la directrice administrative et financière, immédiatement remplacée. Une troisième et dernière tentative est alors lancée, dans une approche « progressive et partant de la base » (*bottom up*) par la doctorante, soutenue par le nouveau directeur administratif et financier avec une maîtrise des postes clés de charges ayant vocation à se diffuser à l'ensemble du compte de résultat. Ce troisième essai échoue à son tour et le départ du deuxième directeur administratif et financier complique la poursuite de cette démarche. Confrontée à trois échecs flagrants d'implémentation du contrôle de gestion et à une « *saturation du terrain* » (Drucker – Godard et *al*., 2003), la doctorante considère qu'il n'est pas nécessaire de conduire une nouvelle tentative et qu'il est désormais plus intéressant d'analyser les causes de ces échecs successifs.

Suivant l'opportunisme méthodique de Girin (1989), notre méthodologie est modifiée et s'oriente vers une observation participante. Dans ce type de recherche, accordant une place majeure au terrain, il est classique que les questions de recherche évoluent puisqu'elles émergent de la confrontation du chercheur à son terrain. Notre problématique sur l'implémentation du contrôle de gestion se décline alors en une nouvelle question de recherche : Comment l'entreprise fonctionne en l'absence de contrôle de gestion ?

L'évolution de notre accès au terrain nous permet de tirer des enseignements sur l'implémentation du contrôle de gestion en PME et la description des trois échecs de formalisation et d'instrumentation du fonctionnement d'Alpha Mode fournissent en eux-mêmes des enseignements.

Dans la première partie de ce travail de recherche, nous exposons la conception de la recherche. Nous allons dans le chapitre 1 présenter la problématique de la recherche en analysant le processus d'implémentation du contrôle de gestion, qui consiste à abandonner les leviers informels de contrôle organisationnel au profit d'un contrôle de gestion global. La méthodologie employée, ancrée dans le terrain est présentée dans le chapitre 2. La présentation des particularités du contrôle de gestion en PME et la description d'Alpha Mode, l'entreprise d'accueil de la doctorante en bourse CIFRE, ont lieu dans le chapitre 3. La deuxième partie retrace la réalisation de la recherche : le chapitre 4 est constitué de la description des trois tentatives d'implémentation du contrôle de gestion et de l'analyse des causes de ces échecs successifs. Le changement de méthodologie est justifié dans le chapitre 5, où l'on trouve par ailleurs une analyse du retard dans la formalisation et l'instrumentation de la gestion interne d'Alpha Mode, en répondant aux questions suivantes : pourquoi un tel retard dans la formalisation et l'instrumentation ? et comment l'entreprise pallie-t-elle le faible développement du contrôle de gestion ?. Enfin, la troisième partie débute par l'analyse des difficultés rencontrées. Nous tirons ensuite de ce travail doctoral des enseignements sur la démarche, tant au niveau théorique, par des réflexions sur l'implémentation du contrôle de gestion (chapitre 6) que pratique, en émettant des préconisations pour la mise en place d'un système de pilotage, utiles à la fois pour les fonctionnels conduisant une telle démarche que pour les membres de la direction (chapitre 7).

PARTIE 1 : LA CONCEPTION DE LA RECHERCHE

CHAPITRE 1.

LA PROBLEMATIQUE :

LE PROCESSUS D'IMPLEMENTATION DU CONTROLE DE GESTION

Le processus d'implémentation d'un contrôle de gestion global et cohérent dans des entreprises qui n'ont jusqu'à présent que des leviers informels de contrôle organisationnel va être l'objet de l'étude. L'introduction d'un système de contrôle de gestion consiste à formaliser et instrumenter la gestion interne de l'entreprise. Quand on cherche à modifier le fonctionnement de l'entreprise, on est dans une logique processus qui doit selon nous laisser une forte place aux connaissances et compétences, c'est pourquoi on s'intéresse au système de contrôle de gestion dans une optique cognitive en relation avec le *knowledge management* et les phénomènes d'apprentissage.

1. Des leviers informels de contrôle organisationnel aux systèmes formels de contrôle de gestion global

Nous allons aborder les caractéristiques d'un système basé sur des leviers informels de contrôle organisationnel pour ensuite voir comment la gestion interne de l'organisation est formalisée puis instrumentée.

1.1. La formalisation de la gestion interne

L'entreprise est une organisation créée dans un but lucratif. Dans un premier temps, elle fonctionne comme elle peut, avec l'objectif principal de générer du profit. Selon Gomez (1997), une grande partie de la régulation des organisations s'effectue sans aucune volonté directrice définie (« *Ca se gouverne* » fait référence à une forme d'autorégulation). Toutefois, au fil de son développement et des évènements s'y déroulant, et pour des raisons qui seront développées ultérieurement, elle va devoir améliorer sa gestion interne. Il va pour cela falloir qu'elle abandonne son organisation informelle, structure son fonctionnement interne et mette en place un système global de contrôle de gestion. Le passage d'un fonctionnement informel à un système de contrôle de gestion permettant de piloter l'organisation est au cœur de notre problématique : c'est le processus d'implémentation du contrôle de gestion qui guide notre réflexion. Habituellement, les études en contrôle de gestion se situent dans des entreprises structurées, du type de celles préconisées par Weber (1922), qui dans une optique bureaucratique, ont un fonctionnement formalisé par des procédures. Le système repose ainsi

sur une culture rationnelle de l'organisation dominée par des règles impersonnelles, une organisation rationnelle du travail, une centralisation de la prise de décision et une hiérarchisation forte. On cherche alors dans ces organisations à introduire de la souplesse, afin de supprimer les effets négatifs d'une bureaucratisation excessive. On est ici dans le cas inverse. On se place dans une organisation qui a un fonctionnement souple, avec pour seul dispositif des leviers informels de contrôle organisationnel, et on cherche dans ce cas à structurer le fonctionnement de l'entreprise par la mise en place d'un système global de contrôle de gestion : c'est à la formalisation des procédures de gestion interne de l'organisation que l'on s'intéresse. Nous allons donc voir les caractéristiques de fonctionnement d'une entreprise basée sur l'informel pour ensuite nous concentrer sur l'implémentation du contrôle de gestion

C'est de la structure de l'organisation, telle que définie par Desreumaux (1998) comme un « *mode d'agencement de l'organisation* » que part notre réflexion. Deux éléments y sont rattachés en tant que « *principes fondamentaux* » : la « *division du travail* » *et* « *les différents systèmes de gestion permettant l'accomplissement coordonné des activités* ». La notion de division du travail fait référence aux structures type (divisionnelle, fonctionnelle, matricielle, etc.), en tant que représentation schématique du fonctionnement de l'organisation : c'est l'organigramme. On n'abordera pas dans ce travail doctoral ces éléments, trop éloignés de notre problématique sur l'implémentation du contrôle de gestion. On considère ici que l'activité de l'entreprise et son bon fonctionnement reposent sur l'assurance que le comportement des salariés est en accord avec ce qu'on attend d'eux dans le cadre de leur participation à la vie de l'organisation : il faut s'assurer que les comportements sont conformes aux attentes. On concentre notre attention sur les systèmes de gestion permettant la coordination des activités, puisque le lien avec le contrôle de gestion (en tant que dispositif formel s'assurant que les comportements en aval sont en accord avec la stratégie définie en amont) est évident.

Parmi les différentes définitions de la coordination (Tsai, 2002 ; Cheng, 1983 ; Young et *al*., 1998), nous retiendrons celle de Van de Ven et *al*. (1976) : « *La coordination signifie l'intégration et la mise en place de liens entre parties d'une organisation pour accomplir un ensemble collectif de tâches* ». On s'intéresse donc à savoir comment l'entreprise coordonne les actions se déroulant en son sein, étape essentielle dans le développement de l'entreprise :

« Dans la plupart des circonstances, la qualité de la coordination est le facteur crucial de la pérennité de l'organisation » (Barnard, 1938). Il semblerait qu'en l'absence de système de contrôle formel de type contrôle de gestion, on s'oriente vers des leviers informels de contrôle organisationnel.

En nous inspirant de l'analyse de Chiapello (1996), dans laquelle les typologies existantes de contrôle sont recensées avec l'objectif d'en proposer une synthèse, nous allons compléter son raisonnement en opérant une distinction entre les leviers informels de contrôle organisationnels et les systèmes de contrôle formel. Comme elle, nous allons différencier les sources, éléments et moyens de contrôle suivant qu'ils appartiennent à un contrôle formel ou à un système informel, en nous concentrant dans ce paragraphe sur l'informel. Pour le premier pan du contrôle : qui (ou qu'est ce qui) exerce le contrôle, on retient comme sources de contrôle rattachables à des leviers informels de contrôle organisationnel :

- Le pouvoir personnel d'une personne : charisme ;
- La pression du groupe : culture, normes de comportement ;
- Soi-même : motivation, auto restriction.

Ces trois sources de contrôle synthétisent les travaux de Dalton (1971) avec les contrôles organisationnels, contrôles sociaux et l'autocontrôle, d'Hopwood (1974) qui présente les contrôles administratifs, contrôles sociaux, autocontrôles, de Scott (1992) à propos du contrôle interpersonnel, impersonnel, et de la culture et de Reeves et Woodward (1970) sur le contrôle impersonnel mécanique, impersonnel administratif et personnel.

Après avoir résumé ce qui exerce le contrôle, Chiapello s'intéresse à l'élément contrôlé et met ainsi en exergue les éléments sur lesquelles peuvent porter le contrôle. En tant que dispositifs informels, on retient les travaux d'Ouchi (1977), Merchant (1982 et 1985), Fiol (1991), Anthony (1965 et 1993) et Mintzberg (1982 et 1990) pour les résumer par :

- Les caractéristiques du personnel et de la qualification ;
- Le contexte affectif du travail ;
- L'identité, la culture, les normes.

On peut enfin s'intéresser aux moyens de contrôle que l'on rattache aux leviers informels de contrôle organisationnel que sont :

- La culture : le clan, la société ;
- Les interactions individuelles : l'ambiance de travail, les leaders.

Ces moyens de contrôle, extraits de la typologie de Chiappelo, synthétisent les travaux de Fiol (1991), Ouchi (1979 et 1980), Wilkins et Ouchi (1983), Bouquin (1991) et Flamholtz, Das et Tsui (1985).

Nous voyons donc que les leviers informels reposent sur des aspects liés aux acteurs composant l'organisation, à travers la mise en place d'une culture particulière, comme c'est le cas pour la culture clanique d'Ouchi où l'on retrouve un esprit familial diffusé par le dirigeant, ou par des relations particulières entre les salariés. On peut également faire la distinction entre contrôle formel et système informel de contrôle organisationnel en se basant sur les quatre leviers de contrôle de Simons (1995) que sont les systèmes de croyance, les systèmes de barrières, les systèmes de contrôle diagnostic et les systèmes de contrôle interactif. Les systèmes de croyance et les systèmes de limite s'apparentent à un système de contrôle par la culture organisationnelle. Le système de contrôle par les croyances repose sur la définition des valeurs principales de l'entreprise, sa raison d'être et ses orientations. Le système de contrôle par les barrières repose quant à lui sur la définition des actions non tolérables dans la poursuite de la mission de l'organisation. On peut donc les rattacher aux systèmes informels. Les contrôles diagnostic et interactif sont assimilables pour leur part à des systèmes de contrôle de gestion, dans lesquels le contrôle s'exerce à travers des règles formelles : leur présentation interviendra ultérieurement. Il apparaît donc qu'en l'absence de coordination formelle de type contrôle, le fonctionnement de l'organisation repose sur un système informel. Nous allons à présent nous intéresser plus particulièrement à deux modalités de coordination informelles que sont la confiance, et, à un niveau plus cognitif, les conventions pour mieux comprendre leurs rôles en tant que leviers informels de contrôle organisationnel.

<u>Un système informel basé sur la confiance</u>

Dans un premier temps, la coordination des comportements se fait de manière informelle, notamment par la confiance. Loin de se borner au domaine de la gestion, la notion

de confiance apparaît dans plusieurs disciplines, avec des sens relativement proches malgré les particularités liées au domaine d'étude (psychologie et sociologie notamment). Parmi les différentes définitions recensées dans la littérature, nous retiendrons celle de Bidault et Jarillo (1995) : « *présomption que, en situation d'incertitude, l'autre partie va, y compris face à des circonstances imprévues, agir en fonction des règles que nous trouvons acceptables* ». Cette définition a été choisie du fait que la notion d'incertitude – et en filigrane de risque – apparaît. Elle nous permet de justifier le parallèle (l'opposition ?) fait avec le concept de contrôle. La notion de règles est également importante puisqu'elle sous entend un dispositif, quel qu'il soit – contrôle ou confiance – de respect de celles établies et de sanctions si nécessaires. La confiance peut se distinguer en plusieurs catégories : elle peut être contractuelle, de compétence ou de bonne volonté (Sako, 1992), cognitive ou affective (Mc Allister, 1995), verticale ou horizontale (Breton et Wintrobe, 1986). Pour certains auteurs, la confiance peut s'apparenter à un système de contrôle informel agissant sur les comportements. Par exemple, dans les entreprises familiales, la coordination des activités se fait par des représentations informelles communes et une confiance réciproque (Allouche et Amann, 1998). Pour les néo fonctionnalistes, la confiance est un substitut au contrôle. Il en est de même pour l'approche des process de travail, la confiance est un mode de contrôle social de nature informelle qui se substitue aux modes de contrôle formels. D'autres auteurs (Thompson 1967, Ouchi 1979, Pennings et Woiceshyn 1987) considèrent la confiance comme un mode de contrôle. Dans l'approche anthropologique de Mauss (1995), la confiance est un mode de contrôle particulièrement contraignant puisqu'elle oblige à la rendre, dans un phénomène de type « *don – contre don* ». Koenig (1998) établit la confiance comme un outil puissant de contrôle, de même que Bradach et Eccles (1989) : la confiance peut être un mécanisme de contrôle produisant des normes d'obligation et de coopération. L'augmentation de la confiance renforce le contrôle car ce dernier devient collectif. Dans sa thèse, Bornarel (2004) montre que dans les organisations peu formalisées, la confiance contraint les acteurs à coopérer et à se soumettre aux exigences de l'autorité même en l'absence de modes de contrôles formels (autorité hiérarchique, règles, culture organisationnelle). Une coordination informelle par la confiance semble pouvoir exister dans une structure simple, avec une organisation en râteau, au début de la vie de l'entreprise. La confiance est à elle seule efficace, comme moyen de coordination mais la notion de contrôle des résultats n'y est pas réellement rattachée. Selon nous, ce type de fonctionnement va rapidement montrer ses limites, comme nous le verrons

plus loin et il sera alors nécessaire de s'orienter vers un système de contrôle formel. C'est alors que la notion d'efficience pourra apparaître.

Les dispositifs de contrôle, qu'il s'agisse de leviers informels de contrôle organisationnel ou de système formel de type contrôle de gestion, peuvent être analysés sous un angle cognitif, comme nous pourrons le voir tout au long de ce travail. Nous allons donc à présent nous intéresser à une autre forme de coordination informelle qui peut exister au sein de l'organisation : la convention. Ce dispositif de coordination est intéressant à analyser à deux niveaux : comportemental, en ce qu'il permet une régularité des comportements et cognitif en ce qu'il participe à entretenir un savoir commun. Ces deux éléments contribuent à alimenter un contrôle organisationnel des comportements.

Le concept de coordination sous un angle cognitif : les conventions

L'approche par les conventions repose sur une vision de l'entreprise conciliant les approches économique et sociologique : c'est un éclairage socio-économique des mécanismes spontanés de coordination (Durand, 2008). Apparue dans les années 80, la théorie des conventions est issue de l'Economie de la Grandeur. Se distinguant de l'approche économique pure, l'Economie de la Grandeur analyse la coordination et l'accord en entreprise. Par la place qu'elle accorde aux conventions en tant que guide de l'action, elle offre une explication du lien social se tissant en entreprise. La théorie des conventions trouve son origine dans le travail du philosophe DK Lewis (1969) pour qui une convention est *« une régularité R de comportement (ou de comportement et de croyance) »* reposant sur les notions de conformité générale (tout le monde se conforme à la convention), d'anticipation (chacun pense que les autres se réfèrent à la convention pour agir), de préférence (le fait que certains individus choisissent une autre convention place les autres dans une situation d'incertitude qui les pousse à adopter la convention générale) et d'alternative (les individus ont le choix parmi plusieurs régularités comportementales – condition *sine qua non* à l'existence d'une convention). Ces notions (conformité, anticipation, préférence et alternative) appartiennent à la connaissance commune en formant un *« common knowledge »*. Le caractère dynamique des conventions (naissance, évolution, abandon) est une réponse à l'analyse et à la compréhension du changement (Gomez et Marion, 1997). Dupuy J.-P et *al.* (1989) fait référence à la convention en tant que moyen de coordination : « *Une convention est la solution d'un problème de coordination, qui ayant réussi à concentrer sur elle l'imagination des agents,*

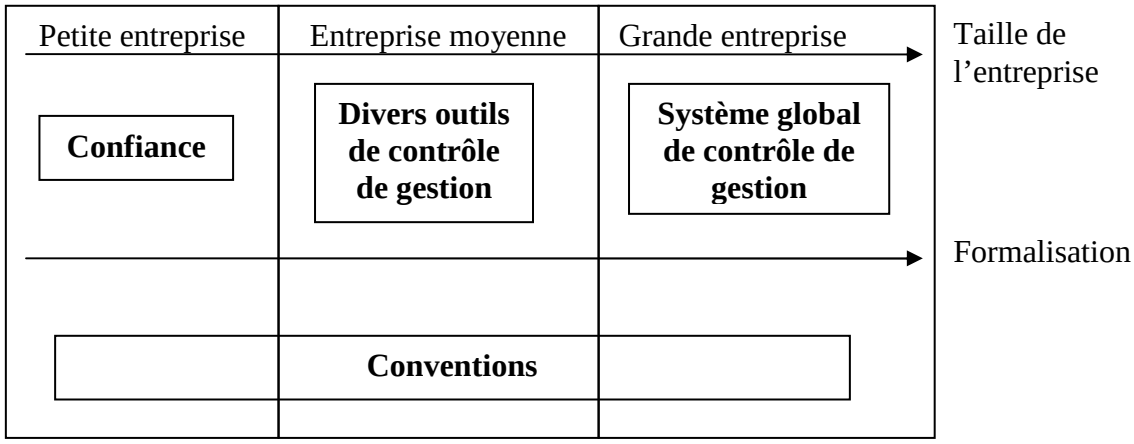
tend à se reproduire avec régularité ». Dans sa définition, Gomez (1994) fait également référence à la convention en tant que « *structure de coordination des comportements* ». En situation d'incertitude, l'acteur va adopter la convention selon un procédé mimétique puis va agir selon cette convention (Gomez, 1996). La coordination conventionnaliste repose sur l'hypothèse de rationalité mimétique (Montmorillon, 1999). L'entreprise est donc un lieu de convention (Salais, 1994 ; Gomez, 1996). Le recours à la convention permet une auto régulation et une auto organisation (Gomez, 1997) de l'entreprise concourant à sa gouvernance. La convention constituerait donc une voie d'analyse de la coordination dans un système informel. L'économie des conventions pourrait être caractérisée comme une synthèse de l'approche néo-classique des contrats (l'entreprise « *nœud de contrats* ») et de l'hypothèse de rationalité limitée de Simon (en opposition à la rationalité parfaite), selon Favereau (1989).

Nous ne négligeons donc pas le rôle des conventions à la fois dans la place qu'elles peuvent occuper dans la coordination des comportements comme nous avons pu le voir mais surtout dans leurs relations avec les représentations des acteurs : « *La convention agit sur les représentations avant d'agir sur les comportements* » (Keynes, 1936 ; Lewis, 1969). Dans le cadre d'un système informel de contrôle, la théorie des conventions est alors une réponse supplémentaire à la recherche de coordination au sein des organisations. Elle place les dispositifs cognitifs collectifs au cœur de notre étude sur la coordination des comportements, la formalisation et l'instrumentation de l'organisation. Dans cette approche, la théorie des conventions met en effet l'accent sur le savoir à travers la notion de *common knowledge*. Comme nous l'avons vu plus haut, les cinq conditions de Lewis forment un savoir partagé entre les acteurs, à la source du *common knowledge*. Selon DK Lewis (1969), les actions conformes à la convention renouvellent le savoir partagé. La convention permet la coordination des agents en ce qu'elle est basée sur des dispositifs cognitifs collectifs (Munier et Orléan, 1993). Selon Kalika et *al*. (2007), avec la théorie des conventions, l'entreprise est assimilée à un lieu de dispositifs cognitifs collectifs. Même si la théorie des conventions semble s'apparenter à l'approche politique - l'entreprise est un lieu de production de règles et de normes - du fait qu'elle permet de coordonner (formater) les comportements par des procédures (formelles ou informelles), elle trouve sa place dans l'approche cognitive en ce qu'elle laisse une part importante aux phénomènes cognitifs de type mimétisme. On fait ici référence à un mimétisme de type comportemental en tant que mécanisme fondamental de l'apprentissage par une « *reproduction machinale, inconsciente, de gestes et d'attitudes des*

gens de l'entourage » (Larousse). Contrairement à l'approche contractualiste pour laquelle l'entreprise est « *nœud de contrats* », l'approche cognitive place la pensée et la connaissance au centre de l'action. Elle insiste sur l'importance à accorder aux connaissances.

Le fonctionnement basé sur une organisation non formalisée repose sur un système de coordination informel autour de la confiance ou des conventions notamment, pouvant être associé principalement à une structure simple. Toutefois, ce type de fonctionnement ne semble pas pouvoir perdurer dans le temps. Lorsque les leviers informels de contrôle organisationnel montrent leurs limites, il devient indispensable de mettre en place un système de pilotage formel.

Figure 1 : La formalisation du système de coordination



Nous pouvons reconnaître l'existence d'une coordination par la confiance lorsque l'entreprise est de petite taille, là où il est encore possible de gérer les individus de façon individuelle. La confiance ne nous paraît en effet pas capable de se substituer au contrôle, si ce n'est dans les micro-entreprises. On considère ainsi qu'à partir d'une certaine taille, la gestion des salariés devient beaucoup plus complexe et l'on voit apparaître une dynamique de groupe. On pourrait alors apparenter ce groupe à un système, caractérisé notamment par les principes de totalité (un système n'équivaut pas à la somme des éléments qui le composent) et d'interaction (les relations ne sont pas linéaires). Une organisation propre au groupe émerge alors, avec ses règles internes, qui peuvent converger ou diverger de celles de l'entreprise. Nous voyons donc à présent l'intérêt de mettre en place des mécanismes de contrôle, les interactions entre salariés étant rapidement nombreuses. (Quand on a deux salariés, on a deux

interactions, quand on en a trois, il y a déjà six interactions). Face à une situation d'incertitude, on va répondre par des mécanismes de contrôle. On est dans une approche sociologique où la mise en place d'un système de contrôle permet de réguler les comportements au sein de l'organisation quand les systèmes informels de coordination montrent leurs limites, entre autre face à la croissance de l'organisation. C'est la formalisation du système de contrôle qui est au cœur de nos préoccupations. La problématique qui guide notre recherche est la suivante : Quel est le processus d'implémentation du contrôle de gestion en tant que passage de leviers informels de contrôle organisationnel à système formel de contrôle global ? Notre problématique sur l'implantation du contrôle de gestion est déterminée autour trois dimensions :

- La dimension stratégique, centrée sur les fondements de la démarche ;
- La dimension technique du contrôle de gestion : le choix des outils et des dispositifs (approche instrumentale *versus* humaine) ;
- La dimension sociocognitive : les rapports entre contrôle de gestion et acteurs, à deux niveaux, comportemental et cognitif.

Ce sont ces éléments qui vont guider notre revue de littérature et nous permettre de décliner notre problématique en questions de recherche.

La mise en place d'un système formel de contrôle va permettre d'agir sur les modalités de coordination en place. Nous nous appuyons sur des auteurs tels que Simons (2000) pour justifier notre point de vue : il s'oppose au courant de pensée qui place la confiance en substitut du contrôle puisque, pour lui, l'absence de contrôle entraîne des incertitudes qui risquent de se transformer en défiance d'où la nécessité de formaliser les comportements. De même, pour Roy et Bigras (2000), la confiance n'étant pas éternelle, il est prudent de mettre en œuvre le contrôle pour éviter des conflits à venir. D'après les travaux de Davila (2005), les systèmes de contrôle interviennent quand les systèmes informels de management montrent leurs limites. L'insuffisance du contrôle par des facteurs informels et interindividuels (culture, leadership, contexte affectif) nous semble rapidement apparaître, l'organisation ne parvient alors plus à maîtriser ces leviers informels. C'est le cas notamment lors du départ des leaders par exemple ou de l'augmentation de la taille de l'entreprise. Nous nous orientons donc clairement vers un contrôle de type formel. Une des transitions critiques auxquelles l'entreprise est confrontée est alors le passage d'un système informel à un système formel.

Les facteurs associés à la mise en œuvre d'un système de pilotage global reposent principalement sur (Davila, 2005) :

- L'augmentation de la taille de l'entreprise par une croissance intensive et continue, comme nous l'avons montré précédemment ;

mais aussi :

- L'âge de l'organisation ;
- Le recours à un « *venture capital* » permettant de financer la croissance lorsque l'endettement financier a atteint ses limites ;
- Le remplacement du fondateur au profit d'un directeur général ;
- Les contraintes réglementaires ;
- L'intensité de la concurrence : plus la concurrence est intense, plus le recours aux systèmes de contrôle formel est important. (Khandwall, 1972)

Une organisation orientée vers la performance et devant s'assurer que les comportements des individus sont en accord avec la stratégie doit nécessairement mettre en place un système de contrôle formalisé. Si l'organisation place la performance au cœur de ses préoccupations, comme c'est le cas pour la plupart des entreprises, elle doit nécessairement formaliser et instrumenter son fonctionnement en implantant un système global de contrôle de gestion.

On voit donc qu'en réponse aux insuffisances des leviers informels de contrôle organisationnel par la confiance notamment ou par les conventions en tant que représentation partagée (intégrant ou pas l'outillage), l'entreprise s'oriente vers la formalisation et l'instrumentation de son fonctionnement consistant à implanter un contrôle de gestion global. Toutefois, la mise en place d'un système formel de contrôle de gestion n'apparaît pas forcément en tant que substitut aux leviers informels. Il peut en effet être introduit en complément, de façon durable ou non, et il aura alors certains impacts sur le système déjà en place. Il existe ainsi pour certains auteurs un lien entre le contrôle et la confiance, le sens du lien (positif ou négatif) ne faisant pas l'unanimité: « *Contrôle, confiance et incitation forment un tout* » (Bouquin, 2007). Pour certains, le contrôle a un effet négatif sur la confiance. Selon Mc Allister (1995), Ghoshal et Moran (1996), Malhotra et Murningham (2002), trop de contrôle formel détruit la confiance en ce qu'il engendre de la méfiance. Selon Lassaar et Zin

(1995), l'impact négatif du contrôle sur la confiance pourrait s'expliquer ainsi : le contrôle entraîne de la défiance en ce qu'il prouve le manque de confiance (Argyris, 1952, 1973), il limite la liberté d'échange des acteurs (Favoreu, 2006) et enfin, il peut entraîner des comportements opportunistes sur les éléments non mentionnés dans le contrat (Poppo et Zenger, 2002). Pour ces auteurs, la mise en place d'un système de contrôle entraîne de la méfiance et des comportements opportunistes. On pourrait plutôt dire que le système de contrôle révèle ces éléments qui seraient apparus même si l'on ne l'avait pas introduit : ils permettent juste de montrer les limites d'un système basé sur la confiance. Pour d'autres auteurs, le contrôle a un effet positif sur la confiance en la renforçant. Le contrôle formel entraîne de la confiance lorsqu'il est perçu comme un moyen de réduire l'incertitude (Friedland, 1990). Dans le cadre de partenariats logistiques, le contrôle peut renforcer la confiance grâce à ses mécanismes formels car il procure de l'assurance (Becheikh et Su, 2001). Pour d'autres auteurs, c'est la complémentarité du contrôle et de la confiance qui oriente les comportements conformément aux attentes (Briand, 2004 reprenant les travaux de Giddens, 1987). Le contrôle de gestion apparaît alors comme un moyen de stabiliser la confiance : il est à la fois « *la condition et le résultat d'actions orientées vers la création de confiance et motivées par la sécurité ontologique* » (Briand, 1999). Guibert et Dupuy (1997) démontrent également que la complémentarité entre contrôle formel et leviers informels est déterminante du climat de confiance nécessaire à la cohésion. Pour Sitkin (1995), le développement et la diffusion de la confiance dans les organisations sont facilités lorsque des règles formelles et des procédures sont en vigueur dans l'entreprise. Dans le cas des relations inter-firmes, le contrôle favorise l'instauration de relations coopératives (Favoreu, 2006). En référence au *panopticon* de Bentham (1787, 1791 a et b) – architecture particulière de prison dans laquelle une personne située dans une tour au centre peut voir tout ce qui s'y passe – on peut considérer, selon l'analyse néo-foucaldienne, que le contrôle panoptique, en ce qu'il offre l'illusion d'un contrôle permanent, limite les manifestations opportunistes.

Suivant notre raisonnement, si la confiance apparaît en complément du contrôle, elle peut dans ce cas renforcer l'intérêt du système formel mis en œuvre mais elle ne permet pas à elle seule de réguler les comportements. Ainsi, si la confiance apparaît de façon complémentaire, elle ne peut que renforcer le système mis en place et en favoriser sa dimension humaine. De notre point de vue, l'impact du contrôle sur la confiance n'est pas essentiel à déterminer. On a vu que la formalisation du système de contrôle devient nécessaire devant certains facteurs (âge de l'organisation, *venture capital*). La formalisation du

fonctionnement de l'entreprise passe donc selon nous par la mise en place d'un système formel de coordination des comportements de type contrôle. L'introduction d'un système de contrôle peut d'ailleurs rassurer puisqu'on est bien conscient des limites de la confiance et d'une coordination informelle lorsque la taille de l'organisation augmente. On a alors un sentiment de justice et d'équité plus élevé qui fait que nos comportements sont moins orientés vers de l'opportunisme. En reprenant la synthèse des travaux des différents auteurs proposée par Chiapello (1996), on peut à présent s'intéresser aux caractéristiques d'un système de contrôle formel à travers les sources du contrôle, les éléments contrôlés et les moyens de contrôle comme synthétisé dans le tableau qui suit.

Tableau 1 : Caractéristiques du contrôle formel

	Contrôle formel
Sources du contrôle	l'organisation : impersonnel mécanique, impersonnel administratif ou personnalisé
Eléments contrôlés	les actions, les comportements, les tâches les résultats le choix des objectifs et des stratégies
Moyens de contrôle	le marché et la pression des clients l'organisation : règlements, procédures, structure formelle, contrôle de gestion

Nous nous situons donc au moment où l'entreprise doit abandonner son fonctionnement informel pour formaliser sa gestion et implanter un système de pilotage. Nous avons étudié les fondements de la démarche (dimension stratégique) d'implémentation du contrôle de gestion. Nous allons donc à présent nous intéresser au système de contrôle de gestion (dimension technique). Pour cela, nous allons voir les différents types de contrôle de gestion existants et leurs impacts sur les acteurs et leurs comportements.

1.2. L'instrumentation de la gestion

Dans un premier temps, on peut utiliser la comptabilité générale comme un outil de contrôle de gestion, notamment en adaptant le compte de résultat (périodicité plus élevée,

comparaison avec le prévisionnel ou le précédent) ou en utilisant des tableaux annexes (spécialement celui des soldes intermédiaires de gestion). Toutefois, on n'a accès qu'à des outils globaux d'analyse qui ne facilitent pas une analyse approfondie (Gervais, 2000). Il devient donc nécessaire d'implanter un véritable système de contrôle de gestion et c'est ce à quoi nous nous intéressons désormais. Afin de s'assurer que la stratégie définie est correctement appliquée en infra, il devient nécessaire de mettre en place un système de contrôle de gestion. Pour Chandler (1962), « *La stratégie consiste en la détermination des buts et des objectifs à long terme d'une entreprise, l'adoption des moyens d'action et d'allocation des ressources nécessaires pour atteindre ces objectifs* ».

Le contrôle de gestion peut être défini comme « *le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation* » (R.N.Anthony, 1965). Cette définition a été complétée par le même auteur en 1988 : « *Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation* » (Anthony, 1988). Ces deux définitions d'Anthony guident notre conception du contrôle de gestion. On y retrouve les concepts clés rattachés au contrôle de gestion : application de la stratégie définie (et influence par le contrôle de gestion de la stratégie définie) et place centrale des acteurs de l'organisation.

Pour Bouquin (1994), « *Il conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes* ». Selon Simons (1995), « *le contrôle de gestion est l'ensemble des processus et procédures formels, construits sur la base de l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* ». On est donc là clairement dans la mise en place d'un système de contrôle formel : ce dernier permet de s'assurer que la stratégie définie par la direction est correctement appliquée par les acteurs de l'organisation. Parmi les quatre leviers de contrôle présentés par Simons (1995), les systèmes de contrôle diagnostic et les systèmes de contrôle interactif s'apparentent à deux systèmes de contrôle de gestion aux caractéristiques différentes. Simons (1995) présente le contrôle diagnostic comme un contrôle de gestion classique en ce qu'il motive, suit et récompense l'atteinte des objectifs. Il s'agit d'un système qui consiste à détecter les écarts et en avertir les responsables : « *Les systèmes d'information formels que les manageurs utilisent pour surveiller les résultats de l'organisation et corriger les déviations par rapport aux standards prédéfinis de la performance* ». Il repose sur l'élaboration de standards, la mesure de résultats

et la mise en place de systèmes d'incitation appropriés. L'introduction d'un système de pilotage dans ce cadre repose alors sur un contrôle des écarts par rapport à une norme préétablie : c'est une alerte des dirigeants en cas de décalage trop important par rapport aux objectifs fixés. Il est assimilé à un système de surveillance par lequel les dirigeants sont avertis des comportements déviants. Simons (1995) présente également le système de contrôle de type interactif, reposant sur la notion de rationalité limitée de Simon (1957). Les dirigeants, qui ne disposent que d'une attention limitée, doivent savoir déléguer certaines tâches répétitives de contrôle afin de se limiter aux contrôles présentant un enjeu plus stratégique. Ainsi, ils doivent, à travers un contrôle programmé, déléguer à des experts le contrôle habituel pour se concentrer sur les points particuliers. C'est la notion de management par exception.

Outre le processus d'introduction du contrôle de gestion et sa place dans la formalisation du fonctionnement de l'organisation, c'est l'appropriation de ce système de pilotage qui est au cœur de notre problématique. On n'est pas dans le cas où le contrôle de gestion est un système existant, fonctionnant et s'auto justifiant en tant que tel. Nous nous intéressons au processus d'implémentation du contrôle de gestion, au moment où il devient nécessaire de formaliser les leviers informels de contrôle organisationnel en instaurant un contrôle de gestion, en le considérant comme « un processus de socialisation des manageurs » (Bouquin, 2007). Nous plaçant volontairement dans une approche humaine du contrôle de gestion, favorisant a priori son appropriation, le contrôle interactif, plus éloigné d'une perspective instrumentaliste classique, correspond davantage aux enjeux de notre problématique. De la Villarmois et Tondeur (1999) mettent d'ailleurs en évidence deux types de contrôle : un contrôle hard, centré sur les calculs de frais administratifs et généraux et un contrôle soft dans lequel le rôle des comportements des différents acteurs est plus central, avec une utilisation indirecte des coûts.

Nous nous situons dans la mise en place d'un système de contrôle de gestion lorsque les systèmes informels montrent leurs limites face à certains éléments : âge de l'organisation, recours à un « *venture capital* », contraintes réglementaires (Davila, 2005) et plus particulièrement devant la croissance soutenue de l'entreprise. Le système de pilotage permet alors de procurer aux dirigeants l'information nécessaire lorsqu'ils n'arrivent plus à l'obtenir grâce aux canaux de diffusion informels et leur permet également de ne plus concentrer leur attention sur les processus routiniers qui ne nécessitent pas leur intervention directe. On se trouve alors clairement dans le contrôle de type interactif de Simons (1995) en tant que « *système formel d'information que les manageurs utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés* », reposant sur des réunions, des

débats entre hiérarchiques et subordonnés, l'élaboration et le pilotage de plans d'action. On considère les systèmes de contrôle plus comme des supports au dialogue que comme des outils de contrôle (Berland, 2005). On est dans un système de pilotage qui prend en compte la dimension humaine du contrôle de gestion : « *Tout contrôle diagnostic peut être rendu interactif par un intérêt et une attention fréquente et continue des top manageurs. Le but d'un système de contrôle interactif est de centrer l'attention et de forcer le dialogue et l'apprentissage* » (Simons, 1994). Par exemple, si l'on applique cette distinction des contrôles à un outil classique de contrôle de gestion qu'est le budget, on peut définir cinq caractéristiques du contrôle budgétaire interactif et les opposer à un contrôle budgétaire diagnostic (Sponem, 2004) :

- Implication constante (*vs par exception*) des managers dans le processus budgétaire (négociation, reprévision, suivi) ;
- Fort (*vs faible*) lien entre budgets et plans d'action ;
- Construction bottom-up (*vs top down*) et forte (*vs faible*) participation des opérationnels ;
- De nombreuses (*peu de*) reprévisions budgétaires en cours d'année et des budgets qui ne sont pas (*sont*) rigides ;
- Faible (*fort*) lien entre l'atteinte des objectifs budgétaires et la rémunération monétaire ou symbolique des managers.

Le contrôle de gestion, dans une approche conventionnaliste, n'est pas perçu seulement comme un moyen de surveillance des individus comme c'est le cas dans les approches contractualistes (Langevin, 1996) mais comme un système permettant de collecter, traiter et diffuser les informations dans l'objectif d'aider les décideurs dans leurs prises de décision. Nous montrerons l'intérêt de ce type de contrôle de gestion par la suite mais nous voyons dès à présent l'avantage qu'il présente dans une approche cognitive et le lien qu'il peut entretenir avec les phénomènes d'apprentissage et le *knowledge management*.

Le type de contrôle de gestion introduit dépend selon Simons des dirigeants à deux niveaux : leur capacité à déléguer et leur volonté de maîtriser le processus stratégique. Pour s'orienter vers un contrôle de type interactif, il faut en effet que les dirigeants acceptent d'abandonner le contrôle direct qu'ils effectuaient jusqu'à présent pour le confier à leurs

manageurs à travers un système de contrôle automatisé. Cela dépend ainsi de leurs capacités cognitives. Il faut également voir si les dirigeants sont prêts à formaliser la stratégie et vérifier sa mise en œuvre réelle ou s'ils souhaitent conserver leur contrôle global de l'application des déclinaisons stratégiques. Les deux types de système de contrôle (diagnostic et interactif) peuvent exister de façon complémentaire (Simons, 1994). On peut ainsi voir apparaître dans un premier temps un système diagnostic, notamment dans le cas d'un changement de direction afin de répondre rapidement aux attentes des actionnaires puis un système interactif. Ce type d'introduction permet ainsi de piloter les facteurs clés de succès en mobilisant les salariés. L'inverse peut également se retrouver. On aurait alors d'abord un système interactif offrant une phase de créativité, d'innovation et de coordination puis une deuxième phase davantage décentralisée avec des objectifs individuels. Cette chronologie d'introduction permettrait de voir émerger de nouvelles stratégies (Garel et Miller, 2001). On se retrouve alors dans un système de contrôle de type ambidextre, l'ambidextérité étant considérée comme *« la poursuite simultanée de l'exploration et de l'exploitation grâce à des sous unités ou des personnes différenciées mais étroitement liées, chacune d'entre elles étant spécialisées soit dans l'exploitation soit dans l'exploration* » (Gupta et *al*., 2006). Pour répondre aux dilemmes exploitation-exploration (O'Reilly et Tushman, 2004 ; Jensen et *al*., 2005), on aurait donc un contrôle diagnostic caractérisé par l'exploitation des ressources auquel viendrait s'ajouter un contrôle interactif avec l'exploration de nouvelles opportunités (Simons, 1995). La mise en place de ces deux systèmes de contrôle de façon complémentaire est notamment intéressante dans le cas d'entreprises qui trouvent leurs forces dans leur créativité, leur flexibilité et leur réactivité. Un système de contrôle ambidextre diminue le risque de voir ces compétences détruites par un système trop bureaucratique. Il est important de savoir quel type de contrôle de gestion implanter mais il faut également s'intéresser aux acteurs composant l'organisation et voir en quoi le système de pilotage va influencer leurs comportements puisque nous nous situons dans une approche sociologique. Nous avons analysé la dimension stratégique et technique de notre problématique, intéressons-nous maintenant à sa dimension sociocognitive.

Face aux insuffisances d'un système de contrôle formel basé notamment sur la confiance et les conventions, l'entreprise doit formaliser et instrumenter ses modes de fonctionnement. Pour ce faire, elle abandonne ses leviers informels de contrôle organisationnel et doit mettre en place un contrôle de gestion global permettant de piloter l'entreprise et de s'assurer que les comportements sont conformes aux attentes. Nous éloignant volontairement de la perspective instrumentale classique du contrôle de gestion, on s'oriente vers un système de contrôle interactif, favorisant *a priori* les phénomènes d'appropriation.

2. Caractéristiques du contrôle de gestion

2.1. Rôle des dispositifs de contrôle de gestion

La mise en place d'un système de contrôle formel de type contrôle de gestion doit prendre en compte les acteurs composant l'organisation dans laquelle il est introduit. Pour Cyert et March (1993), l'organisation est vue comme une coalition donc le fonctionnement de l'organisation dépend du fonctionnement de la coalition. L'entreprise est une organisation constituée de services, de départements, de fonctions qui interagissent et donc les intérêts sont parfois divergents. Ces auteurs se sont largement inspirés de Simon sur la rationalité limitée. On n'est alors pas dans l'optimisation de la prise de décision mais dans une logique de « *satisficing* » (Simon, 1997 et 1978) où l'acteur optera pour la première décision le satisfaisant, sans chercher à l'optimiser. Par ailleurs, les intérêts des acteurs sont parfois divergents de ceux de l'organisation et ils auront tendance à privilégier leurs intérêts individuels. Les caractéristiques principales de cette analyse se situent donc dans le rôle alloué aux acteurs : ils bénéficient d'une marge de manœuvre, leurs objectifs se recoupent, mais pas totalement, avec ceux de l'organisation et ils font preuve de la rationalité limitée présentée par March et Simon (1974).

Crozier et Friedberg (1977) proposent une analyse stratégique de l'organisation en tant que « *construit social* ». On se situe dans une approche sociologique où l'on prend en considération l'influence des relations, des jeux de pouvoir et des jeux stratégiques dans le fonctionnement de l'organisation : « *Contre les illusions des théoriciens de la domination et*

du conditionnement, mais aussi contre les fantasmes de toute puissance et de simplification qui surgissent constamment chez les hommes d'action, il faut donc affirmer avec force que la conduite humaine ne saurait être assimilée en aucun cas au produit mécanique de l'obéissance ou de la pression des données structurelles. Elle est toujours l'expression et la mise en œuvre d'une liberté, si minime soit-elle » (Crozier et Friedberg, 1977). Dans cette approche sociologique de l'organisation les acteurs construisent et coordonnent des activités organisées. A la structure formelle de l'entreprise représentée principalement par un organigramme, vient s'ajouter une organisation informelle composée de relations interpersonnelles, de jeux de pouvoir et autres éléments informels. Malgré la mise en place d'un système de type bureaucratique, il existe des relations de pouvoir et des zones d'incertitude à l'intérieur de l'organisation à travers ses règles formelles (Crozier, 1963). On voit donc là l'intérêt de la mise en place d'un système de coordination visant à maîtriser au mieux ces zones d'incertitude que les acteurs tentent de conserver.

Notre problématique rejoint les travaux de Bernoux (2006). Il s'intéresse à la transformation des organisations à la lumière des théories sociologiques et répond à différentes questions en mobilisant des théories issues de la sociologie. Il s'appuie sur la théorie de la bureaucratie lorsqu'il s'intéresse à savoir « *Comment c'est construit ?* ». Il s'oriente davantage vers une approche sociologique pour répondre à la question « *Comment ça vit ?* ». Il répond à « *Comment ça tient ?* » en mobilisant la théorie des conventions et mobilise la théorie de la traduction pour la question « *Comment innover et se comprendre ?* ». On peut rapprocher notre problématique d'implémentation du contrôle de gestion à ces travaux en sociologie, ce qui nous permet d'orienter notre travail de recherche vers la dimension humaine du contrôle de gestion. Nous allons donc à présent voir les interactions qu'il existe entre les acteurs et les outils de l'organisation.

L'outil doit répondre à deux critères pour une instrumentation efficace de l'organisation : le critère de validité, dans le sens où il doit répondre à un besoin de l'organisation et le critère de technicité, s'assurant de sa réalisation possible, de sa maintenance et de sa fiabilité (Louart, 1995). Dans une optique classique du contrôle de gestion, une vision mécanique des outils en tant qu'instrument technique permettant une régulation rationnelle des organisations (Melese, 1972) est fréquente. Dans l'introduction du contrôle de gestion, nous privilégions une vision non mécanique des outils de gestion, en nous référant à Argyris (1990) repris par Briand (1999) : il faut réexaminer le contrôle en prenant en compte ses limites d'application dans des ensembles humains, d'autant que nous situons

notre recherche dans une perspective sociocognitive. Nous nous plaçons dans une perspective appropriative du contrôle de gestion, où est étudié le lien entre les acteurs et les outils, en opposition à une perspective instrumentale pure ne s'intéressant qu'à la technicité des outils.

Les auteurs ayant travaillé sur les relations qu'entretiennent les outils et les acteurs sont nombreux. Nous allons recenser les principaux, afin de montrer l'intérêt d'une telle approche. L'outil de gestion permet de réduire la complexité et simplifie le réel dans la conduite des entreprises, il apparaît comme un facilitateur de changement et régule les rapports sociaux en canalisant les jeux de pouvoirs à travers la formalisation des procédures et comportements (Berry, 1983). Il faut donc dans l'implémentation du contrôle de gestion prendre en compte les trois dimensions de l'instrument de gestion (Gilbert, 1998) :

- La dimension fonctionnelle, c'est-à-dire le rôle alloué à l'instrument de gestion dans le fonctionnement de l'entreprise ;
- La dimension structurale, *ie* les caractéristiques et propriétés de la structure des instruments ;
- Et la dimension processuelle, c'est-à-dire le déroulement dans le temps des phénomènes sociaux associés.

Dans le cadre du processus d'implémentation du contrôle de gestion, nous analyserons l'introduction de nouveaux outils au travers de ces trois dimensions. Au niveau fonctionnel, nous verrons si le fonctionnement de l'entreprise sera modifié par l'implémentation d'outils auxquels on attribuera un rôle particulier. On choisira les outils à introduire en prenant en considération leurs structures. Enfin, nous situant dans une approche sociologique, nous ne négligerons pas la dimension processuelle. La méthodologie mise en place, que nous verrons dans le chapitre suivant, nous permettra d'ailleurs à la fois d'avoir accès aux phénomènes sociaux et de les étudier dans une approche longitudinale. Perez, Chalayer-Rouchon, Teyssier (2005) présentent trois rôles revêtus par les outils de gestion comptables et financiers. Ils servent en effet tout d'abord d'appui rationnel aux décideurs : l'outil de gestion offre alors un formalisme et une acceptation sociale qui justifient une prise de décision fiable et objective. Dans une perspective sociopolitique, les auteurs estiment également que l'outil de gestion peut être appréhendé comme un outil de communication permettant l'adhésion des parties prenantes à la stratégie définie. Enfin, selon une approche psycho cognitive, l'outil de gestion reflète des caractéristiques et des intentions plus individuelles des acteurs qui les déterminent. L'introduction du contrôle de gestion se fera en prenant en considération la dimension

humaine du contrôle de gestion. Il ne faudra en aucun cas se limiter à la technicité des outils, vision dépassée du contrôle de gestion, mais prendre en compte les rôles et dimensions des outils. Les outils que l'on introduit dans une organisation ne sont pas neutres. Même si les outils sont utilisés pour formaliser la gestion interne et coordonner les comportements, ils impactent également le comportement des acteurs de l'organisation à travers leurs dimensions processuelles et leurs rôles psycho cognitifs. Ils ont un rôle au sein de l'organisation, notamment de part les comportements qu'ils induisent chez les acteurs de l'organisation. Cela peut être de la résistance au changement par exemple ou bien des phénomènes d'acceptation sociale. C'est pourquoi le processus de mise en place doit être réfléchi et accorder une place importante aux acteurs, comme c'est le cas dans l'approche sociocognitive que nous mettons en œuvre.

Le rôle des dispositifs de gestion dans la mobilisation des connaissances est intéressant à analyser. Selon Bouquin, pour avoir une stratégie pertinente, l'entreprise doit identifier ses ressources clés et disposer de structures et de règles de fonctionnement permettant la mobilisation des ressources et savoirs et leur évolution lorsque cela est nécessaire. On voit ici le lien direct existant entre le contrôle de gestion et la gestion des connaissances : « *Les outils sont à voir comme des normes, des conventions, des cadres, des schémas cognitifs plus que comme de simples chiffres* » (Boussard, 2001). L'implémentation du contrôle de gestion doit passer à la fois par l'apport de nouvelles connaissances, notamment sur la technicité des dispositifs de gestion, mais elle doit également formaliser les connaissances détenues et en favoriser le transfert intra organisationnel : le transfert des meilleures pratiques est fondamental pour la firme (Szulanski, 1996). Le transfert des connaissances, et notamment des *best practices*, permet de baisser les coûts, d'améliorer le fonctionnement de l'organisation et la qualité du produit et des services, et de faciliter le contrôle de la performance en établissant des standards (O'Dell et Grayson, 1998). C'est en ce sens que doit avoir lieu un transfert de connaissance. Les travaux de Simons sur le contrôle interactif et diagnostic mobilisent d'ailleurs les notions d'apprentissage, et sont à l'intersection avec les travaux sur le changement organisationnel. David (1996) assimile quant à lui les outils aux innovations et les classe en trois catégories suivant qu'ils se focalisent sur les connaissances (les outils pour produire de nouvelles connaissances), les relations (les outils instaurant de nouvelles relations ou changeant celles-ci) ou bien avec une entrée mixte (des connaissances et des relations engageant les acteurs). La formalisation de la gestion interne

des organisations et l'implémentation du contrôle de gestion doivent permettre d'expliciter les savoirs actuels et d'en introduire de nouveaux. C'est pourquoi nous avons mobilisé l'approche cognitive en nous intéressant au rôle de la gestion des connaissances dans l'implémentation du contrôle de gestion : « *Apprentissage et contrôle constituent, on le sait, des processus étroitement imbriqués, aussi bien pour les individus que pour les organisations, mais selon des logiques encore très mal connues* » (Dupuy, 1999). Nous allons donc à présent nous intéresser plus précisément au lien existant entre le contrôle de gestion et l'apprentissage.

2.2. La dimension cognitive du contrôle de gestion

Notre problématique d'implémentation du contrôle de gestion se situe dans une perspective sociocognitive. Nous venons de voir la dimension sociologique, par les liens qu'entretiennent acteurs et outils, à travers le rôle des dispositifs de contrôle. Nous allons à présent étudier les rapports entre connaissances et outils, dans une perspective cognitive du contrôle de gestion. Pour ce faire, nous allons tout d'abord présenter les fondements de l'approche cognitive (gestion des connaissances), par la théorie des ressources et l'apprentissage organisationnel, puis nous verrons plus directement les liens qu'entretient le contrôle de gestion avec les phénomènes d'apprentissage. L'objectif de la gestion des connaissances est notamment de rendre l'information disponible en développant l'avantage concurrentiel de la firme. Le contrôle de gestion va nous aider sur ce point. La comptabilité de gestion est en effet « *une aide à détecter les sources de compétitivité qu'il faut faire exploiter par les opérateurs* » (Bouquin, 1997). Cette vision du contrôle de gestion nous rapproche de l'approche ressources de Penrose développée plus haut pour laquelle il faut s'appuyer sur les compétences détenues en interne pour définir sa stratégie. On voit donc bien là la relation entre stratégie et contrôle de gestion. Cela nous permet également de justifier l'approche de type *resource based-view* privilégiée.

Dans une approche de type « *inside out* », nous allons nous intéresser à la théorie des ressources, que l'on rattache majoritairement à Penrose (1959) et son livre intitulé « *Theory of the growth of the firm* » dans lequel elle propose une nouvelle analyse du développement de l'entreprise. Nous étudierons ainsi cette théorie dans une vision élargie nous permettant de

compenser son côté statique et rétrospectif (Wernerfelt, 1984 ; Barney, 1991 ; Peteraf, 1993) ce qui nous offrira la possibilité de voir les liens qu'elle entretient avec les approches *knowledge based-view*.

Pour Penrose, la croissance de l'entreprise repose sur l'agencement des compétences détenues en interne, sur lesquelles elle va pouvoir fonder son avantage stratégique. La *resource based-view* émerge dans les années 80 et s'appuie sur les travaux fondateurs de Penrose pour compléter l'analyse « *industrielle* » (Wernerfelt, 1984). Les compétences détenues par les individus membres de l'organisation sont au cœur de son approche. L'entreprise est analysée comme un ensemble de ressources tangibles et intangibles de différentes natures, conjuguées à des capacités, visant à l'accroissement des profits à long terme. La *resource based-view* accorde une place importante aux ressources internes dans la stratégie développée : l'entreprise doit se baser sur ses ressources pour définir sa stratégie. Cette théorie précise que la stratégie de l'entreprise provient d'un ajustement des ressources et compétences internes à l'environnement, dans le but d'obtenir un avantage concurrentiel, dans une approche dynamique : « *La position concurrentielle d'une firme est définie par un ensemble de ressources et de relations uniques et la tâche de la direction générale est d'ajuster et de renouveler ces dernières au fur et à mesure que le temps, la concurrence et le changement diminuent leur valeur* » (Rumelt, 1984). Le lien avec l'environnement dans lequel évolue la firme est inversé puisque ce sont ses compétences clés qui lui permettent de développer un avantage compétitif face à ses concurrents. C'est par rapport aux compétences détenues en interne que l'on va s'adapter à l'environnement, contrairement à l'approche marché. On fait ici référence aussi à la *resource based-view* et à la théorie des *core competencies* (Hamel et Prahalad, 1990). Des auteurs recensés par Arrègle (1995) ont dressé différentes typologies de ressources (Wernerfelt, 1989 ; Black et Boal, 1994 ; Miller et Shamsie, 1996). Barney (1991) définit trois types de ressources : le capital physique, le capital humain et le capital organisationnel. Grant (1991) y ajoute le capital technologique, le capital financier et la réputation. Cela reprend les types de ressources listées par Hofer et Schendel en 1978 :

- Le capital financier concerne les *cash flow* générés par l'activité ;
- Le capital humain fait référence au nombre et au niveau de qualification des employés ;
- Le capital physique fait référence aux machines, aux stocks ;

- Le capital organisationnel regroupe les systèmes d'informations, les procédures ;
- Le capital technologique fait référence aux savoirs faire et aux brevets ;

et enfin la réputation.

Ces ressources peuvent être considérées comme un avantage concurrentiel si elles répondent aux quatre critères définis par Barney (1991) : elles sont rares, valorisantes, imparfaitement imitables et non substituables. Les ressources détenues par l'entreprise sont à ce titre idiosyncrasiques, c'est-à-dire qu'elles sont propres aux individus qui les détiennent. Proche de la théorie des ressources, Hamel et Prahalad (1990) montrent que des « *core competencies* », c'est-à-dire des compétences clés sont présentes au sein de la firme. La création de valeur repose alors sur une combinaison entre ressources et compétences, la compétence étant considérée comme la faculté à combiner les actifs détenus par l'entreprise pour parvenir à ses objectifs. Une compétence clé doit recouvrir les caractéristiques suivantes : elle offre l'accès à de nombreux marchés et en stimule de nouveaux, elle participe à la satisfaction des besoins du client, sa durée de vie est supérieure à celle du produit, elle contribue à la réalisation des performances du produit final de façon significative, elle est difficile à imiter et elle ne peut pas être détenue par une seule personne (Hamel, 1989, 1991, 1994 ; Hamel et Prahalad, 1990, 1993). C'est bien souvent le regroupement de plusieurs ressources et leurs combinaisons particulières qui permettent de détenir un avantage concurrentiel. Grant (1996) et Conner et Prahalad (1996) prolongent le raisonnement et développent une théorie de la connaissance (*Knowledge Based View*). L'efficacité de la firme dépend alors de ses capacités à intégrer et coordonner les connaissances (Kogut et Zander, 1992 ; Conner et Prahalad, 1996 ; Grant, 1996). On peut regrouper l'ensemble de ces théories, auxquelles viennent s'ajouter la théorie des capacités dynamiques (Teece Pisano et Shuen, 1997) et la théorie évolutionniste (Nelson et Winter, 1982) sous l'appellation de théorie des ressources et compétences, dans laquelle, pour résumer, la firme est définie « *à partir de ce qu'elle est capable de faire* » (Grant, 1991). On se rapproche progressivement de l'approche cognitive qui sera développée dans la partie suivante et nous voyons le rôle central accordé aux connaissances et à leur gestion, dans une approche dynamique. Le tableau ci-dessous présente un résumé des différentes approches mobilisées avec leurs auteurs de référence et leurs concepts clés.

Tableau 2 : Sources de la théorie des ressources et des compétences

Approche	Auteurs de référence	Définition du concept clé	L'avantage concurrentiel de l'entreprise repose sur …
Resource based view	Wernerfelt, 1984 Barney, 1986 Penrose, 1959	Ressource : « *Tout ce qui peut être envisagé comme une force ou une faiblesse pour une firme donnée. Plus formellement, les ressources d'une firme à un moment donné peuvent être définies comme les actifs (tangibles et intangibles) qui sont liés de manière semi-permanente à la firme* »	la combinaison des ressources détenues par l'entreprise qui permettent de développer un avantage compétitif et s'adapter à l'environnement
Théorie des compétences clés (*core competencies*)	Hamel et Prahalad, 1990	Compétences clés : « *savoir collectif de l'organisation, notamment dans la manière de coordonner divers savoir faire de production et d'y intégrer de multiples niveaux de technologie* »	une offre différenciée grâce aux ressources et compétences détenues
Théorie de la connaissance (*Knowledge based view*)	Grant, 1996 Conner et Prahalad, 1996	« *un processus inscrit dans le réseau des acteurs membres des organisations* » (Spender ,1996) Pour Grant (1991) et Nelson et Winter (1982), il s'agit plutôt d'un stock, d'un contenu « *l'ensemble des perceptions cognitives, des compétences et de l'expertise intégré dans les produits ou services de la firme*. » (Nonaka et Takeuchi, 1995)	ses connaissances spécifiques, ses possibilités de générer du savoir, son utilisation optimale des ressources et capacités grâce aux connaissances individuelles et à l'apprentissage
Théorie des capacités dynamiques	Teece Pisano et Shuen, 1997	Capacités dynamiques : « *la capacité de la firme à intégrer, construire et reconfigurer ses compétences internes et externes afin de répondre rapidement à un environnement changeant* »	sa capacité à identifier les opportunités stratégiques et à adapter la structure de la firme
Théorie évolutionniste	Nelson et Winter, 1982	Les routines organisationnelles : « *modèle de comportement régulier et prédicitible* »	la mémoire organisationnelle (ensemble des routines de l'organisation, éléments de stabilité (Cyert et March, 1963), qui, dans une logique dynamique, lui permet de s'adapter aux évolutions et définir sa trajectoire de croissance

Théorie des ressources et des compétences

Dans une approche de type *resource based view*, l'entreprise se base sur ses ressources disponibles en interne pour définir sa stratégie. Avec une optique élargie de cette théorie, la définition de la stratégie doit également prendre en considération les connaissances (*knowledge based view*). L'implémentation du contrôle de gestion, en ce qu'il sous-tend l'application de la stratégie, doit donc tenir compte des ressources, compétences et connaissances clés détenues par l'entreprise. Afin de favoriser l'appropriation du système de pilotage, il est indispensable de tenir compte des connaissances détenues par l'organisation, dans une approche cognitive. Lorsque l'on s'intéresse au processus d'introduction du contrôle de gestion, on doit donc s'intéresser aux phénomènes d'apprentissage pour les prendre en considération au cours de cette étape cruciale dans le développement de l'organisation. Nous allons donc tout d'abord présenter les fondements des méthodes de gestion des connaissances pour ensuite s'intéresser aux liens qu'elles entretiennent avec le contrôle de gestion.

L'approche cognitive place la connaissance au cœur de ses recherches. Il semble essentiel dans le contexte actuel de mettre en place une gestion des connaissances au sein de l'organisation. Nonaka et Takeuchi (1997) nous proposent un modèle de conversion des connaissances, résumé sous l'acronyme SECI. Les connaissances sont découpées suivant leur caractère tacite ou explicite. La connaissance tacite est la connaissance acquise par l'expérience, difficile à formaliser et à communiquer (Nonaka et Takeuchi, 1995) : « *We know more than we can tell* » (Polanyi, 1969). Ils opposent à ce type de connaissances la connaissance explicite, qui est une connaissance codifiée et transmissible. Le modèle SECI définit un processus (dynamique) de création de connaissances :

- « *Socialization* » : le partage d'expériences entre individus se fait par initiation ou imitation. La connaissance tacite détenue par une personne transite vers une autre personne ;
- *« Externalization »* : la connaissance tacite est transformée en concepts explicites grâce à l'écriture, notamment par la formalisation du fonctionnement de l'organisation ;
- *« Combination »* : les connaissances explicites sont transformées en connaissances explicites par le recours à des bases documentaires, à l'intranet ;
- *« Internalization »* : la transformation des connaissances explicites en connaissances tacites se fait par apprentissage de l'action (« *learning by doing* »).

Nous pouvons également citer le modèle de gestion des connaissances d'Hedlund apparu en 1994 mais qui n'a pas la même renommée que le précédent :

- Articulation : transformation de la connaissance tacite en connaissance explicite ;
- Internalisation : la connaissance articulée devient tacite grâce aux routines organisationnelles ;
- Extension : les connaissances individuelles se transforment en connaissances organisationnelles ;
- Appropriation : l'organisation enseigne aux nouveaux employés.

Ces deux modèles font référence au concept d'apprentissage. L'apprentissage organisationnel est le processus cognitif « *par lequel les membres d'une organisation détectent des erreurs et les corrigent en modifiant leur théorie d'action* » (Argyris et Schön, 1978). Selon Nonaka et Takeuchi, il se retrouve principalement dans la phase d'*internalization*. Il est cependant essentiel de transformer la connaissance tacite en connaissance explicite afin de réduire la dépendance de l'organisation envers ses collaborateurs, pour qui tout départ entraînerait une perte d'informations. Quatre formes d'apprentissage en tant que processus existent. L'apprentissage comme processus d'adaptation (Cyert et March, 1963) suppose que le comportement de l'organisation est modifié suite aux réponses de l'environnement aux actions organisationnelles. L'apprentissage en tant que processus d'imitation consiste à acquérir des savoirs issus de l'entourage, par observation et imitation (apprentissage vicariant de Bandura, 1963) ou par amélioration du comportement suite à l'observation (facilitation sociale). Ces deux types d'apprentissage se confortent dans l'apprentissage en boucle simple d'Argyris et Schön (1978) : lorsqu'une erreur est détectée, elle est corrigée, sans qu'on remette en cause pour autant la façon de mener les activités. L'apprentissage comme processus d'expérimentation consiste selon Miner et Mezias (1996) à apprendre par une observation rigoureuse et par une expérimentation active. Quant à l'apprentissage comme processus d'expérimentation, il se définit par une modification permanente des cadres collectifs d'action. Ces deux derniers types d'apprentissage sont des apprentissages en boucle double (Argyris et Schön, 1978) notamment le second auquel on peut rattacher les travaux d'Argyris et Schön. L'organisation

modifie les réponses apportées et ses comportements après la détection d'une erreur. Il s'agit d'une remise en cause permanente. L'apprentissage organisationnel est appréhendé comme « *un ajustement du comportement de l'organisation en réponse aux modifications de l'environnement, comme une transformation du corpus de connaissances organisationnelles ou comme une interaction entre individus au sein de l'organisation* » (Leroy, 1998). Appliqué à l'entreprise, Tarondeau (1998) distingue quatre niveaux d'apprentissage :

- Niveau zéro : c'est la réception de l'information. A une situation correspond une seule et unique réponse, sans que cela nécessite une réflexion quelconque ;
- Niveau 1 : l'ensemble des réponses de la firme est inchangé, mais la réponse choisie à l'évènement est modifiée ;
- Niveau 2 : l'étendue des réponses possibles est plus importante ;
- Niveau 3 : modification des croyances guidant les choix parmi les réponses alternatives.

Les phénomènes d'apprentissage sont d'autant plus importants qu'ils peuvent être à l'origine de la détermination de la stratégie. C'est désormais dans la capacité de changer de position avant les concurrents, c'est-à-dire l'apprentissage organisationnel que réside le seul et dernier avantage concurrentiel réel (De Geus, 1988). L'organisation va donc devoir encourager et faciliter les échanges d'informations, à l'origine de l'apprentissage organisationnel, ce en quoi le contrôle de gestion peut l'aider : « *Les individus devraient comprendre qu'ils ne sont pas en rivalité avec leurs collègues de travail mais en compétition avec les concurrents qui agissent sur le même secteur d'activité* » (Boutelitane et Boder, 2005). L'entreprise doit favoriser une culture de partage pour favoriser le management des connaissances (Perrin, 2006). La connaissance confère à son détenteur une forme de pouvoir, c'est pourquoi le transfert de connaissance peut s'avérer difficile dans le sens où il s'apparente à une perte de pouvoir. On voit donc déjà le lien que va entretenir le contrôle de gestion avec ces phénomènes d'apprentissage dans le sens où le système de pilotage est un des moyens de détection des erreurs ou écarts mais va également être source d'apprentissage. C'est aux relations entre contrôle de gestion et apprentissage que nous allons à présent nous intéresser.

Contrôle de gestion et apprentissage

Le lien entre contrôle de gestion et apprentissage est reconnu dans la littérature (Maître, 1984, Lauzel et Teller, 1992, Simons, 1995, Burlaud et Simon, 1997, Lorino, 1995, Macintosh, 1994). Les deux types de contrôle de gestion présentés par Simons que nous avons évoqué dans ce chapitre (contractualiste et conventionnaliste) présentent tous deux un lien avec les phénomènes d'apprentissage, même si le contrôle de gestion de type conventionnaliste a bien entendu un rapport plus direct et fort avec l'apprentissage. Nous allons donc à présent nous intéresser au lien entre la gestion des connaissances et le contrôle de gestion.

Benavent et de la Villarmois (2000) montrent le lien pouvant exister entre les connaissances et le contrôle de gestion, notamment à travers la notion d'apprentissage. Le contrôle est une source d'apprentissage en ce qu'il est un moyen de diffusion des connaissances et est en partie à l'origine des routines organisationnelles. Il peut également être mobilisateur de connaissance dans le sens où les normes utilisées sont le fruit d'un long apprentissage et constituent la mémoire organisationnelle. Il peut enfin être appréhendé comme un inhibiteur de connaissances en s'apparentant à de l'autorité et des normes à respecter. Pour Lorino (1995), le contrôle lorsqu'il ne se cantonne plus à son rôle de maintien d'un conformisme, devient un élément clé du processus d'apprentissage organisationnel, il le définit d'ailleurs comme « *la gestion collective d'un système de représentation qui favorise une dynamique d'apprentissage organisationnel* ». Le contrôle de gestion, en ce qu'il revendique la mise en place de règles et de procédures reposant sur les connaissances individuelles, favorise le passage de connaissances tacites en explicites (Burlaud et *al*., 2004). Simons (1990) lui-même relève la dimension apprentissage nécessaire au contrôle : « *Ouvrir la signification de système de contrôle vers une notion élargie de guidance plus que de coercition, d'apprentissage autant que de contrainte* ». Par ailleurs, même si le rôle principal alloué au contrôle de gestion est la détection des écarts par rapport à une norme, le lien avec les phénomènes d'apprentissage est reconnu : « *Exercer un contrôle tout en favorisant l'apprentissage* » (Mintzberg, 1999). On peut alors se conforter dans deux types d'apprentissage (Senge, 1990 ; Argyris et Schön 2002) :

- L'apprentissage en boucle simple : l'écart par rapport à la situation initialement prévue est détecté mais sans que les mesures appropriées soient réellement

prises : il s'agit d'un changement adaptatif dans le sens où aucun changement réellement important, de type changement de valeur, n'intervient. On a un contrôle de type diagnostic : on est uniquement dans une problématique de pilotage des ressources et des compétences (Lehman-Ortega et Naro, 2008) ;

- L'apprentissage en boucle double : les critères et objectifs de performance sont revus, on est là dans un changement génératif. Il s'agit alors de piloter les capacités dynamiques dans un contrôle de type interactif (Lehman-Ortega et Naro, 2008).

L'objectif de la post évaluation présente dans un système de contrôle de gestion est d'*« engendrer un apprentissage en vue de ne pas répéter les erreurs constatées et de capitaliser les points forts (économie, efficience, efficacité)»* (Bouquin, 1997). Dans ce cas de figure, le contrôleur de gestion devient un animateur du processus d'apprentissage qui produit et diffuse de l'information (Besson et Bouquin, 1991). Durand (2008) présente le rôle pédagogique que peut avoir le contrôleur de gestion : il est à la fois coordinateur et formateur en agissant au niveau technique (Bouquin, 2006) et au niveau sociologique et pédagogique (formation et sensibilisation) (Lorino, 1995). Pour Burlaud et *al*. (2004), le contrôle de gestion a comme objectif un management plus efficace par la conduite de changement dans l'organisation : il est de ce fait considéré comme vecteur d'apprentissage. Kloot (1997) établit un parallèle fort intéressant entre le système de contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel, que nous reprenons dans le tableau qui suit.

Tableau 3 : Vision cognitive du processus de contrôle de gestion

Les caractéristiques d'un système de contrôle de gestion	***Eléments de l'apprentissage organisationnel***
Système de planification	Acquisition de connaissances
Contrôle interne : routines, procédures	Acquisition de connaissances, distribution de l'information et interprétation, mémoire organisationnelle
Mesure et évaluation de la performance financière : reporting comptable et budgétaire, ratios financiers	Acquisition de connaissances, distribution de l'information et interprétation, mémoire organisationnelle
Mesure de la performance non financière	Acquisition de connaissances
Flux d'information horizontale et ascendante	Distribution de l'information
Participation dans la prise de décision	Acquisition de connaissances, distribution de l'information et interprétation

extrait de Bollecker (2000) reprenant Kloot (1997)

Nous voyons ici le lien entre contrôle de gestion et apprentissage, par rapport aux caractéristiques du contrôle de gestion et aux éléments instaurés. L'acquisition de connaissances est inhérente au système de contrôle de gestion et les dispositifs de gestion de type contrôle interne, évaluation de la performance, transmission d'informations et prises de décision participatives favorisent la distribution de l'information et l'interprétation, éléments clés de l'apprentissage organisationnel. Nous ne sommes pas persuadés que tous les éléments du contrôle de gestion participent forcément aux phénomènes d'apprentissage comme le présente Kloot (1997) mais nous rejoignons ses idées notamment sur les phénomènes de distribution de l'information, sur le fait que le contrôle interne participe aux éléments d'apprentissage de distribution de l'information et de constitution de la mémoire organisationnelle, et que les systèmes de planification, la mesure de la performance non financière et la participation à la prise de décision favorisent l'acquisition de connaissance. La démonstration du lien entre les caractéristiques d'un système de contrôle de gestion et l'interprétation n'est pas suffisante.

Le tableau suivant adapté de Langevin (1999) par Poincelot et Wegmann (2004) recense les principaux points de divergence entre les approches contractuelles et cognitives du contrôle. Nous considèrerons que les approches contractuelles consistent en une vision classique de la firme avec des acteurs rationnels, une vision instrumentale du changement, et un contrôle de type diagnostic basé sur la mise en place de normes et la surveillance. Nous opposons clairement cette vision à la deuxième approche, de type cognitive, que nous privilégions. Elle place l'acteur et ses connaissances au centre des réflexions, privilégie un changement participatif et la mise en place d'un contrôle de type interactif entretenant un lien fort avec les phénomènes d'apprentissage.

Tableau 4 : Courants théoriques et modes de contrôle
(repris de Poincelot et Wegmann, 2004)

	Approches contractuelles	Approches cognitives
Problème nécessitant l'existence d'un contrôle	Opportunisme des acteurs	Incertitude sur les comportements des acteurs
Finalités du contrôle	Incitation au respect des contrats	Coordination et aide à la décision
Apparition du contrôle	Imposé	Emergent
Exercice du contrôle	Hiérarchique	Auto- contrôle
Rôle du contrôleur	Décliner la stratégie, assurer la cohérence interne, mesurer les performances et attribuer les rétributions	Formaliser et influencer les comportements, favoriser la communication et l'apprentissage
Intervention du contrôle par rapport aux décisions des acteurs	A posteriori	A priori
Circulation de l'information	Verticale	Transversale

Nous poursuivons ce tableau en le complétant par le type d'implantation, de contrôle et de modes de coordination qui nous semblent se rattacher aux différentes approches. Toutefois, la distinction entre contrôle diagnostic et interactif paraît trop nette, dans le sens où l'implantation d'un contrôle de type ambidextre centré à la fois sur l'exploitation et l'exploration peut être intéressante.

Tableau 5 : Compléments sur les courants théoriques et les modes de contrôle

	Approches contractuelles	Approches cognitives
Type d'implantation	Top down	Participative
Type de contrôle	Diagnostic	Interactif
Modes de coordination	Contrôle	Contrôle, auquel peut s'ajouter la confiance
Place accordée aux connaissances	Faible	Forte, apprentissage au cours de la démarche

Les approches cognitives placent l'acteur au centre de la démarche d'implémentation du contrôle de gestion : on s'intéresse bien à la dimension humaine du contrôle de gestion. Le lien entre contrôle de gestion et apprentissage est largement reconnu dans la littérature : les systèmes de contrôle de gestion participent à un apprentissage collectif. Le processus

d'introduction du contrôle de gestion trouve ainsi sa place dans une approche cognitive au travers de trois éléments :

- Le rôle des outils dans la gestion des connaissances (phénomène d'apprentissage : les outils pour apprendre : explicitation des savoirs actuels) ;
- La place des représentations dans l'instrumentation de l'organisation (l'appropriation des outils participe d'une convention partagée) ;
- Rôle des connaissances dans l'instrumentation (apprendre à se servir des outils : le processus d'introduction du contrôle de gestion s'appuie donc sur des dispositifs cognitifs relevant du transfert de connaissances).

La problématique qui guide notre réflexion est la suivante : Quel est le processus d'implémentation du contrôle de gestion en tant que passage de leviers informels de contrôle organisationnel à système formel de contrôle global. Elle se décline en trois questions de recherche :

- Pourquoi introduire un contrôle de gestion ? (dimension stratégique) ;
- Quel système de contrôle de gestion introduire ? (Quoi ? approche instrumentale versus humaine) ;
- Comment implanter le contrôle de gestion ? (dimension socio cognitive).

On peut s'attendre à ce que l'implémentation du contrôle de gestion se fasse au cours d'un processus d'apprentissage fondateur (établissant les bases de fonctionnement de l'entreprise), structurant (permettant de formaliser le fonctionnement de l'entreprise) et collectif (associant tous les acteurs) plaçant les connaissances au cœur de la démarche.

Pour favoriser l'appropriation du système de contrôle de gestion, on s'oriente vers une approche sociocognitive, dans laquelle le lien entre acteurs et contrôle de gestion se situe à deux niveaux : comportemental, par le rôle des dispositifs de contrôle de gestion et cognitif, à travers les phénomènes d'apprentissage.

Nous allons poursuivre notre travail sur l'implémentation du contrôle de gestion par une étude empirique. Le chapitre suivant présente la méthodologie de recherche qui a été retenue, en ce qu'elle permet d'étudier l'introduction du contrôle de gestion en tant que processus, et le rôle du système de pilotage dans la formalisation du fonctionnement de l'organisation.

CHAPITRE 2.

LA METHODOLOGIE :

UNE RECHERCHE ACTION

Pour analyser le processus de formalisation du fonctionnement de l'entreprise et l'introduction du contrôle de gestion, nous nous orientons vers une approche qualitative, longitudinale, laissant une forte place au terrain. C'est une recherche action dont les modalités sont ici présentées.

1. Fondements méthodologiques et pratiques de la recherche de terrain

S'agissant d'une recherche de terrain, nous allons voir les conditions dans lesquelles le chercheur s'immerge et les objectifs qu'il poursuit.

1.1. Le positionnement du chercheur

Approche quantitative *versus* qualitative

Dans les méthodologies de recherche on distingue deux approches : les approches qualitatives permettant la compréhension en profondeur d'éléments dans leur contexte et les approches quantitatives visant, à partir d'un échantillon et de traitements statistiques la généralisation de lois de comportement à une population entière. L'orientation de la recherche dans une approche qualitative est de construire (*versus* tester dans une approche quantitative), le type de validité recherchée est interne (*versus* externe), et la priorité est accordée à la qualité des liens de causalité entre les variables (*versus* la généralisation des résultats) (Ben Letaifa, 2006). Dans l'approche quantitative, la taille élevée de l'échantillon d'étude et les outils statistiques, à défaut d'une connaissance fine et approfondie des cas étudiés, permettent une généralisation. L'objectif de la recherche quantitative est de mesurer, grâce à des procédures techniques codifiées et fixes (Hlady – Rispal, 2002). Contrairement à cette approche, la recherche qualitative voit le chercheur s'immerger dans son objet d'étude : il y acquiert alors une connaissance précise du cas étudié mais la généralisation devient plus compliquée.

Cette recherche privilégie une approche qualitative. Comme nous avons pu le voir dans le chapitre 1, nous nous situons dans une approche dynamique puisque nous étudions le processus d'introduction du contrôle de gestion, au moment où les leviers informels de contrôle organisationnel montrent leurs limites. Il semblait difficile d'étudier l'introduction du contrôle de gestion, phénomène long, par l'administration de questionnaires auprès de contrôleurs de gestion, de directeurs administratifs et financiers ou de dirigeants ayant conduit, assisté ou dirigé une telle démarche. La conduite d'entretiens ne nous aurait par ailleurs pas informés sur les réactions des acteurs directs lors de la mise en place d'outils de gestion : on aurait plutôt recueilli les perceptions des salariés sur le contrôle de gestion de l'entreprise, sans pouvoir réellement analyser la dynamique des comportements face à l'émergence d'un contrôle de gestion. Il nous aurait été par ailleurs difficile de définir de manière précise la période à laquelle nous nous intéressons puisque l'introduction du contrôle de gestion est un processus qui peut s'étaler dans le temps. Nous nous serions heurtés à une perte d'informations due à l'imprécision de la mémoire - parfois sélective - des acteurs avec le passage du temps. Nous aurions par ailleurs basé notre étude sur des éléments déclaratoires, sans avoir la possibilité de vérifier les propos de nos interlocuteurs. Nous n'aurions eu en effet accès qu'à la perception des acteurs sans qu'il nous soit possible de vérifier leurs ressentis au moment où les événements relatés sont apparus. Il ne nous paraissait donc pas opportun d'étudier un phénomène sans l'avoir analysé en profondeur afin d'en avoir une connaissance fine. L'introduction du contrôle de gestion est un phénomène complexe qui devra être considéré de façon dynamique et l'insertion en entreprise de la doctorante pendant une période longue apparaît le moyen privilégié d'étudier ce processus : « *l'approche qualitative accroît l'aptitude du chercheur à décrire un système social complexe* » (Thiétart, 1999). Généraliser un comportement à partir d'un traitement statistique lourd sans chercher à le comprendre en profondeur nous semblait inadéquat : « *Les quantitativistes négligent la complexité inhérente aux phénomènes de gestion au profit de la recherche de régularités* ». (Curchod, 2003).

Selon Moscovici et Buschini (2003), trois postulats fondamentaux doivent être respectés dans toute recherche qualitative : elle doit être holistique et globale (les faits étudiés étant complexes), rechercher la naturalité (les phénomènes doivent se dérouler spontanément) et saisir un monde en transformation dans une vision dynamique (ce qui favorise la découverte de phénomènes émergents). Notre recherche qualitative respectera ces trois postulats.

Une approche qualitative : l'étude de cas

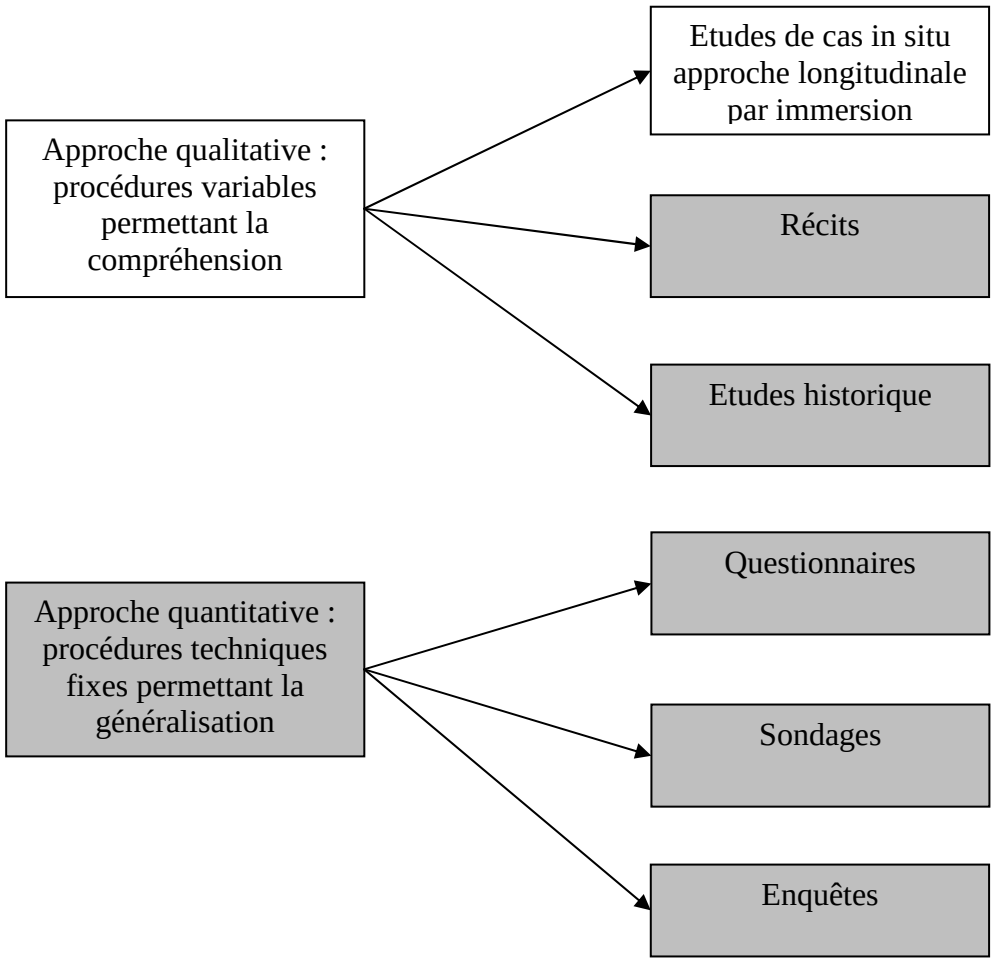
Dans le cadre d'une recherche qualitative, nous pouvons nous situer dans une approche visant à recueillir à partir de récits ou d'entretiens les expériences vécues par des acteurs dans le contexte étudié. Cependant, dans notre cas, il apparaît évident que la l'implémentation du contrôle de gestion est un processus long dont l'étude nécessite une approche dynamique. Il nous a donc fallu choisir une méthode d'accès aux données qui nous permettrait de suivre l'évolution de l'entreprise dans la formalisation et l'instrumentation de son fonctionnement : « *Ce n'est pas la méthode d'investigation qui guide le problème mais l'inverse* » (Hlady – Rispal, 2002). Consciente qu'aucune recherche ne peut atteindre à la fois la parcimonie, la généralisabilité et la précision en même temps (Langley, 1999), nous avons choisi l'approche la plus adéquate à notre sujet de recherche. Il s'agit d'une étude de cas au sens de Yin (1989) dans une démarche de type exploratoire : « *L'étude de cas est une recherche empirique qui étudie un phénomène contemporain dans un contexte réel, lorsque les frontières entre le phénomène et le contexte n'apparaissent pas clairement et dans lequel on mobilise des sources empiriques multiples* ». La qualité de l'étude de cas réside dans la connaissance par des séjours prolongés de la culture décrite et du langage utilisé (Campbell, 1975). Pour Znaniecki (1934), l'étude de cas en profondeur offre la possibilité de découvrir des hypothèses avec un degré de certitude plus élevé que les hypothèses issues d'une méthode statistique. Elle repose également sur la capacité à rendre compte d'un phénomène longitudinal étudié en profondeur. L'importance de rapprocher la recherche académique de l'entreprise est reconnue : « *Many of the techniques advocated by the text books writers are not widely used in practice. Furthermore, techniques such as absorption costs which are criticized in textbooks are widely used in practice* » (Ryans, Scapens et Theobald, 1992).

Nous avons ainsi privilégié une immersion en profondeur et en durée dans l'organisation étudiée puisque l'étude de cas est adaptée « *lorsque se pose une question du type comment ou pourquoi à propos d'un ensemble contemporain d'évènements sur lesquels le chercheur a peu ou pas de contrôle* » (Yin, 1989). L'étude de cas n'est donc pas un choix méthodologique mais le choix d'un objet à étudier (Stake, 1994) : c'est parce qu'on analyse un phénomène peu étudié par la littérature – la formalisation et l'instrumentation de la gestion interne – qu'il devient nécessaire d'examiner avec précision cet objet d'étude. L'étude de cas offre également de nombreux avantages, liés à ses caractéristiques propres. Elle permet de suivre un phénomène en étudiant sur le terrain, son évolution dans le temps. Elle permet de

prendre en considération la composante temporelle, les aspects processuels et est liée à un contexte particulier : il s'agit d'une recherche dynamique qui évolue pour s'adapter aux particularités du terrain (Coutelle, 2005). « *L'étude de cas approfondie et longitudinale constitue une voie d'accès au réel pour rendre compte des dynamiques complexes qui produisent et transforment les organisations* » d'après De la Ville (2000). L'étude de cas est considérée comme une étude de sites au sens de Albarello (2003) : « *Une étude de sites étudie des phénomènes dans un petit groupe ou dans un service, un département, une organisation ou une communauté* ». La recherche *in situ* apparaît par ailleurs la plus appropriée si l'objectif de la recherche est de décrire des « *pratiques de gestion* » au sens de Dumez (1988).

Dans le cadre de l'approche qualitative, nous avons donc opté pour une étude de cas, avec une approche longitudinale par immersion, comme le montre le schéma qui suit. Le recours à une seule étude de cas (cas unique) est préconisé dans trois situations spécifiques (Yin, 1990) : pour tester une théorie (avec l'objectif de la confirmer, de la réfuter ou de la compléter), pour révéler un phénomène non rare mais auquel la communauté scientifique a difficilement accès ou encore si le cas étudié est rare ou unique. Dans notre cas, il s'agira d'une monographie visant à informer la communauté scientifique d'un phénomène non rare mais sur lequel on a encore peu de connaissance mais l'aspect test n'est pas absent comme on le verra plus loin.

Figure 2 : Les méthodologies possibles dans les deux approches



Positionnement épistémologique

Bien que le chercheur soit immergé en entreprise, notre positionnement épistémologique de la recherche est positiviste. Nous nous réfèrerons donc au cours de notre travail aux cinq principes de l'épistémologie positiviste de Le Moigne (1990) :

- Principe ontologique : une proposition qui décrit effectivement la réalité peut être considérée comme vraie ;
- Principe de l'univers câblé : le but de la science est de découvrir la vérité derrière ce qui est observé ;
- Principe d'objectivité : l'observation de l'objet réel par l'observant ne modifie ni l'objet ni l'observant ;

- Principe de naturalité de la logique : tout ce qui est découvert par la logique naturelle est vrai ;
- Principe de moindre action ou de l'optimum unique : entre deux théories, la plus simple sera la plus scientifique.

Nous cherchons en effet à comprendre la réalité d'après les faits qui s'y produisent : *« Traiter les faits sociaux comme des choses* » (Durkheim, 2007). Cependant, nous sommes conscients que certains éléments viendront atténuer le positionnement affiché : de par la méthodologie retenue dans le travail doctoral, le chercheur ne pourra totalement être indépendant de son objet de recherche : « S*i un intervenant-chercheur, sur un terrain, pense être en position de neutralité, il est le seul à le croire.* » (Girin, 1975). Par ailleurs, la logique hypothético déductive souvent privilégiée par les positivistes ne se prête pas aux démarches terrain pour lesquelles la problématique émerge de la confrontation du chercheur avec son objet de recherche. Comme nous le verrons plus loin, nous avons donc privilégié des allers et retours entre la théorie et le terrain, alternant abduction, déduction et induction. C'est pourquoi nous optons pour une restitution chronologique du travail de terrain constituant une partie de notre travail doctoral afin de coller à l'approche dynamique mise en place par l'émergence progressive des questions de recherche. Il n'existe de toute façon pas, selon Depelteau (2000), d'objectivité parfaite en sciences humaines. Nous mettrons en œuvre au cours de la démarche la « *neutralité axiologique* » de Weber (1919), en émettant des jugements de faits mais aucun jugement de valeur. Cependant, l'auteur rappelle qu'un tel principe est difficile à mettre en œuvre puisque les faits dépendent eux-mêmes de l'observateur et de sa personnalité. Par ailleurs, nous prendrons en compte les spécificités des faits sociaux énoncés par Grawitz (2001) : le fait social est unique, historique et conduit à des actes sociaux et des pratiques sociales. Face à ces caractéristiques, il semble difficile d'avoir une recherche réellement reproductible à l'identique, une des conditions propres aux recherches positivistes. Le fait de privilégier une étude de cas par une immersion en entreprise nous éloigne des recherches à caractère positiviste. Dans notre cas, bien que le chercheur soit immergé en entreprise pour y analyser l'introduction du contrôle de gestion, le positionnement épistémologique de la recherche est certes positiviste mais « *modéré* » ou « *aménagé* » car nous sommes conscients des jeux d'acteurs intervenant dans ce type de recherche : « *Nous pensons que les phénomènes sociaux existent non seulement dans les esprits mais aussi dans le monde réel et qu'on peut découvrir entre eux quelques relations légitimes raisonnablement stables* » (Huberman et Miles, 1991).

La méthodologie mise en place est de type qualitatif, et nous optons pour une étude de cas *in situ*. Le positionnement méthodologique est de type « positif aménagé ».

1.2. Les objectifs et les conditions de réalisation de la recherche

Une approche terrain à visée transformative

Dans le cadre d'une immersion prolongée en entreprise, plusieurs possibilités s'offrent au chercheur. Les recherches appliquées offrant une large place au terrain peuvent en effet être de plusieurs natures, avec des objectifs différents.

David (2000) fournit un cadre intégrateur pour quatre démarches de recherche en sciences de gestion, selon leurs objectifs et leurs démarches. La conception « en chambre » de modèles et outils de gestion (élaborer des outils de gestion potentiels, des modèles possibles de fonctionnement sans lien direct avec le terrain) et l'observation participante ou non (élaborer un modèle descriptif du fonctionnement du système étudié) ont comme objectif une construction mentale de la réalité. La recherche action (aider à transformer le système à partir de sa propre réflexion sur lui-même dans une optique participative) et la recherche intervention (aider sur le terrain à concevoir et à mettre en place des modèles et outils de gestion adéquats, à partir d'un projet de transformation plus ou moins complètement défini) ont quant à elles comme objet une construction concrète de la réalité. Dans le cas de la recherche action, le chercheur intervient une fois que le projet de changement de l'organisation est défini tandis qu'au cours de la recherche intervention, le projet de transformation se construit au fur et à mesure de l'intervention du chercheur.

Girin (1981) recense quant à lui trois méthodes d'accès aux données : la méthode objectivante a priori (le chercheur n'interfère pas dans la vie de l'organisation), la méthode de l'observation participante (le chercheur se fait recruter au sein de l'organisation sans avouer son statut réel) et la méthode interactive à visée transformative (encore appelée recherche action et présentée par Savall (1989) comme une méthode permettant d'améliorer le fonctionnement des organisations dans lesquelles il intervient non seulement par une action directe mais aussi par la production de concepts, outils et méthodes)

A ce stade de la recherche, seule la recherche intervention pouvait être employée. La demande de l'organisation reposait en effet sur la mise en place d'un système de pilotage : l'intervention en entreprise allait donc nécessairement influencer son fonctionnement et il n'était ainsi pas possible d'utiliser la méthode objectivante a priori. Le choix de cette première méthodologie est venu tout naturellement : le doctorant a été recruté sous convention CIFRE[4] par l'entreprise en tant qu'assistante du directeur administratif et financier. Deux missions principales lui ont été confiées : formaliser le fonctionnement de l'entreprise et collaborer à la mise en place d'un contrôle de gestion dans une volonté de créer un système de pilotage global et cohérent : « *Un processus de recherche intervention constitue le mode privilégié d'observation de phénomènes de fond* » Hlady-Rispal (2002). La méthode d'observation participante ne paraissait pas justifiée dans ces conditions, et le cœur de la thèse devait reposer sur les modifications apportées au sein de l'entreprise.

Trois courants de recherche en tant qu'action sur le terrain visant à apporter des modifications dans le fonctionnement d'une organisation existent :

- La recherche action au sens de Lewin (1946) : recherche comparant les conditions et les effets des différentes formes d'action sociale et conduisant à l'action sociale ;
- L'*action science* au sens d'Argyris : produire de la connaissance à la fois sur le système social et sur l'intervention ;
- La recherche ingénierique : « *le chercheur-ingénieur conçoit l'outil support de sa recherche, le construit et agit à la fois comme animateur et évaluateur de sa mise en œuvre dans les organisations, contribuant ce faisant à l'émergence de représentations et de connaissances scientifiques nouvelles* » (Chanal, Lesca et Martinet, 1997) ou recherche intervention : aider sur le terrain à concevoir et à mettre en place des modèles et outils de gestion adéquats à partir d'un projet de transformation plus ou moins complètement défini (David, 2000).

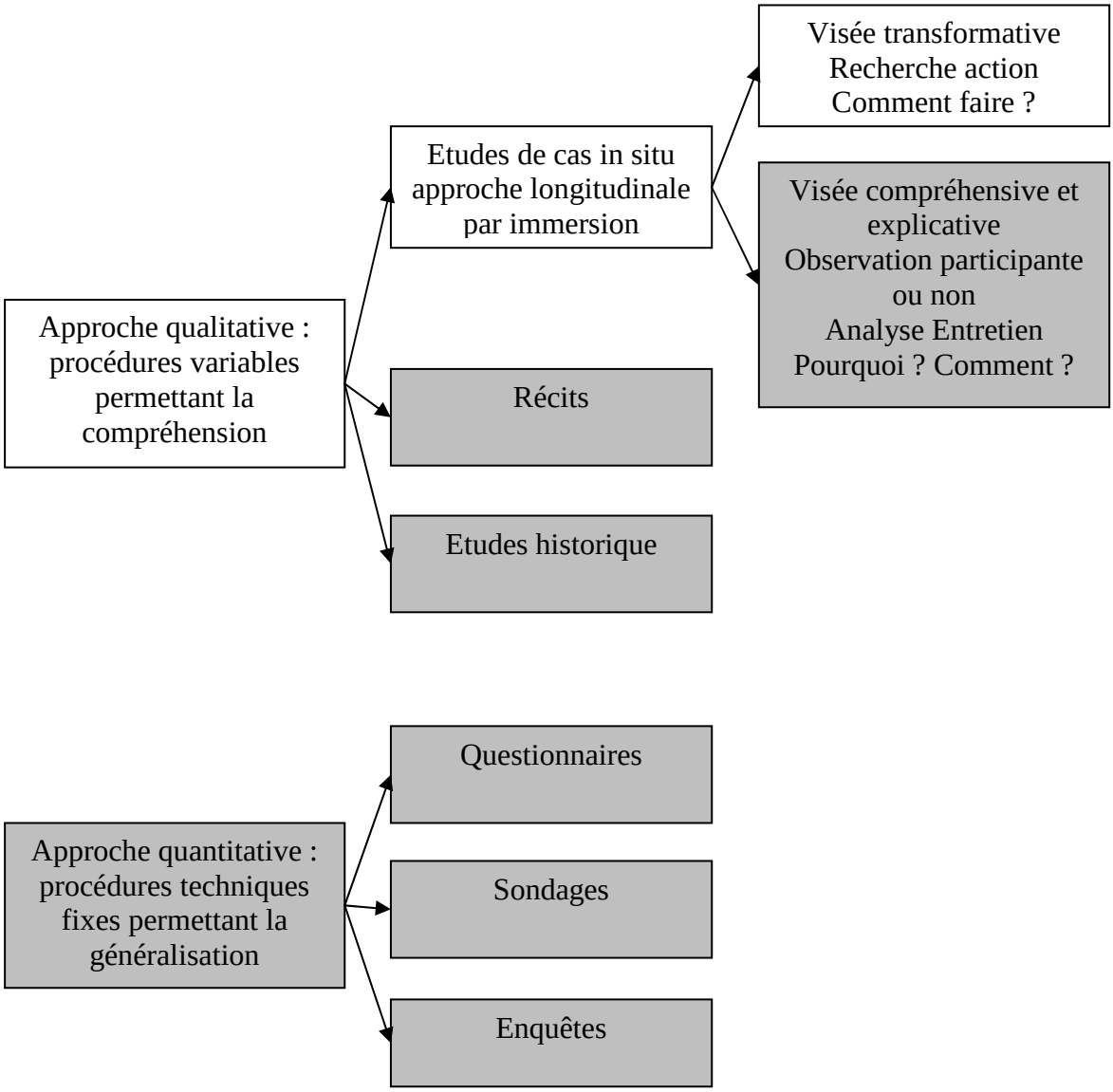
Au cours de notre recherche, nous regrouperons ces types de méthodologies sous le terme de recherche action, indépendamment de leurs particularités, comme l'ont précédemment fait Reason et Bradburry (2001) notamment : *« Nous avons choisi le terme*

[4] Le contrat CIFRE signé par l'entreprise, la doctorante et le directeur de thèse est inséré en annexe 1

recherche action pour décrire la famille entière des approches de la recherche qui sont participatives, enracinées dans l'expérience et orientées vers l'action ». La méthodologie employée sera à présent considérée comme une recherche conduite avec la volonté d'apporter des modifications dans l'organisation étudiée associant les acteurs et permettant de générer des connaissances scientifiquement valorisables. Le terrain de recherche sera considéré comme un lieu d'« *ingénierie* » (David, 2000). Même si un objectif de la démarche est d'apporter une réponse concrète aux problèmes rencontrés par l'entreprise, la valeur académique du travail ne sera pas fondée sur la capacité du chercheur à produire une solution aux problèmes managériaux mais plutôt sur sa capacité à générer des connaissances exploitables scientifiquement.

L'approche qualitative peut répondre à deux objectifs. Dans notre cas, nous nous orientons vers la construction d'outils, dans une approche de type recherche action.

Figure 3 : Deux visées possibles dans le cadre d'une approche qualitative



Caractéristiques d'une démarche de terrain

Toute méthode à visée transformative de l'environnement dans lequel le chercheur s'immerge regroupe quatre caractéristiques principales selon Girin (1986) : les données sont directement tirées du terrain, en tant que données primaires, le travail de terrain s'ajuste aux évènements intervenants en entreprise, les acteurs du terrain (« autochtones ») doivent être impliqués dans la démarche et les chercheurs conduisent eux-mêmes l'investigation. David (2000) recense trois principes de la recherche intervention au sens général du terme :

investigation prospective (en concevant et accompagnant des projets de transformation, contrairement à une analyse statique d'entretiens semi directifs avec un guide d'entretien unique), conception et mise en œuvre d'outils de gestion et d'organisation adéquats par rapport à la problématique gestionnaire retenue et libre circulation entre les niveaux théoriques (par un raisonnement récursif abduction / déduction / induction). L'analyse de la littérature nous permet de définir une méthodologie et un cadre conceptuel provisoires (déduction) puis la récolte des données nous permet d'entrer dans une phase de conceptualisation (induction). On est donc dans une recherche avec une « stratégie hybride » (Weingart, 1997) caractérisée par des allers-retours entre conceptualisation (induction) et observation (déduction) dans une démarche abductive où la problématique est ajustée au terrain (Koenig, 1993). A l'origine, le travail doctoral présente ses caractéristiques et a donc une portée transformative.

La recherche action ne peut donc exister que s'il existe une volonté d'apporter des changements à la situation initiale, en collaboration avec les acteurs de l'entreprise, et accompagnée d'un dispositif permettant de produire de la connaissance scientifique. Les changements devront bien entendu être étudiés par rapport à la démarche utilisée et aux outils instaurés mais une place égale devra être occupée par l'analyse des représentations des acteurs dans le processus de changement auquel ils appartiennent (Berthon, 2000). Notre recherche, dans sa phase initiale, a une visée opératoire : apporter des changements concrets dans l'entreprise d'accueil, initiés par la direction, en favorisant l'implication des acteurs puis voir quelles en sont les conséquences sur le fonctionnement de l'entreprise par le rejet ou l'adoption par les salariés et la direction des éléments instaurés.

Selon Rapoport (1973), le chercheur doit être conscient au cours de son intervention dans une organisation des trois dilemmes auquel il sera confronté : le dilemme d'objectif (face aux évènements imprévus intervenant dans l'entreprise, le chercheur devra faire preuve de ténacité, d'ingéniosité et de persuasion), le dilemme éthique (le chercheur devra apprendre à concilier le monde de la recherche et celui de l'entreprise, dont les exigences sont parfois éloignées) et le dilemme d'initiative (le chercheur pourra faire évoluer les objectif initiaux de l'intervention par rapport au diagnostic réalisé de la situation). Comme nous avons pu le remarquer lors de notre intervention dans l'entreprise d'accueil, la définition de la problématique et des questions de recherche doit émerger du terrain et peut de ce fait subir de profondes modifications au cours de l'intervention qui peuvent par moment déstabiliser le

travail du chercheur et surtout retarder l'avancement de l'étude. Nous verrons plus loin dans le travail de recherche que nous avons été confrontés à ces dilemmes.

Le premier type de méthodologie retenu dans le travail de thèse sera donc la recherche intervention. En effet, pour des raisons qui seront précisées ultérieurement, deux méthodologies d'accès au terrain seront déployées successivement dans le travail doctoral. L'intervention répondait donc à un besoin de l'entreprise auquel le doctorant, de par sa formation universitaire et son expérience professionnelle (par le biais de stages réalisés au cours de son parcours universitaire) pouvaient répondre, encadré par le directeur administratif et financier. Afin de procéder à cette étude de cas, et bénéficier d'une immersion prolongée en entreprise, le chercheur réalise sa thèse dans le cadre d'une bourse CIFRE. On aura donc au sein de l'entreprise le statut de « *chercheur-acteur* » (Lallé, 2002).

Une recherche action par le biais d'une bourse CIFRE

La thèse se situe dans une approche dynamique qui justifie la démarche diachronique mise en place à travers la bourse CIFRE[5]. « *Les conventions CIFRE associent autour d'un projet de recherche qui conduira à une soutenance de thèse de doctorat trois partenaires : une entreprise, un jeune diplômé et un laboratoire. Elles s'adressent aux entreprises qui s'engagent à confier à un jeune diplômé (bac + 5) un travail de recherche en liaison directe avec un laboratoire extérieur. Ce dispositif a vocation à contribuer au processus d'innovation des entreprises françaises et à leur compétitivité. Il favorise les échanges entre les laboratoires de recherche publique et les entreprises privées, grandes ou petites* » (ANRT, 2007). Dans le cadre du travail doctoral, opter pour une recherche appliquée offre la possibilité de disposer d'une réelle expérience de terrain, en entreprise. Ceci pourra alors être considérée comme une valeur ajoutée pour le futur enseignant-chercheur, valorisable dans le milieu universitaire tant pour la recherche que pour l'enseignement :

« *Comment concevoir que des recherches doctorales en Sciences de Gestion soient aussi éloignées des organisations et comment ne pas être inquiet que, de ce fait, de futurs collègues enseignants assurent des formations en management sans jamais avoir eu le*

[5] Les rapports d'état d'avancement de la thèse envoyés à l'Association Nationale de la Recherche Technique (ANRT), chargée entre autre de gérer les CIFRE pour le compte du ministère de la recherche, sont insérés en annexe 3 et 4

moindre contact avec les parties prenantes internes ou externes de l'entreprise ? » (Paturel, 1998 b).

La CIFRE permet de contractualiser les modalités d'accès au terrain et notamment leur durée et fréquence. Trois critères font de la CIFRE un bon choix pour la réalisation de la thèse (Bourcieu, 2000) : la confiance dans le chercheur - à travers une collaboration entre le chercheur et l'entreprise source de données -, les ressources et la condition de durée avec une présence contractuelle dans l'entreprise d'accueil. En effet, la CIFRE amène le doctorant à s'immerger dans deux mondes aux caractéristiques distinctes : la recherche et l'entreprise. Leurs approches différentes (et parfois contradictoires) sont intéressantes pour le doctorant qui devra apprendre à les concilier. La CIFRE permet également de disposer d'un contrat de travail de trois années (à durée déterminée ou indéterminée suivant le choix de l'entreprise) lui assurant à la fois l'accès aux données de l'entreprise et des ressources financières avec un minimum fixé légalement. Par ailleurs, la CIFRE offre au futur docteur trois années d'expérience professionnelle, essentielles pour un futur enseignant chercheur en gestion. La CIFRE apparait comme le mode de financement le plus adéquat au profil de la doctorante qui a suivi un cursus universitaire professionnalisant (IUP Sciences de Gestion). La mise en place d'une CIFRE provient donc d'un choix délibéré de faire une thèse ancrée dans le terrain : il ne s'agit en aucun d'un moyen de financement par défaut puisque dans notre cas personnel, il a été préféré à une allocation de recherche. L'approche longitudinale privilégiée dans le travail doctoral convient donc bien à la CIFRE qui prévoit une intervention en entreprise pendant trois ans. La valeur scientifique d'un travail de ce type réside selon Chanal, Lesca et Martinet (1997) dans l'exploration en profondeur et en durée du phénomène étudié.

Cependant, trois risques sont souvent associés à la réalisation d'une thèse dans le cadre d'une CIFRE, comme le précise Hlady-Rispal (2003) : la sur-assimilation par laquelle le chercheur est influencé par les perceptions et les explications données par les acteurs de l'entreprise, « la langue de bois » développée par les acteurs sur le terrain qui risquent d'offrir une certaine image d'eux-mêmes à l'étranger chercheur (Hlady-Rispal, 2002) et une absorption par les activités de l'entreprise au dépend du travail de recherche pour lequel il ne lui devient plus possible de développer réflexion et formalisation. Cependant, avertie de ces risques, la doctorante a développé des éléments permettant d'éviter ce type d'inconvénients comme précisé ultérieurement.

Le travail en entreprise par le biais de la CIFRE constituait donc la partie empirique de la thèse, dans une démarche de recherche intervention. Les doctorants privilégiant pour leur travail de thèse une approche de terrain par le biais d'une recherche action voient souvent à tort leurs travaux de recherche comparés aux activités de consultants. Pourtant, l'apport d'une démarche de recherche intervention, par rapport à une démarche classique de consultant externe, réside dans l'importance accordée à la valorisation scientifique des données, qui pousse le chercheur à davantage de précautions méthodologiques dans les trois phases d'intervention (Courbon, 1994) :

- Au cours de la phase d'initialisation de la démarche, le chercheur doit disposer d'un projet de recherche initial original et valorisable. C'est notamment le cas dans le cadre d'une CIFRE puisque le chercheur doit savoir vendre son projet de recherche à l'entreprise tout en la convaincant qu'il saura répondre à ses attentes ;
- Dans la phase d'intervention, le chercheur ayant toujours à l'esprit la valorisation scientifique de son travail à travers des publications et communications, s'obligera à conserver une distance essentielle avec l'objet de sa recherche. Au cours du travail doctoral, consciente de l'importance des publications dans la carrière académique, nous avons communiqué sur l'état d'avancement de la thèse au cours de plusieurs journées doctorales organisées pendant des congrès ;
- L'impact de son action sera étudié dans une troisième phase de valorisation de l'intervention. C'est donc cette troisième phase, primordiale dans un travail de recherche, qui offre une valeur ajoutée à l'intervention du chercheur en entreprise. La valorisation de l'intervention passe bien entendu par la rédaction et la soutenance de la thèse, ainsi que par les différentes communications et articles académiques et professionnels ayant trait au sujet de recherche.

La thèse est réalisée dans le cadre d'une bourse CIFRE, permettant une intervention de la doctorante en entreprise sur trois ans, ce qui est mode d'approche du terrain le plus adapté à l'approche dynamique mise en œuvre dans la recherche.

2. Dispositif de recherche mis en œuvre

2.1. Modalités de recherche

Le dispositif mis en place autour de la doctorante[6]

Il est souvent reproché aux thèses privilégiant une approche de terrain de n'être que le reflet de la réalité perçue par le chercheur immergé en entreprise. Il sera donc nécessaire d'« objectiver » la démarche en évaluant les découvertes théoriques et son efficacité dans le processus de transformation : « *Les connaissances du terrain seront objectivées dans la mesure où elles seront rapportées aux situations dans lesquelles elles sont produites* » (Girin, 1987). La contextualisation des évènements permet également au chercheur et au lecteur de comprendre l'évolution de la situation (Hlady-Rispal (2002). Notre positionnement épistémologique conditionne notre volonté d'objectiver les données issues de notre terrain. Même si l'indépendance sujet – objet d'étude ne pourra pas être obtenu dans ce cadre de recherche, nous tenterons d'expliquer la réalité par une connaissance objective s'intéressant aux faits. Pour rendre objectives les données recueillies sur le terrain, Girin (1989) recommande trois éléments de gestion à mettre en place autour de la recherche :

- L'instance de gestion, c'est-à-dire des personnes représentant l'organisation étudiée se réunissant autour des chercheurs pour suivre et analyser l'évolution de la recherche. Dans le cas de notre travail doctoral, cette instance de gestion fut composée du directeur des ressources humaines de l'entreprise, personne à l'initiative de la CIFRE, et des responsables hiérarchiques successifs de la doctorante ;
- L'instance de contrôle a été composée du directeur de thèse et du groupe de recherche auquel la doctorante appartient. Dans la première phase de la recherche, les instances de contrôle et de gestion ont eu des rendez-vous réguliers afin de suivre et recadrer si nécessaire l'avancement universitaire et

[6] On trouvera en annexe un tableau récapitulatif du dispositif mis en place autour de la doctorante sur les trois années de CIFRE

industriel du travail. Dans la deuxième phase de la recherche, un compte rendu des réunions de l'instance de gestion était transmis à l'instance de contrôle ;

- La mémoire : une prise de notes régulières au cours des réunions, entretiens formels et informelles ainsi que la rédaction de comptes rendus de réunions ont contribué à la mémoire de l'intervention.

Le but de ce dispositif est d' « *objectiver des données subjectives* » (Girin, 1987) une démarche d'intervention étant influencée par la personnalité, les motivations, les expériences du chercheur, ensemble de « *déterminants subjectifs* » au sens de Arnaud (1996) qui, s'ils ne sont pas maîtrisés, risquent de venir parasiter la recherche. La création d'une instance de gestion et d'une instance de contrôle permet la double appréciation périodique recommandée par Lallé (2002). Acquérir la confiance des acteurs et des dirigeants apparaissait important dès le début de l'intervention en entreprise, notamment dans un contexte de PME familiale. Hlady-Rispal (2000) souligne d'ailleurs les difficultés particulières à l'intervention en PME : « *Très occupé, peu enclin à divulguer toute information confidentielle, et souvent sceptique face aux apports de chercheurs issus de l'université et donc éloignés des réalités du terrain, le dirigeant de PME peut avoir de nombreuses réticences sur la capacité du chercheur à comprendre des problèmes qui touchent directement à ses activités* ». Erickson (1986) préconise quatre moyens pour nouer une relation de confiance avec l'entreprise d'accueil et ses acteurs : neutralité (de jugement face au sujet), confidentialité (ne pas faire de commentaires sur ses observations), implication (impliquer les acteurs dans la recherche) et clarté (idée claire et procédures précises pour recueillir les données). Afin de conserver l'accès aux données de l'entreprise et ne pas perdre la confiance qu'on avait bien voulu accorder à la doctorante, celle-ci a dû quelquefois réaliser des tâches purement opérationnelles, en inadéquation avec ses compétences (archivage, administratif). C'est le cas de la PME qui voit la doctorante comme une employée supplémentaire devant réaliser quelques activités directement identifiables : la prise en charge d'activités opérationnelles apparaît comme une solution adéquate pour conserver des relations avec les salariés de l'entreprise et ses dirigeants (Cateura, 2006).

Une nécessaire distanciation par rapport au terrain

Par ailleurs, en suivant les recommandations de Savall et Zardet (1997), aux phases d'intériorisation ont succédé des phases d'extériorisation : « la lucidité épistémologique » du chercheur empêche une manipulation provenant des acteurs du terrain. Dans le même ordre d'idée, il est essentiel pour la doctorante en CIFRE de bien gérer sa distanciation par rapport au terrain de recherche (la distance étant définie par Plane (1996) comme l'espace qui empêche toute familiarité). En effet, comme le préconise Bourcieu (2000), le chercheur doit conserver une distance suffisante avec l'entreprise pour les éléments qui ne concernent pas sa recherche, avec un devoir de réserve. A ce titre, aucune familiarité ne s'est tissée au sein de l'entreprise et la doctorante n'a pas participé aux évènements hors entreprise (repas de fin d'année et d'été) afin de conserver une distance raisonnable dans les activités quotidiennes industrielles et de recherche. Il est indispensable de bien jauger le degré de distanciation – immersion. En effet, Plane (1996) précise qu'une distanciation trop forte risque de réduire la base d'informations disponibles pour le chercheur et de ce fait de remettre en question la légitimité et la crédibilité du chercheur. A contrario, une trop forte immersion risque d'entraîner la manipulation de l'entreprise par les intervenants et diminue la lucidité et la visibilité du chercheur. Par ailleurs, suivant Crozier et Friedberg (1977), il est essentiel d'avoir une position de recul et de distance critique afin d'enlever aux phénomènes observés le caractère d'évidence qu'ils ont aux yeux des acteurs : « *rompre avec le sens commun* » selon Bourdieu. On a par ailleurs veillé à ce que les deux biais relevés par Miles et Huberman (1984) n'apparaissent pas dans notre recherche : le biais d'« *élitement* » (surestimer l'importance des données provenant des acteurs bien informés ou de statut élevé) et le biais de « *sur assimilation* » (manque de distance réflexive risquant d'entraîner une cooptation avec les acteurs du terrain). La condition *sine qua non* à une étude de terrain scientifique est de conserver un recul indispensable par rapport au terrain, tout en considérant que l'indépendance du chercheur doit être avant tout intellectuelle et culturelle (Lallé, 2002). Ce recul indispensable a été assuré par des rendez-vous fréquents avec le directeur de thèse au cours desquels de véritables séances de *débriefing* ont été réalisées. Par ailleurs, la présentation des évènements intervenus dans l'entreprise au groupe de recherche auquel la doctorante appartient a permis de confronter les points de vue et de conserver une distanciation suffisante. Dans ce groupe, il y avait une dizaine de doctorants dont une autre doctorante en bourse CIFRE. Outre les contacts fréquents avec le directeur de thèse, le recul a

été facilité par la participation de la doctorante à des cours du programme doctoral, des colloques et des journées de Tutorat. Ce type de journée a également permis de confronter les résultats aux attentes académiques, élément essentiel dans un travail de recherche (Bourcieu (2000), Lallé (2002)). Par ailleurs, un article a été rédigé avec le directeur de thèse afin d'éclairer les données de terrain par la théorie, de valider la méthodologie employée et d'attester des résultats obtenus dans la première phase de recherche (Bourcieu, 2000).La présentation des travaux de recherche aux membres de la communauté scientifique est gage d'intersubjectivité (Depelteau, 2000). De plus, des journées d'absence de l'entreprise, destinées à la recherche avaient été préalablement négociées, venant s'ajouter aux jours de congés payés de la doctorante. Cela a permis de disposer d'un temps suffisant à la réflexion et à la rédaction de la thèse, afin d'éviter le phénomène de « *cannibalisation* » (Bourcieu, 2000) par lequel le temps que le doctorant devrait passer à la formalisation de sa recherche est finalement consacré au travail en entreprise.

Par ailleurs, le dispositif de recherche a été renforcé par la tenue d'un journal de bord chronologique. Le journal de bord a été complété tout au long de l'intervention, même pendant certaines phases directement opérationnelles et présentant à première vue peu d'intérêt pour le travail de thèse : « *Tout ce qui se présente à la vue ou à l'oreille est potentiellement pertinent … ce qui serait trivial pour l'un peut avoir la plus haute signification pour l'autre* » (Woods, 1990). Face aux inconvénients souvent rattachés à une démarche *in situ*, la tenue d'un tel journal apparaît essentielle. Suivant les recommandations de Coutelle (2005), trois types de notes ont été prises lors de l'immersion de la doctorante dans l'entreprise : les notes de terrain (évènements, activités, faits, etc.), les notes méthodologiques (les interactions observateur / observé, l'impact de la présence du chercheur dans l'organisation) et les notes d'analyse (enregistrement des impressions et intuitions du chercheur en lien avec la théorie). La doctorante a par ailleurs consigné un quatrième type de notes (James et Spradley, 1979) : le récit textuel condensé des productions verbales des acteurs dans une écriture lisible reprenant le langage utilisé par le sujet si possible mot à mot (Kirk et Miller, 1986). Les notes ont principalement été prises à l'insu des autochtones afin de ne pas mettre en péril l'intervention du chercheur par une méfiance vis-à-vis de ses pratiques de recherche, inconnues aux membres de cette PME.

Dans la phase de rédaction de la thèse, les notes prises durant l'intervention de la doctorante en entreprise serviront à replonger le chercheur dans l'ambiance de l'entreprise au moment où les évènements relatés se sont présentés, permettra d'enrichir le travail de thèse par des

citations des acteurs venant conforter les éléments annoncés et évitera la perte d'éléments qui pourraient s'avérer intéressants.

Pour éviter que la doctorante soit immergée dans son terrain sans le recul indispensable à ce type de recherche, un dispositif rigoureux de recherche a été mis en place : instance de gestion et de contrôle, prise de notes, dispositifs délibérés de distanciation.

2.2. Déroulement et apports de l'approche de terrain

Chronologie de l'intervention

Les premiers pas en entreprise se sont faits dans le cadre d'un stage conventionné de deux mois, sans attendre l'acceptation définitive de la bourse CIFRE. On ne souhaitait pas qu'il s'écoule un temps trop long entre l'arrivée de la directrice administrative et financière et celle de son assistante afin de pouvoir travailler en réelle collaboration. Cette période pré-CIFRE a permis au chercheur de découvrir l'historique, le fonctionnement, l'évolution et les acteurs de l'entreprise Alpha Mode : salariés, actionnaires, expert comptable, d'expliquer les raisons et conséquences de son intervention en entreprise et de nouer des relations avec la directrice administrative et financière. Des activités utiles pour l'entreprise ont tout de suite été réalisées afin de démontrer l'intérêt du recrutement de la doctorante dans la vie de l'entreprise. Tout au long du déroulement de la CIFRE, il est apparu essentiel de prouver l'intérêt du travail de la doctorante : tantôt en présentant les travaux créés pour l'entreprise, tantôt en prenant en charge des activités administratives, l'entreprise d'accueil étant une « grosse » PME familiale orientée vers l'opérationnel. Durant les deux premières années d'immersion en entreprise, la doctorante y était présente à 80 %. La troisième année à 60 % a permis de s'engager de façon plus intensive dans la rédaction de la thèse.

Le travail de terrain devait suivre le déroulement chronologique préconisé par Nobre (2006) :

- La construction de l'objet par la compréhension des représentations des acteurs et par la confrontation des connaissances théoriques du chercheur avec le problème du terrain (phase 1 de notre intervention : découverte de l'entreprise, explicitation des besoins et propositions de solutions à envisager) ;

- La modélisation : élaboration d'un modèle théorique devant permettre l'intervention et matérialisé ensuite par un outil de gestion (phase 2 : choix de la démarche et des outils) ;
- L'application de l'outil sur le terrain (phase 3 : mise en œuvre de l'outil) ;
- L'élaboration des connaissances concernant la transformation de l'organisation et de l'outil (phase 4).

Inconvénients et avantages de l'approche terrain

Nous allons à présent recenser les quelques inconvénients associés à une approche de terrain, qui nous paraissent toutefois réduits au vue des nombreux avantages qu'une telle démarche présente.

Les méthodologies d'investigation laissant une forte place au terrain présentent certains inconvénients : confusion entre le support et l'objet de recherche, interdépendance du sujet et de l'objet, choix épistémologiques forcés, généralisation difficile (Bourcieu, 2000), degré de détachement et d'indépendance faibles (Sofer, 1961), variété importante des matériaux, résultat relevant d'un seul chercheur (Grawitz, 1993). Cependant, il nous semble que ces inconvénients soient compensés par des avantages non négligeables pour une discipline comme les sciences de gestion, notamment en contrôle de gestion : mise à jour des écarts entre discours tenus et comportements quotidiens ; compréhension des liens entre représentations et actions, particulièrement intéressant en contrôle de gestion (Pastorelli, 2000) ; robustesse des données et validité interne renforcée (Bourcieu, 2000), validité, qualité et accessibilité des informations (Sofer, 1961) ; significativité des éléments (Grawitz, 1993). Ce type d'intervention en entreprise offre une richesse de terrain prodigieuse, permet de suivre l'évolution des changements dans l'entreprise, de s'immerger dans le fonctionnement de l'entreprise en ayant accès en outre à certains éléments qui ne seraient pas communiqués autrement. Cette démarche de recherche sur le terrain apparaît essentielle dans une science de l'action comme le sont les sciences de gestion.

Contrairement aux méthodes classiques d'accès au terrain (questionnaire ou interview), une immersion prolongée en entreprise permet de renforcer la validité interne de la recherche : la réalité n'étant pas reflétée uniquement au travers du discours des acteurs. La

doctorante a veillé à renforcer la fiabilité et la fidélité de sa recherche tout en ouvrant une porte vers la généralisation. Afin d'assurer la fiabilité de sa recherche, elle a mis en place la triangulation recommandée par Coutelle (2005) :

- Triangulation des données : mettre en relief l'originalité et l'envergure des points de vue grâce à l'élargissement de l'échantillonnage théorique faisant ressortir de nouvelles facettes du phénomène étudié. La méthodologie employée permet de recueillir trois types de données : de l'observation directe (observation des comportements des acteurs faites par le chercheur), de l'information officieuse et subjective (par des entretiens formels, informels ou des commentaires des différents acteurs de l'entreprise) et de l'information officielle (par l'étude des documents officiels) ;
- Triangulation méthodologique : recourir à plusieurs techniques de données afin d'obtenir des formes d'expression et de discours variés. Pour ce faire, deux méthodologies d'accès au terrain ont été utilisées (première phase de recherche intervention présentée ci-dessus, et deuxième phase d'observation participante présentée ultérieurement) ;
- Triangulation des chercheurs : plusieurs chercheurs pouvant comparer leurs observations et interprétations. Cette triangulation a été réalisée avec le directeur de thèse et les membres du groupe de recherche auxquels étaient régulièrement explicités les évènements intervenants dans l'entreprise d'accueil. Cette « *structure de réflexion et d'accompagnement* » (Albarello, 2004) suivait l'évolution du travail en entreprise et permettait d'échanger les points de vue ;
- Triangulation théorique : interprétation des données par plusieurs cadres théoriques. L'absence de corpus théorique sur la formalisation et l'instrumentation de la gestion interne en PME nécessite le recours à différents champs d'étude concourant à cette triangulation : la formalisation et l'instrumentation de la gestion interne, les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion, les phénomènes d'apprentissage et la PME.

Les trois types de fidélité d'une recherche qualitative doivent être pris en considération par le chercheur (Lessart – Hebert et *al*., 1997) : la fidélité « *quichotte*[7] » (« *les circonstances selon lesquelles une même méthode d'observation produit constamment la même mesure* » (Kirk et Miller, 1986)), la fidélité « diachronique » (stabilité d'une observation dans le temps – difficilement applicable en sciences humaines –) et la fidélité « synchronique » (similitude des observations à l'intérieur d'une même période de temps). Les fidélités « quichotte » et « synchronique » ont été présentes dans la recherche et les notes de terrain prises tout au long de la présence du chercheur en entreprise sont considérées comme un instrument de vérification du respect du critère de fidélité (Lessart – Hebert et *al*., 1997).

Enfin, la généralisation de la recherche sera assurée en se référant à Savall et Zardet (2004) à travers leur concept de « *contingence générique* » qui vise à définir les conditions de généralisation des résultats obtenus : « *le concept de contingence générique désigne la combinaison possible entre contingence et universalisme : un noyau dur de connaissances génériques complété par des périphéries contextuelles issues de cas différents A, B, C… Au lieu de considérer qu'une étude au sein d'une entreprise est nécessairement contingente et contextualisée, ne peut-on pas considérer qu'un cas constitue le début d'une série statistique, ou un élément dans une population d'entreprises que l'on ambitionne d'étudier dans un programme de recherches cumulatives* ». L'étude de cas réalisée dans le travail doctoral pourra donc être considérée comme le début d'une série d'étude de cas de ce type, permettant de dégager des caractéristiques communes. Ainsi, Bonnet, Savall et Zardet (2006) recommandent d'avoir recours à la multiplication d'études de cas par le biais de recherches interventions (« *cas pilotes* ») pour parvenir à des « *invariants* » à l'initiative d'une « *contingence générique* ».

Selon David (2003), la généralisation des résultats d'une étude de cas est rendue possible par la description précise du contexte en précisant de quel contexte il s'agit : « *un résultat, quel qu'il soit, n'est généralisable que s'il s'accompagne d'un certain nombre de clés permettant de maîtriser un processus de transposition qui reste, en son point de départ, au moins partiellement conjectural* ». C'est en s'appuyant sur les éléments mis en exergue par ces auteurs que nous tenterons de généraliser notre travail doctoral : préciser le contexte dans lequel nous intervenons et considérer cette étude de cas comme un « *cas pilote* » : « *La*

[7] « *quixotic reliability* » repris par Kirk et Miller de JL Borges (*Pierre Menard, author of the Quixote in Labyrinths*, New directions, New York, 1964)

démarche du chercheur doit englober le cas de l'entreprise et du phénomène étudié dans un cadre de compréhension et de recommandation qui va au-delà du cas et s'applique à la totalité ou à une classe d'entreprises comparables » (Hladly-Rispal, 2002).

La méthodologie mise en place dans le travail de recherche est de type qualitatif. Elle constitue une immersion en entreprise de la doctorante grâce à une bourse CIFRE dans une approche de type recherche action où des changements vont être apportés et vont générer de la connaissance exploitable scientifiquement.

CHAPITRE 3.

LE CONTEXTE :

LA PME

La méthodologie de la recherche est de type qualitatif : on s'oriente vers une étude de cas *in situ*, avec une visée transformative. Notre intervention avec une bourse CIFRE se fait dans une PME familiale en forte croissance, c'est pourquoi nous allons analyser comment ces entreprises, au cours de leurs développements, formalisent leurs fonctionnements et y introduisent un contrôle de gestion. Ensuite, nous présenterons dans le détail l'entreprise Alpha Mode en retraçant son historique afin de mieux suivre son développement et les enjeux de la mise en place d'un contrôle de gestion.

1. La gestion interne de la PME

Nous allons tout d'abord mettre en évidence les particularités de l'entreprise familiale puis nous verrons les éléments permettant de caractériser le fonctionnement d'une PME. Ensuite, nous nous intéresserons aux études, peu nombreuses, traitant plus particulièrement du contrôle de gestion en PME.

1.1. Caractéristiques et spécificités de la PME

Allouche et Amann (1998 a) ont recensé dans la littérature 3 catégories de définition de l'entreprise familiale : certaines s'intéressent au degré de détention du capital par la famille, d'autres au degré d'implication de la famille dans le management ou enfin à l'intention de transmettre l'entreprise à la génération suivante. L'entreprise familiale est habituellement définie comme une entreprise dont le pouvoir et la propriété sont concentrés dans les mains d'une famille dont les membres cherchent à maintenir des liens sociaux et des influences au sein de l'organisation (Litz, 1995). Ce type d'entreprise a trois caractéristiques essentielles (Sharma, Christman et Chua, 1997) : la multiplicité des rôles joués par les membres de la famille ; l'influence de l'institution familiale sur la vie de l'entreprise ; l'intention de continuité inter générationnelle. Le rôle particulier joué par le dirigeant est également au cœur des travaux sur la PME : « *Dans l'entreprise familiale, le patron incarne l'entreprise ; sa personnalité, les rapports directs qu'il entretient tant avec l'encadrement qu'avec ses employés font qu'il intervient directement dans les difficultés sociales et organisationnelles sans que des procédures soient indispensables à l'efficacité* » (Kalika,

1988), « *une caractéristique essentielle de la petite entreprise est le rôle très particulier que joue son dirigeant* » (Fallery, 1983).

La définition qui sera retenue sera celle de Davis et Tagiuri (1982) : « *une organisation où deux ou plusieurs membres de la famille étendue influencent la marche (la direction) de l'entreprise à travers l'exercice des liens de parenté, des postes de management ou des droits de propriété sur le capital* ».

Il semble démontré dans la littérature que la performance des entreprises familiales est supérieure à celle des firmes non familiales (Charreaux, 1991 ; Allouche et Amann, 1995). Pour tenter d'expliquer cela, Habbershon et Williams (1999) ont listé toutes les particularités susceptibles d'être à la source de la supériorité des firmes familiales en les structurant selon quatre axes (avantages stratégiques, financiers, de ressources humaines et organisationnels). Dans le cadre de la théorie du capital social, Habbershon et Williams (1999) ont essayé d'expliquer la relation entre la sur-performance des entreprises familiales et les liens sociaux structurels existants entre la famille et l'entreprise en faisant référence au concept de *familiness*, traduit par Arrègle, Durand et Very (2004) par « familiarisme », qui caractérise les ressources uniques que possède une entreprise suite aux systèmes d'interactions entre la famille et l'entreprise. L'entreprise procure à la famille fondatrice une sécurité financière, une opportunité d'emploi et assouvit leur soif entrepreneuriale (Basly, 2006). On voit clairement qu'il s'agit d'un avantage pour la famille mais on peut se demander si pour l'entreprise, cela ne présente pas des inconvénients non négligeables.

Ce ne sont pas seulement les entreprises familiales qui ont un fonctionnement particulier. Les auteurs qui travaillent dans le champ de la PME ont en effet développé un ensemble de travaux autour de la spécificité de l'entreprise de petite taille. Ainsi Julien (1987) a mis en évidence les attributs de la PME : petite taille, centralisation, faible spécialisation, stratégie intuitive et peu formalisée, systèmes d'information interne et externe peu complexes et peu organisés. Torres (2002), met l'accent sur la notion de proximité, jugée comme centrale dans la PME, que cette proximité soit hiérarchique, fonctionnelle, spatiale ou temporelle. Les entreprises étudiées par les auteurs de ce courant sont indépendantes (donc pas des filiales opérationnelles dirigées par des managers salariés qui sont de simples centres de profit contrôlés au sein de groupes plus importants) et les travaux portent sur :

- Les micro-entreprises (projection d'un homme) ;
- Les petites entreprises stabilisées sans vocation spécifique à la croissance, de type artisanal par exemple ou relevant du modèle PIC (Pérennité-Indépendance-Croissance) dans la classification de Julien et Marchesnay (1996) ;
- Les entreprises momentanément petites mais ayant vocation à devenir des entreprises conséquentes, ce qui est le cas des entreprises moyennes en forte croissance ou des PME du modèle CAP (Croissance-Autonomie-Pérennité) dans la classification de Julien et Marchesnay (1996).

Nous allons nous intéresser aux entreprises de la troisième catégorie, pour lesquelles la petite taille est un moment dans une dynamique (une étape dans une volonté entrepreneuriale centrée sur le développement capitaliste) plutôt qu'à celles pour lesquelles la petite taille est une nature (une situation recherchée pour elle même car source d'équilibre satisfaisant et stable). Notre problématique sur l'implémentation du contrôle de gestion, appliquée au contexte de recherche qu'est la PME, fait émerger une nouvelle question de recherche : Quand introduire le contrôle de gestion en PME ? Nous cherchons ici à savoir comment l'entreprise grandit, ajuste et organise son activité au fil de sa croissance. Nous allons pour ce faire suivre l'évolution de la PME, dans une approche dynamique, en analysant les différents stades de croissance qui surviennent après sa création.

Entre la fin des années 60 et le début des années 90 de nombreux travaux ont insisté sur l'importance des séquences successives dans le développement de la PME. Notre travail s'inscrit dans une perspective métamorphique de l'évolution de la PME. Nous analysons les évolutions (métamorphoses) que connaît l'entreprise dans son fonctionnement au cours de sa croissance et l'approche longitudinale par une immersion prolongée en entreprise apparaît de ce fait la plus appropriée. Nous allons nous intéresser aux seuils organisationnels dans les cycles de vie de l'entreprise mis en évidence par Greiner (1972) repris par Adizes (1991) et Godener (2002) notamment. Le parallèle entre les cycles de vie de l'entreprise et l'introduction du contrôle de gestion est d'ailleurs repris par des études américaines (Moores et Yuen (2001), Chenhall (2003), Davila (2005)) dans une approche dynamique du contrôle de gestion. Habituellement, on identifie un premier stade de développement de la PME où celle-ci est quasi exclusivement dirigée par le fondateur-propriétaire. La petite (voire très petite) entreprise est d'abord très largement la projection de son dirigeant-fondateur : les

modes de fonctionnement informels et la supervision directe sont essentiels. L'entreprise n'a pas de structure précise, pas de budget ; il n'existe ni organigramme, ni fonction, ni hiérarchie. La centralisation est extrême et l'opérationnalité du dirigeant est importante. Pour ce qui est de la gestion des ressources humaines, le recrutement dépend davantage des circonstances que d'une procédure formelle. Il n'existe pas de service de paye, les réunions sont très rares et les promotions dépendent des volontés du dirigeant, de l'état des finances, ainsi que du résultat obtenu, notamment pour les opérationnels. L'entreprise est ainsi caractérisée par une priorité donnée à l'action ainsi que l'absence de planification et de structure. Les modes de gestion sont informels et très personnels : on fonctionne par ajustement mutuel empirique. A un moment donné, dans sa croissance, l'entreprise multiplie les dysfonctionnements internes en raison de l'inadaptation de plus en plus criante entre, d'une part, sa taille et les problèmes de gestion auxquels elle doit faire face et, d'autre part, son type de management intuitif et extrêmement personnalisé. La croissance de la PME provoque une surcharge de travail du dirigeant-homme à tout faire et des dysfonctionnements apparaissent qui imposent un ajustement organisationnel (Steinmetz, 1969 ; Perry, 1987 ; Gasse et Carrier, 1992). La formalisation des procédures dans l'organisation devient donc indispensable. C'est là le premier seuil dans la vie de la PME : l'étape de la formalisation qui intervient souvent quand l'entreprise doit gérer une cinquantaine de salariés (le nombre de personnes à gérer semblant un critère assez central) mais avec une grande variance liée à l'activité et à une multitude de facteurs de contingence[8]. Des spécialistes sont embauchés et les tâches sont plus formalisées mais le fonctionnement reste toujours très centralisé autour du propriétaire-dirigeant (Duchéneaut, 1997).

La moyenne entreprise est confrontée, si elle poursuit son développement, à la nécessité d'embaucher des spécialistes, de circonscrire et répartir les fonctions. Le management formalisé, mais toujours polarisé sur le dirigeant-fondateur, est alors décentralisé. C'est là le deuxième seuil dans la vie de la PME : l'étape de délégation qui semble intervenir quand l'entreprise doit gérer de l'ordre de 250 salariés mais avec là encore

[8] Si pour Brac de la Perrière (1978) ce premier seuil organisationnel se situe aux alentours de 50 salariés, pour Steinmetz (1969) et Basire (1976) il est plus bas, à environ 30 salariés, et pour Gélinier et Gaultier (1974) ou Kalika (1985) il est plus élevé, à environ 100 salariés.

une grande variance dans la taille déclenchant ce changement[9]. Gasse (1996) recense les causes d'échecs et de difficultés suite à la croissance des entreprises : manque de planification et de budgétisation, perte de clientèle due à une détérioration de la qualité et du service, mauvaise comptabilité, mauvaise gestion des stocks et des comptes clients (gonflement inutile), absence de délégation, endettement excessif. C'est pour prévenir ces risques que le contrôle de gestion est introduit dans les organisations. L'entreprise doit alors se doter d'un système de pilotage avec des outils de contrôle de gestion, des instruments d'intéressement et de GRH, des dispositifs de *reporting*, etc. (Basire, 1976 ; Tashakori, 1980 ; Hofer et Charan, 1984 ; Flamholtz, 1986). Mahé de Boislandelle (1998) fait également référence à ces stades de développement dans la vie de l'entreprise et précise que 77% des entreprises embauchant entre 150 et 500 salariés ont un service ressources humaines, et que les entreprises de 200 à 500 salariés ont une tendance à la formalisation avérée. Une fois le recours aux spécialistes effectué et les tâches attribuées, l'entreprise doit s'assurer de la convergence des comportements, de la cohérence de son action et du suivi de ses performances. Un système global de pilotage doit donc être mis en place à l'occasion du second seuil. On ne peut concevoir de délégation des responsabilités sans modalités de *reporting* ou système d'*accountability*. On doit donc avoir un contrôle de gestion qui assure la maîtrise de la gestion interne : comptabilité de gestion, budgets, tableaux de bord, etc. Les résultats de l'étude de Moores et Yuen (2001) confortent les observations de Simmons (1990) (le contrôle diagnostic émerge lors de la phase de croissance de l'entreprise) : dans la phase de naissance de l'entreprise, le besoin en contrôle formalisé est faible et c'est dans sa phase de croissance que l'entreprise fait le plus appel aux outils de contrôle de gestion. Nous voyons donc que la mise en place d'un système de contrôle formel est une étape cruciale dans le développement de la PME. L'introduction du contrôle de gestion lors du second seuil organisationnel est, à l'évidence, une étape pivot, fondatrice de la nouvelle identité de l'entreprise, qui de moyenne se transforme en entreprise classique, très souvent encore mono-produit et principalement nationale. La phase d'introduction du contrôle de gestion est présentée comme une phase critique dans le développement de l'entreprise : frein à son développement pouvant conduire à son échec (Greiner, 1972), phase vitale du succès de l'entreprise (Davila, 2005).

Après cette transition, la PME possède une structure formalisée avec délégation et elle adopte les modes de fonctionnement habituels des grandes entreprises. Elle a atteint un stade

[9] Les travaux sur ce deuxième seuil sont nettement moins nombreux que pour le premier seuil, ce en justifie davantage son étude

adulte où les spécificités liées à la taille s'estompent et où elle relève des mêmes problématiques que les entreprises classiques. On retrouve d'ailleurs des seuils analogues dans les délimitations administratives officielles de quasiment tous les pays et l'Union Européenne a défini la moyenne entreprise ainsi : « *La catégorie des micros-, petites et moyennes entreprises (PME) est constituée des entreprises qui occupent moins de 250 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 50 millions d'euros ou dont le total du bilan annuel n'excède pas 43 millions d'euros* »[10]. Les autres étapes dans la vie de l'entreprise sont plus liées aux choix stratégiques qualitatifs (la diversification ou l'internationalisation) qu'à des facteurs quantitatifs liés à la taille. Toute cette évolution par étapes identifiées n'est toutefois qu'une tendance générale et les idéaux-types de référence peuvent dans la pratique être beaucoup moins purs (Churchill et Lewis, 1983).

1.2. Le contrôle de gestion en PME

Le Groupe de recherche en économie et gestion des PME (GREPME), en 1995, souligne l'intérêt de mener des études en contrôle de gestion en contexte PME puisque la nature, l'ampleur et la spécificité de ses risques nécessitent une fonction contrôle de gestion particulièrement efficiente, d'autant que les travaux sur le contrôle de gestion en PME sont peu nombreux. Le fait que la fonction contrôle de gestion doit être efficiente prend tout son sens en contexte PME, là où on n'a pas toujours forcément les moyens humains et financiers à allouer à la fonction. On y recherchera donc d'autant plus son efficience.

On peut citer certaines recherches qui se focalisent sur la taille comme facteur de contingence en matière de contrôle de gestion. Une étude assez ancienne mais sur un échantillon important, menée en France par Bajan-Banaszak (1993) (par questionnaires auprès de 893 entreprises ayant à 95 % une taille inférieure à 50 salariés) montre que seulement environ un quart d'entre elles dispose d'outils de gestion autres que la comptabilité financière. Une étude par questionnaires menée au Québec par Lavigne (2002) auprès de 282 PME manufacturières (ayant entre 10 et 250 salariés et avec un effectif moyen de 60 personnes) indique que la taille représente le facteur essentiel de contingence structurelle de l'usage des outils de contrôle de gestion. Une étude par questionnaires menée en Belgique par Van Caillie (2002) auprès de 100 PME manufacturières ayant entre 20 et 100 salariés cherche à mesurer

[10] extrait de l'article 2 de l'annexe à la recommandation 2003/361/CE

l'importance des différents outils du contrôle de gestion dans les perceptions des dirigeants et l'organisation des fonctions … mais ses résultats semblent très difficiles à interpréter en raison du fait que l'on ne prend en compte que les intentions. Certains travaux s'intéressent à d'autres facteurs de contingence. Une étude de Chapelier (1997) auprès de PME de 10 à 100 salariés montre le lien entre le profil des dirigeants et les types de pratiques en matière de comptabilité de gestion et de contrôle de gestion : l'instrumentation de gestion semble fortement corrélée au profil du dirigeant de la PME. Une étude de Fernandez et *al*. (1996) auprès d'une centaine de PME, ayant pour les 2/3 d'entre elles un effectif inférieur à 50 salariés, s'intéresse à l'impact du facteur de contingence « espace concurrentiel » sur les méthodes et les outils du contrôle de gestion. Ceci permet aux auteurs de proposer deux modèles de contrôle de gestion liés chacun à un type d'espace concurrentiel.

Dans tous les cas la population étudiée est plutôt constituée de petites entreprises ayant en général moins de 50 salariés et l'enquête s'effectue par questionnaires ou exploitation de bases de données. On peut s'interroger sur la réalité du contrôle de gestion dans beaucoup de ces entreprises de très faible taille : on utilise probablement quelques outils ou méthodes « basiques » de calcul et analyse des coûts ou d'élaboration d'un tableau de bord mais la présence d'un véritable contrôle de gestion au sens de système d'information et d'animation cohérent n'est pas pour autant démontrée.

Dans son étude sur le pilotage de la performance dans les PME, Germain (2006) montre d'ailleurs que les tableaux utilisés dans les PME sont largement orientés vers la performance financière et ne permettent pas d'exercer à eux seuls un contrôle réel : « *Dans les entreprises familiales, les tableaux de bord sont peu utilisés pour suivre les actions qui se déroulent en amont des résultats financiers. Cette fonction incombe plutôt à des mécanismes de contrôle informels proches de la supervision directe pour ce qui est de la coordination verticale et de l'ajustement mutuel pour ce qui relève de la coordination horizontale* »

Nobre (2001 a,b) a réalisé une enquête sur les méthodes et outils du contrôle de gestion par interviews d'une durée d'une heure en moyenne auprès de 86 entreprises ayant entre 50 et 500 salariés et produisant des biens ou des services (pas d'activité purement commerciale). Ce travail porte donc sur les entreprises moyennes (où un réel contrôle de gestion peut se développer). L'auteur montre que dans ces entreprises la comptabilité de gestion est fondée essentiellement sur les méthodes traditionnelles de coûts complets (dans les 2/3 des cas) mais avec parfois recours aussi au *direct costing* (dans 1/4 des cas). Dans les

entreprises orientées produits et process (fabrication pour stocks en monoproduction) on calcule les coûts complets et/ou le *direct costing*. Les prix sont élaborés à partir du coût complet plus une marge ou à partir du marché. Dans les productions orientées clients (fabrication à la commande donc pluri production) on recourt souvent à la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes et on fixe les prix sur la base de ce coût de revient plus une marge. La comptabilité par activités (*Activity Based Costing*) semble inexistante dans ces PME. Le facteur taille est peu discriminant à l'intérieur de l'échantillon en matière d'outils de calcul et analyse des coûts. C'est très différent pour les pratiques de pilotage. L'usage d'outils comme les tableaux de bord, la formalisation d'objectifs, la démarche budgétaire ou le calcul d'écarts est généralisé dans les entreprises de plus de 100 salariés de son échantillon. Il semble que la taille ne soit pas un facteur de contingence pour les outils de comptabilité de gestion mais le soit en matière d'outils de pilotage.

Nobre (2001, b) termine son travail en revenant sur les limites de sa méthodologie et en prônant l'usage d'approches complémentaires : « *Il s'agit d'une démarche exploratoire (…). La nature déclaratoire des données, même si elles ont été recueillies de vive voix, doit conduire le chercheur à une grande prudence. Il peut exister un décalage important entre les discours et les pratiques effectives. D'autres modes d'appréhension du réel seront nécessaires pour confirmer les résultats obtenus* ». C'est ce que nous avons entrepris en mettant en œuvre une démarche de recherche action longitudinale dans une entreprise familiale moyenne en forte croissance fin d'y étudier les modalités de formalisation et d'instrumentation de sa gestion interne et les caractéristiques de son contrôle de gestion. Dans le même ordre d'idée, Davila (2005) termine son travail sur l'émergence du contrôle de gestion dans l'entreprise par des pistes de recherche : « *How do growing firms identify their need to adopt MCS*[11] *? Is it due to process breakdowns ? Is it through manageurs past experiences ? Do customers and partners require them ? Is it prompted by the need to prepare for an event like IPO*[12] *?* ». Il préconise d'ailleurs une approche longitudinale pour compléter les études déjà existantes dans la littérature. Notre travail doctoral étudie l'implémentation du contrôle de gestion et contribue donc à répondre aux questions soulevées par Davila (2005).

[11] *Management Control Systems*

[12] *Initial Public Offering*

Notre intervention est prévue dans une entreprise se lançant dans une démarche de formalisation et d'implémentation d'un contrôle de gestion. La doctorante est immergée dans l'entreprise d'accueil – tout en respectant certaines conditions à ce type de démarche – ce qui offre une connaissance approfondie et longitudinale de l'objet d'étude. Nous nous intéressons à l'introduction du contrôle de gestion, notamment dans les entreprises moyennes en croissance, étape fondamentale dans la vie de l'entreprise en ce qu'elle concrétise son basculement d'un mode de fonctionnement de PME à celui d'une entreprise de type standard. L'entreprise d'accueil est une PME familiale. On retrouve deux types de définition de la PME : celles basées sur des critères quantitatifs, facilement mobilisables, même sans une connaissance particulière de l'entreprise et celles fondées sur des critères qualitatifs, reposant sur une analyse du fonctionnement de l'entreprise en détail. Julien (1984) identifie six caractéristiques qualitatives associées à la PME :

- Une personnalisation de la gestion ;
- Une faible spécialisation de la direction et du personnel ;
- Une stratégie intuitive et peu formalisée ;
- Un système d'information interne peu complexe ;
- Un circuit décisionnel court ;
- Un système d'information externe simple puisque l'entreprise est en contact direct avec son marché.

Il convient de noter la place accordée aux critères qualitatifs dans les définitions de la PME : « Ces *caractéristiques constituent ainsi des critères qualitatifs de définition de la PME largement mobilisés par les spécialistes de ces entreprises au-delà des critères quantitatifs classiques (effectif, montant du CA ou total du bilan)* » (Villeseque-Dubus, 2008). Bien que l'entreprise d'accueil ait dépassé les critères quantitatifs[13] des délimitations administratives officielles définissant une PME, une immersion en entreprise a permis de découvrir qu'elle présente plusieurs critères qualitatifs majoritairement attribués à la moyenne entreprise (Reyes, 2004) : la responsabilité personnelle du dirigeant propriétaire (mais elle peut être déléguée : Le Vigoureux 1997), l'omniprésence du dirigeant, la centralisation des

[13] L'Union Européenne a recommandé comme critère de définition de la PME des effectifs compris entre 50 et 250 salariés, un chiffre d'affaires inférieur à 50 millions d'euros, un total du bilan inférieur à 43 millions d'euros et un capital indépendant à plus de 75%.

décisions, la flexibilité (Hirigoyen 1981), l'insuffisance du système d'informations, l'importance des interrelations personnelles, la communication informelle, etc. Nous avons volontairement caractérisé cette entreprise de PME car d'un point de vue qualitatif, elle répond aux critères de définition. Selon nous, c'est par l'implémentation du contrôle de gestion et donc la mise en place d'un système de pilotage formel que l'entreprise abandonne ses caractéristiques de PME pour devenir une entreprise avec un fonctionnement « classique ». C'est pourquoi l'entreprise Alpha Mode est considérée comme une PME tout au long de ce travail.

Dans ce type d'organisation, la priorité est donnée à l'opérationnalité et le pragmatisme des dirigeants transmis aux salariés rend difficile la conduite d'entretiens, d'interviews. Il n'y est pas courant de dialoguer, expliquer ou réfléchir sur la gestion interne de l'entreprise puisque la priorité de chacun est la réalisation des activités quotidiennes. Ceci est encore plus le cas lorsque l'on est en présence de dirigeants autodidactes, dans un secteur traditionnel. Il est par conséquent très difficile de demander à un salarié de vous consacrer quelques heures pour réfléchir au cours d'un entretien sur le contrôle de gestion à mettre en œuvre. Notre intégration de la doctorante dans l'entreprise paraissait donc la méthodologie la plus appropriée pour accéder aux données nécessaires à la réalisation du travail doctoral.

Les recherches sur le contrôle de gestion en PME demeurent rares. Le processus d'implémentation du contrôle de gestion qui intervient au cours du deuxième seuil de croissance reste inconnu et des auteurs recommandent de mettre en place une approche longitudinale permettant de l'étudier de façon dynamique et approfondie. C'est ce que nous allons faire au cours de ce travail doctoral. Nous ne négligeons cependant pas le fait que cette évolution par étapes identifiées n'est toutefois qu'une tendance générale et que les idéaux-types de référence peuvent dans la pratique être beaucoup moins purs (Churchill et Lewis, 1983).

2. Le terrain de recherche : l'entreprise Alpha Mode

2.1. Chronologie du développement d'Alpha Mode

Le parcours particulier des dirigeants de l'entreprise Alpha Mode, anciens commerçants sur les marchés, nous pousse à retracer l'historique de la création de cette entreprise et de son développement constant afin de suivre ses évolutions.

Alpha Mode est une PME familiale de distribution créée dans les années 80 et spécialisée dans l'équipement de la personne, dont le capital est exclusivement détenu par les frères fondateurs qui occuperont tous, au fur et à mesure du développement de l'entreprise, un poste central dans son fonctionnement. Le futur dirigeant de la société Alpha Mode vit ses premières expériences de vente sur les marchés. Il développe durant cette période ses talents commerciaux auprès de ses clients et ses aptitudes à la négociation auprès de ses fournisseurs. Il sera bientôt rejoint par ses frères ce qui permettra une présence plus importante dans les ventes foraines de la région. Plusieurs tournées de marchés sont organisées afin d'augmenter les ventes et leur présence se fait remarquer.

Persuadé que ces produits correspondent aux attentes d'une clientèle de plus en plus nombreuse, il décide au milieu des années 80 d'ouvrir le premier magasin. Il est tenu par la famille ce qui permettra de continuer parallèlement la vente sur les marchés : les tournées se succèdent et les ventes augmentent. Les week-ends sont consacrés aux déplacements en Italie pour acheter les produits qui seront stockés derrière le magasin afin d'être revendus durant la semaine. Le chiffre d'affaires encourageant du premier magasin attise la volonté d'en créer de nouveaux. D'autres points de vente sont alors ouverts, principalement dans les villes dans lesquelles la vente foraine était importante. Ces magasins, implantés principalement dans des galeries marchandes sont gérés par la famille élargie (parents, belle-sœur, frères). C'est le phénomène de népotisme communément présent dans les entreprises familiales (Kets de Vries, 1993). Au fur et à mesure de l'ouverture des points de vente, Alpha Mode emploie une grande partie de la famille installée dans la région. Le concept mis en place est de proposer dans une même surface de vente des articles pour tous les membres de la famille (rayon bébé à adulte, homme et femme). Les ouvertures se succèdent : dix ans après la création de

l'entreprise, les tournées sur les marchés sont arrêtées et l'on compte alors une dizaine de magasins.

Au cours de leurs existences, les magasins changent d'enseigne afin de coller davantage au concept qui évolue. Le choix des implantations commence à se tourner vers les zones commerciales qui offrent davantage de surface exploitable : il devient donc possible de proposer des quantités plus importantes de marchandise aux clients. Certains fournisseurs qui avaient refusé de travailler avec les dirigeants pour des ventes sur les marchés leur proposent à présent leurs produits. De nombreuses ouvertures voient le jour et c'est au cours des années 1999-2000 que l'entreprise va connaître des changements dans son organisation : une définition de l'organisation commence à se dessiner et chacun des quatre frères y occupe alors un poste clé (directeur des achats ; président du directoire ; responsable financier[14] ; responsable logistique). Deux frères sont plus particulièrement chargés de la gestion globale de l'entreprise.

Fin 1999, pour satisfaire les besoins suite à l'augmentation constante du nombre de magasins et de salariés, des structures sont ébauchées, notamment avec le recrutement d'un directeur des ressources humaines, beau-frère des dirigeants, d'une assistante en ressources humaines et d'un comptable. Le directeur des ressources humaines a principalement comme mission de gérer les ouvertures à venir, notamment à travers le recrutement. Les bureaux sont implantés à côté d'un dépôt de 2400 m², pour faire face aux expéditions et réceptions de marchandises plus nombreuses. Chaque membre de la famille élargie rejoint le siège social, implanté dans la ville de résidence des fondateurs, pour occuper un poste clé dans la gestion de l'entreprise : stocks, achats, transferts etc. La formation a lieu au sein même de l'entreprise ; certaines personnes n'ont pas d'expérience dans le type de poste proposé ou ne disposent pas des compétences requises mais le poste leur sera offert : ils seront formés par les membres déjà présents et adopteront ainsi les méthodes de travail mises en place par la famille. C'est un élément que l'on retrouve d'ailleurs dans la littérature : Salvato (2002) remarque que l'entreprise familiale emploie fréquemment des agents ayant de faibles compétences pour que l'actionnaire ait sa place de dirigeant. En effet, le recrutement de

[14] La fonction de responsable financier ne fait pas référence à un poste de directeur administratif et financier : il s'agit en fait d'analyser le CA réalisé par les différents magasins et de gérer les relations banques / magasins. Nous verrons plus tard que cette fonction s'intitulera « responsable chiffres » lors de la création d'un poste de directeur administratif et financier.

personnes ayant des compétences supérieures à celles de l'actionnaire rendrait la position de dirigeant moins naturelle et facile. Le recrutement se fait en privilégiant la famille, les amis ou les personnes proches de l'entourage familial ainsi que les personnes habitant à proximité du siège social. L'ouverture de points de vente se succède au rythme d'un magasin par an en moyenne.

Courant 2000, le directeur des achats et le président du directoire décident de s'appuyer sur un cabinet d'expertise comptable et financière réputé. Concernant les aspects techniques, il a en charge de contrôler la comptabilité courante, gérer les immobilisations (entrée au bilan, calcul des amortissements, etc.), et réaliser les documents comptables de fin d'exercice. Toutefois, au-delà de ces fonctions, l'expert comptable va jouer un rôle décisif dans la vie de l'entreprise. Une collaboration étroite entre la direction et l'expert comptable se noue. Il y agit en tant que « *conseiller de gestion* ». Lors de son entrée dans l'entreprise, la doctorante doit d'ailleurs se présenter à l'expert comptable et lui expliquer les objectifs professionnels associés à la réalisation d'une thèse pour qu'il soit informé de ce recrutement « atypique » (en bourse CIFRE) : « V*oilà, vous avez fait la connaissance de notre expert conseil »* déclare le dirigeant. La direction explique d'ailleurs à la doctorante que l'expert comptable suit de très près l'entreprise. Il organise la répartition de certaines activités dans le service comptabilité : « *Vous verrez si vous avez quelque chose à lui donner en comptabilité* » indique le dirigeant à son expert comptable au sujet de la doctorante. C'est d'ailleurs l'expert comptable qui confiera à la doctorante la préparation et l'édition de la trésorerie des sociétés civiles immobilières pour la situation comptable à septembre, tâche jusqu'alors réalisée par la responsable comptable. En début d'année, après la clôture des comptes, il rencontre les principaux chefs de service pour envisager des améliorations dans le fonctionnement de leur service : « *C'est bien si je fais comme ça M. K. ? Dites moi comment je dois faire et je ferai comme vous le voulez, vous* » déclare le responsable des imports. Il est un véritable appui dans la vie de l'entreprise et est régulièrement sollicité par les dirigeants, voire même les chefs de service lorsqu'une question nécessite des informations ou explications complémentaires. Il participe aux choix stratégiques d'Alpha Mode et à sa gestion financière et juridique. Son influence dans la vie de l'entreprise est très élevée : collaboration aux prises de décisions des dirigeants, présentation des résultats annuels aux banquiers, etc. Ses qualifications, ses qualités de pédagogue et son implication permettent aux fondateurs de s'appuyer sur lui dans les domaines où leurs compétences font défaut.

Début 2001, l'expert comptable décide de mettre en place une comptabilité analytique simple, comme outil d'aide à la décision pour le président du directoire. Ce dernier s'appuie en effet sur les éléments annuels présentés par l'expert comptable pour décider des fermetures des magasins, notamment pour ceux qui présentent un résultat analytique négatif en fin d'année. A son arrivée, le cabinet d'expertise comptable a également proposé de faire du benchmarking mais cette pratique a progressivement été abandonnée, la direction n'étant pas favorable à ce type de pratique, et la confondant même avec des pratiques d'espionnage industriel. L'expert comptable choisit le commissaire aux comptes chargé de l'audit des comptes, et le chef comptable recruté en 2000 est recommandé par l'expert comptable en tant qu'ancien salarié d'une entreprise auditée par le cabinet. Une véritable coopération naît alors entre le service comptabilité et les consultants comptables du cabinet qui apportent leur aide dès que nécessaire et toujours avec l'accord de l'expert comptable. Le chef comptable ne fera d'ailleurs qu'appliquer les décisions prises par l'expert comptable et la direction, et ne prendra jamais la liberté d'apporter des modifications comptables sans obtenir auparavant l'accord de l'expert comptable.

Après une expérience de vente de ses fondateurs durant plusieurs années sur les marchés, l'entreprise Alpha Mode est constituée en SAS. Il s'agit d'une entreprise familiale avec à la tête de chaque fonction clé un membre de la famille élargie. Le service comptable est supervisé par le cabinet d'expertise comptable à partir de 2001.

2.2. Positionnement stratégique et commercial

L'entreprise va connaître, au cours de son développement, plusieurs croissances externes qui vont lui permettre d'augmenter de façon importante le nombre de ses magasins. Elle connaît aux débuts des années 2000 sa première croissance externe, par le rachat de 11 magasins à un concurrent, ce qui porte le nombre de ses points de vente à 36. Cette opportunité permet à Alpha Mode de s'implanter en périphérie des villes. Au cours des années suivantes, l'entreprise va commercialiser ses produits à travers deux enseignes, afin de

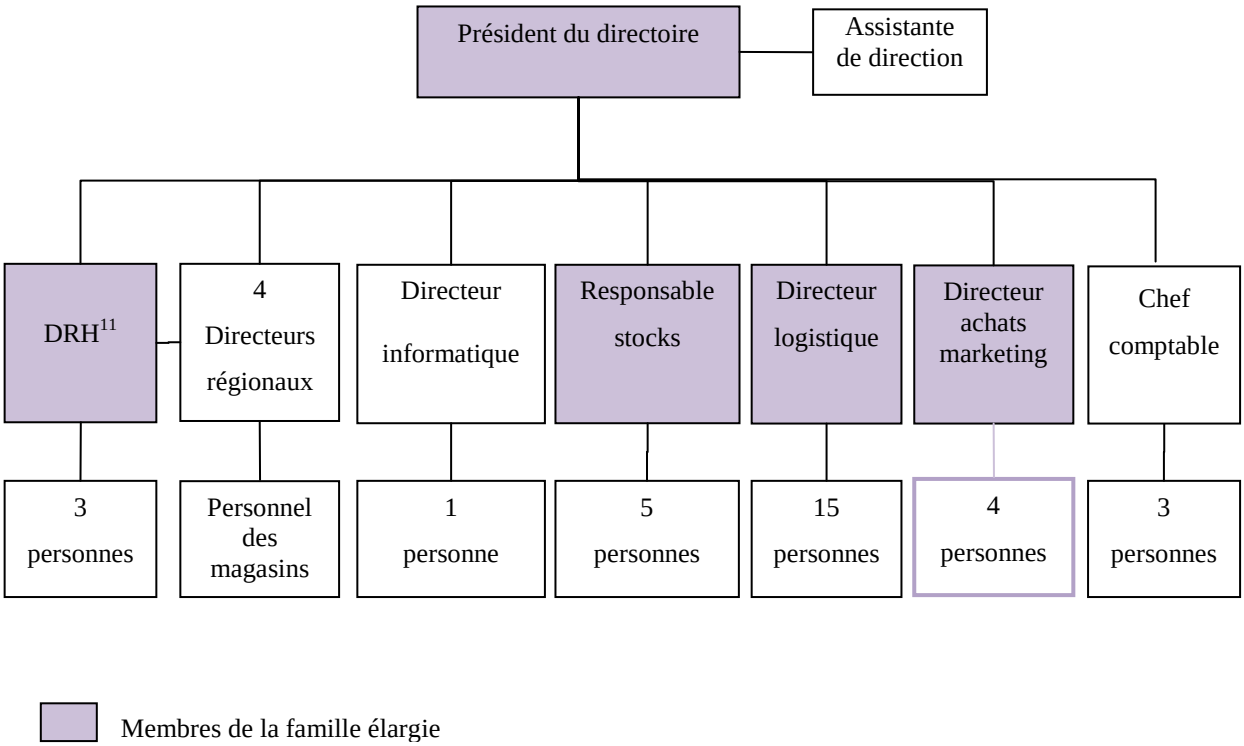
distinguer l'offre en centre ville et centre commercial de celle en périphérie. Au fil de la croissance, des responsables administratifs sont recrutés au siège ainsi que des directeurs régionaux (recrutement interne et externe) pour superviser les responsables de magasins. Le dirigeant s'efforce alors de déléguer les activités courantes pour devenir un superviseur mais cela lui est difficile.

Fin 2001, un diagnostic informatique est lancé au sein de l'entreprise par une branche spécialisée du cabinet d'expertise comptable. A cette époque, l'informatique est sous traitée et aucune personne n'est spécifiquement rattachée à la gestion du prestataire. L'entreprise compte une cinquantaine de magasins. Les conclusions du diagnostic mettent en garde les dirigeants d'Alpha Mode sur plusieurs points importants :

- Les relations avec le prestataire informatique sont dangereuses dans le sens où il s'agit d'une entité fragile ;
- Certaines améliorations sont à présent indispensables pour le fonctionnement d'Alpha Mode (gestion des transferts de marchandises entre magasins, gestion des avoirs émis aux clients, etc.) ;
- Les obligations fiscales et réglementaires ne sont pas respectées ;
- La gestion de la sécurité du système informatique est inexistante (absence de pare feu, d'antivirus, etc.).

Ce rapport d'audit alerte la direction et lui fait prendre conscience des insuffisances de son système informatique. La croissance soutenue de l'entreprise - le nombre de magasins a doublé en deux années - entraîne un manque de visibilité et de maîtrise interne du système informatique. Dans ce contexte, la direction décide de recruter un directeur informatique. Il intègre l'entreprise en 2002 afin d'écrire des programmes de gestion commerciale (encaissement, gestion des livraisons, gestion du stock en transit, suivi du chiffre d'affaires, etc.). Il crée un système d'information établissant un lien entre les magasins et le siège : contrôle du chiffre d'affaires, gestion des objectifs, demande de congés, état de présence, gestion des stocks, etc. Ce système est amélioré et approfondi au fur et à mesure de l'évolution de l'entreprise et de ses besoins. Afin de suivre de façon plus concrète l'évolution de l'entreprise, nous avons essayé d'établir un organigramme de cette époque, sans avoir pu trouver trace de ce type d'outil dans les archives d'Alpha Mode.

Figure 4 : Organigramme reconstitué d'Alpha Mode 2002 - 2003



Courant 2003, Alpha Mode connaît à nouveau une croissance externe par le rachat de 20 magasins. Au cours de ses croissances externes, seuls les salariés des magasins sont conservés, les salariés du siège ne souhaitant en principe pas intégrer Alpha Mode dont le siège social est plutôt retiré, dans l'est de la France.

Parallèlement, l'entreprise continue à ouvrir ses propres points de vente et à fermer ceux qui ne correspondent plus à la politique commerciale développée : Alpha Mode privilégie à présent des surfaces plus grandes (600 m² environ) dans des zones commerciales, et à proximité d'un hypermarché. Tous les magasins ont à présent la même enseigne, et sont réagencés tous les 5 à 7 ans afin de toujours présenter les produits dans un cadre convivial et attirant. Certains magasins sont rénovés, d'autres transférés. Les dirigeants d'Alpha Mode accordent beaucoup d'importance à l'agencement extérieur et intérieur des magasins. Anciens commerçants, ils portent une attention particulière au merchandising, aux offres promotionnelles pour attirer le client et faciliter l'achat. L'entreprise tente également, à

[15] Le président du directoire considère que les directeurs régionaux sont à la fois en relation avec lui-même mais également avec le DRH, notamment pour les aspects gestion du personnel des magasins.

travers une enseigne discount, de vendre les produits des collections antérieures à des prix très faibles mais ces quelques magasins n'apparaissant pas rentables seront fermés : *« Le discount marche pour de l'alimentaire, car on doit manger tous les jours, mais pas pour nos produits »* constatera *a posteriori* le dirigeant.

Figure 5 : Historique d'Alpha Mode

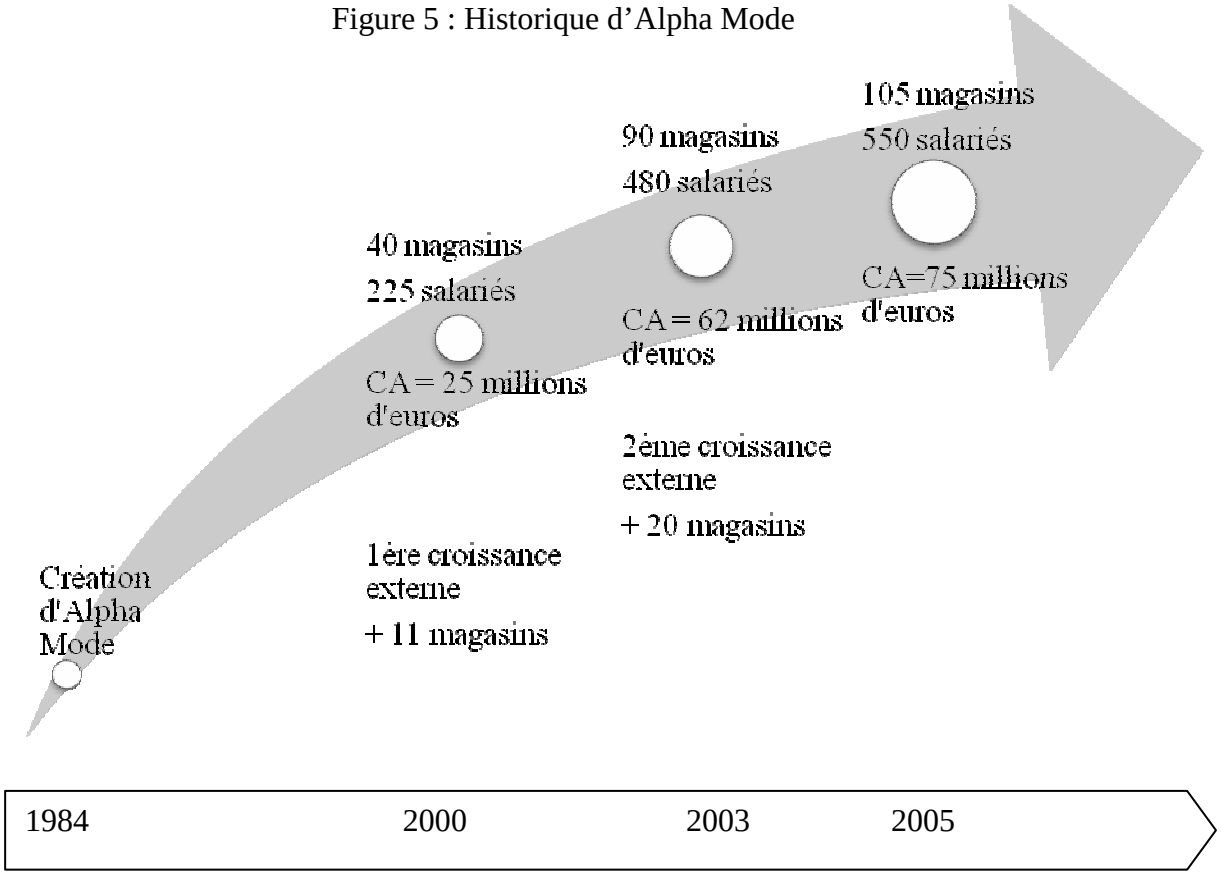


Tableau 6 : Analyse de la croissance 2000 à 2005

	2000	**2005**	**Croissance en 5 ans**
Magasins (implantations)	40	105	+ 162 %
Salariés (nombre)	225	550	+ 144 %
Chiffre d'Affaires (en millions d'€)	25	75	+ 200 %

Le développement constant des points de vente n'entraîne pas de changements majeurs dans la structuration de l'entreprise et son fonctionnement quotidien : les salariés et les magasins sont plus nombreux mais l'organisation demeure identique. Même si Alpha Mode présente les caractéristiques quantitatives d'une moyenne entreprise (voire d'une grande), elle continue à fonctionner en PME : centralisation des décisions, absence de délégation, absence de gestion des ressources humaines (les activités du service des ressources humaines dirigé par un directeur des ressources humaines s'apparentent davantage à un service de paye), gestion intuitive, communication informelle. Au sein de cette entreprise, où l'aversion au risque est faible et la fierté d'avoir réussi forte, les croissances externes successives sont vécues comme des défis à relever, proches de l'intuition mais confortées par les aptitudes commerciales des dirigeants et les compétences gestionnaires du cabinet d'expertise comptable. Cependant, même si le cabinet d'expertise a, dans certaines croissances, émis quelques réserves, la décision finale est revenue aux dirigeants, enclins à la prise de risque. Le parcours est conforme à l'analyse de Mzid et Mezghani (2004) qui estiment qu'un dirigeant artisan qui a rarement suivi une formation supérieure et a peu d'expérience sera réticent à la diversification qui l'éloignerait trop de ses compétences techniques originelles. La crainte de perte de contrôle et a fortiori de pouvoir est prédominante et le pousse à se focaliser sur l'activité d'origine. C'est pourquoi le dirigeant privilégie la croissance externe par le rachat d'entreprises concurrentes.

Alpha Mode copie la stratégie et les produits développés par les leaders qui sont implantés dans des zones de chalandise de 100 000 habitants, en se focalisant sur des localités plus petites et isolées avec des zones de chalandise de 10 000 habitants environ. L'entreprise fournit à une clientèle modeste des produits mode à faibles prix, importés majoritairement de Chine et d'Italie. L'implantation des magasins est rigoureusement sélectionnée par le président du directoire. Il porte une forte attention à la « locomotive » de la zone commerciale à venir ainsi qu'à la présence ou non de concurrents dans le secteur géographique. Une importance particulière est accordée à la sélection des modèles de produits : le directeur achats marketing et le dirigeant savent utiliser leurs compétences commerciales pour anticiper l'évolution de la mode (choisir des produits qui marcheront) et négocier des prix de vente intéressants (« *vendez-nous vos meilleurs produits au meilleur prix* » : slogan affiché dans le *show room* d'Alpha Mode). L'entreprise demande également à ses fournisseurs de créer certains produits dont ils fournissent les photos et qu'ils achèteront après en avoir reçu un

échantillon. Les approvisionnements se font auprès de fournisseurs réactifs ce qui permet à Alpha Mode de se situer toujours dans la tendance de la mode. Par ailleurs, l'entreprise dispose de ses propres marques : une vingtaine a été déposée auprès de l'Institut National de la Propriété Industrielle. Tous les points de distribution sont des succursales, le dirigeant ne désirant pas perdre la propriété de ses magasins par la mise en place de franchises.

L'entreprise combine à cette époque trois modes de développement :

- La croissance interne par des investissements propres immobiliers - gestion de plusieurs SCI (achat de terrains, construction de cellules à destination de leur propre commerce ou d'autres) - et de distribution (ouverture d'un magasin par mois en moyenne). Face à la pression des bailleurs et à l'augmentation jugée trop importante des loyers, les dirigeants ont créé des sociétés civiles immobilières permettant à la fois d'acquérir un patrimoine immobilier et de maîtriser les fixations et évolutions de loyer ;
- La croissance externe par l'acquisition de magasins existants, l'entreprise ayant déjà connu deux croissances externes ;
- La croissance conjointe par le développement d'une coopération avec une entreprise du même secteur d'activité. L'objectif est de s'implanter à plusieurs à proximité d'un hypermarché afin de proposer à la clientèle une offre commerciale complémentaire. Au cours de l'année 2006, les trois quarts des nouvelles ouvertures se font dans le cadre de ce partenariat. L'entreprise partenaire développe approximativement la même stratégie commerciale qu'Alpha Mode avec une gestion administrative différente (ouverture du capital, structure administrative importante, etc.). La mise en œuvre de ce partenariat s'est faite dans une ambition commune de *« vouloir grandir »*. Cette coopération offre à Alpha Mode la possibilité de bénéficier du service développement performant de l'autre entreprise lui permettant d'avoir accès à des offres pertinentes, sans avoir à en supporter la charge financière. Chez Alpha Mode, c'est le dirigeant qui suit les projets de développement, avec l'aide de son assistante de direction.

Alpha Mode est une entreprise familiale qui connaît une croissance forte : le chiffre d'affaires a triplé et l'effectif a plus que doublé en cinq ans. Elle combine trois types de développement : croissance interne, externe et conjointe. Le nombre de magasins augmente considérablement mais la gestion interne n'est pas modifiée.

3. L'intervention au sein d'Alpha Mode

3.1. Un audit de la société comme élément déclencheur

Courant 2005, l'expert comptable propose au dirigeant de la société de réaliser un audit afin de dresser un portrait de la société dans sa totalité, contrairement au premier audit qui concernait uniquement l'informatique. Il s'agit de schématiser le fonctionnement de l'entreprise par un logigramme et mettre en exergue les dysfonctionnements éventuels dans son organisation. L'objectif affiché par les consultants est de fournir une analyse de l'organisation interne et du système informatique permettant d'en détecter les points forts et faibles, aider à optimiser l'organisation, donner les bases nécessaires à la rédaction future de procédures de type qualité. Le président du directoire et le directeur des achats suivent les conseils de leur expert comptable et lancent l'audit. Le coût de l'audit s'élève à 30 000 €. Il s'agit d'une dépense importante pour les dirigeants, qui ne sont pas habitués à s'engager dans des démarches de ce type. Pourtant, cela représente à peine 1 % du résultat à fin 2005.

L'entreprise est découpée en processus :

- Intervenant en amont de la chaine de valeur : processus ouverture et fermeture de magasins ;
- Constituant la chaîne de valeur : achats et achats divers, stocks, logistique et transferts, vente ;
- Servant de support à l'activité : comptabilité, gestion du personnel, informatique ;

Des réunions sont organisées au sein de chaque service et un responsable de projet est nommé. L'audit est composé de quatre phases principales que sont le lancement du projet, l'analyse critique du fonctionnement de l'entreprise, la définition d'une organisation cible et la proposition de pistes d'amélioration. Un nouvel audit du système informatique est également organisé autour notamment de la sécurité physique et logique, le respect des textes de lois, la continuité de l'activité et l'élaboration de plans de secours, etc. Il permet d'évaluer l'évolution du système informatique et la prise en compte des recommandations émises antérieurement par le cabinet d'audit. Un entretien individuel avec le chef comptable est également organisé. Même si certains salariés sont réticents à la conduite de cette démarche, tous y participent puisqu'il s'agit d'une décision de la direction. L'analyse critique du fonctionnement se déroule en une vingtaine de jours environ. Les techniques mises en œuvre sont celles utilisées classiquement en *consulting* et gestion de projet :

- Le *Brown Paper* permettant de décrire les processus, cette description sera reprise informatiquement grâce à un logiciel approprié ;
- Le « RACI[16] » : un seul responsable est désigné pour le suivi du processus (en général le chef du service concerné), les acteurs (dans la plupart des cas, les membres du service), les consultés et les informés sont listés ;
- QQOQCCP (Qui ? Quoi ? Où ? Quand ? Comment ? Combien ? Pourquoi ?), dans une version simplifiée : Qui fait quoi ? Qui décide et Qui agit ?

La restitution de l'audit a lieu quelques semaines plus tard. La cartographie des processus est faite sous forme de logigramme. Chaque processus est découpé en activité. Par exemple, pour la comptabilité, on a l'activité : achats, intégration des ventes, gestion de la trésorerie, intégration de la paie, notes de frais. L'établissement de cette cartographie a mis en exergue plusieurs points faibles dans le fonctionnement de l'organisation. Ils sont repris sous forme de fiche projet ou action, composé du responsable, du degré d'importance (de 1 à 5 - 5 étant la valeur maximale), de la durée probable, des enjeux et de l'impact sur les processus. Plus de soixante actions sont à mettre en œuvre et autant de projets, dont une vingtaine a un niveau élevé d'importance. Des corrections immédiates en cours d'audit sont apportées lorsque cela est possible. Des activités de l'entreprise nécessitent des ajustements afin de respecter les contraintes légales. Au vue de la stratégie de croissance soutenue développée par

[16] Acronyme utilisé par le cabinet de consultant en référence à : Responsable, Acteur, Consultés et Informés

l'entreprise, les consultants insistent sur l'importance de certains projets à mettre rapidement en œuvre, centré autour :

- Du programme de gestion des achats ;
- Du management des ressources humaines (notamment le personnel des magasins) ;
- De l'organisation des transferts ;
- De l'approvisionnement des magasins.

L'audit préconise également la formalisation de la gestion de l'entreprise, le recrutement de nouvelles compétences afin de doubler les postes à responsabilité présentant des risques en cas de vacance et le respect des contraintes légales et réglementaires. Les auditeurs attirent en outre l'attention des dirigeants sur leur dépendance vis-à-vis de leurs moyens informatiques (physiques et humains). Des groupes de travail doivent être créés et l'ensemble du personnel doit à nouveau s'engager dans une démarche de type amélioration et formalisation. Des projets et actions sont définis afin d'apporter les mesures correctrices. Par exemple, pour le processus comptabilité :

- Action n° 1 : Créer le lien entre les commandes fournisseurs et la comptabilité (transmission des commandes, des bons de livraison, contrôle des factures et prévisionnel de trésorerie), avec un degré d'importance de 5 ;
- Action n° 2 : Traitement comptable des factures : condition pour émettre les bons à payer, limiter l'accessibilité des autres services à la comptabilité, avec un degré d'importance de 3 ;
- Action n° 3 : Choix des banques : conditions bancaires, obtention d'un récépissé pour les dépôts, avec un degré d'importance de 4
- Projet n° 1 : Gestion de trésorerie : saisie unique avec rapprochement entre le logiciel de comptabilité et celui de trésorerie, avec un degré d'importance de 4.

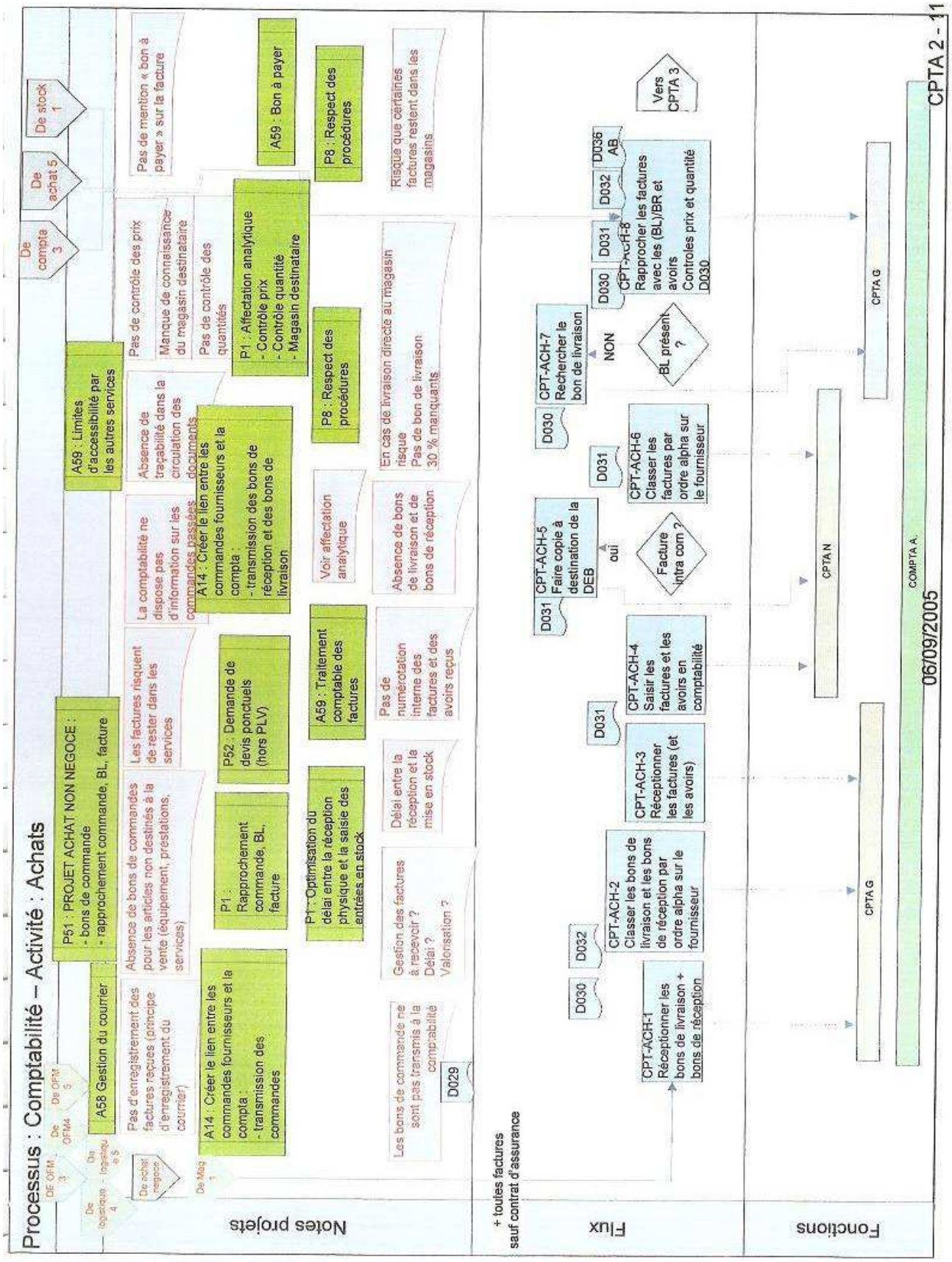
Pour le service ressources humaines, plusieurs projets et actions ont également été recensés :

- Action n° 3 : Contrôle des bulletins de paie : nombre de personnes payées, cohérence des montants, avec un degré d'importance de 5 ;

- Projet n°2 : Ressources humaines : manager les ressources (respect des procédures, formation, définition de fonction, évaluation, sanction), avec un degré d'importance de 5.

Le schéma qui suit est issu du logigramme présenté par le cabinet de consultants et présente le processus de comptabilité pour l'activité achats.

Figure 6 : Logigramme de l'acticité achats du processus comptabilité



Les mandataires de cet audit sont ravis des résultats qui leur ont permis de connaître le fonctionnement en détail de chacun des services et salariés ainsi que les points d'amélioration à envisager. Certaines modifications au fonctionnement de l'entreprise sont apportées très rapidement, concernant notamment les points de vente. On procède notamment à la rédaction de notes de service envoyées par le siège aux magasins et à la mise en place de fiche de non respect des procédures lorsque ces modes opératoires ne sont pas respectés. Dans ce contexte, le cabinet de consultants recommande de recruter ou nommer un « responsable de l'organisation interne » qui suivrait l'avancement des projets et actions en se chargeant de la mise à jour permanente du logigramme tout en surveillant la bonne application par les utilisateurs des nouvelles mesures en vigueur.

Un audit organisationnel est réalisé par une branche spécialisée du cabinet d'expertise comptable. De nombreux points d'amélioration du fonctionnement interne sont relevés. Les modifications devront être suivies par un responsable de la gestion interne.

3.2. Choix organisationnels

Courant 2005, le directeur des achats et le président du directoire décident de créer un poste de directeur administratif et financier. Cette décision a semble-t-il été fortement influencée par la création d'un poste identique quelques mois auparavant dans la firme partenaire, ainsi que par les conseils émis par certains banquiers. Suite à cette création de poste, un des frères actionnaires dont la dénomination du poste était responsable financier (en réalité chargé de l'analyse du CA) voit sa fonction évoluer vers responsable des chiffres afin d'éviter les doublons dans la dénomination des postes. Les activités principales du responsable des chiffres sont la centralisation et le suivi du chiffre d'affaires réalisé par les magasins (historique, tendance journalière, etc.), la gestion des dépôts des magasins auprès des banques et l'établissement de virements sur demande du chef comptable. Ses activités ne seront pas modifiées par l'arrivée d'un directeur administratif et financier. Ce dernier aura en effet en charge la supervision avec le chef comptable de la comptabilité, la gestion de la trésorerie, l'établissement des documents annuels, les relations avec les banques, le tout en étroite collaboration avec le cabinet d'expertise comptable comme le précise la direction au cours des entretiens de recrutement d'un directeur administratif et financier. L'expert

comptable participera aux entretiens finaux de sélection au coté de la direction. Mme X sera retenue pour pourvoir le poste de directeur administratif et financier. Elle a probablement été sélectionnée parce que ses compétences, ses prétentions salariales, et surtout sa personnalité se rapprochaient le plus de l'esprit de la société. Les décisions prises au niveau des ressources humaines dans les PME dépendent davantage de la personnalité et de valeurs familiales que d'éléments standardisés d'évaluation des compétences (Welsch, 1996). Elle a une longue expérience de responsable administratif et financier en industrie, dans un contexte international. Parallèlement aux activités financières pour lesquelles elle a été recrutée, la directrice administrative et financière a également pour mission de mettre en place, en collaboration avec son assistante, un véritable contrôle de gestion, en s'appuyant sur son expérience antérieure acquise en milieu industriel, de résoudre les dysfonctionnements relevés par l'audit, d'apporter une aide dans les domaines sociaux, juridiques, fiscaux ainsi que d'assister la direction dans ses prises de décision. Les premiers mois de travail de Mme X sont consacrés à la découverte du fonctionnement de l'entreprise et à l'amélioration de quelques points principaux dans le fonctionnement de son service : remplissage automatique des chèques, formalisation de la validation du paiement des factures, etc. L'absence de longue durée du chef comptable oblige la directrice administrative et financière à superviser directement les activités des trois comptables de son service.

Dans le même temps, un poste d'assistant au directeur administratif et financier est créé. Le processus de recrutement de l'assistante du directeur administratif et financier a été le suivant :

- Suite à une candidature spontanée de recherche de terrain dans le cadre d'une bourse CIFRE, nous avons eu un premier contact téléphonique avec le directeur des ressources humaines d'Alpha Mode au cours duquel un rendez vous a été fixé pour le lendemain ;
- Au cours de cet entretien, il nous a fallu présenter la CIFRE, en expliquer le fonctionnement et les opportunités. Par ailleurs, il nous a été nécessaire de démontrer les avantages du recrutement d'une doctorante par rapport à une mission d'un cabinet de consultants. La candidature les intéressait puisque des compétences pouvaient être utilisées en gestion des ressources humaines (formalisation de la gestion des ressources humaines par la création d'outils de

type fiches de fonction, entretiens individuels annuels) et en contrôle de gestion (création de tableaux de bord, budget, *reporting* afin d'assurer un suivi de l'activité de l'entreprise). Nous avons au cours de cet entretien rencontré brièvement le président du directoire ;

- Un second rendez-vous regroupant le directeur des ressources humaines, la directrice administrative et financière, la doctorante et le directeur de thèse a ensuite été organisé afin de régler les formalités administratives et les objectifs de la recherche.

Notre intervention au siège social de l'entreprise, en tant qu'assistante à la directrice administrative et financière débute ainsi en novembre 2005, soit deux mois après l'arrivée de Mme X. Notre mission principale est la mise en place d'un contrôle de gestion par l'implantation de tableaux de bord et de budgets, et la formalisation du fonctionnement de l'entreprise par la supervision des actions correctrices apportées suite à l'audit, dans le cadre d'une recherche action comme le précise le contrat de travail associé à la bourse CIFRE :

« *Mademoiselle ZAWADZKI Cindy aura en charge, sous la responsabilité de la Directrice Administrative et Financière, de mettre en œuvre le projet intitulé « Développement des PME et structuration du système de pilotage : enjeux, méthodes, outils » dans le cadre de la thèse préparée à l'ESM-IAE de Metz.*

De plus, en se basant sur l'audit de la société « XXX », Mademoiselle ZAWADZKI Cindy devra élaborer des procédures et formaliser des méthodes afin d'améliorer la qualité du fonctionnement interne de l'entreprise et garantir la qualité des actions de la société « Alpha Mode ».

Mademoiselle ZAWADZKI Cindy assistera la Directrice Administrative et Financière sur la mise en œuvre et le suivi des outils permettant d'assurer un pilotage efficace de l'entreprise (indicateurs de gestion, budgets ou balanced scorecard, etc.) ainsi que sur les formalités d'animation des équipes de reporting."

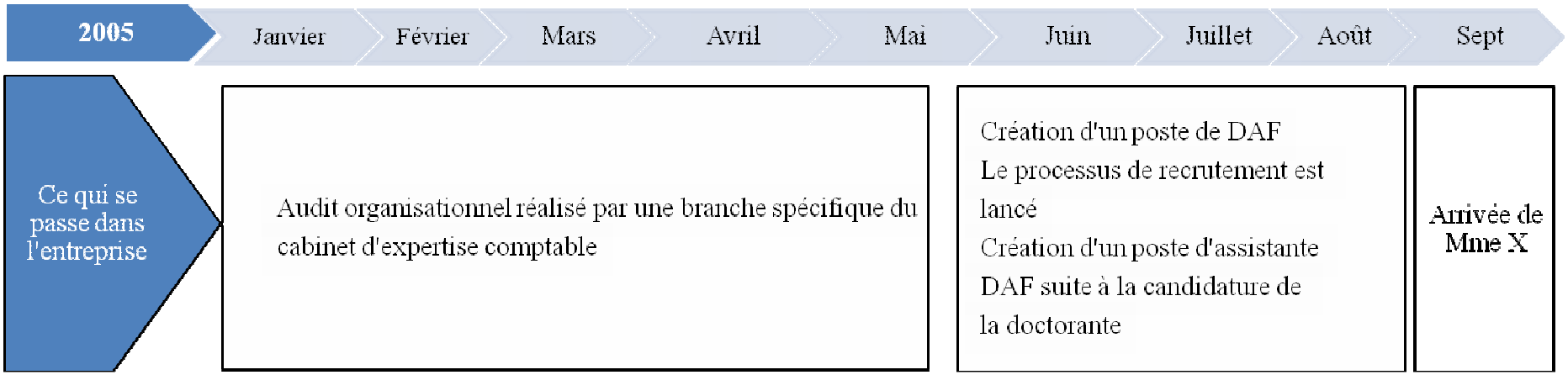
« *Une situation de grande ignorance et de nécessaire action est l'une des situations où la méthodologie de la recherche action peut être utilisée* » (Creze, 2006). C'est le cas de l'entreprise dans laquelle nous intervenons puisque d'une part, il s'agit d'une PME familiale créée par des autodidactes n'ayant aucune connaissance gestionnaire et d'autre part, comme

nous le justifierons plus tard, la nécessité de mettre en place un contrôle de gestion est réelle. Fin 2005, Alpha Mode compte une centaine de magasins et emploie 550 salariés environ. Les implantations sont réparties ainsi : 80 % en périphérie, 9 % en centre ville et 11% en galerie marchande.

L'entreprise d'accueil Alpha Mode est une PME familiale à forte croissance. Suite aux recommandations d'un audit organisationnel, les dirigeants décident de recruter une directrice administrative et financière et une assistante, en CIFRE. Il s'agit de formaliser le fonctionnement de l'organisation et d'implanter un système de pilotage, dans une démarche de type recherche action.

La frise chronologique qui suit retrace les évènements importants intervenus dans l'entreprise avant le recrutement de la doctorante en tant qu'assistante du directeur administratif et financier. On retrouvera cette présentation à plusieurs moments dans la thèse afin de permettre au lecteur de suivre le déroulement chronologique de l'intervention en entreprise et la progression de la recherche.

Figure 7 : Les évènements intervenants dans l'entreprise avant le recrutement de la doctorante janvier 2005 à septembre 20



PARTIE 2 : LA REALISATION DE LA RECHERCHE

CHAPITRE 4.

LA PHASE D'INTERVENTION

Notre intervention vise à l'introduction du contrôle de gestion dans l'entreprise Alpha Mode. Au cours de notre démarche, nous avons focalisé notre attention sur :

- Les situations de gestion : la nature de l'activité (commerciale), le contexte de mise en œuvre (intervention après un audit réalisé par des consultants) ;
- Les outils : la technicité des outils (calcul de coûts), le choix des outils pour développer une culture de gestion (budget, tableaux de bord, etc.) et la chronologie de diffusion des outils de gestion (implantation successive ou simultanée) ;
- Les acteurs, en favorisant l'implication dans la démarche de changement pour faciliter l'adhésion, gérer la résistance au changement dans le cas où elle apparaîtrait, encourager l'appropriation de la démarche et des outils.

Nous prenons en compte ces différents éléments d'analyse pour proposer une introduction du contrôle de gestion adaptée aux besoins de l'organisation d'accueil. Nous allons au cours de ce travail doctoral nous intéresser à l'instrumentation de la gestion d'une entreprise en croissance, dans une approche cognitive. Nous analysons de ce fait l'implémentation du contrôle de gestion en prenant en compte à la fois les dimensions techniques (qualité technique des outils) et humaines (rôle central occupé des acteurs) du contrôle de gestion. Il ne s'agit pas de la mise en place d'un outil complémentaire (*balanced scorecard*, *ERP*) dans une entreprise ayant une culture de gestion mais d'un processus de développement d'une telle culture par l'implémentation d'un contrôle de gestion dans une logique de changement du mode de gestion actuelle et d'apprentissage. L'objectif de la démarche conduite est de répondre aux besoins des manageurs relevés par Simon (1954) repris par Bouquin (1997) :

- Etablir un constat (*scorekeeping*) pour obtenir une réponse à l'interrogation « Les choses vont-elles bien ? » ;
- Attirer l'attention (*attention directing*) permettant de répondre à la question « A quels problèmes faut-il s'intéresser ? » ;
- Aider à la résolution des problèmes (*problem solving*) pour savoir « Parmi les solutions, quelle est la meilleure ? ».

1. Une tentative initiale de modification globale

1.1. Objets et enjeux

L'intervention de la directrice administrative et financière et de son assistante répondait à une demande de la direction de formaliser et instrumenter sa gestion interne en introduisant un système de contrôle de gestion par la mise en place de quelques outils de type budgets et tableaux de bord lui permettant notamment de l'aider dans la prise de décision et formaliser sa gestion interne.

Pour ce faire, une première phase de découverte de l'entreprise et de son fonctionnement a été primordiale. Afin de mieux comprendre les problèmes auxquels l'entreprise est confrontée, nous nous sommes orientés vers les salariés en tant qu'acteur direct du fonctionnement de l'entreprise : « *La première condition d'introduction d'un changement est donc la bonne connaissance des problèmes réels. Faire parler les salariés, être à leur écoute. La connaissance ne peut être fondée que sur une observation attentive et sur la parole de ceux qui vivent les situations de travail* » (Bernoux, 2004). Conscients des jeux d'acteurs se déroulant au sein des entreprises, nous nous sommes également intéressés aux acteurs eux-mêmes (relations de pouvoir, marge de manœuvre, etc.). Ceci s'apparente à la phase de diagnostic au cours de laquelle on doit découvrir le terrain et s'intéresser aux stratégies des acteurs et à leurs jeux de pouvoir (Pesqueux et Triboulois, 2004). L'objectif de cette phase de découverte de l'entreprise est d'avoir une connaissance précise de l'organisation dans laquelle on intervient, à travers (Bernoux, 2004) :

- Son système rationnel, c'est-à-dire le projet global de l'organisation ;
- Son système stratégique : les acteurs, leurs zones d'incertitude, leurs pouvoirs (analyse stratégique de Crozier et Friedberg) ;
- Son système d'accord par les conventions, les accords ou désaccords existants, les risques éventuels des jeux de pouvoir.

Pour la directrice administrative et financière, cette phase s'est faite de manière informelle, au fil de son intégration dans l'entreprise. L'assistante doctorante, à son arrivée deux mois plus tard, a davantage porté intérêt à cette phase de découverte de l'entreprise (ses problèmes et ses acteurs), dans un processus de recherche action. Des séances de débriefing informelles sont organisées entre la directrice administrative et financière et son assistante doctorant afin d'échanger leurs points de vue sur le fonctionnement actuel de l'entreprise et les modifications à apporter. Le contexte particulier d'intervention (entreprise familiale) nécessite une grande précaution dans la gestion des acteurs et de leurs points de vue. Il fut indispensable de découvrir les personnes clés de l'organisation formelle et informelle grâce notamment à leur ancienneté dans l'entreprise et leurs liens de parenté directs ou indirects avec les actionnaires. Le fonctionnement de cette PME familiale déconcerte quelque peu la directrice administrative et financière et son assistante : communication informelle, rétention d'information, difficulté à faire confiance, prise de décision intime et non collective, inexistence de comité de direction, ambiance familière, etc. De nombreux entretiens informels voient le jour au cours desquels des renseignements utiles pour le travail de recherche sont transmises par la directrice administrative et financière : processus de son embauche, perception de l'environnement de travail, décisions stratégiques des dirigeants en cours, etc : « *Le contexte de travail d'Alpha Mode est totalement différent de celui que j'ai pu connaître jusqu'à présent. J'étais totalement autonome dans l'entreprise dans laquelle je travaillais car on avait confiance en moi. J'ai été habituée à m'adresser à des dirigeants successifs, qui avaient tous des compétences en gestion, finance, comptabilité, et m'ont beaucoup appris au cours de ma carrière. Lors de mon recrutement, à l'entretien final, c'est pareil, j'avais préparé des beaux tableaux type balanced scorecard, des exemples de démarche budgétaire que j'avais pu utiliser car je pensais qu'on allait voir ce que je pouvais proposer mais pas du tout. J'avais même mon ordinateur en veille dans mon sac pour pouvoir argumenter concrètement si nécessaire, mais, non, pas du tout, ils m'ont surtout parlé de leur audit et de ce qu'ils attendaient de moi* » fait remarquer Mme X à son assistante. Une coopération se noue alors entre ces deux nouveaux acteurs. La nécessité de lancer des outils de gestion est ainsi partagée par les deux personnes. Un mois après son arrivée, l'assistante du directeur administratif et financier est perçue par Mme X comme une alliée dans la démarche de rationalisation de la gestion.

1.2. Déroulement de l'intervention

Une fois le fonctionnement formel et informel de l'entreprise cerné et les acteurs clés associés, la directrice administrative et financière et son assistante se sont focalisées sur la direction afin d'une part de s'assurer de leur volonté de modifier le fonctionnement actuel de leur entreprise et d'autre part de leur proposer des outils adéquats. Il s'agit de la conduite d'un changement de type descendant dans lequel la direction élabore la nouvelle vision, la communique à ses salariés et favorise la participation. Après avoir reçu la confirmation des dirigeants de leur volonté d'introduire un contrôle de gestion, les tâches ont été distribuées entre la directrice administrative et financière et son assistante. De par son entrée plus précoce au sein d'Alpha Mode et ses expériences professionnelles antérieures, la directrice administrative et financière décide de se charger de la mise en place d'une démarche budgétaire. L'assistante du directeur administratif et financier quant à elle serait chargée plus particulièrement de la mise en place de tableaux de bord de type *balanced scorecard.*

La chronologie d'insertion de ces deux outils chez Alpha Mode se justifie de plusieurs manières. En effet, les dirigeants souhaitent mettre en place des budgets afin de « *savoir où on en est sans devoir attendre le bilan en fin d'année* ». Pour répondre à leur demande, la première étape de rationalisation de la gestion de l'entreprise doit passer par une démarche budgétaire. Elle permettra aux dirigeants de définir de façon formelle, précise et arrêtée des plans stratégiques déclinés en plans d'action puis en budgets par Mme X. Les budgets en tant qu'outils de prévision, de coordination, d'aide à la délégation des décisions et à la motivation des décideurs devraient permettre de répondre à la demande de la direction en associant dans la démarche les dirigeants et les chefs de service. Bien entendu, un reporting mensuel est associé aux budgets ce qui permettra de rendre compte de la situation financière et comptable de l'entreprise aux dirigeants. C'est la directrice administrative et financière plus particulièrement qui a la charge de ces activités, aidée par son assistante. D'autre part, compléter les budgets par des tableaux de bord devait permettre aux dirigeants d'avoir une information rapide, schématique, facilement lisible et interprétable, permettant de répondre à leur demande de « *piloter l'organisation* » (le dirigeant).

Ces deux outils de contrôle de gestion, de par leurs caractéristiques propres, semblent pouvoir répondre aux attentes des dirigeants, même si, *a priori*, le contexte d'Alpha Mode révèle certains inconvénients, comme le montre le tableau suivant :

Tableau 7 : Avantages et inconvénients de l'implantation chez Alpha Mode des outils choisis

	Points positifs	Points négatifs
Budgets	- les dirigeants sont sensibilisés aux budgets, en ont au moins déjà entendu parler et savent que les autres entreprises en utilisent - architecture budgétaire « classique » facilement adaptable à Alpha Mode	- nécessité d'avoir des connaissances gestionnaires (définition des plans stratégiques, des plans d'action, reporting)
Tableaux de bord	- optique opérationnelle, avec des indicateurs financiers et non financiers - facilité de lecture, de compréhension et d'utilisation	- aucune connaissance des *balanced scorecard* - mise en place longue (doit être construit pour Alpha Mode)

Après la mise en place de quelques outils localisés, nous analyserons leur impact sur les acteurs dans le cadre d'une démarche d'appropriation des outils. Il s'agit de légitimer l'usage d'outils et l'inscrire dans la dynamique de l'action collective : « *C'est la confrontation entre l'outil et l'organisation qui autorise "la découverte progressive des structurations essentielles de l'organisation et de son instrumentation possible"* » (Moisdon (1997) repris par De Vaujany et Grimand, 2005). L'instrumentation de la gestion interne par l'introduction d'un contrôle de gestion doit prendre en compte les spécificités de l'organisation dans laquelle elle a lieu. « *L'exportation dans la PME des outils et des règles de gestion initiés par les grandes entreprises se confronte fréquemment à une inadéquation de ces outils aux besoins spécifiques de l'entreprise* » Chalayer, Perez et Teyssier (2005). Respectant les préconisations de Nobre (2001), nous avons procédé à une évaluation ontologique des outils : « *L'évaluation ontologique consiste à confronter la nature et l'essence même de l'outil à son utilisation potentielle à partir d'une analyse contingente, c'est-à-dire d'une analyse du contexte dans lequel doit s'insérer l'outil puis d'une réflexion théorique* ». Nous nous sommes donc intéressés à analyser les caractéristiques de l'outil de gestion au regard de l'entreprise dans laquelle il est introduit.

Processus d'introduction de la démarche budgétaire

Dans un premier temps, pour mener à bien cette démarche budgétaire, il fallait la présenter à la direction en lui expliquant ses enjeux et conséquences. Il fallait ensuite concevoir l'architecture des budgets. Cette seconde phase ne présentait pas de difficultés particulières puisque la directrice administrative et financière disposait de plusieurs canevas budgétaires provenant des entreprises dans lesquelles elle avait déjà travaillé : il suffisait alors de les adapter à une entreprise commerciale. Cependant, il a fallu simplifier au maximum les éléments présentés afin d'espérer attirer l'attention du dirigeant puisque ce dernier n'a pas la fibre comptable. Il a tout d'abord fallu que la direction détermine ses objectifs stratégiques et fixe les moyens stratégiques pour y parvenir. Ensuite, à partir de ces objectifs et des données comptables des années précédentes, on a élaboré des budgets, en collaboration avec les chefs de service qui allaient devenir responsable d'un budget. Il s'agissait d'attribuer à chaque responsable des objectifs et moyens chiffrés. Après la définition des budgets, on aurait pu mettre en œuvre un contrôle budgétaire. Cela consiste à comparer les résultats obtenus aux prévisions effectuées puis à rechercher les causes d'écart, informer et évaluer l'activité les responsables de budget ainsi que prendre les mesures correctrices. Le budget nous servait alors d'instrument de gestion quantitative grâce au contrôle budgétaire et de moyen de formaliser le fonctionnement de l'organisation par la définition de responsabilités et la transmission d'objectifs. En reprenant les caractéristiques des trois modèles de contrôle budgétaire présentés par Berland (1999), on peut dire que la démarche budgétaire reposait sur :

- La planification stratégique, avec un contrôle budgétaire de type prévision et planification ;
- Le contrôle stratégique, dont le rôle du contrôle budgétaire est la coordination et la socialisation.

Ces deux modèles cherchent respectivement à répondre aux questions suivantes de l'entreprise : « *Quelle sera ma situation financière demain ? Comment se forme mon résultat ?* » et « *Mes actions sont-elles cohérentes ? Où en est le slack organisationnel ?* » Berland (1999), ce qui nous semblait correspondre aux attentes d'Alpha Mode, contrairement au contrôle financier qui focalise l'attention sur l'évaluation et la sanction, dans une logique de portefeuille.

Le budget central, celui des ventes, pouvait être tiré des objectifs commerciaux fixés aux directeurs de région, déclinés par magasin. Il s'agissait donc de combiner les objectifs commerciaux, les données issues du business plan réalisé par le cabinet d'expertise comptable à destination des établissements bancaires principalement et les données comptables des années précédentes.

Au moment de l'intervention de la directrice administrative et financière et de son assistante, le suivi de l'activité de l'entreprise repose principalement sur le chiffre d'affaires généré par chaque magasin, en les classant en catégories distinctes : de très bons à mauvais. Le chiffre d'affaires est ainsi suivi de très près par le dirigeant et le directeur des achats : tendance à quatre moments de la journée (matin, midi, milieu d'après-midi et fermeture), classement des magasins, prix moyen de vente, montant du panier moyen, etc. La logistique est également suivie par le nombre de produits expédiés par la logistique, etc. Ceci est rendu possible par un système d'information créé par le directeur informatique, pour Alpha Mode, régulièrement mis à jour pour répondre aux demandes de la direction, extrayant les informations des encaissements des magasins. Cependant, les chiffres disponibles nécessitent parfois quelques ajustements avant de pouvoir être utilisés. Par ailleurs, le résultat généré par les magasins n'est connu par la direction qu'en fin d'année, au moment de l'élaboration du bilan par le cabinet d'expertise comptable. Il leur arrive donc de classer en bons magasins certains générant un résultat faible, notamment à cause d'un loyer et de charges locatives trop élevés, associés à des charges de personnel importantes.

Le troisième temps de la démarche de budgétisation est la mise en œuvre. Pour appliquer ces budgets, Mme X a dû apporter des modifications mineures à la structure de la comptabilité d'Alpha Mode : elle souhaitait en effet créer de nouvelles sections analytiques et diviser certains comptes de charges (par exemple détailler le compte charges locatives par une subdivision taxes foncières). La démarche de budgétisation a été associée à une démarche de rationalisation passant par divers éléments. La communication formelle par mail a été privilégiée avec les personnes avec lesquelles cela est possible – un des dirigeants ne travaillant pas sur ordinateur –, des réunions chefs de service et des groupes de travail ont été organisés, etc. De même, la directrice administrative et financière a modernisé le fonctionnement du service comptabilité :

- Remplissage manuel des chèques abandonné au profit d'une impression informatique en attendant des lettres chèques ;

- Diminution du pointage manuel des encaissements des ventes (magasins) pour les lettrer avec les dépôts sur le compte bancaire (recettes comptables), etc. En collaboration avec le directeur informatique, il est décidé de créer un programme informatique permettant de lettrer automatiquement 60 % de ces données comptables.

1.3. Evaluation des résultats

Des outils peu utilisés

Les différents tableaux créés par la directrice administrative et financière ne parviennent pas à attirer l'attention des dirigeants, même ceux répondant aux recommandations de l'audit. Par exemple, afin de pouvoir réaliser l'action 3 (choix des banques) du processus comptabilité, elle a dressé les conditions des banques, en collaboration avec le responsable des chiffres. Elle a ainsi montré qu'il n'était pas forcément fait appel aux banques les plus intéressantes financièrement pour l'accord de découvert et elle a établi un tableau résumant ces différents aspects afin d'effectuer un choix rationnel. Cependant, les dirigeants n'ont pas prêté attention à ce travail, qui ne leur paraissait pas justifié, bien qu'il ait été évoqué par les consultants. Plusieurs tableaux créés par Mme X et son assistante ont ainsi eu le même accueil auprès de la direction (bibliothèque des baux, suivi des consommations en électricité, etc.). Ils n'ont pas eu les effets attendus et ont soit été abandonnés, soit continués à titre « personnel », avec la conviction qu'ils serviraient ultérieurement.

C'est ainsi que les éléments mis en place chez Alpha Mode n'ont, pour la plupart, pas été utilisés tel qu'ils ont été créés. Ils ont en effet soit été adaptés à la culture de l'entreprise soit abandonnés progressivement. Par exemple, les réunions de chefs de service ne peuvent pas être considérées comme des réunions de cadres dirigeants ; elles ont en effet évolué vers des réunions d'informations à destination des chefs de service (évolution du chiffre d'affaires, suivi des travaux, licenciements et embauche). Aucune décision stratégique n'y est prise par concertation entre cadres dirigeants et les sujets abordés ne doivent pas concerner des éléments financiers de l'entreprise : « *Les réunions de chefs de service sont des réunions d'information et de règlement de comptes familiaux* » constate la directrice administrative et financière. *« Il ne faut surtout pas parler de chiffres, d'endettement. C'est confidentiel, les*

employés ne doivent pas savoir. » sont les propos du dirigeant rapportés par la directrice administrative et financière. La communication formelle par mail préconisée par Mme X et son assistante a été abandonnée progressivement et l'on a vu la communication informelle reprendre sa place. De même, les quelques tableaux proposés par la directrice administrative et financière et son assistante qui sont parvenus à attirer l'attention des dirigeants ont été simplifiés à l'extrême, ne présentant parfois même plus les informations pour lesquelles ils avaient été créés.

Il est apparu clair à la directrice administrative et financière et à son assistante qu'il était nécessaire de simplifier au maximum les éléments présentés aux dirigeants si l'on voulait espérer attirer leur attention : *« Il faut oublier les Balanced Scorecard ou autres, ils ont déjà du mal à lire un tableau ou un graphique »* remarque Mme X. L'expression « *usines à gaz* » a d'ailleurs été fréquemment entendue dès qu'une proposition d'amélioration de la méthode de travail a été soulevée, ou qu'un tableau synthétique reprenant plusieurs variables a été proposé. Il fallait prendre en compte le fait qu'on s'adresse à des commerçants et non à des gestionnaires et trouver le moyen de les convaincre de se pencher sur un tableau chiffré, malgré leurs réticences avouées. Les dirigeants sont pris par des activités opérationnelles, proches du cœur de métier, ce qu'ils connaissent le mieux. Drucker-Godard (2000) fait référence à ce comportement courant chez le dirigeant de PME : « *Certains dirigeants, du fait de leur formation, de leur cursus professionnel, de leur centre d'intérêt, se focalisent en priorité sur les questions opérationnelles. Ils ont ainsi une attitude de retrait par rapport au fonctionnement interne de l'organisation et à sa stratégie* ». C'est ainsi que, lors d'une présentation de leurs travaux aux deux frères plus particulièrement chargés de la gestion (le dirigeant et le directeur des achats), la directrice administrative et financière et son assistante ont vu le dirigeant, après avoir régulièrement quitté la salle au cours de la discussion, clôturer prématurément la réunion de travail et s'exclamer en quittant la salle *: « Bon, allez, je veux vendre (des articles) ! »*.

La directrice administrative et financière ne parvient pas à faire les activités pour lesquelles elle a été recrutée. Son autonomie est réduite, malgré son statut de cadre dirigeant devant superviser l'ensemble du processus comptable. Afin de faciliter le travail du comptable chargé des règlements fournisseurs et moderniser progressivement les activités de son service, elle prévoit de commander des lettres chèques, permettant la rédaction directe des chèques via le logiciel de comptabilité. Cependant, sa demande sera refusée par la direction, ne voyant pas l'intérêt du nouveau système à mettre en place puisque « *cela ne dérange pas vraiment le*

comptable de rédiger les chèques à la main ». Elle optera finalement pour une impression informatique des chèques en créant une maquette de lettre à laquelle le chèque sera agrafé avant d'être imprimé. Par ailleurs, la création d'un poste de directeur administratif et financier répondait à un besoin de la direction d'avoir une personne en interne « *force de proposition sur les stratégies à suivre et référent en matière de conseil et stratégie financière* [17]». Les actionnaires ont le projet de conduire une nouvelle croissance externe, dont les enjeux financiers et stratégiques sont importants. C'est l'occasion pour Mme X de prouver ses compétences en finance et en conseil stratégique. Cependant, elle n'est pas conviée aux réunions stratégiques menées par l'expert comptable auprès des actionnaires. Elle ne participera pas non plus aux déplacements au siège social de l'entreprise visée. Seul l'expert comptable accompagnera la direction, et les entretiens avec le directeur administratif et financier notamment pour recueillir des informations sur la santé financière de l'entreprise seront conduits par une collaboratrice du cabinet d'expertise comptable. La directrice administrative et financière ne se verra confier que des activités opérationnelles et la supervision du service comptabilité, dont l'effectif est réduit à deux comptables plus son assistante.

Une collaboration nécessaire avec l'expert comptable

L'adoption de la tentative de modification globale initiée par la directrice administrative et financière et son assistante a été ralentie par l'expert comptable. Véritable appui stratégique de la direction, il a fait preuve de réticence envers la directrice administrative et financière et la démarche engagée ce qui a freiné l'adhésion de la direction. L'expert comptable ne transmet aucune de ses activités à la directrice administrative et financière : aide à la prise de décision stratégique, architecture de la comptabilité, gestion des immobilisations, élaboration de la comptabilité analytique, si ce n'est la supervision directe de la comptabilité opérationnelle. Grâce aux nombreuses années de collaboration, l'expert comptable connait le fonctionnement de l'entreprise, son historique, les compétences et modes de gestion des dirigeants. Il dispose donc d'atouts supplémentaires face à Mme X et à son assistante nouvellement recrutées, qui pensaient s'adresser à des dirigeants davantage gestionnaires. Cet atout a été renforcé par ses compétences pédagogues. Par exemple, pour

[17] Extrait de l'offre d'emploi publiée par Alpha Mode pour le poste de directeur administratif et financier

expliquer ce que représente chaque charge de fonctionnement général par rapport au chiffre d'affaires, le dirigeant se représente un billet de 100 € comme lui explique son expert comptable : « *Quand on encaisse 100€, il y 15€ qui partent pour le directeur des ressources humaines avec ses frais de personnel* » et le dirigeant explique à son tour à ses collaborateurs de cette façon. Des dissentiments sont alors nés entre l'expert comptable et la directrice administrative et financière : ce dernier n'a pas été convié à plusieurs réunions stratégiques qui ne se sont déroulées qu'entre l'expert comptable et la direction. L'attention du dirigeant envers ses collaborateurs repose davantage sur leur ancienneté et leur connaissance de l'entreprise que sur leur diplôme, leur formation ou leur expérience professionnelle, ce qui ne joue pas en faveur de la directrice administrative et financière et de son assistante, toutes les deux nouvellement recrutées. La présence de l'expert comptable en entreprise a d'ailleurs été renforcée au cours de cette période. La directrice administrative et financière devait même attendre la validation de l'expert comptable pour envoyer certains courriers aux banquiers.

Le poids de l'expert comptable dans la gestion de cette entreprise familiale (qui ne soutient pas la démarche budgétaire mise en place par Mme X et son assistante), le manque de référents gestionnaires dans l'entreprise (seules Mme X et son assistante s'intéressent à la démarche et à son avancement), le faible intérêt montré par les dirigeants pour les techniques de gestion (leur attention est concentrée sur les aspects opérationnels et commerciaux et ils n'accordent pas de temps au suivi de la démarche gestionnaire entamée) nous ont conduites à délaisser les budgets au profit d'autres outils. Après quelques mois de collaboration, la directrice administrative et financière commence à se confier à son assistante, sur le nouveau contexte de travail (familial) dans lequel elle évolue : « *Tous les membres du service prennent leurs pauses en même temps, on est tous assis en salle de repos comme si on était à la cantine alors qu'on pourrait très bien prendre sa tasse de café et retourner travailler devant son ordi mais c'est mal vu.* », sur la rigueur des horaires : « *La pause repas est précisément de 12h30 à 13h30 top chrono. A 12h30, tout le monde se lève et s'en va.* » malgré son statut de cadre dirigeant. Ses avis sont peu pris en compte : « *Il faut que je m'habitue au fait qu'il y ait des meetings auxquels je ne participerai pas, notamment lors des repas de famille, au cours desquels seront prises des décisions importantes.* » ; le manque d'intérêt des collaborateurs pour la démarche mise en place se fait sentir : « *Pour le moment, on met les choses en place à deux, cela ne suit pas dans l'entreprise.* ». Ces conditions de travail semblent contrarier la directrice administrative et financière : « *Un pauvre truc tout simple va leur paraître génial.*

Je fais ce que je faisais il y a 10 ans. Je vois que je ne vais rien apprendre ici. Je vais mettre en place encore quelques trucs et après j'aurai fait le tour. »

Les premiers éléments établis chez Alpha Mode étaient principalement destinés aux dirigeants et devaient leur permettre de mettre sous tension l'organisation par l'introduction d'une démarche budgétaire concernant tous les chefs de service. Ceci leur offrait une connaissance des données comptables de leur entreprise par la mise en place de budgets. La première tentative visait à développer d'entrée de jeu des outils perçus trop lourds et généraux (techniquement difficiles à maîtriser pour le personnel actuel d'Alpha Mode) alors que cela apparaissait comme un travail supplémentaire pour les cadres, sans nécessité perçue puisque l'entreprise se développait très bien. Il n'a donc pas été possible de mettre en place une démarche budgétaire avec négociation entre la direction et les chefs de service des objectifs et moyens alloués.

La directrice administrative et financière et son assistante ont pris conscience qu'il ne s'agissait pas d'une méthode adaptée au contexte de l'entreprise. Il y a un enlisement patent et un échec implicite de l'approche « volontariste et par en haut » de mise en place d'un système complet de contrôle de gestion.

Un système de pilotage pourtant nécessaire

Après une séance de travail avec les dirigeants – au cours de laquelle leur intérêt n'est toujours pas suscité -, la directrice administrative et financière et son assistante décident, lors du débriefing, de s'orienter vers des éléments plus concrets qui leur sont davantage accessibles. La directrice administrative et financière continue néanmoins à travailler sur ces éléments afin de pouvoir les ressortir à un moment plus opportun, c'est-à-dire à une phase plus avancée de la démarche de rationalisation. Cette démarche a toutefois permis de démontrer, à l'ensemble des salariés de la comptabilité et de l'entreprise en général ainsi qu'à la direction l'intérêt d'un système budgétaire et de la rationalisation du fonctionnement de l'entreprise. Une erreur a en effet été mise à jour par la doctorante assistante du directeur administratif et financier lors d'un contrôle comptable. Dans le cadre de ses activités de vérification de la cohérence des éléments saisis dans le logiciel comptable, l'assistante du directeur administratif et financier s'est aperçue qu'un des sites commerciaux de l'entreprise

avait des dépenses en énergie très largement supérieures aux autres sites. On a alors cherché à expliquer cette hausse subite et considérable de la consommation en glanant des informations auprès du magasin et du fournisseur. On s'est finalement aperçu que quelques mois avant notre arrivée en entreprise, une facture de frais généraux a été validée et payée par un comptable pour un montant cent fois supérieur au montant habituel. Pourtant, le comptable avait apparemment effectué les contrôles « classiques » de consommation (comparaison avec la facture précédente) sans qu'aucune procédure d'alerte, par ailleurs inexistante, n'ait été engagée. Cet incident a montré l'intérêt de mettre en place un système de pilotage de l'organisation et a conduit au licenciement de cette personne chargée de contrôler et de payer les factures. La révélation de cette erreur a permis d'asseoir l'utilité de l'intervention de la directrice administrative et financière et de son assistante.

Début 2006, les dirigeants d'Alpha Mode sont avertis de la mise en vente d'une société concurrente. Forts de deux croissances externes réussies, les dirigeants sont intéressés par la reprise de cette société qui leur permettrait d'étoffer leur présence nationale. Cette perspective encourage la directrice administrative et financière à poursuivre ses efforts d'intégration et de mise en place d'un système de pilotage. Quelques tâches d'établissement de tableaux synthétiques de la situation de l'entreprise à acheter lui sont demandées (liste des magasins, liste des salariés avec type de contrat, date d'échéance des baux, etc.) mais elle ne participe pas pour autant aux différentes entrevues sur ce sujet et ses conseils ne sont que très faiblement pris en compte par la direction.

2. Un premier ajustement : une intervention s'appuyant sur une démarche qualité

2.1. Objets et enjeux

Même si un système global de contrôle de gestion (budgets) par un changement de type *top down* semblait répondre aux attentes de la direction et aux besoins de l'organisation, sa mise en place s'est heurtée à des difficultés non négligeables. C'est pourquoi il a été décidé de privilégier une démarche participative pour formaliser le fonctionnement de l'organisation: « *Dans une organisation, on ne peut pas faire passer le changement de haut en bas. On doit*

favoriser un milieu où le changement doit remonter à la surface et un climat où les gens peuvent penser pour eux-mêmes et collectivement, prendre des initiatives et créer des choses intéressantes. Le changement doit venir de la base de l'organisation, là où les gens savent ce qui doit être fait » (Mintzberg, 2000). Il a été décidé que la démarche de rationalisation s'appuierait sur l'audit effectué par le cabinet de consultant. Cela permet indirectement d'associer l'expert comptable à l'intervention en partant des éléments soulevés lors de l'audit. Il s'agit de se rapprocher d'une démarche qualité[18] ayant comme objectif de formaliser le fonctionnement de l'entreprise et associer à terme des indicateurs qui seraient repris dans des tableaux de bord : « *La qualité constitue pour les petites entreprises un moyen de créer un avantage concurrentiel centré sur un contrôle des coûts et une réduction des inefficiences en matière de coûts ou sur une image de différentiation acquise par la maîtrise des processus de production et d'information, visant à offrir des produits répondant aux évolutions de la demande. De la sorte, la démarche qualité trouve sa place dans une dynamique de croissance des PME initiée par le dirigeant* » (Guilhon et Weill, 1996). L'objectif est de prouver le bien fondé d'une démarche qualité, en la comparant à ce qui est mis en place dans d'autres entreprises, notamment industrielles et en présentant les principes associés à la qualité : orientation client, leadership, implication du personnel, management par une approche système, amélioration continue, approche factuelle pour la prise de décision et des relations mutuellement bénéfiques avec les fournisseurs (ISO 9001). Il ne s'agit pas de s'engager dans une démarche de certification entreprise en tant que telle. Il nous paraissait judicieux de s'appuyer sur l'audit conduit quelques mois avant notre arrivée pour plusieurs raisons. D'abord, l'intérêt de la direction pour cet audit est réel. Il n'est en effet pas courant chez Alpha Mode d'organiser des réunions de travail bloquant l'activité opérationnelle du chef de service, ou de l'intégralité de son service, pour réfléchir sur le fonctionnement de l'organisation. Il est d'ailleurs rare que les dirigeants apprécient ce genre de pratique et y participent. Pourtant, la direction a assisté à la plupart des réunions organisées par le cabinet de consultants, ce qui leur a permis de comprendre l'intérêt et les enjeux de la démarche. Ensuite, par cet audit, une démarche participative est déjà engagée puisque chaque membre a pu s'exprimer lors des réunions, des responsables d'action ont été nommés parmi les opérationnels, et les suggestions d'amélioration ont été prises en compte. Par ailleurs, la pertinence des projets et actions recensés renforce l'intérêt de la mise en place d'une démarche de type qualité. La majorité des points soulevés lors de l'audit font partie des

[18] On trouvera en annexe 5 un schéma utilisé en entreprise résumant la démarche et ses objectifs

éléments ayant déconcerté la directrice administrative et financière et son assistante, en ce qu'ils n'appartiennent pas au fonctionnement classique d'une organisation (inexistence de formalisation, d'anticipation, de rigueur, etc.). Enfin, les dirigeants souhaitent rentabiliser l'investissement financier (le coût de l'audit représente une dépense importante pour l'entreprise, non habituée à de telles démarches) et humain (présence des salariés lors des réunions) de cet audit en faisant appliquer ses préconisations. Par ailleurs, il s'agit d'une démarche processus, proche du terrain et de l'activité commerciale, concrète et opérationnelle dont les résultats peuvent être visualisés rapidement, ce qui devrait correspondre aux besoins des dirigeants.

Il a été nécessaire de formaliser clairement les attentes et objectifs de la direction afin d'être certain de leur engagement dans la démarche. Ainsi, la directrice administrative et financière et son assistante ont présenté à la direction ce qu'était une démarche qualité (démarche certification de type ISO), ce à quoi avait conduit l'audit et ont proposé des actions ayant comme objectifs : d'augmenter la fiabilité du système qualité de l'entreprise (information fiable et disponible), de simplifier, rationaliser et harmoniser ainsi que de valoriser les tâches administratives (réduction coût et délais de la mise à disposition de l'information). Les actions étaient ciblées d'une part sur l'amélioration et l'actualisation de la cartographie représentant l'organisation des processus de l'entreprise et d'autre part sur l'optimisation et la maîtrise des processus. Le tableau[19] qui suit appartenait au dossier « formalisation des objectifs Qualité » présenté à la direction qui avait comme objectif de clarifier la demande de la direction et les réponses proposées par la directrice administrative et financière et son assistante. La première colonne reprend les éléments fondamentaux d'une démarche, notamment dans le cadre de l'industrie par exemple, avec l'objectif d'une certification. La deuxième colonne présente les éléments auxquels on est parvenu après l'audit réalisé par une branche spécialisé du cabinet d'expertise comptable. Enfin, la troisième colonne regroupe les actions que la directrice administrative et financière et son assistante ont déterminées et que la doctorante, assistante de la directrice administrative et financière mettra en place, si la direction les valide.

[19] Inspiré de Cattan M. (2006)

Tableau 8 : Formalisation des objectifs de la démarche Qualité

Démarche Qualité « classique »	Process 100 AUDIT Ce à quoi on est arrivé	Proposition d'actions Ce à quoi on veut arriver	
Objectifs : Réduction des non – qualité Amélioration des processus de travail Guide : la Norme (ISO) Etapes : - Analyse des processus de l'entreprise (achats, comptabilité, etc.) - Amélioration des processus et mise en conformité avec le référentiel (ISO) - Rédaction des procédures et des documents du système qualité (manuel qualité, etc.) - Mise en place des processus à travers les procédures - Mise en place d'indicateurs qualité - Audits internes - Audit de certification par un organisme extérieur	- audit management : fonctionnement de l'entreprise, mise en évidence des dysfonctionnements, détermination de projets et actions pour pallier ces dysfonctionnements - identification des processus : logigramme	- Amélioration des processus : mise en œuvre des projets/actions avec validation par le responsable hiérarchique - Actualisation de la cartographie des processus - Optimisation des processus : Elaboration d'un référentiel interne : procédures (manière spécifiée d'organiser une activité ou un processus), consignes (définition précise du mode opératoire à suivre pour effectuer une des tâches du processus) et maquettes (support) - Maîtrise des processus : Mise en place d'indicateurs qualité (tableau de bord) Mesure et amélioration continue	Audits internes et démarches d'amélioration Mise en conformité des comportements Tableaux de bord opérationnels avec indicateurs d'activité et de performance

Malgré la présentation de la démarche processus faite par les consultants, il semblerait que les chefs de service n'aient pas réellement assimilé les modalités de mise en œuvre. Suite à l'incompréhension de la première procédure présentant la démarche - « *On n'a pas fait d'études nous, on est tous autodidactes* » confie le directeur des ressources humaines à l'assistante du directeur administratif et financier lors d'un entretien, il est décidé d'expliquer à nouveau à tous les chefs de service la démarche engagée, même si cela avait été déjà fait par les auditeurs. La démarche qualité est alors utilisée comme un outil didactique visant dans un premier temps à formaliser le fonctionnement de l'entreprise puis à y associer des indicateurs permettant d'introduire progressivement un contrôle de gestion : « *Le processus de certification ne se limite pas à la rédaction de procédures, il s'accompagne très souvent d'un renouveau organisationnel* » (Messeghem, 2001). Les acteurs de la démarche se situaient à un niveau infra : les actants n'étaient plus l'équipe dirigeante mais plutôt les opérationnels dans les services.

La nécessité de la mise en place d'un système de pilotage a été plusieurs fois démontrée au cours de l'intervention de la doctorante, en s'appuyant sur des éléments concrets, signes de carences dans l'entreprise : inexistence de fiches de fonction rendant difficile la création de poste et le recrutement de collaborateurs, absence de présentation formelle de l'entreprise compliquant la compréhension du fonctionnement du groupe (composé de plusieurs sociétés, gérées par une holding) pour les nouveaux entrants, problème d'évaluation des collaborateurs administratifs, difficulté de trésorerie due à l'absence de prévisionnel, problème de validation des factures dû au manque de transmission des documents nécessaires à la comptabilité, transmission difficile des informations (« *Dans la société, toutes les informations sont disponibles mais il est difficile de les recueillir. Quand on cherche les magasins qu'on a fermés alors on pointe sur la carte géographique pour trouver le nombre* » remarque l'expert comptable), etc.

2.2. Déroulement de l'intervention

Après validation par la direction des actions proposées, le groupe de travail « Processus » constitué de la directrice administrative et financière et de son assistante a commencé à travailler sur les procédures. Afin de cerner le fonctionnement de l'entreprise, des réunions sont organisées avec chaque service au cours desquelles sont présentées les

activités dont les membres du service ont la charge ainsi que l'état d'avancement des projets qu'ils ont à conduire. Au cours de ces entretiens, on remarque que plusieurs salariés sont en désaccord avec cet audit. Ils n'ont clairement pas envie de changer leurs façons de travailler : « *Je ne vois pas pourquoi je ferais ça comme ça alors que jusqu'à présent, j'ai fait autrement et que ça me convient mieux* » (une comptable). Par ailleurs, les salariés assimilent plus la démarche à un contrôle et une remise en cause de leurs pratiques de travail qu'à des voies d'améliorations possibles, malgré les explications prodiguées par l'assistante du directeur administratif et financier. Ainsi, les chefs de projet semblent faire preuve de motivation relativement faible quant à la mise en place des éléments permettant de faire avancer la démarche : rendez-vous annulés ou oubliés, fiches de procédure non retournées, difficulté de mise en place de groupes de travail transversaux, etc.

Afin de faciliter la validation des procédures et répondre aux questions éventuelles, il a été décidé de mettre en place des réunions « processus » au cours desquelles seraient présentées et expliquées les différentes procédures avec l'objectif de les valider dans le même temps.

La doctorante est chargée de créer les groupes de travail, d'organiser les réunions et d'assister la rédaction des procédures afin de s'assurer du respect de certains critères permettant la validité des éléments rédigés. La rédaction est faite de manière participative par l'intégration des membres des services concernés, en commençant par les salariés développant le moins de résistance au changement : le fait que les procédures soient directement écrites par les exécutants met un terme au travail informel car les acteurs détenteurs d'un savoir faire le consignent eux-mêmes en organisant le passage de savoir faire professionnel à organisationnel ce qui est à l'origine d'un enrôlement cognitif des salariés (Bernoux, 2004). On voit bien là que notre processus d'implémentation du contrôle de gestion repose sur un phénomène d'apprentissage consistant à formaliser les savoirs détenus et en apporter de nouveaux. La directrice administrative et financière est le premier maillon de validation, permettant de vérifier la cohérence de la procédure. Au cours de la rédaction sont apportées des améliorations dans le fonctionnement des activités. Des procédures telles que les demandes d'achat, la conservation des documents, le traitement comptable des factures sont rédigées. Les consignes consistent en des règlements signatures (liste des signataires pour les devis, le « bon à payer » des factures, le paiement, etc.) des *check list* (liste des tâches à faire lors de la sortie d'un salarié, liste des documents à regrouper pour la fermeture de magasin par exemple), etc. Les maquettes regroupent par exemple le papier à en-tête, des

plans d'actions, compte rendu de réunion et organigrammes. Cela permet de créer des documents type que chaque salarié a à sa disposition. Par exemple, le logo d'Alpha Mode et son papier à en-tête doit être normalisé pour que chaque salarié utilise le même. Ceci est notamment le cas pour les documents à diffusion externe afin qu'on reconnaisse directement l'entreprise et que les informations nécessaires à son identification apparaissent.

L'intérêt de la direction repose particulièrement sur la sécurisation du système informatique : définition de mots de passe, mise en place d'une charte informatique, etc. Les premières procédures rédigées en collaboration avec le directeur informatique concernent donc ce domaine. Il s'agit de montrer l'importance de la démarche et son utilité afin par la suite de pouvoir la diffuser aux autres services. Les procédures informatiques sont validées et mises en service, le directeur des ressources humaines souhaite même qu'elles soient distribuées et signées par les nouveaux arrivants afin de les faire respecter.

2.3. Evaluation des résultats

D'autres procédures rédigées de manière participative n'ont pas pu entrer dans le système qualité faute de validation par les chefs de service. Pourtant, la directrice administrative et financière et son assistante ont pour chaque nouvelle procédure, expliqué son contenu, démontré son intérêt et leurs liens entre elles. Par exemple, la procédure d'achat définissait le processus suivant : pour tous les achats hors marchandises, une maquette devait être remplie (un bon de commande créé par l'assistante à la directrice administrative et financière pour Alpha Mode) et transmise à l'acheteur nouvellement nommé qui respecterait la consigne de règlement des signatures pour valider la commande. Ce processus permettait d'effectuer un contrôle des commandes à différents points et par différents acteurs. Ceci avait comme objectif d'éliminer les commandes doubles, inutiles, non validées comme pouvaient l'être certaines au sein d'Alpha Mode. Cela offrait également un historique des différentes commandes et validations, en attendant la mise en place d'un logiciel adéquat. Le problème de la validation des commandes a d'ailleurs perduré au cours de notre intervention chez Alpha Mode : réception de marchandises non commandées, commandes de matériels de bureau onéreux sans validation, etc. sans qu'aucune procédure formelle ne soit mise en place. Une enquête de satisfaction et d'évaluation de la hot line est rédigée par l'assistante du directeur

administratif et financier dans le cadre de la démarche qualité mais elle ne sera jamais lancée : il s'agira d'un projet laissé dans les tiroirs.

Cette deuxième tentative de rationalisation et de formalisation du fonctionnement de l'entreprise Alpha Mode se heurte à plusieurs contestations : manque d'adhésion (« *Je ne vais pas tout lire à chaque fois. Je n'ai pas que ça à faire.* » proteste l'assistante du dirigeant à propos de la mise en place de procédures nouvelles), résistance au changement («*Vous ne saviez pas qu'il y avait une réunion cet après-midi, c'est étonnant car tout le monde a été prévenu* » remarque l'assistante du dirigeant), critique du nouveau mode de fonctionnement (« *A quoi ça sert de mettre un mot de passe ? Comme si quelqu'un allait fouiller dans mon ordinateur !* » s'exclame une assistante RH), particularités de certains acteurs : (« *Dans une entreprise familiale, il est difficile de faire appliquer les mêmes procédures à la direction comme à tous les employés* » nous prévient le directeur informatique), manque d'intérêt (*«RAS »* sur la plupart des procédures retournées), orientation court termiste (« *On verra ça plus tard* » répondent les dirigeants). On retrouve dans l'attitude du dirigeant l'effet de microcosme défini par Mahé de Boislandelle (1998) comme le fait que le dirigeant ne porte attention qu'à ce qui est immédiat dans le temps et dans l'espace.

Le besoin de modifier le fonctionnement d'Alpha Mode est pourtant ressenti ponctuellement par les salariés et les dirigeants, comme le souligne la responsable des stocks lors d'une réunion des chefs de service : « *Elle a raison Cindy, on revient toujours sur les mêmes éléments qui ne vont pas alors on se dit " on met en place quelque chose pour l'améliorer" et après, au bout de quelques semaines, ça nous saoule de remplir un petit bout de papier alors on arrête. Le plus dur, c'est de nous faire changer, nous, nos habitudes, car on y est attachés.* ». Cette remarque a d'ailleurs fait l'unanimité des chefs de services présents à la réunion, mais la réponse du dirigeant en a vite atténué les conséquences éventuelles (prise de conscience et volonté d'action notamment) : « *On est quand même une petite famille même si on est un grand groupe maintenant* ».

Conséquences sur le comportement des acteurs

Certains salariés, dont l'ancienneté est plus élevée, ont développé une expérience professionnelle dans des entreprises au fonctionnement formalisé et rigoureux (cabinet juridique et comptable). Ils ont quitté ce type d'organisation pour intégrer à ce moment une petite entreprise où règnent ajustement mutuel et organisation informelle. Ils ne souhaitent donc en aucun cas voir leur PME migrer vers un fonctionnement de type managérial et préfèrent conserver ce pour quoi ils sont venus : *« Je ne vais pas remplir une fiche à chaque fois que j'ai besoin de quelque chose, je le commande à la standardiste et c'est bon »* rétorque une comptable. Certains acteurs présents dans l'organisation depuis plusieurs années ont créé au cours du temps leurs propres méthodes de travail, se sont constitués des zones de liberté et n'acceptent pas qu'un système de régulation interne puisse mettre à jour ces éléments. Pourtant, certains nouveaux embauchés issus de grands groupes sont interloqués par le fonctionnement de l'entreprise et se confie à l'assistante du directeur administratif et financier : « *Moi, ce qui me choque, c'est que tout le monde va dans le coffre, se sert comme ça, prend un carnet de chèque, fait son chèque, le fait signer au frère actionnaire – qui ne sait pas trop exactement ce qu'il signe puisqu'une simple explication orale lui suffit – et remet le chéquier* » remarque une assistante ressources humaines. Les efforts de rationalisation engagés par la directrice administrative et financière et son assistante ne parviennent pas à susciter l'intérêt des acteurs directs : *« On met les choses en place à deux, cela ne suit pas dans l'entreprise »* remarque la directrice administrative et financière. Une attitude de retrait sera même ressenti par la directrice administrative et financière et son assistante, considérées comme des empêcheurs de tourner en rond : « *Tout marche bien comme ça, je ne vois pas pourquoi on changerait* » remarque l'assistante de direction.

Aucune collaboration ne naît entre la nouvelle directrice administrative et financière et les membres du cabinet d'expertise comptable, contrairement aux relations nouées avec l'ancien chef comptable : *« L'expert comptable aurait certainement préféré recruter quelqu'un de malléable qui aurait appliqué ses techniques d'audit »* remarque la directrice administrative et financière. Devant les difficultés d'instauration d'un contrôle de gestion, elle confie à son assistante : « *Aucun autre directeur administratif et financier n'acceptera d'être ainsi mené à la baguette par l'expert comptable, ni même un responsable administratif et financier. Ils ne rendent pas compte qu'avec la croissance externe, ils vont avoir comme concurrent direct le groupe G qui va les bouffer tout crû. Seul un directeur général pourra*

faire appliquer ce qu'il veut » ou encore *« Ce dirigeant devrait faire une formation au management ! ».* Elle soulève par ailleurs l'importance de la mise en place d'un tel système : *« Sans outils de gestion, ils courent à la catastrophe. »* La directrice administrative et financière proposent des éléments qui ne leur paraîtront pas intéressants, elle supervise son assistante, dont le travail n'avance que timidement sans l'adhésion réel du personnel. Face à cette situation, sept mois après son arrivée, en désaccord avec le mode de fonctionnement de l'entreprise, Mme X démissionne : « *Je veux un boulot où je peux m'épanouir, où on me fait confiance. Ici, le poids de l'expert comptable est trop important* ».

Il y a donc échec explicite de la deuxième tentative de mise en place du contrôle de gestion, engagée cette fois ci par une approche « opportuniste et de côté » en se greffant sur une démarche de certification qualité. Les salariés ne bénéficient pas malheureusement des ressources propres suffisantes (savoir faire, confiance, capacités cognitives) pour faire de cette démarche un levier d'amélioration en se l'appropriant : il y a un défaut d'engagement des gens du terrain qui ont eu une attitude de retrait par rapport au fonctionnel soutien de la démarche (l'assistante du directeur administratif et financier). D'un point de vue technique, les outils étaient beaucoup plus aisés à activer mais l'apprentissage organisationnel ne s'est pas enclenché.

Le départ du directeur administratif et financier affaiblit la légitimité de la démarche que la direction décide de suspendre. Pourtant, une nouvelle croissance externe est imminente et la doctorante a attiré l'attention de la direction sur le bien fondé d'une démarche qualité orientée *a minima* vers les magasins. L'assistante à la directrice administrative et financière abandonne donc ses activités orientées qualité pour participer à la reprise de la nouvelle société et aux évènements y afférents. Pourtant, cette nouvelle croissance externe aurait pu être l'occasion de formaliser le fonctionnement d'Alpha Mode avec comme objectif de transmettre de façon formelle les méthodes de travail d'Alpha Mode aux nouveaux salariés dans l'optique de gérer au mieux la reprise administrative et commerciale de la société.

3. Un deuxième ajustement : une action de maîtrise des charges

3.1. Un nouveau contexte

Face à ce deuxième échec, une troisième tentative d'instauration d'outils et méthodes de contrôle de gestion est lancée dans un nouveau contexte. L'entreprise connaît en effet au cours du premier trimestre 2006 sa troisième croissance externe par le rachat d'un concurrent représentant environ 80 magasins et 500 salariés, ce qui la porte au 3ème rang national dans son secteur d'activité. L'objectif affiché est de devenir le leader dans son activité à un horizon de cinq années.

Tableau 9 : Analyse de la croissance 2000 à 2006

	Fin 2000	**Fin 2005**	**Fin 2006**	**Croissance annuelle moyenne entre 2000 et 2005**	**Croissance en 2006**
Magasins (implantations)	40	105	188	+ 30 %	+ 80 %
Salariés (nombre)	225	550	918	+ 20 %	+ 70 %
Chiffre d'Affaires (en millions d'€)	25	75	112	+ 40 %	+ 50%

L'entreprise a réalisé en 2006, en une seule croissance externe, un développement analogue (en valeur absolue) à celui qu'elle a connu en interne sur les cinq dernières années. La répartition géographique de ces nouveaux points de vente permet à Alpha Mode d'étoffer son implantation nationale, avec une forte présence de l'ancien concurrent dans l'Ouest de la France. L'objectif est de rénover les magasins bien situés, dans des zones commerciales attractives, en les faisant passer au concept Alpha Mode pour augmenter le chiffre d'affaires de 80%. Des économies sur les frais généraux de la société reprise (3 millions d'euros) - « *La société était surdimensionnée, notamment le siège qui était beaucoup plus gros par rapport au nombre de magasins gérés* » commente le dirigeant - doivent également améliorer le résultat de cette société, dont les prévisions sont toutefois jugées anormalement élevées par

certains banquiers réticents. Les magasins non rentables ou situés dans la même zone de chalandise qu'un magasin Alpha Mode seront revendus. L'entreprise connaît alors une période d'effervescence au cours de laquelle les évènements sont gérés au fur et à mesure qu'ils se présentent, dans l'urgence et sans planification. Certaines activités sont faites sommairement, sans respect de conditions essentielles. Par exemple, des baux seront dénoncés et les magasins fermés sans récupérer les dépôts de garantie, d'autres magasins seront fermés sans que le bail puisse être dénoncé ce qui entraînera des litiges avec les bailleurs. L'initiation des nouveaux salariés aux méthodes de travail d'Alpha Mode ne pourra se faire sur des références écrites (livret d'accueil, fiche de fonction) puisqu'inexistantes. Il est prévu que l'entreprise nouvellement achetée conserve son identité juridique jusqu'à mi-2007 environ. Le personnel du siège de la société nouvellement achetée n'intègrera pas Alpha Mode, hormis le directeur administratif et financier qui s'engagera dans une période d'essai. Alpha Mode met donc en place un plan de sauvegarde de l'emploi.

Evolution de l'organisation d'Alpha Mode

Face à cette croissance, le directeur des ressources humaines associe l'assistante du directeur administratif et financier à une réflexion sur la structure du siège. Les pôles comptabilité, ressources humaines et travaux voient alors leurs effectifs croître. Par ailleurs, étant donné la complexité de la nouvelle situation (augmentation du nombre des magasins, gestion du plan de sauvegarde de l'emploi, gestion des litiges de la société achetée), certains collaborateurs sont démis de leurs fonctions au profit de personnes nouvellement embauchées et disposant de solides formations et expériences. On recrute alors un directeur des travaux afin de reprendre les activités jusqu'alors réalisées par le président du directoire et son assistante, un responsable formation est intégré afin de répondre davantage aux mesures légales, traiter les relations avec le comité d'entreprise et apporter un soutien au directeur des ressources humaines. Un directeur logistique, extérieur à la famille, est embauché afin de gérer la nouvelle plate forme de plus de 20 000 m². Ce recrutement fait suite à des dysfonctionnements intervenus dans l'approvisionnement des magasins. Le poste était jusqu'à présent détenu par un des frères actionnaires, qui n'a pas su gérer l'augmentation du nombre de magasins à livrer, la couverture nationale beaucoup plus large, la nouvelle plateforme située à 30 Km du siège et l'augmentation du besoin en main d'œuvre (recours aux intérimaires trop fréquent et coûteux). On l'oriente alors vers le poste nouvellement créé de

responsable développement où il reprend les activités jusqu'alors réalisées par le président du directoire et son assistante. Il a la charge avec un des directeurs régionaux de sélectionner les emplacements futurs intéressants, tout en conservant une étroite collaboration avec l'assistante de direction. La décision d'implantation est néanmoins prise par le dirigeant. Il semble donc que ce dernier soit prêt à déléguer quelques tâches opérationnelles (travaux et développement) tout en conservant son pouvoir de contrôle et de décision. Le directeur des ressources humaines se permet pourtant de vanter les principes de l'entreprise : « *Vous savez, nous, on est très délégation et autonomie* ». Or, notre immersion chez Alpha Mode nous a permis de constater que cela n'était absolument pas le cas. Par exemple, les directeurs régionaux devaient s'occuper du recrutement des responsables de magasin mais finalement, ils devront tous être vus par le directeur des ressources humaines ; toute création de poste est validée par le dirigeant ; l'assistante de direction est censée valider les factures de loyers (en cas d'indexation et de litige) mais elle ne fait que s'informer de la situation : il faut l'aval du président, etc.

Le directeur administratif et financier de l'entreprise achetée, M. Y, succède ainsi à la directrice administrative et financière ayant démissionné au cours du même mois. Dans un premier temps, il ne sera présent au siège d'Alpha Mode qu'un jour par semaine et continuera ses activités au siège de l'ancienne entreprise, notamment pour faciliter la reprise de l'activité. Dans un second temps, il s'installera chez Alpha Mode et y travaillera quatre jours sur cinq. Des réunions interviendront avec les chefs de service (responsable des stocks, directeur des ressources humaines, etc.) et avec les collaborateurs de son service. Il veut à terme considérer l'assistante du directeur administratif et financier comme *« son bras droit et la contrôleuse de gestion de la société »*. Il souhaite utiliser l'expérience qu'il a acquise dans différentes entreprises, notamment la dernière, ancienne concurrente d'Alpha Mode, pour apporter des modifications au fonctionnement actuel de l'entreprise : *«Le mode de gestion est archaïque. Il y a plein de choses à mettre en place ici »*. Il va pour ce faire s'appuyer sur la connaissance de l'entreprise et des acteurs détenue par la doctorante.

3.2. Objets, enjeux et déroulement de l'intervention

De nouvelles méthodes de travail

Le nouveau directeur administratif et financier veut apporter des modifications dans le fonctionnement de son service. Des réunions hebdomadaires sont organisées au sein du service, en individuel et en groupe, afin de définir des objectifs et plans d'action pour la semaine et en suivre l'évolution. Les salariés d'Alpha Mode ne sont pas habitués à devoir planifier et rendre compte de l'état d'avancement de leurs activités et cela les perturbe de devoir le faire : « *Quand j'arrive au boulot, je fais ce qu'il y a à faire, je ne réfléchis pas avant de venir à ce que je vais faire aujourd'hui* » remarque un comptable. Par ailleurs, toute réunion entraîne selon eux une perte de temps, puisqu'ils ne réalisent pas de tâches opérationnelles durant ce laps de temps. Par ailleurs, ses critiques concernant le fonctionnement du service et de l'entreprise en général agacent les salariés de la comptabilité : *« C'est nous qui l'avons racheté et il veut nous montrer comment on gère une entreprise »* confie un comptable. La collaboration avec l'expert comptable se déroule correctement, de même qu'avec la direction, même s'il n'est bien entendu pas convié à certaines réunions de direction, réservées aux fondateurs de la société.

L'assistante du directeur administratif et financier présente chez Alpha Mode depuis plusieurs mois attire son attention sur certains points clés de la gestion de l'entreprise et se propose d'engager une démarche de type suivi et réduction des coûts en agissant sur les charges les plus importantes. Le travail s'oriente alors sur les points clés du compte de résultat relevant de la gestion interne : les charges liées aux magasins (suivi et analyse des charges immobilières et des consommables) et les charges de personnel (élaboration de fiches fonction et suivi des frais de personnel). Plusieurs objectifs sont rattachés à cette démarche. Il s'agit de faire découvrir et comprendre le processus budgétaire aux services : l'importance de la saisie des factures, l'imputation analytique à respecter en comptabilité, le processus de validation des sommes à engager.

On met donc en place une troisième tentative. On va s'appuyer sur la comptabilité pour l'utiliser comme un premier outil de contrôle de gestion, notamment à travers le compte de résultat (Gervais, 2000), *« toute comptabilité pouvant potentiellement devenir "de gestion"* » (Bouquin, 1997). Un premier travail consiste déjà à fiabiliser et corriger les

données comptables saisies de l'année en cours pour « *assainir la base de données* ». Les années précédentes ne peuvent servir d'historique du fait de l'imprécision dans la saisie et la vérification comptables. Le but recherché est de maîtriser les postes clefs, notamment les charges immobilières et de personnel représentant 2/3 des coûts relevant de la gestion propre de l'entreprise, hors achats, afin de diffuser dans un second temps la méthode à l'ensemble des charges : « *Le directeur administratif et financier a un rôle de transmission d'informations périodiques, principalement tous les mois. Alors qu'ici, on a juste un état des lieux de façon statique une fois dans l'année et c'est à ce moment qu'on voit ce qui ne va pas et ce qu'il faut faire pour résoudre les problèmes. Dès que l'expert comptable transmet les informations, il y a une effervescence pour apporter quelques éléments de façon corrective alors que s'il y avait un directeur administratif et financier, il pourrait donner des éléments de façon dynamique et les prises de décision pourraient être ajustées au fur et à mesure des évènements qui arrivent, on pourrait même agir de façon préventive.* » commente M. Y. Ceci devait nous conduire à terme à un système budgétaire, en établissant mensuellement un compte de résultat (par l'abonnement des charges et la prévision des charges calculées) qu'on rapporterait à un état prévisionnel. L'extraction de données issues de la comptabilité et leurs analyses a mis en évidence des erreurs de saisie et d'imputation analytique qu'il a fallu corriger au fur et à mesure de leurs découvertes. Des factures indûment payées (magasins fermés) ont à nouveau été trouvées.

Par ailleurs, habitué à des méthodes rigoureuses de travail, le directeur administratif et financier a souhaité, en collaboration avec son assistante, relancer la démarche qualité, *a minima* dans son service. Des entretiens ont donc été réalisés avec quelques comptables du service dans le but d'établir des procédures de travail et des descriptions d'emplois. Au cours de ces entrevues sont également abordées les pistes d'amélioration dans l'organisation du service et les activités de chacun.

3.3. Evaluation des résultats

Les nouveaux procédés de travail que le directeur administratif et financier et son assistante tentent d'instaurer n'obtiennent pas l'adhésion du responsable comptable qui n'accepte pas que les activités du service comptabilité soient remises en question. A partir de ce moment, ce dernier édite régulièrement des journaux de saisie afin de pointer

manuellement certains comptes et ainsi vérifier les données saisies en comptabilité. Le directeur administratif et financier et son assistante peinent à démontrer l'intérêt de la démarche, d'autant que les comptables n'apprécient pas que l'assistante du directeur administratif et financier puisse remettre en question leurs façons de faire. La collaboration avec le service comptabilité est très difficile à mettre en place et une attitude de mise à l'écart et de rejet envers l'assistante du directeur administratif et financier est ressentie.

L'adhésion de l'ensemble du service à la démarche de type qualité est très faible, certainement dû aux réticences du responsable comptable remplaçant (*« Il croit que je n'ai que ça à faire, lui raconter tout ce que je fais de ma journée de travail»)* qui influence le reste de l'équipe. Le second directeur administratif et financier peine à trouver sa place entre le responsable comptable aspirant à une promotion et l'expert comptable conseillant la direction : « *C'est rare que dans une entreprise de cette taille, il n'y ait pas de contrôle de gestion. Ce n'est pas dans leur culture de faire bouger les choses. Au contraire, ils veulent que ça reste comme cela est actuellement. Ils ne veulent pas changer leur mode de fonctionnement et ne sont pas prêts pour le pilotage* » commente M. Y. Trois mois après son arrivée, le deuxième directeur administratif et financier démissionne à son tour pour les mêmes raisons que son prédécesseur et n'est pas remplacé. Une période de transition sera négociée, au cours de laquelle lui et l'ancien chef comptable de la société achetée transmettront aux comptables d'Alpha Mode les activités réalisées jusqu'alors par l'ancienne équipe. Un planning formel de transmission de la société sera établi par le directeur administratif et financier et validé à chaque étape par le responsable comptable remplaçant, la direction et l'expert comptable si possible. Une collaboration difficile se noue entre la nouvelle responsable comptable et les chargés de l'ancienne société. Six mois plus tard, le directeur des ressources humaines nous confiera ne jamais avoir voulu que ce directeur administratif et financier intègre réellement Alpha Mode : *« Si l'ancienne société a croulé, c'est qu'il y est pour quelque chose. Il était un membre du comité de direction. Il aurait dû alerter la direction et mettre en œuvre les actions nécessaires ».* Le fonctionnement de l'ancienne société sera régulièrement critiqué par les employés d'Alpha Mode qui dénigrent totalement toutes les activités réalisées dans l'ancienne société par les personnes à responsabilité (responsables ressources humaines, chef comptable, etc.) : *« Ils ne savaient rien faire », «Il ne savait même pas faire ça alors qu'il est directeur administratif et financier », « Il allait soi-disant lui-même aux conseils prud'homaux alors qu'il n'était même pas capable de faire ça » ; « Ils nous ont laissé pleins de désagréments, qu'on va devoir gérer au fur et à*

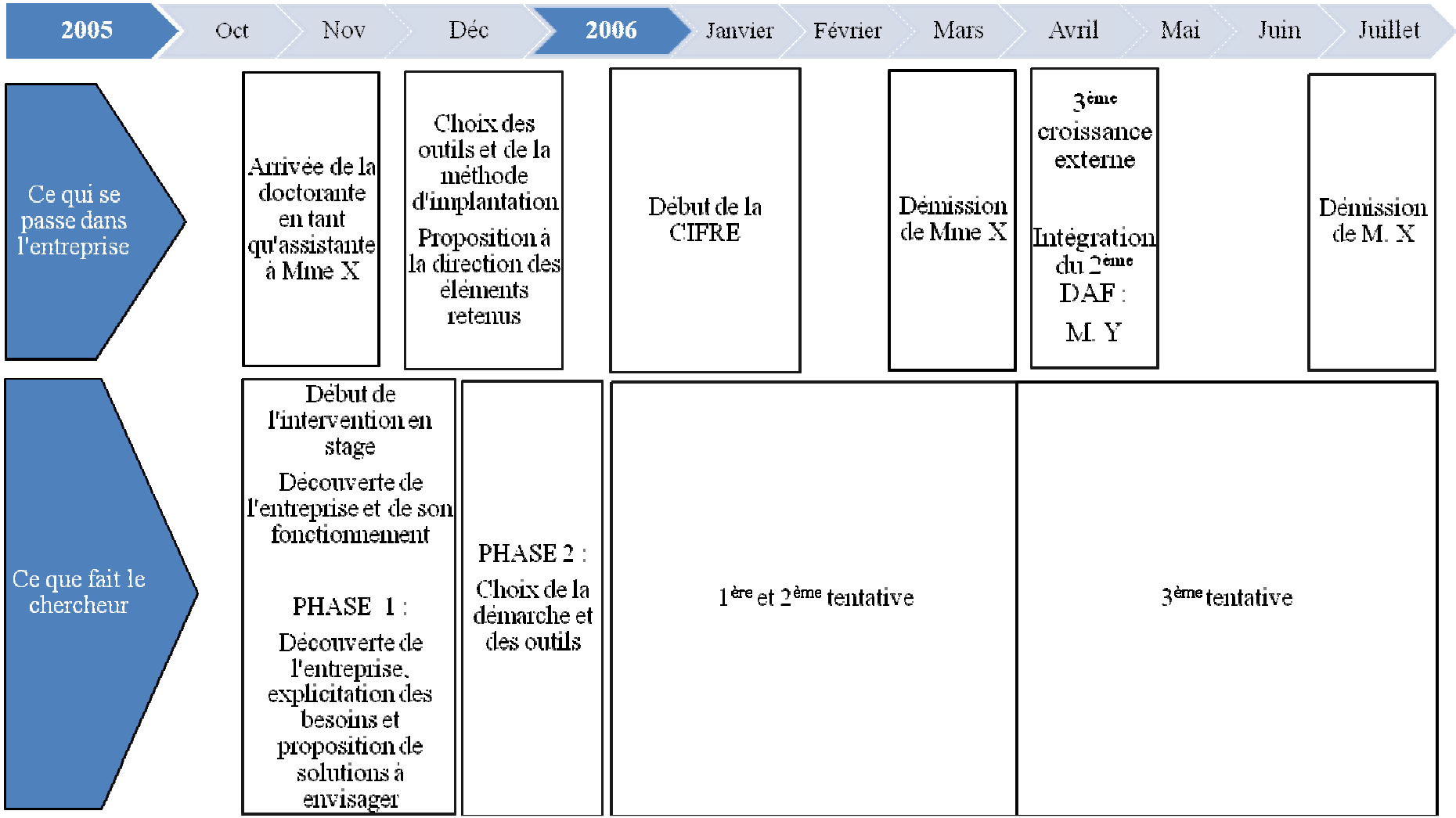
mesure qu'ils apparaîtront » ; « Une fois qu'ils ont su que l'entreprise était rachetée, ils en ont bien profité ! ».

Après ce deuxième départ au poste de directeur administratif et financier, la direction d'Alpha Mode décide de supprimer la fonction. L'audit organisationnel conduit en 2005 n'a pas eu les mêmes effets que le précédent qui ne concernait que le domaine informatique. Suite à l'audit informatique de 2001, on avait en effet recruté un directeur informatique. Dans le cas de l'audit organisationnel de 2005, on voit qu'il s'agissait d'apporter des changements fondamentaux dans le fonctionnement de l'organisation, par l'introduction d'un système de pilotage global et cohérent afin de modifier la façon de travailler de l'ensemble des acteurs internes d'Alpha Mode (salariés et dirigeants) ce qui aurait eu un impact sur ses relations avec les acteurs externes (fournisseurs et banquiers notamment).

Cette tentative de mise en place du contrôle de gestion, par une approche « progressive et partant de la base », localisée et ayant vocation à s'étendre (au fur et à mesure de la démonstration de sa capacité à maîtriser les différents postes du compte de résultat) est donc à son tour compromise. La doctorante poursuit le travail de maîtrise des charges principales même si la diffusion à l'ensemble des postes de dépenses semble remise en question dans ce contexte. L'absence de culture de gestion et le manque de référant gestionnaire risquent de compliquer la diffusion de la démarche de rationalisation. Elle poursuit toutefois le travail de maîtrise des charges principales de la société (frais de personnel et loyers) et tente de l'étendre.

La frise chronologique qui suit, complétant la figure 7 p° 99 nous permet de retracer trois premières phases de notre intervention ingénierique chez Alpha Mode. .

Figure 8 : Chronologie de l'immersion en entreprise : octobre 2005 à juillet 2006



Une description comparée des trois approches est faite dans le tableau ci-dessous. Ces trois tentatives ont conduit à une certaine « *saturation du terrain* » (Drucker – Godard et *al*., 2003) de sorte qu'il n'est plus possible de poursuivre les tentatives. Les acteurs de l'entreprise (salariés et dirigeants) ne sont pas prêts à faire évoluer son fonctionnement actuel, à gérer un changement et à implanter un système de pilotage, ces trois éléments étant liés.

Tableau 10 : Grille d'analyse des démarches de mise en place du contrôle de gestion

		Caractéristiques		
		Acteurs impliqués	**Outils associés**	**Contexte d'application**
Etapes	**Approche volontariste**	Dirigeants	Budgets, tableaux de bord, *reporting*	Volonté de la direction
	Approche opportuniste	Responsables des process dans toute l'entreprise	Fiches fonctions, bases de données, système d'information	Mise en œuvre d'une démarche qualité globale Préparation de la croissance externe
	Approche progressive	Spécialistes du pôle financier	Calcul et analyse des coûts	Actions de diminution des charges

Trois tentatives de mise en place d'un contrôle de gestion ont été réalisées. Malgré l'hétérogénéité des actions engagées (budget, qualité et maîtrise des charges) et la place accordée à la gestion des connaissances (formalisation des connaissances dans la démarche qualité, transfert de connaissances dans la maîtrise des charges), le système de pilotage n'a pu être implanté.

CHAPITRE 5.

EVOLUTION DU POSITIONNEMENT DU CHERCHEUR ET PHASE D'OBSERVATION

Il apparaît nécessaire, face aux trois tentatives infructueuses de mise en place d'un contrôle de gestion, de modifier la méthodologie d'accès au terrain en privilégiant l'observation participante. Cette deuxième phase de notre immersion en entreprise va nous permettre d'apporter des éléments d'explication à l'instrumentation tardive de la gestion d'Alpha Mode.

1. Passage d'une intervention ingénierique à une observation participante

Nous abandonnons la recherche action au profit de la mise en place d'une observation participation nous offrant des éléments de compréhension sur le fonctionnement de cette entreprise. Ce changement de méthodologie est d'abord scrupuleusement justifié avant de détailler l'observation participante mise en œuvre chez Alpha Mode.

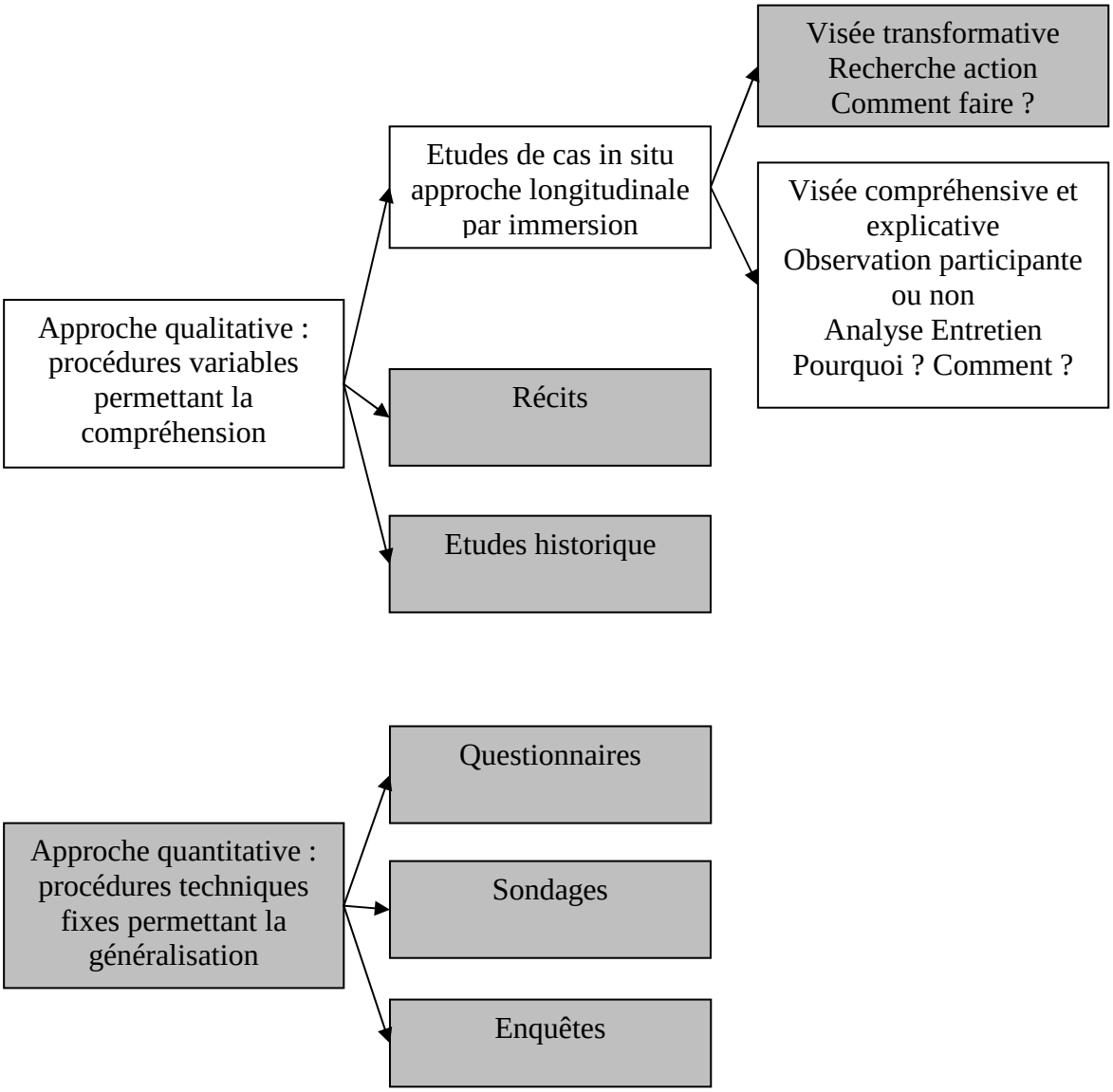
1.1. Justification du changement de méthodologie

Les trois tentatives précédemment relatées ont conduit les acteurs de l'entreprise a développé une forte résistance au changement. Pourtant, au cours des tentatives successives, les recommandations préconisées par la littérature ont été mises en œuvre : communication autour du projet de changement, recherche de l'adhésion du personnel et de la direction, mise en œuvre participative, etc. Les partenaires de l'entreprise (salariés et familles) ont développé une attitude d'éloignement envers les représentants de la démarche qui conduit à la démission des deux directeurs administratif et financier successifs. La recherche action est alors suspendue. L'assistante du directeur administratif et financier reste pendant une période d'environ 5 mois sans lien hiérarchique direct, avec quelques tâches d'exécution à réaliser pour le directeur des ressources humaines, le responsable comptable ou le cabinet d'expertise comptable, ne présentant cependant aucun intérêt direct et réel pour le travail doctoral. Il est vrai qu'Alpha Mode, aux fortes caractéristiques de PME, ne présente pas les conditions organisationnelles facilitant la mise en place et surtout la réussite d'une démarche de recherche action, comme le précise Liu (2006) pour lequel l'apprentissage des usagers dans la recherche action est aisé dans les entreprises où la forme d'organisation facilite l'autonomie,

la prise d'initiative, la réalisation de projets individuels et les groupes de travail. La première position de la doctorante en tant que chercheur-acteur entraîne chez les salariés et la direction une attitude de rejet face à l'intellectualisation et à la rationalité des outils proposés, en raison de la volonté implicite de la famille dirigeante de conserver le mode de fonctionnement actuel de l'entreprise. La volonté de changement émanait de la direction et semblait assumée et « urgente » : notre recherche avait de ce fait dans un premier temps une visée transformative (par la recherche action) et non explicative (grâce à l'observation participante). Dans une entreprise classique, la décision d'implanter un système de pilotage va uniquement entraîner des modifications pour les salariés : mise à jour de leurs zones d'incertitude éventuelles, évolution de leurs activités, etc. Dans le cas d'Alpha Mode, la mise en place d'un système de pilotage entraîne des modifications de la gestion interne qui concernent la réalisation des activités à la fois de la direction et des salariés.

Suivant le dilemme d'initiative énoncé par Rapoport (1973), l'objectif initial de la recherche est alors profondément modifié. Après un diagnostic approfondi de la situation, ce dilemme offre en effet la possibilité au chercheur de modifier les objectifs qu'il s'était fixé en début de recherche. Il s'agissait initialement de modifier le fonctionnement de l'entreprise en instaurant notamment un contrôle de gestion et des procédures pour formaliser le fonctionnement d'Alpha Mode. Face aux départs successifs des responsables hiérarchiques de la doctorante et à l'enlisement de la démarche mise en œuvre dans l'entreprise, il nous est apparu essentiel d'analyser et de comprendre le fonctionnement de cette entreprise atypique, en essayant à présent de se faire accepter comme une salariée « classique », et non plus comme une personne recrutée dans l'objectif de modifier le fonctionnement de l'entreprise. Pour parvenir à ces éléments de compréhension, nous avons donc changé de posture pour une démarche d'observation participante à partir d'août 2006, la mise en évidence d'éléments d'explication ne pouvant avoir lieu au cours d'une démarche de recherche action. Privilégiant toujours une approche longitudinale par immersion, notre recherche a désormais une visée compréhensive et explicative par la mise en place d'une observation participante.

Figure 9: De la visée transformative à la visée compréhensive et explicative



Le poste d'assistante du directeur administratif et financier est modifié par l'entreprise en assistante administrative et financière, l'entreprise ne souhaitant plus recruter de directeur administratif et financier. Des tâches nouvelles sont confiées à la doctorante par le directeur des ressources humaines et la responsable comptable. La nouvelle posture permet aux salariés d'oublier sa volonté de transformer l'existant. La mise en évidence de dysfonctionnements lors de la première phase d'intervention (qui permettait à ce moment de justifier le besoin en contrôle de gestion) n'a pas été appréciée par la direction et les collaborateurs de l'entreprise

puisqu'ils s'apparentaient à une remise en cause profonde de leurs façons de faire. Toutefois, ces pratiques sont désormais rattachées aux deux directeurs administratifs et financiers ce qui permet une intégration plus réussie de la doctorante. « *L'observation directe et participante concerne les problématiques où le chercheur doit se mettre au niveau de l'acteur pour obtenir des réponses à ses questions* » (Wacheux, 1996) et c'est le cas dans cette PME gérée par des autodidactes n'ayant pas un profil comptable. L'utilisation de cette nouvelle méthodologie nous est parue adaptée pour analyser cette PME non habituée à communiquer sur elle-même (« *grandissant dans son coin* » comme le précise son dirigeant) : « *L'observation directe et systématique trouve son terrain de prédilection dans les milieux fermés, secrets, soucieux de se dissimuler ou se considérant comme menacés ou déconsidérés* ». (Peretz, 1998).

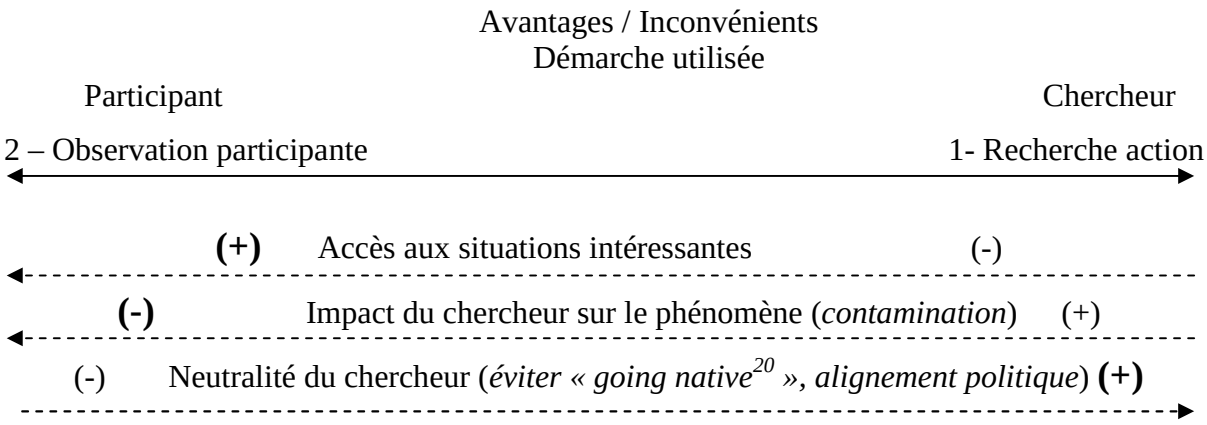
Le changement d'objectif du travail doctoral et l'évolution de la méthodologie d'accès aux données du terrain s'appuient sur l'opportunisme méthodique de Girin (1989) « *Ce mot désigne donc une manière d'arriver au port, pas toujours par le chemin que l'on prévoyait de suivre, pas toujours dans le temps prévu, et même, quelquefois, pas dans le port où l'on pensait se rendre* ». Cependant, la métaphore de Girin (1989) précise que le navigateur, comme le chercheur, est « *scrupuleusement méthodique* ». Ce changement de méthodologie ne semble donc pas pouvoir être assimilé à une quelconque improvisation forcée par les évènements intervenus sur le terrain. Nous sommes confortés dans l'évolution de nos questions de recherche par le fait que « *L'histoire des sciences est l'histoire d'un problème formulé de manière traditionnelle qui, au cours du processus de recherche, est déplacé et reformulé. Si le problème de départ est le problème d'arrivée, c'est que, d'une manière ou d'une autre, la recherche a tourné en rond* » selon Dumez (2005). Dans les approches laissant une forte place au terrain, il n'est pas rare que la recherche évolue au cours de l'immersion dans l'organisation : *« Le choix des outils, des pratiques de recherche n'est pas déterminé à l'avance. Tout dépend des questions posées, lesquelles dépendent du contexte et de ce que le chercheur peut y réaliser »* (Hlady-Rispal, 2002*).* Il apparaît difficile pour une recherche de terrain d'être rectiligne, c'est d'ailleurs pour cela qu'il est impossible d'intervenir sur un terrain en ayant déjà une problématique claire et figée : elle doit nécessairement émerger de la confrontation du chercheur avec son terrain. Le croisement des méthodes dans la collecte des informations renforce à nouveau la validité interne du travail de recherche.

Les questions de recherche ont donc connu plusieurs évolutions au cours du travail de thèse. Les différents évènements intervenus dans l'entreprise ont quelquefois déstabilisé la chercheuse et la définition de sa problématique mais ont progressivement fait mûrir les

questions de recherche de la thèse. La problématique de la recherche à laquelle nous voulons répondre est : Quel est le processus d'implémentation du contrôle de gestion, en tant que passage de leviers informels de contrôle organisationnel à système formel de contrôle global ? Dans le cadre de la première phase d'intervention par une recherche action, on tentait de répondre aux deux questions de recherche suivantes : Quel système de contrôle de gestion introduire ? et Comment implanter le contrôle de gestion ?. Pour ce faire, nous avons mis en place trois tentatives avec des outils différents et des démarches distinctes sans qu'aucune n'ait aboutie. A ce stade, il nous semble donc essentiel de changer notre posture de recherche pour privilégier une observation participante. Les questions de recherche suivent cette évolution et une nouvelle apparaît : Comment l'entreprise fonctionne en l'absence de contrôle de gestion ? qui sera déclinée en : Pourquoi un tel retard dans la formalisation et l'instrumentation de la gestion ? et Comment l'entreprise pallie-t-elle le faible développement du contrôle de gestion ?

La justification du changement de méthodologie d'accès au terrain peut être renforcée par le schéma de Langley (2004), analysant les rôles de participant et chercheur. On évalue ici quelle est la méthode la plus avantageuse entre la recherche action, où la doctorante a le statut de chercheur avec son objectivité et l'observation participante, où elle adopte une position de participant c'est-à-dire de « salariée » avec sa subjectivité, sur trois niveaux : l'accès aux situations intéressantes (position optimale symbolisée par un « + »), l'impact du chercheur sur le phénomène (optimale « - ») et la neutralité du chercheur (optimale « + »).

Figure 10 : Rôle de participant (subjectivité) *versus* chercheur (objectivité)
d'après Langley (2004)



Le changement de méthodologie intervenu au cours de l'immersion chez Alpha Mode permet donc de réduire les inconvénients liés à chacune des méthodes d'intervention et à en amplifier les avantages puisque chacune des deux méthodes aura été mobilisée. La recherche action permet en effet au chercheur de rester neutre mais son accès aux situations intéressantes est de ce fait plus faible, avec un impact sur le phénomène étudié. L'orientation de la recherche dans un second temps vers une observation participante permet de combler les inconvénients de la recherche action en ayant accès aux situations intéressantes, sans impact sur le phénomène mais la neutralité du participant doit être surveillée. L'effet du chercheur sur le phénomène n'a eu lieu que lors de la phase de recherche action, où des changements ont été tentés. La perte de neutralité et l'acculturation n'auraient pu avoir lieu que dans la phase d'observation participante. Toutefois, le dispositif de recherche mis en place autour de la doctorante lui a permis de veiller à ce que la perte de neutralité et l'acculturation ne la touchent.

Nous allons maintenant présenter de façon détaillée l'observation participante que nous avons conduite dans cette entreprise puis nous mettrons en avant les éléments d'explication de cette formalisation tardive auquel nous a conduit l'observation participante.

[20] « *going native* » signifie en traduction littérale « devenir indigène » (repris par Lapassade, 2006). Cela signifie que le chercheur est tellement immergé qu'il n'arrive plus à percevoir les choses qui se passent devant lui, il est devenu un individu lambda du groupement qu'il étudie (clan, entreprise, etc.)

1.2. Présentation de l'observation participante développée chez Alpha Mode

Suite aux différents échecs de la recherche action, le travail de thèse a évolué vers une démarche d'observation participante, toujours dans le cadre de la bourse CIFRE. Cela constitue la seconde phase de notre intervention dans l'entreprise Alpha Mode.

L'observation participante a été développée par Malinowski (1922) au début du XXème siècle en anthropologie, ethnologie et sociologie. Cette méthode consistait alors à s'insérer dans la vie ordinaire d'une population locale pendant une période assez longue sans que la présence du chercheur ne perturbe la vie des acteurs. Cette méthode de recherche a été reprise en sciences de gestion, notamment par le groupe de recherche CRG de l'Ecole Polytechnique de Paris et consiste à s'introduire dans une organisation pour en étudier son fonctionnement. L'observation participante « *implique que l'observateur participe, c'est-à-dire qu'il soit accepté au point de s'intégrer dans le groupe, de se faire presque oublier en tant qu'observateur, mais en restant présent en tant qu'individu* » (Grawitz, 1993). En résumé, et c'est cette définition inspirée de l'ethnologie que nous retiendrons comme la méthode de recherche employée dans la deuxième phase d'intervention :

> « *L'observation participante est une stratégie utilisée pour comprendre les modes de vie d'autrui. Elle exige que le chercheur s'engage pour un temps relativement prolongé dans un milieu (c'est-à-dire une communauté, un groupe, ou une classe), participe en partie aux activités quotidiennes grâce aux processus d'inscription, de transcription et de description dans des notes de terrain réalisées sur place ou peu de temps après. De manière générale, l'observation participante est une méthodologie qui comporte de l'observation directe, des entrevues, de l'analyse documentaire, de la réflexion, de l'analyse et de l'interprétation. Il s'agit d'un moyen par lequel le chercheur est au moins partiellement socialisé dans le groupe qu'il étudie, afin de comprendre la nature, la raison et le sens d'une partie de l'action sociale qui y a lieu.*» (Schwandt, 2001).

Caractéristiques de l'observation participante

Peretz (1998) définit quatre activités à réaliser par l'observateur : être présent, s'adapter, observer, et enregistrer. L'observation participante consiste en l'observation de faits à regrouper en phénomènes (Albarello, 2004). L'observateur doit donc faire preuve de capacités de sociabilité, d'attention, de mémoire et d'interprétation (Grawitz, 2001). L'observation participante convient parfaitement à notre immersion en entreprise puisque notre entrée chez Alpha Mode a eu lieu une année auparavant : les acteurs de l'entreprise ne considèrent donc pas la doctorante comme un observateur chercheur nouvellement intégré. Aucune réticence face à l'étranger – chercheur – observateur ne risque donc venir parasiter le travail de la doctorante. Son recrutement a été fait dans le cadre d'une bourse CIFRE, l'entreprise connaît donc son parcours et les raisons de sa candidature en entreprise, même si la recherche académique leur est totalement inconnue. Le statut de chercheur n'est pas donc dissimulé en entreprise mais les travaux de recherche ne sont pas présentés et n'influence ainsi pas les représentations des acteurs : « *Ce statut va lui permettre de participer activement aux activités comme un membre, tout en maintenant une certaine distance : il a un pied ici et l'autre ailleurs* » (Lapassade, 1993). La doctorante réalise de ce fait des tâches utiles pour l'entreprise et observe, analyse ce faisant son fonctionnement, ses évolutions et les éléments auxquels sa fonction lui permet d'accéder dans une démarche d'« *overt resarcher* » selon l'ethnographie. Selon Lapassade (1993), toute recherche est d'ailleurs plus ou moins déguisée puisque les buts exacts de la démarche ne sont pas présentés clairement à l'entreprise. La présence du chercheur n'influence pas les données émergentes puisque les acteurs le considèrent de par son statut, comme un des leurs. Selon Adler et Adler (1987), nous nous situons dans une observation participante active au sens où le chercheur aspire à trouver une place dans l'organisation étudiée qui lui permet de réaliser son travail de recherche : un poste a été attribué à la doctorante dès son arrivée en CIFRE. Parmi les quatre postures définies par Junker (1960) et Gold (1970), reprises par Thiétart (1999), notre rôle dans l'entreprise peut être qualifié d'« *observateur qui participe* » : le rôle de chercheur est assumé dans l'entreprise, le doctorant réalisant un travail de thèse mais la participation à la vie de l'entreprise reste marginale et consiste principalement en la réalisation de tâches opérationnelles durant les heures travaillées. Comme le précise l'auteur, ce statut peut entraîner des résistances de la part des acteurs du terrain : le chercheur devra alors adapter son comportement pour faciliter son acceptation, créer une relation de confiance tout en

maintenant son indépendance de chercheur : « *Le chercheur doit conserver sa capacité d'observation objective et profiter de sa participation pour observer et comprendre. Le danger est évidemment celui d'une implication personnelle tel que l'observation devienne difficile, déformée, partisane et donc cesse d'être objective* » (Mucchielli, 1991). C'est ce qui est fait chez Alpha Mode : la doctorante fait volontairement preuve de sociabilité pour s'intégrer à l'entreprise, sans pour autant participer aux évènements hors contexte de travail. Même si l'intégration de la doctorante chez Alpha Mode au cours de cette deuxième phase de recherche est beaucoup plus aisée, elle n'a pas développé pour autant un « *syndrome de sympathie* » (Wacheux, 1996) par lequel le chercheur défend les comportements des acteurs qu'il étudie. D'après Arnaud (2003), l'observateur a accès aux représentations de la réalité selon sa personnalité, son expérience et la situation vécue, à travers trois coordonnées personnelles : la coordonnée cognitive – la grille de lecture que l'observateur utilise pour sa problématique et son modèle conceptuel –, la coordonnée socioculturelle – provenant de la culture, de l'éducation et de la socialisation au sens de Bourdieu (1980) – et la coordonnée affective – les préférences émotionnelles de l'observateur – . Même si ces éléments sont intervenus au cours de la deuxième phase de notre immersion, ils ne constituent pas selon Arnaud des biais dans la recherche mais plutôt des éléments consubstantiels à toute création de sens.

L'observation participante présente des avantages essentiels : réduction de la distance sujet - objet de la recherche ; situations et données naturelles, non créées artificiellement ; (Wacheux, 1996), spontanéité, qualité de l'information, accès à des éléments significatifs, oubli du statut de chercheur grâce à une présence quotidienne ; accès au contexte social (Grawitz, 2001) ; analyse de l'organisation réelle et effective (Peretz, 1998). Ces nombreux avantages confortent notre choix de réaliser une étude de cas, même si certains auteurs soulèvent les difficultés liées à une démarche d'observation participante. Grawitz (2001) met en garde devant la variété des matériaux qui émergent de la recherche. Quant à Wacheux (1996), il recense trois risques principaux dans une démarche d'observation participante : la prééminence du rôle d'acteur sur celui de chercheur, les aléas du regard entraînant une sélection des faits ainsi qu'une interaction et une participation impliquées risquant de déformer les perceptions du chercheur. Le dispositif de recherche mis en place autour de la doctorante (instance de gestion, instance de contrôle et mémoire) dès le début de son immersion chez Alpha Mode est maintenu tout au long de l'observation participante afin de minimiser ces risques.

Les différentes étapes de l'observation participante

Comme le précise Berry (1999), une thèse réalisée dans une démarche d'observation participante peut être structurée en sept étapes, dont nous allons étudier les cinq premières (les deux dernières phases de soutenance et d'après thèse ne pouvant évidemment pas encore être étudiées dans le cadre de ce travail doctoral). Certaines étapes de la démarche ont d'abord eu lieu dans le cadre de la première phase d'intervention :

- La « *recherche du terrain* » a été relativement aisée : le chercheur ne s'est pas embarrassé d'une problématique pour attirer les entreprises mais a préféré valoriser ses compétences professionnelles, universitaires et de recherche pour montrer ses aptitudes à répondre à un besoin de l'entreprise dans le cadre d'une recherche intervention en contrôle de gestion ;
- L' « *atterrissage* » a principalement consisté en la découverte du fonctionnement de l'entreprise avec ses usages formels et informels ainsi que du monde de la recherche universitaire ;
- La « *socialisation* » aurait dû se passer naturellement puisque le chercheur disposait d'une fonction (assistante du directeur administratif et financier) lui permettant de s'intégrer dans l'entreprise et le service concerné en tant que salariée. La socialisation n'a pourtant pas été aisée, ce qui est principalement dû au fait que la doctorante a été recrutée avec l'objectif de modifier le fonctionnement de l'entreprise. Au cours de la seconde phase, une nouvelle position lui facilitant davantage l'intégration a été créée. Ceci a permis de diminuer les freins à sa socialisation (fin de la première phase de la recherche) ;
- L'« *arrachement* » au terrain doit permettre au chercheur d'avoir le recul nécessaire à avancer des idées novatrices sur son sujet, sans être envahi par ses activités en entreprise. C'est par des entretiens prolongés avec le directeur de thèse et des lectures approfondies que l'idée novatrice est venue. Cet « arrachement » au terrain a majoritairement pu être réalisé au cours de l'année 2008, troisième année de thèse, où la présence de la doctorante en entreprise s'est considérablement réduite ;

- La « *rédaction de la thèse* » a été précédée par la présentation de l'état d'avancement des travaux à la communauté académique afin d'en recueillir des commentaires, remarques, en espérant l'adhésion à la novation de la thèse. Forte de ses différents éléments, la rédaction a pu commencer.

La première phase d'intervention en entreprise a reposé sur une méthodologie de recherche action, l'entreprise éprouvant la nécessité de faire évoluer son fonctionnement actuel. Le projet de transformation apparaissait clairement défini et assumé par la direction et les salariés lors du recrutement de l'assistante du directeur administratif et financier, mais il s'est avéré, après huit mois d'intervention, trois tentatives de mise en place d'un contrôle de gestion et deux supérieurs hiérarchiques, que cela n'était pas réellement le cas. Pourtant, pour la doctorante et les gestionnaires extérieurs qui connaissent l'entreprise, la nécessité de d'introduire un contrôle de gestion est réelle : « *Je fais une thèse en contrôle de gestion* » précise la doctorante lors de sa rencontre avec un banquier d'Alpha Mode. *« Du contrôle de gestion, c'est très bien car il y en a réellement besoin ici ! »* réplique le banquier ; « *Jusqu'à aujourd'hui, la société a grandi, sans réellement prendre le temps de réfléchir. J'espère maintenant qu'on va se poser et réfléchir un peu. On a grandi très – trop – vite, il faut maintenant consolider le fonctionnement de la société* » indique l'expert comptable à la doctorante courant 2006.

L'objectif du changement de méthodologie intervenu réside donc dans la nécessité d'apporter une modification concrète future à la situation. L'observation participante permet de mettre le chercheur intervenant au même niveau que les salariés et de révéler le fonctionnement réel de l'entreprise. L'objectif est de prouver la nécessité de l'intervention initiale (Plane, 2000) par une connaissance fine de l'entreprise et de ses caractéristiques propres, ce que ne permettait pas la recherche action dans ce contexte d'intervention, malgré la période préalable de découverte de l'entreprise. L'observation participante développée chez Alpha Mode permet d'apporter des éléments de compréhension qui nous semblent indispensables à la volonté de modifier le fonctionnement de l'entreprise. L'observation participante apparaît de ce fait comme une phase essentielle dans le processus de changement. En aval, doit apparaître une méthodologie centrée sur une construction concrète de la réalité, de type recherche action. L'objectif est alors « *d'aider le système à se transformer à partir de sa propre réflexion sur lui-même dans une optique participative* » (David, 1999). L'observation participante engagée par la doctorante doit donc permettre de faire travailler le groupe sur son propre comportement, en disposant d'éléments clés de compréhension et en

ayant une intégration plus réussie au sein de l'organisation. L'objectif de cette phase de recherche est de mettre à jour des éléments de compréhension de l'entreprise Alpha Mode permettant une modification du fonctionnement actuel de l'entreprise par une appropriation des dispositifs de gestion développés. Il faut donc à présent que l'organisation prenne conscience de la nécessité d'introduire un contrôle de gestion pour qu'elle puisse s'approprier la démarche de changement. Au fur et à mesure de l'observation participante, des outils amorçant un contrôle de gestion (suivi des dépenses, etc.) ont de ce fait été introduits dans l'entreprise et proposés à la direction afin d'offrir aux acteurs d'Alpha Mode la possibilité de découvrir et comprendre les éléments à mettre en place. Dans le même temps, cette démarche devait permettre de favoriser l'appropriation du dispositif de contrôle de gestion en proposant des outils adaptés au contexte, dont la technicité n'était pas trop élevée. Les trois figures des pages suivantes détaillent la suite de la chronologie de l'intervention présentée dans les figures 7 et 8.

Figure 11: Chronologie de l'immersion en entreprise : août 2006 à mai 2006

(Suite des figures 7 p° 99 et 8 p° 131)

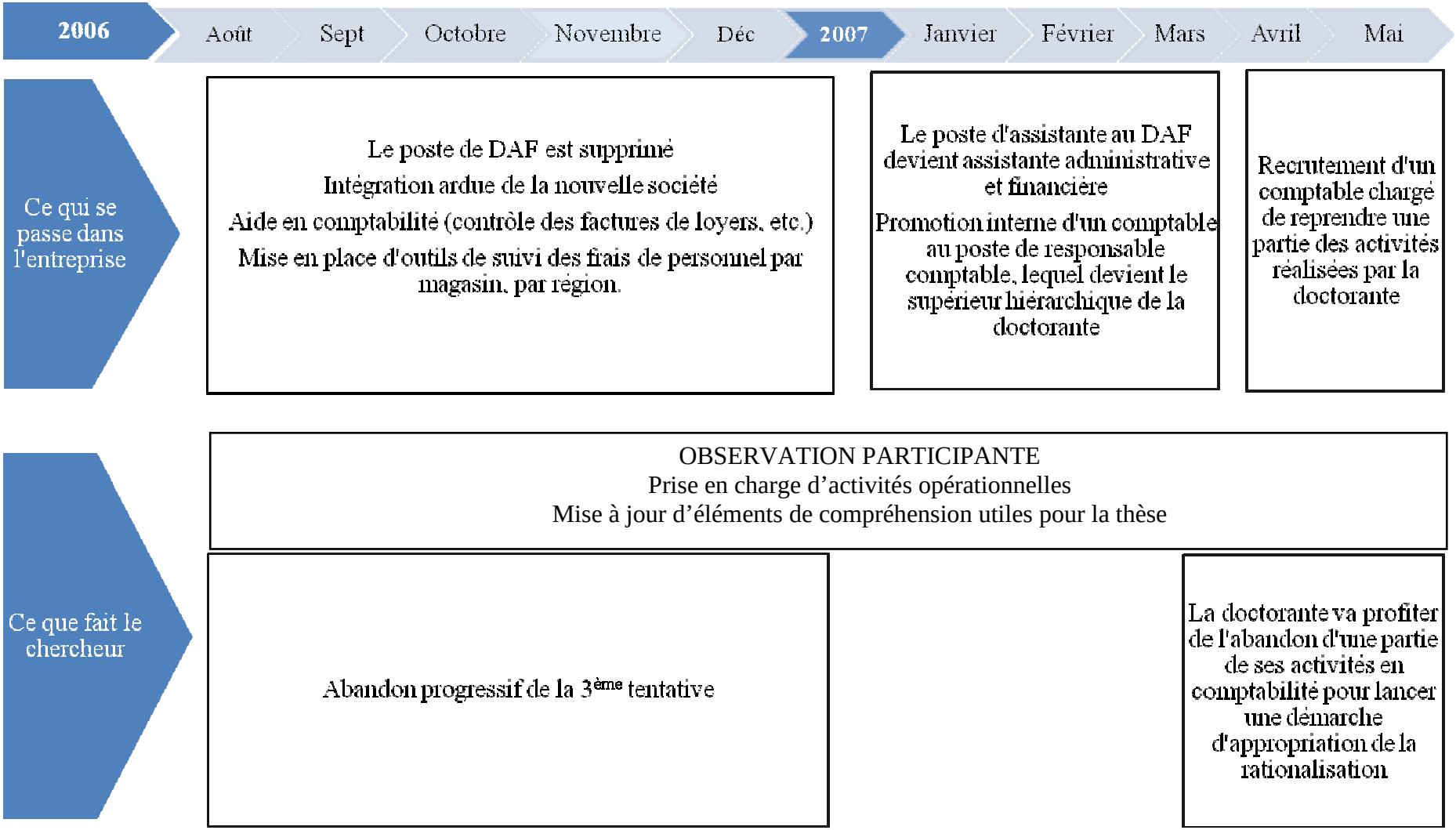


Figure 12 : Chronologie de l'immersion en entreprise : juin 2007 à décembre 2007

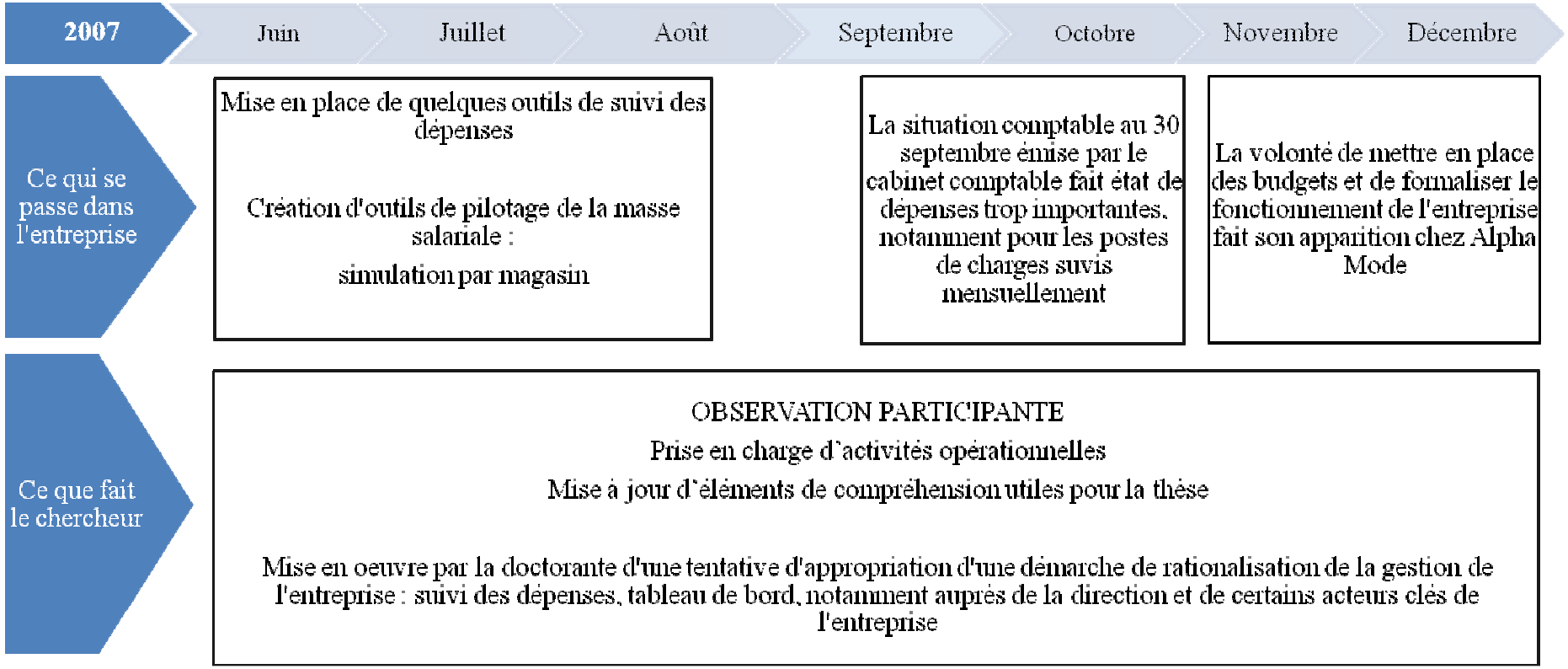
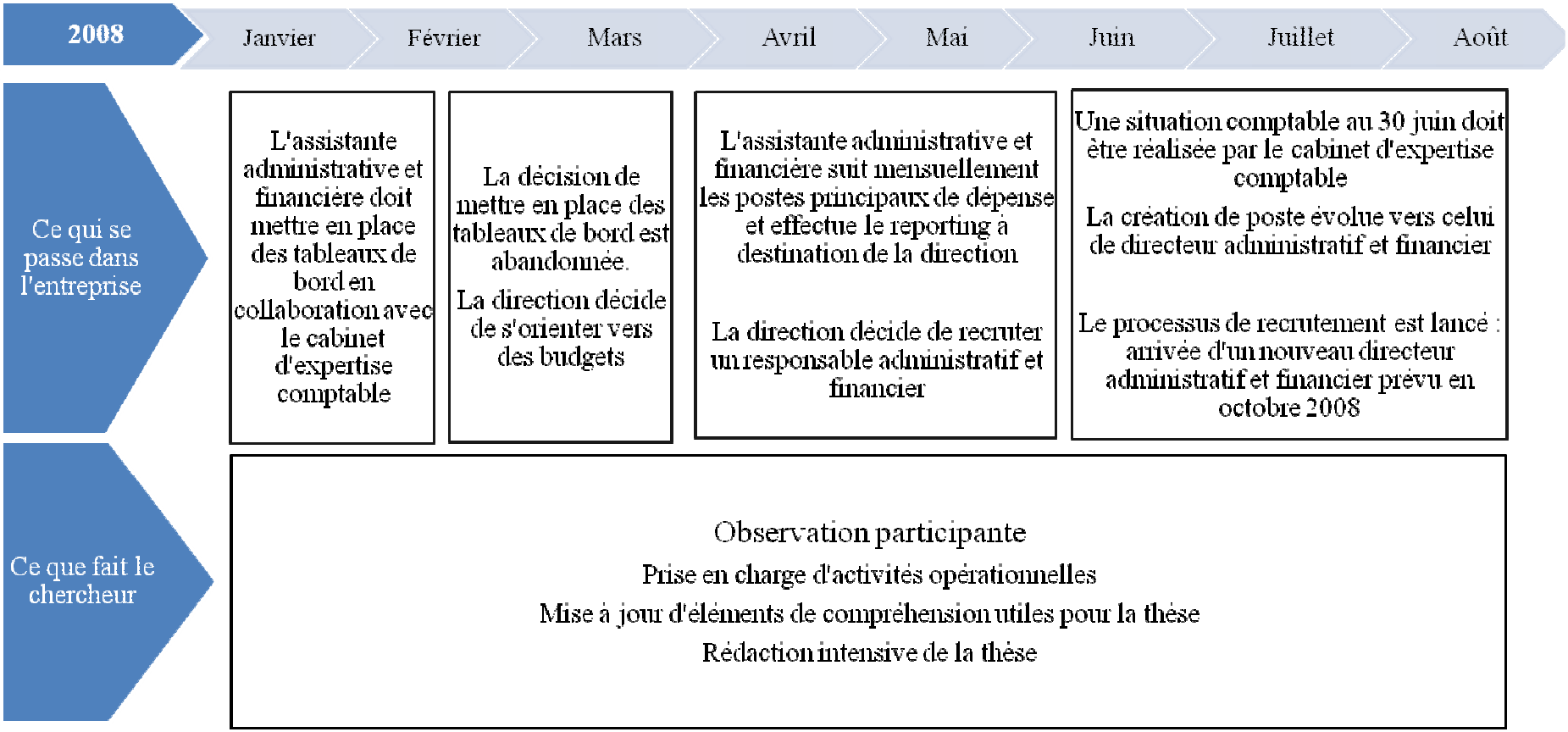


Figure 13: Chronologie de l'immersion en entreprise : janvier 2008 à août 2008



Face aux difficultés d'aboutir dans le cadre de la recherche action, un changement de méthodologie peut nous faire parvenir à des éléments de compréhension. Nous nous orientons donc vers une observation participante qui va nous permettre de comprendre les raisons qui font que l'introduction du contrôle de gestion n'a pas été possible. Ce changement de méthodologie d'accès au terrain est acceptable puisque l'on sait que c'est le terrain qui guide les questions de recherche dans le cas d'une immersion dans une organisation. Une nouvelle question de notre recherche apparaît donc à ce stade : Pourquoi l'entreprise n'a-t-elle pas de système de pilotage formel ? qui sera déclinée en : Pourquoi un tel retard dans la formalisation et l'instrumentation de la gestion ? et Comment l'entreprise pallie-t-elle le faible développement du contrôle de gestion ?

Nous allons donc à présent mettre en lumière des éléments de compréhension du retard dans la formalisation et l'instrumentation de la gestion interne d'Alpha Mode. Nous pouvons ainsi présenter des réponses expliquant d'une part d'où provient le retard et d'autre part, comment l'entreprise poursuit son développement malgré les faiblesses de sa gestion interne. Les enseignements plus généraux de la recherche seront présentés dans la troisième partie de la thèse.

2. Analyse de la formalisation et de l'instrumentation tardives de la gestion interne d'Alpha Mode

2.1. Pourquoi un tel retard dans la formalisation et l'instrumentation?

Comme nous avons pu le voir précédemment (dans le chapitre 3), la PME, dans sa croissance, devrait connaître deux principaux seuils : la formalisation puis la délégation. Au lieu d'intervenir successivement, vers 50 salariés pour le premier et vers 250 salariés pour le second (c'est sur cet effectif qu'est d'ailleurs basée la définition européenne de la moyenne entreprise), Alpha Mode va devoir gérer ses deux seuils de façon simultanée et décalée par

rapport à ce que prédit la littérature, alors qu'elle a déjà presque atteint les 1000 salariés. On est donc dans notre recherche en présence d'un cas « contradictoire ». Le cas singulier d'Alpha Mode va être utilisé pour infirmer un énoncé universel. Après une première phase de type recherche action, ayant comme objectif de modifier le fonctionnement de l'entreprise par la mise en place d'un système de pilotage, l'observation participante développée dans la deuxième phase repose sur le falsificationnisme de Popper (1935) : inférer des énoncés universels à partir d'énoncés singuliers est impossible mais un énoncé singulier suffit à disqualifier une théorie. On rappelle que pour être scientifique, une théorie doit être falsifiable. Le falsificationnisme repose sur le fait que des énoncés singuliers peuvent invalider un énoncé universel. Un exemple fréquemment cité est celui des cygnes : l'énoncé théorique « Tous les cygnes sont blancs » peut être invalidé si l'on se trouve en présence d'un cygne noir. La démarche est scientifique en ce qu'elle permet la « *falsification* » de l'hypothèse qu'on soumet aux tests empiriques (Depelteau, 2000). Le retour à la théorie est pourtant fréquemment oublié alors qu'il s'agit de valider, de complexifier voire d'invalider grâce à une observation empirique originale (Albarello, 2003).

On est là clairement dans un contre exemple de la théorie des seuils. En rapprochant le cas d'Alpha Mode de la théorie des seuils, on voit clairement qu'il s'agit d'une PME ayant largement dépassé l'effectif quantitatif des deux seuils (puisqu'elle gère actuellement environ 1000 salariés) et qui n'a pourtant toujours pas connu ces deux étapes dans son développement. Son effectif est quatre fois supérieur à l'effectif théorique du deuxième seuil et on n'y trouve pourtant ni formalisation ni délégation. Si l'on reste dans une vision extérieure de l'entreprise (approche distanciée de l'organisation), on pourrait croire qu'avec un effectif si élevé, elle a déjà connu ces deux seuils en formalisant son fonctionnement puis en délégant se gestion interne. Toutefois, une intervention chez Alpha Mode (immersion longitudinale dans l'organisation) révèle le contraire et nous prouve que la formalisation et la délégation n'ont toujours pas été intégrées au fonctionnement de l'entreprise : les tâches ne sont pas formalisées, peu de spécialistes ont été recrutés, la structure n'est pas clairement identifiable, les outils de pilotage sont totalement inexistants, etc. Elle n'a pas encore abandonné les caractéristiques de la PME pour adopter les modes de fonctionnement habituels des grandes entreprises, ce que l'on retrouve classiquement après le passage du deuxième seuil. Dans une démarche falsificationnisme, nous rejetons la théorie selon laquelle la PME en croissance connaît une première crise dans sa croissance (seuil de formalisation) autour de 50 salariés puis une deuxième crise (seuil de délégation) autour de 250 salariés.

Nous pouvons mettre en évidence trois raisons qui modulent et infléchissent l'impact mécanique de la taille sur l'organisation : le positionnement stratégique, la fonction de production avec une organisation en réseau et le profil des dirigeants.

L'entreprise Alpha Mode se développe dans un secteur sinistré en France, dans lequel la production française ne fait que décroître. Les principaux acteurs du secteur ont quasiment tous la même histoire : ils ont hérité d'un facteur de production à gérer et ont dû pour ce faire mettre en place des politiques drastiques de réduction des coûts. Les dirigeants d'Alpha Mode, comme un nombre très réduit d'autres acteurs du secteur, suivent une trajectoire totalement différente de leurs concurrents. Vendeurs forains de vêtements sur les marchés et dotés d'un flair remarquable pour sentir les besoins de la clientèle à revenus modestes, ils sont capables de trouver des sources d'approvisionnement à bas coûts d'abord en Italie puis en Chine. Ils n'ont pas eu à gérer la production ni à s'occuper de restructurations. Ils positionnent immédiatement leur entreprise au cœur d'un des rares maillons rentables de la filière : l'importation et la distribution, dans des zones de chalandise et pour des types de clientèles négligées, de produits de mode à bas prix. Leur positionnement stratégique est très porteur et leur permet d'entrer dans une niche du marché avec une flexibilité totale et sans coûts hérités du passé à assumer. Cela a représenté pendant plusieurs années un avantage compétitif majeur dans leur secteur. Ils disposent d'une stratégie habile et d'un avantage concurrentiel pleinement utilisé par rapport à la concurrence permettant de retarder les contraintes de gestion interne. Il ne faut cependant pas négliger le fait que certains concurrents commencent à s'intéresser aux zones de chalandise recherchées par Alpha Mode bien qu'elle ne présentait pas d'intérêt majeur à leurs yeux jusqu'à présent.

La chaîne de valeur d'Alpha Mode ne nécessite par ailleurs pas un recours important à l'instrumentation de gestion. La nature du métier rend la valeur ajoutée par l'entreprise dans la chaîne de valeur globale assez réduite. Ce qui fait la réussite de l'entreprise Alpha Mode, malgré les faiblesses de sa gestion interne, est la connaissance par les dirigeants de leur ancien métier de commerçant. Ils savent sélectionner les emplacements géographiques porteurs, travailler avec des fournisseurs étrangers vendant des produits de qualité acceptable à coûts bas (maîtrise du marché amont) qui répondront aux attentes de leur clientèle (maîtrise du marché en aval) avec une grande flexibilité.
Les processus internes d'accroissement de la valeur sont très réduits. L'entreprise est focalisée sur le maintien de coûts bas et la diminution des frais fixes. Alpha Mode ne gère aucune

production, leur chaîne de valeur repose sur des achats, de la logistique et de la promotion-distribution. Ils ne souffrent d'aucun investissement dédié les empêchant de modifier leurs produits ou leurs sources d'approvisionnement et n'hésitent pas à s'inspirer des leaders. L'activité est simple et fondée sur des mécanismes de type marché. On a affaire à une entreprise légère, nœud de contrats et de transactions externes plus qu'acteur de processus internes complexes. Les fonctions support sont réduites au maximum. Par ailleurs si les effectifs sont importants (500 personnes en 2005, 1000 en 2006) il faut bien voir que l'organigramme est par nature très plat et les problèmes de coordination-spécialisation limités. Chaque point de vente regroupe 2 ou 3 personnes sous l'autorité d'un directeur de magasin qui rend comptes à son directeur régional, lui-même supervisé par un directeur national nommé en 2006. Le directeur national est étroitement lié au directeur des ressources humaines et au dirigeant, tous les deux rapidement avertis des évènements intervenus dans un de leurs points de vente. Il s'agit d'une organisation avec des entités similaires dupliquées, regroupées sous l'autorité des directeurs régionaux, qui permet une formalisation et une délégation retardée.

Des racines familiales et une grande distance par rapport à l'intellectualisation des pratiques constituent le troisième élément qui expliquer le retard dans la formalisation et l'instrumentation. Alpha Mode repose sur la réussite d'une famille aux valeurs autodidactes très éloignées de considérations gestionnaires rationnelles. Le succès est indéniable et fait la fierté des fondateurs, dans la plus grande discrétion toutefois. La famille des fondateurs est totalement impliquée dans la vie de l'entreprise (la maison des dirigeants se situe à proximité de l'entreprise au cœur d'un village isolé). Aucun membre n'a suivi de formation supérieure en gestion, la dimension rationnelle et ses aspects techniques sont très étrangers à la famille : « *Il est bien votre tableau, cela va être un outil dont je vais me servir. Attendez, on se fait une petite révision, redites moi ce que ça veut dire que je sache le lire* » (le dirigeant) ce qui n'incite pas à les intérioriser et à les faire passer dans la réalité de l'entreprise : « *Chacun fait ses heures, personne n'a envie d'améliorer le fonctionnement de la société, il n'y a pas de projet ou de chose comme ça, ni d'objectif, et les gens ne sont pas motivés à mettre des choses en place car ils n'ont rien d'autres en plus, pas de prime sur objectif, les heures ne sont pas payées, etc.* » remarque une assistante ressources humaines. Les dirigeants favorisent davantage l'intuition, la prise de risque, l'audace et la souplesse caractéristiques des bons vendeurs et transmettent cette culture familiale et entrepreneuriale à leurs salariés. Ceci est à

l'origine de la grande réticence à recruter et faire confiance à des professionnels extérieurs, à développer des instruments de gestion et des procédures qui remettraient en cause leur légitimité et leur pouvoir dans l'entreprise. La présentation des résultats financiers d'Alpha Mode préparée par le cabinet d'expertise comptable lors du pool bancaire insiste d'ailleurs sur le fait qu'il s'agit d'une entreprise présentant de fortes valeurs familiales. Pour la première fois en 2006, les résultats financiers d'Alpha Mode sont présentés aux chefs de service et membres de la famille. La volonté des actionnaires de rester une entreprise familiale est alors rappelée par le dirigeant : *« On ne veut pas de gestionnaires dans notre entreprise, on veut rester une entreprise familiale commerçante »* rappelle le président pour qui l'entrée d'investisseur dans le capital équivaudrait à une perte de son pouvoir de décision : « *C'est bien de regarder chez les autres, on a vu ce que ça donnait alors on va éviter de le faire. Il faut donc donner confiance aux banquiers et leur donner envie de nous suivre. Faisons en sorte qu'Alpha Mode reste à nous* ». C'est le caractère introverti propre à la PME qui souhaite conserver son autonomie et son indépendance.

Il y aurait dans ces trois facteurs, qui agissent tous dans le sens d'un retard à rationaliser la gestion interne de l'entreprise, les causes du décalage constaté chez Alpha Mode avec les prédictions de la littérature. Malgré la faiblesse de sa gestion interne, Alpha Mode continue à ouvrir des points de vente. Nous allons donc à présent nous intéresser aux éléments qui compensent ces insuffisances et offrent la possibilité à Alpha Mode de poursuivre sa politique de développement.

En nous appuyant sur le falsificationnisme de Popper (1935), nous rejetons la théorie des seuils selon laquelle la PME en croissance connaît un premier seuil (formalisation) autour de 50 salariés puis un deuxième (délégation) autour de 250 salariés. Le cas découvert lors de notre intervention chez Alpha Mode, en tant qu'énoncé particulier, nous permet d'invalider l'énoncé théorique à vocation universelle. Le positionnement stratégique (avantage concurrentiel d'une niche), la chaîne de valeur (pas de production, juste de la commercialisation) et le profil du dirigeant (autodidacte) concourent à retarder l'apparition des seuils organisationnels chez Alpha Mode.

2.2. Comment l'entreprise pallie-t-elle le faible développement du contrôle de gestion ?

La démarche endogène de mise en place d'un mode de pilotage collectif global et partagé de l'entreprise s'avère extrêmement difficile comme nous avons pu le voir dans les trois tentatives relatées précédemment (chapitre 4). Ceci s'explique probablement par l'existence de modes de gestion encore efficaces à un niveau « infra », celui des fonctions. Alpha Mode est en effet composée de plusieurs pôles avec des logiques de fonctionnement très différentes.

Les services « Achats-Marketing » et « stocks », dirigés par des membres de la famille, auxquels on peut adjoindre le service « Travaux et Développement » géré par le directeur travaux et supervisé par le dirigeant, fonctionnent sous l'impulsion directe de la famille. Ces services constituent le cœur de métier d'Alpha Mode, parfaitement maîtrisé par deux des dirigeants de l'entreprise, grâce à leur expérience dans le commerce forain, auxquels s'ajoute progressivement l'un des fils : « *Les banquiers nous disaient toujours de diminuer leur stock, de même que des investisseurs leur diraient, car ça leur fait peur. C'est de l'argent qui dort et qui risque d'être démodé et du coup bradé. Mais nous, en tant que commerçant, on sait qu'un magasin rempli attire plus la clientèle et permet de plus vendre. Quand on a eu des problèmes avec notre logistique l'année dernière, et qu'on avait des magasins beaucoup moins remplis, les responsables se plaignaient aux directeurs régionaux car ils n'arrivaient pas à faire leurs chiffres.* » remarque le dirigeant. Cet ensemble constitue les compétences foncières de l'entreprise et est régi par un mode de fonctionnement clanique (Ouchi, 1980). Il explique à lui seul une grande partie de la réussite de l'entreprise Alpha Mode. Ces compétences foncières peuvent être qualifiées de « *compétences organisationnelles* » au sens de Rouby et Solle (2002) dans le sens où elles sont « *reconnues comme des savoir-faire de l'organisation par les utilisateurs internes et externes* ».

La « Distribution » correspond à la gestion du réseau des points de vente. Dans cette organisation très plate et en réseau, le contrôle de gestion est très réduit et focalisé sur quelques points clés et indicateurs essentiels. Le chiffre d'affaires par magasin est suivi de très près par le dirigeant et le directeur achats marketing, avec quelques analyses (progression à magasins égaux, évolution, etc.). Il en est de même pour les catégories de produits vendus, la marge et le nombre de paires expédiées. Le taux de démarque inconnue par magasin est

suivi par la responsable des stocks (épouse du dirigeant). La masse salariale par magasin est étudiée par le directeur des ressources humaines (beau frère des dirigeants). Ce suivi effectué par magasin est par ailleurs regroupé par secteur, afin de suivre les performances des directeurs régionaux et pouvoir les alerter en cas de nécessité. Même si ces indicateurs sont en nombre faibles, ils permettaient à eux seuls une gestion qui a été longtemps suffisante de la société, qui n'est plus suffisante étant donnée la taille acquise (200 magasins fin 2007).

Le service « Logistique » regroupe environ 30 personnes. Le contrôle de gestion y relève davantage de la gestion des opérations (locale et dédiée) que d'une logique financière (globale et partagée). Le déménagement de l'activité logistique après la troisième croissance externe a cependant à nouveau démontré la nécessité de formaliser le fonctionnement de ce pôle dans l'optique d'y adjoindre une approche financière. Le nouveau directeur logistique a quitté l'entreprise fin 2006, suite à des divergences avec les dirigeants dans le fonctionnement du dépôt. Les éléments fournis par la doctorante sur le suivi des dépenses en main d'œuvre : recours trop fréquent au personnel intérimaire, coût du *turn over*, etc. ont par ailleurs précipité son départ. Le dépôt connaît alors à nouveau une période de flottement au cours de laquelle l'objectif principal (et unique) est de livrer les magasins, sans respect des conditions financières (avec d'ailleurs des dépenses analytiques en approvisionnement qui ont explosé au cours de cette année, sans explication pertinente, à part le fait du directeur logistique et son assistante). Il est à son tour remplacé courant 2007 par un directeur logistique issu indirectement de la troisième croissance externe : il travaillait dans le dépôt sous traité par l'entreprise achetée. Dans le même temps, le dépôt se modernise par la mise en place de la même chaîne logistique informatique de ce groupe et d'un grand groupe concurrent. Au cours de l'année 2007, les dépenses en transport de distribution vers les magasins ont par ailleurs explosé. Même si la doctorante effectue un suivi mensuel des dépenses qu'elle transmet au directeur achats-marketing, aucune explication cohérente et précise n'est fournie par le directeur logistique. La seule justification apportée par ce dernier est la mauvaise gestion du dépôt, notamment des livraisons, en début d'année, avant son arrivée (départ de camions à moitié vides, recours à des transporteurs sans négociation des tarifs, etc.) Dans ces conditions, le dirigeant demande à la doctorante de suivre mensuellement les principales dépenses du dépôt. Au fil des mois, la direction ne fait que constater le dérapage flagrant de ces dépenses mais aucune mesure corrective n'est apportée.

Au siège, on trouve les activités de *back office* classiques : les services « Ressources Humaines », « Informatique » et « Comptabilité ».

Le service ressources humaines est supervisé par le directeur des ressources humaines. Dans le champ de l'administration du personnel, il est secondé d'un responsable administratif et gestion du personnel chargé principalement de l'établissement des salaires et déclarations, de façon opérationnelle, répétitive et archaïque. Au fur et à mesure des ouvertures, on recrute des assistantes ressources humaines chargées d'établir les salaires, sans chercher à améliorer l'efficience du service. On n'y recherche pas l'optimisation des activités :

« Il faudrait automatiser tout ça comme on le faisait dans mon ancienne société, et il ferait un gain énorme en personnel, notamment en RH mais je suis sûre que c'est pareil dans tous les services. Ils travaillent encore comme s'ils n'avaient que quelques magasins, à la main » ; « Je leur ai demandé comment ils faisaient les indemnités de licenciement, ils m'ont répondu « à la main », bon, ben très bien, je vais faire comme ça vu qu'il n'y a rien de mis en place pour que le calcul soit automatique » commente une assistante ressources humaines ou de la gestion du temps : *« Le pire c'est que personne ne se pose la question de cette gestion du temps, et du temps réel que prendraient les tâches »*[21] remarque la même salariée, dans une logique d'efficience. Il en est de même pour le service comptabilité. Une partie des employés recrutés est de jeunes personnes n'ayant que peu de diplôme, et qui vivent leur première expérience professionnelle dans cette PME. Kets De Vries (1993) explique ce phénomène par le fait que les dirigeants privilégient les personnes qui sont dépendantes et qu'ils peuvent contrôler. Les savoirs faire inculqués proviennent des méthodes mises en place dans l'entreprise, et ils ne bénéficient pas du recul nécessaire pour les critiquer. Ces services fonctionnels ne sont pas dotés de contrôle de gestion (tourné vers la performance) et restent un peu livrés à eux-mêmes.

En ce qui concerne le pôle financier, on fait régulièrement appel au cabinet comptable. La gestion des immobilisations et les plans d'affaires sont réalisés par le cabinet d'expertise comptable qui veille également à la robustesse globale des données saisies en comptabilité. Les collaborateurs de l'expert comptable fournissent un réel appui dans ce domaine : « *De toute façon, en comptabilité, ça ne m'inquiète pas du tout, même si le chef comptable décidait de partir, ou qu'on avait des problèmes, notre expert comptable nous enverrait deux trois personnes de son cabinet et tout irait bien* » souligne le directeur des ressources humaines. Les activités de la responsable comptable au sein d'Alpha Mode sont d'ailleurs réduites par rapport à la fonction habituelle (aucun rôle dans la comptabilité analytique, dans la gestion

[21] Le 2ème DAF avait toutefois fait la remarque à un comptable que les tâches décrites ne devaient pas lui occuper la totalité de son temps de travail.

des immobilisations, dans l'élaboration du bilan, etc.) Certaines activités sont faites de manière archaïque : rapprochement manuel des encaissements par rapport aux dépôts en banque, rédaction manuelle des chèques, etc. Les magasins sont classés en trois catégories (bons, mauvais, moyens) uniquement par rapport à leurs chiffres d'affaires (certains magasins classés « bons » ont une contribution négative en matière de résultat. L'entreprise ne dispose pas de budget et donc pas de suivi mensuel, seul un état semestriel au 30 septembre (plus ou moins précis suivant le temps que les différents acteurs pourront y consacrer) est fait par le cabinet d'expertise comptable. Les indicateurs principalement suivis sont la masse salariale, la démarque connue et inconnue, le chiffre d'affaires et la marge.

Le service informatique regroupe les informaticiens chargés de gérer les magasins : logiciel d'encaissement et d'intranet, dépannage informatique, etc. Il est supervisé par un directeur informatique compétent dans ce domaine, créant des programmes informatiques et sachant répondre aux demandes des dirigeants. La difficulté à recruter un développeur informatique chargé de le seconder (plus de trois personnes se sont succédées au poste sans qu'aucune ne convienne et le poste demeure vacant malgré de nombreuses parutions de l'offre) augmente sérieusement la dépendance d'Alpha Mode vis-à-vis de leur directeur informatique, intéressé par ailleurs par la création de sa société de services en ingénierie informatique.

Par delà ce que semble indiquer l'organigramme de la société Alpha Mode, une immersion en entreprise nous montre que les dirigeants supervisent l'ensemble des pôles de la société (« *Le dirigeant gère tout et il va partout. Il veut tout savoir sur sa société* » remarque M. Y) et que la plupart des informations passe forcément par au moins l'un des deux frères, même si leurs compétences dans certains domaines (informatique, ressources humaines, comptabilité) leur font défaut. L'entreprise s'est développée de façon fulgurante mais elle continue à gérer l'ensemble de ces points de vente de la même façon qu'elle le faisait lorsque leur nombre était limité. Il est difficile d'émettre des critiques sur le fonctionnement actuel de l'entreprise puisque la grande majorité des salariés s'y complait et n'en voit donc pas la nécessité, qui devient pourtant de plus en plus flagrante, notamment pour les personnes ayant davantage de recul sur le fonctionnement de la société, comme par exemple :

- L'expert comptable : «*Actuellement, on compare des choses qui ne sont pas comparables, on compare le CA de n avec celui de n-1 alors qu'on n'avait pas*

du tout le même nombre de magasins » ; « *Dans cette entreprise et dans la plupart maintenant, on fait tout dans l'urgence. On n'a pas le temps de se poser et réfléchir, c'est géré dans l'urgence* » ; « *Il faut présenter un rapport financier beaucoup plus dense aux banquiers en s'inspirant des grandes entreprises, et en dépassant le minimum légal et présenter certains éléments financiers sur le site internet. Cela va être un passage obligatoire* » ;

- Le deuxième directeur administratif et financier : « *Le risque est que le CA diminue et par le même coup le résultat. Si cela arrive alors c'est à ce moment qu'ils voudront savoir à quoi c'est dû, avoir connaissance des problèmes auxquels ils sont confrontés par une analyse financière et un contrôle de gestion, là ils voudront peut être un contrôle de gestion pour piloter l'entreprise, mieux la gérer, maîtriser, anticiper où on veut aller et orienter les décisions. Le problème va être le jour où leur marge va diminuer car ils ne pourront pas augmenter leurs prix par rapport à la concurrence mais ils devront tirer sur les coûts, ce qu'ils ne savent pas faire du tout. Ils n'ont aucun talent gestionnaire* » ;

La présence de modes de gestion particuliers dans les différents pôles de l'entreprise : contrôle par les membres de la famille pour les fonctions stratégiques, supervision du cabinet d'expertise comptable pour les activités de back office, a permis jusqu'à présent une gestion efficace de l'organisation. Toutefois, ce fonctionnement interne commence à montrer ses limites, notamment dans les domaines de la logistique, de la comptabilité et de l'informatique.

Après avoir analysé le retard dans la formalisation et l'instrumentation de la gestion d'Alpha Mode et les modalités de contrôle mises en place pour compenser la présence d'un véritable contrôle de gestion, nous allons à présent formuler des réflexions sur le processus d'implémentation du contrôle de gestion. Nous nous intéressons d'abord aux difficultés rencontrées puis nous en tirons des enseignements.

PARTIE 3 : LES ENSEIGNEMENTS DE LA RECHERCHE

CHAPITRE 6.

REFLEXIONS SUR L'INTRODUCTION DU CONTROLE DE GESTION

Nous allons analyser les obstacles rencontrés lors des tentatives d'implémentation du contrôle de gestion chez Alpha Mode. Pour cela, nous concentrerons notre attention sur les acteurs, en présentant ceux qui ont une influence stratégique, la place occupée par la confiance dans l'implémentation du contrôle de gestion et enfin, le rôle de la gestion des connaissances. Nous commençons par présenter et analyser les résultats obtenus.

Ensuite, dans les enseignements, on répond aux questions de recherche rattachées à notre problématique sur l'implémentation du contrôle de gestion : Pourquoi ? Quoi ? et Comment ? On montre que, même si la nécessité d'introduire un contrôle de gestion est réelle et forte, le système de coordination et les phénomènes d'apprentissage agissent sur la mise en place d'un système de pilotage. On analyse enfin l'appropriation des outils dans cette démarche de changement.

1. Analyse des difficultés rencontrées chez Alpha Mode

Les résultats de l'immersion longitudinale en entreprise

La démarche de changement engagée dans l'entreprise Alpha Mode passe par la formalisation de son fonctionnement et l'introduction d'un contrôle de gestion. On peut rapprocher les trois tentatives de mise en place d'un système de contrôle de gestion chez Alpha Mode à un mode de gestion du changement différent :

- Management directif : le changement émane de la direction (les dirigeants appuyés par la directrice administrative et financière) qui l'impose par la mise en place d'un système budgétaire ;
- Expérimentation sociale (le changement émergent de la base est encadré par la direction) pour la deuxième tentative qui se rapprochait d'une démarche de certification qualité ;
- Management participatif (le changement est proposé par la direction) pour la troisième tentative de réduction des coûts.

On a cherché à instaurer une dynamique de changement dans l'entreprise en prenant en compte les contraintes sociopolitiques (rôle de la famille), et les facteurs psycho cognitifs. Dans le cas de l'entreprise étudiée, nous ne sommes parvenus qu'à une appropriation timide et

limitée de la démarche de rationalisation. Plane (2000) évalue l'appropriation de l'intervention par rapport au mimétisme chercheur – acteur développé, par exemple par la prise de notes au cours de réunion ou par l'utilisation d'un tableau de bord, et à l'émergence d'un langage commun. Nous pouvons relever quelques éléments prouvant qu'il y a eu évolution du fonctionnement de l'organisation :

- Des réunions mensuelles dans le service auquel la doctorante appartient, mais dont la fréquence se réduit au fil des mois (pour n'atteindre qu'une réunion par trimestre environ)
- Une utilisation de termes gestionnaires avec une connaissance plus développée des concepts (tableaux de bord, procédure, budget)
- Quelques éléments pouvant être rattachés à démarche gestionnaire : *reporting* d'activité semestriel pour les chefs de service, tentatives de mise en place de groupes de travail, recours plus fréquent à la communication formelle, notamment par mail, etc.
- Une ébauche de rationalisation budgétaire, par la définition de budgets par certains chefs de service avec *reporting* mensuel de la doctorante, en tant qu'assistante du directeur administratif et financier, à un des frères actionnaires : *« C'est bien si tu t'occupes de ça (budget transport et communication), comme tu fais avec la masse salariale, histoire de ne pas arriver au bilan et dire " on s'est cassé la figure". Avec un suivi mensuel et la situation au 30 septembre, on arrive à recadrer* » ; « *J'ai contrôlé votre budget transport hier par rapport à la situation transmise par l'expert comptable. Il est vraiment bien votre tableau. Tous les services devraient fonctionner ainsi avec des budgets »* constate un des dirigeants[22])
- Utilisation des outils de contrôle de gestion sociale (suivi des frais de personnel, outil de simulation de la masse salariale)

[22] Le directeur des achats avait expliqué à l'assistante du directeur administratif et financier que le suivi des dépenses mensuelles en communication lui permettrait d'arbitrer entre différentes opérations commerciales si nécessaire : « *S'il reste 200 € à la fin et ben tant pis, il ne restera que 200 € à dépenser* ». Toutefois, en milieu d'année, il est décidé par le dirigeant et le directeur des achats, que le budget communication passerait de 1.5 % du CA à 2 % du CA. Ils se sont en effet rendu compte que sinon, ils ne pourraient pas faire toutes les opérations promotionnelles auxquelles ils avaient pensé.

Après le départ de la doctorante assistante du directeur administratif et financier, ces éléments existent toujours dans l'entreprise et sont régulièrement utilisés même s'ils n'ont pas conduit à une appropriation réelle de la démarche.

1.1. Les acteurs stratégiques lors de l'introduction du contrôle de gestion

Les acteurs sont au cœur de toute démarche de changement. Par l'importance de leurs perceptions et de leurs comportements, ils peuvent compromettre la démarche ou au contraire la faciliter. C'est le cas pour la plupart des acteurs de l'entreprise, quelque soit leur place dans l'organisation. Toutefois, il existe des acteurs stratégiques à identifier car leurs rôles seront prédominants dans la démarche de changement. Ils exercent une influence sur l'appropriation de la démarche par l'ensemble de l'organisation. Ils ont bien entendu été identifiés dès la mise en place de l'intervention mais l'analyse *a posteriori* de leurs caractéristiques est intéressante, notamment en ce que concernent les stratégies développées au cours de l'implémentation du contrôle de gestion. Dans le cadre d'une analyse sociologique du pouvoir dans les organisations et en s'inspirant de la grille d'analyse dressée par Meyssonnier (1995) pour le cas de la gestion d'une maison de retraite, on peut recenser les acteurs pertinents, leurs objectifs, leurs ressources, leurs contraintes, et leurs stratégies. Dans le cas de l'introduction du contrôle de gestion chez Alpha Mode, les dirigeants, le directeur des ressources humaines, les deux directeurs administratif et financier successifs, l'expert comptable et la doctorante sont les acteurs stratégiques.

Tableau 11 : Grille d'analyse stratégique des acteurs dans le processus d'implémentation du contrôle de gestion

Acteurs pertinents	**Objectifs latents**	**Ressources mobilisables**	**Contraintes apparentes**	**Stratégies développées**
Les deux frères : le président et le directeur des achats et du marketing	Prouver leur réussite professionnelle et personnelle par l'ouverture constante de points de vente	Connaissances du marché Compétences dans les domaines clés de l'entreprise (achats et développement)	Relations affectives avec l'expert comptable Conserver leur pouvoir de décision et leur façon de gérer leur entreprise	Conserver leur distance face à un fonctionnement gestionnaire de l'entreprise Ne pas modifier leurs façons réelles de décider et d'agir Développer leur entreprise en se basant sur leurs compétences de commerçants
Le DRH	Satisfaire les attentes de ses beaux-frères dirigeants	Réseau familial Les membres de son service	Se conformer aux décisions de la direction	Eviter d'avoir des conflits à gérer
L'expert comptable	Conserver ses missions de conseil et son influence dans le fonctionnement de l'organisation	Légitimité Connaissance approfondie du fonctionnement d'Alpha Mode Compétence Pédagogie Confiance des dirigeants	Présence ponctuelle en entreprise	Prouver que le recrutement d'un directeur administratif et financier est superflu : présence soutenue en entreprise, mise à jour d'erreurs et de retard dans le travail du directeur administratif et financier, rétention d'information, concentration des décisions, mise à l'écart du directeur administratif et financier
Mme X, 1er DAF	Justifier la création de poste Relever un défi personnel et professionnel	Compétence Expériences professionnelles antérieures	Pas de légitimité Manque de confiance des dirigeants Ne fait pas partie de la famille Pas d'expérience en PME	Modification rapide du fonctionnement de l'entreprise pour répondre aux attentes des dirigeants Force de proposition dans la diffusion d'outils de gestion
M. Y, 2ème DAF issue de la croissance externe	Appartenir à l'organisation absorbante : ne pas se retrouver sur le marché de l'emploi	Compétence Expériences professionnelles antérieures	Appartient au comité de direction de l'entreprise absorbée Eloignement géographique Pas d'expérience en PME	Analyse de la situation chez Alpha Mode et des possibilités réelles d'intégration Contact humain avec les salariés S'appuie sur son assistante, ayant plus d'ancienneté, pour choisir les outils et méthodes
La doctorante assistante du DAF	Réaliser sa thèse Bénéficier d'une expérience en entreprise valorisable	Connaissances universitaires et de recherche Expériences professionnelles antérieures (stages)	Présence à temps partiel, pour une période définie	Respecter les critères de scientificité d'une recherche de terrain

Nous voyons donc, à la lumière de ce tableau, le rôle joué par les acteurs stratégiques au cours de la démarche d'implémentation du contrôle de gestion chez Alpha Mode. L'expert comptable est un acteur clé dans la vie de l'entreprise. Il a participé aux croissances externes successives et joue un rôle de conseiller dans les choix stratégiques. En effet, outre ses missions de supervision de la comptabilité et d'établissement des documents comptables, l'expert comptable d'Alpha Mode joue un véritable rôle de conseiller dans la gestion de l'entreprise. Malgré son millier de salariés et ses 200 magasins, la direction d'Alpha Mode accorde une importance particulière à son expert comptable. La place de l'expert comptable dans la gestion de l'entreprise Alpha Mode est intéressante à analyser car elle peut expliquer en partie les difficultés d'introduction du contrôle de gestion. En effet, l'expert comptable n'est par prêt à abandonner son influence dans l'entreprise en favorisant l'introduction d'un contrôle de gestion par un directeur administratif et financier. L'expert comptable a par ailleurs été beaucoup plus présent et disponible lorsque les dirigeants ont songé à recruter un directeur administratif et financier pour pallier les inconvénients du recours à un cabinet d'expertise comptable, et ensuite, lors de son intégration. L'avis de l'expert comptable a d'ailleurs fortement pesé dans la sélection du candidat retenu pour le poste (Mme X, la première directrice administrative et financière). On a également remarqué que l'expert comptable ne souhaitait pas transmettre certaines informations au directeur administratif et financier (rétention d'informations et de documents) : « *L'expert comptable ne veut pas qu'on ait accès aux résultats analytiques des magasins. C'est calculé chez eux et on ne connaît pas les éléments de calcul, les clés de répartition* » avoue la responsable comptable. Une certaine rivalité s'installe même avec le futur directeur administratif et financier : « *Il faudra qu'on reprenne notre travail sur les tableaux de bord avec la doctorante, qu'on mette quelque chose en place pour pas que le directeur administratif et financier dise qu'il n'y avait rien et qu'il a tout mis en place !* ». Les dirigeants n'ont pas réussi à imposer à leur expert comptable leur volonté d'introduire un contrôle de gestion par un directeur administratif et financier. On voit bien là le rôle joué par l'expert comptable chez Alpha Mode en tant qu'acteur stratégique du changement. Nous tirerons d'ailleurs des enseignements de ce phénomène dans le chapitre suivant.

Par ailleurs, si on analyse plus particulièrement le rôle des dirigeants dans le processus d'implémentation du contrôle de gestion de leur entreprise, on peut voir que leur volonté s'est heurtée aux résistances de leurs salariés. Le système de contrôle de gestion interagit dans

l'organisation avec les membres et le problème majeur auquel il est confronté, c'est qu'il n'est pas soutenu en interne par les acteurs. Reitter et *al*. (1991) précise que les stades de développement peuvent être une étape cruciale dans la croissance de la PME. Une entreprise qui a réussi à se développer grâce à une culture entrepreneuriale, comme c'est le cas chez Alpha Mode, et qui passe par un moment clé dans son processus de croissance, celui où, avec les mêmes acteurs, elle doit parvenir à se professionnaliser, peut éprouver des difficultés à gérer le passage. Cependant, on ne voit pas, qui aurait un intérêt à mettre en place un système de pilotage qui remettrait en cause les marges de manœuvre de ses collègues, voire de lui-même. Les acteurs se sont définis eux-mêmes leurs postes de travail, au fil de leur ancienneté dans l'entreprise et on voit difficilement comment les remettre en question. Ils se complaisent dans le fonctionnement actuel de l'entreprise. Leurs intérêts sont divergents de ceux de l'entreprise : ils se sont créés leurs propres méthodes de travail, dans une optique individuelle (en opposition à celle collective de l'organisation) et court termiste et ils ne sont pas prêts à les modifier au profit de l'entreprise. Ils ont développé une résistance au changement forte qui a influencé la direction à privilégier cette optique court termiste, en négligeant les enjeux de l'introduction d'un système de pilotage, dans une vision à long terme plutôt que d'entrer en désaccord avec ses salariés.

1.2. Une dualité confiance – contrôle

Un autre élément ayant gêné la mise en place d'un système de contrôle de gestion est le type particulier de confiance présent dans l'organisation. Allouche et Amann (1998) distinguent trois types de confiance pouvant apparaître dans les entreprises familiales :

- La confiance entre les dirigeants (*personal trust*) : « *L'entreprise familiale est une organisation de type clanique où le personal trust est vecteur de performance pour au moins trois raisons mises en évidence dans le prolongement des travaux d'Ouchi : la prédominance des règles implicites sur les règles explicites, la capacité des membres de la famille à déduire les règles de fonctionnement de l'organisation à partir de signaux faibles plutôt que par des systèmes de contrôle et d'audit rigoureux et explicite, l'apprentissage naturel des membres du clan familial par transfert systématique et sans barrière des savoirs actionnables* » (Allouche et Amann, 1998) ;

- La confiance intra, qui se manifeste par un management de type paternaliste ;
- La confiance inter, envers les partenaires ce qui diminue les coûts de transaction.

Dans le cas d'Alpha Mode, on est clairement en présence de cette confiance *personal trust*, où la confiance repose sur les liens familiaux. En mettant à la tête des principales fonctions de l'entreprise une personne issue de la famille élargie, l'entreprise ne voit pas la nécessité d'introduire un contrôle de gestion. La confiance particulière issue des liens familiaux est entretenue au sein de l'entreprise et bloque la mise en place d'un système de pilotage : « *L'empreinte du dirigeant est partout. Il contrôle tout et ne fait pas du tout confiance aux autres. Il a formaté les gens à travailler à sa manière et tout le monde accepte ses méthodes de travail sans les discuter. C'est très bizarre comme entreprise familiale car le fait qu'il y ait plusieurs frères à la tête de la société fait que tout est régi par eux* » remarque Mme X, la première directrice administrative et financière. En effet, on est clairement chez Alpha Mode en présence d'un contrôle de type informel, tant au niveau des sources du contrôle, des éléments contrôlés que des moyens de contrôle. On est dans une situation qui s'oppose à un système de contrôle formel par l'organisation de type contrôle de gestion avec l'établissement de règlements et procédures. Le contrôle clanique d'Ouchi développé dans l'organisation limite les possibilités d'introduire un réel système de pilotage, qui viendrait contredire le système en place : le système de coordination existant au sein de l'organisation ne favorise pas l'avènement d'un contrôle. Dans les entités dupliquées, le contrôle est plus diffus, relégué par les directeurs régionaux. Nous sommes donc dans un cas où confiance et contrôle s'opposent, contrairement à la complémentarité que certains auteurs perçoivent à ce sujet. Une des conséquences de cette confiance *personal trust* prégnante est la présence d'une confiance intra très faible : « *Je ne peux pas travailler dans un endroit où il n'y a pas de confiance. Le président ne se fait confiance qu'à lui-même et à ses frères. Il n'y a aucune confiance envers les salariés, ni même les membres du comité de direction* » remarque M. Y, deuxième directeur administratif et financier. Aucune confiance n'existe envers les opérationnels alors que, selon la littérature, la proximité des acteurs en PME favorise les relations de confiance : « *La gestion particulière des ressources humaines dans le cadre d'une PME est un élément renforçant la confiance de par la proximité entre les acteurs et la*

place centrale occupée par le dirigeant personnifiant l'entreprise » (Couteret, 1998). Chez Alpha Mode, les dirigeants ne ressentent pas la nécessité de faire confiance à leurs salariés puisque la famille élargie a permis jusqu'à présent de verrouiller le fonctionnement de l'entreprise. La démarche d'implémentation du contrôle de gestion accordant une large place aux connaissances, dans une optique d'apprentissage, apparaît pourtant comme une solution intéressante, notamment en contexte PME : « *La PME apparaît comme un lieu privilégié pour l'apprentissage organisationnel grâce à des relations de confiances fortes et des modes de coordination basées sur une tradition orale forte* » (Nicolas, 2008). Toutefois, elle s'est heurtée chez Alpha Mode à une absence de confiance envers les opérationnels, associée à une confiance de type *personal trust* entre les dirigeants. On voit toutefois que ce système basé sur une confiance informelle *personal trust* et un contrôle informel des salariés de type clanique risque de montrer rapidement ses limites, notamment lorsque les compétences nécessaires ne seront plus disponibles au sein de la famille, comme cela a été le cas dans le domaine de la logistique (ouverture du poste à un membre extérieur à la famille) et de la direction administrative et financière comptabilité (création d'un poste). On voit ici que le fait que l'entreprise offre des emplois à la famille (Basly, 2006) est un avantage pour ses membres puisqu'ils n'ont pas à se lancer dans un processus de recherche d'emploi mais ce népotisme peut être un risque pour l'entreprise qui ne va pas rechercher sur le marché de l'emploi les compétences dont elle a réellement besoin. Dans le cas d'Alpha Mode, on voit qu'à un moment donné, le besoin de nouvelles compétences s'est fait ressentir. Face à ces recrutements en « externe », il va falloir que les dirigeants développent un nouveau type de confiance, non plus basé sur les liens familiaux mais sur les compétences, connaissances et expériences des salariés : « *Il sera très difficile pour eux de faire entrer quelqu'un dans la gestion de leur entreprise. Ils ne veulent pas qu'on voie ce qu'ils font. Leur mode actuel par les deux frères s'oppose à un système de pilotage* » commente M. Y, le deuxième directeur administratif et financier. La nécessaire délégation de ce type d'activités, majeures dans le fonctionnement de l'entreprise, est un élément favorisant la mise en place d'un système de contrôle qui pourra alimenter un nouveau type de confiance.

Outre le rôle joué par certains acteurs dans l'organisation et la présence d'une confiance et d'un contrôle particuliers, les connaissances présentes au sein d'Alpha Mode et leur gestion singulière permettent également d'expliquer les difficultés rencontrées.

1.3. Une gestion des connaissances non aisée

Le premier chapitre de ce travail doctoral nous a permis de montrer le lien fondamental existant entre le contrôle de gestion et les phénomènes d'apprentissage, en positionnant le contrôle de gestion dans une approche cognitive. On peut d'ailleurs faire un parallèle fort intéressant, à la lumière de cette étude de cas chez Alpha Mode, entre la mise en place d'une démarche de *knowledge management* et celle de l'introduction du contrôle de gestion. Les caractéristiques des PME freinant la mise en place du *knowledge management* recensés dans les travaux de Sabatier et *al.* (2003) se retrouvent dans notre recherche, dont l'objectif est la formalisation et l'instrumentation de la gestion interne :

- La culture interne d'entreprise, notamment initiée par le dirigeant : forte personnalité, management directif, transmission de l'information verticale, pouvoir absolu sur l'organisation qui s'oppose à toute forme de délégation d'autorité (« *Le président régit tout comme à l'armée* » remarque Mme X, la première directrice administrative et financière) ;

- L'utilisation partielle de la technologie : transmission d'information orale, peu de traces écrites des problèmes et de leurs résolutions, utilisation sommaire de l'outil informatique ce qui fait que la connaissance reste tacite. D'ailleurs, un des deux dirigeants n'a même pas d'ordinateur, ce qui prouve à quel point sa communication est informelle et la connaissance tacite (le deuxième ne l'utilisant que pour lire ses mails). Les salariés stagnent quant à eux à un niveau débutant de connaissances des logiciels bureautiques et de gestion, notamment par le manque de formation (l'assistante de direction ne maitrise pas le logiciel usuel de traitement de texte, aucune connaissance à un niveau confirmé d'un tableur) ;

- La priorité donnée aux préoccupations opérationnelles : c'est la course quotidienne au chiffre d'affaires et il reste peu de temps pour la réflexion, la prise de recul, l'échange et la formalisation du processus de fonctionnement. La résolution des problèmes se fait au fur et à mesure de leur apparition, chaque salarié traite ses propres urgences :. Les collaborateurs d'Alpha Mode utilisent la phrase « *Je n'ai pas le temps pour ça* » pour refuser une nouvelle tâche et la doctorante assistante du directeur administratif et financier l'a

souvent entendue lors du processus d'introduction du contrôle de gestion, sans la percevoir réellement justifiée.

Nous voyons ainsi le rôle central joué par le *knowledge management* dans l'introduction du contrôle de gestion en PME.

Il devient nécessaire pour l'entreprise, étant donné sa taille actuelle (plus de 1 000 salariés) et la volonté des dirigeants de continuer à se développer, de consolider l'acquis en structurant le contrôle de gestion. Les différentes fonctions de l'entreprise ne sont perçues de la même manière. Une place privilégiée est accordée aux fonctions opérationnelles, ce qui est légitime et compréhensible dans le cas d'une PME ayant une activité commerciale. Toutefois, face à la croissance soutenue de l'organisation et aux projets de développement, les dirigeants gagneraient à accorder davantage d'importance aux fonctions de support qui, même si elles ne génèrent pas de chiffre d'affaires, influencent positivement le résultat si l'on parvient notamment à diminuer les coûts, notamment par une gestion précise des dépenses : « *Le DAF a principalement comme rôle de chercher des économies. Or chez Alpha Mode, on ne cherche pas à faire des économies car on a un taux de marge suffisant. Mais quand ça ira mal, ils auront fort à faire. Là, ils ont peut être un bon taux de marge mais je suis sûre qu'avec une bonne gestion, ils pourraient arriver à un très bon taux de marge. Mais ils ne sont pas dans l'optimisation, ils ne se rendent même pas compte qu'ils pourraient s'améliorer et dégager plus de résultat. Ils n'ont pas cette culture gestionnaire qui les ferait chercher des compétences ailleurs pour faire des économies. Ils maîtrisent bien le développement et les achats, c'est l'essentiel mais je ne comprends pas pourquoi ils ne veulent pas donner de l'intérêt à la gestion. Cela est totalement laissé au cabinet de l'expert comptable qui se charge des immobilisations, de la liasse fiscale, etc.* » remarque M. Y, deuxième directeur administratif et financier. Seuls les actionnaires dirigeants pourraient soutenir une telle démarche mais on a vu que leurs connaissances clés agissaient contre la formalisation et l'instrumentation : c'est le dilemme exploration *versus* exploitation. Les dirigeants de cette entreprise sont naturellement tournés vers l'exploration (ouverture continue, développement de partenariats, etc.) ce qui a été un atout jusqu'à présent. Il leur est désormais nécessaire de s'orienter davantage vers l'exploitation, en consolidant leurs acquis et en faisant appel si nécessaire à de nouvelles compétences techniques.

Face à la résistance au changement développé par les salariés, au comportement des acteurs stratégiques, à l'opposition entre le contrôle et la confiance et à une gestion particulière des connaissances, on n'est pas parvenu chez Alpha Mode à introduire un contrôle de gestion, bien que des éléments concrets dans le fonctionnement de l'entreprise nous permettent de voir que sa gestion interne évolue légèrement.

Grâce à notre intervention chez Alpha Mode, nous pouvons à présent tirer les enseignements de notre travail de recherche.

2. Effets des modalités de coordination et d'apprentissage sur l'implantation du contrôle de gestion

La coordination informelle peut être à l'origine de formes particulières de contrôle qui vont bloquer la mise en place d'un système de contrôle formel. Les routines organisationnelles et la formalisation des savoirs vont également agir sur l'introduction d'un système de pilotage.

2.1. Systèmes de coordination et de contrôle

La nécessité d'introduire un contrôle de gestion

L'introduction d'un système de contrôle de gestion consiste à abandonner les leviers informels de contrôle organisationnel pour mettre en place un système de contrôle formel permettant le pilotage de l'organisation. Toutefois, on a pu constater qu'outre les éléments ayant compliqué l'implémentation chez Alpha Mode (profil du dirigeant, positionnement concurrentiel et fonction de production), d'autres difficultés majeures peuvent apparaître. Pourtant, on s'intéresse clairement aux entreprises, qui, à un moment donné dans leur croissance, ont besoin de mettre en place un système de pilotage. En se plaçant dans une vision à long terme, l'avantage compétitif qui leur a permis de se développer jusqu'à présent risque de montrer ses limites et il devient nécessaire de piloter son entreprise si l'on veut

poursuivre sa croissance. C'est là que le contrôle de gestion prend tout son sens en ce qu'il va permettre d'introduire notamment la notion d'efficience, jusqu'alors inexistante dans l'organisation. Avant la mise en place d'un système de contrôle de gestion, on a bien entendu déjà assimilé la notion d'économie, qui est au cœur du fonctionnement de toute organisation mais on va à présent lui ajouter celle d'efficience, qui va chercher à concilier efficacité et économie, en introduisant le concept de productivité. Lorsque l'entreprise a atteint une certaine taille, il n'est plus possible pour son dirigeant de « naviguer à vue ». Devant ses limites cognitives, le contrôle de gestion va lui apporter les informations nécessaires à une prise de décision optimale. Il en est de même pour la délégation : l'absence de confiance envers les collaborateurs ne pousse pas le dirigeant à déléguer ce qui ne rend à première vue pas nécessaire la mise en place d'un système de contrôle de gestion. Pourtant, l'omniprésence du dirigeant montre ses limites au fil de la croissance et la formalisation du contrôle devient indispensable. En fait, il devient nécessaire de « piloter » l'organisation qui n'était que « gérée » ou « administrée » jusqu'à présent. En résumé, pour Bouquin (2007), le contrôle de gestion assure la sociabilisation et la mobilisation des manageurs, optimise les processus et favorise le dialogue entre la direction générale et les entités. On voit donc le rôle crucial alloué au contrôle de gestion et la nécessité de son implantation. Des évènements intervenants dans la vie de l'entreprise déclenchent souvent la mise en place du contrôle de gestion, comme nous avons pu le voir dans le chapitre 1 (augmentation de la taille de l'entreprise, recours à un « *venture capital* » (Davila, 2005), intensité de la concurrence (Khandwall, 1972) par exemple) mais il nous semble que l'introduction du contrôle de gestion doit intervenir au moment où d'autres signaux apparaissent dans l'organisation (difficultés à atteindre les objectifs, mauvaise prise de décision, manque de délégation, etc.). Cela montre en effet que le contrôle de gestion est devenue nécessaire, et il ne semble pas opportun d'attendre qu'il soit devenue indispensable : la démarche d'implantation du contrôle de gestion doit se faire de manière proactive, en anticipant les difficultés auxquelles l'entreprise va être confrontée si elle poursuit sa croissance avec le fonctionnement actuel, en basant son organisation sur un système informel. Romanelli et Tushman (1994) définissent trois types de modèles de base de l'évolution organisationnelle : le modèle « *inertique* », réactif et proactif. Nous avons vu, grâce au cas d'Alpha Mode, qu'une introduction proactive du contrôle de gestion dans une entreprise poursuivant une évolution organisationnelle de type « *inertique* » est très difficile à mettre en place, le fonctionnement de l'entreprise reposant sur une reproduction à l'identique de l'état passé (le fonctionnement d'Alpha Mode est sensiblement le même depuis leurs 10

magasins jusqu'à leurs 200 d'aujourd'hui). Le tableau qui suit nous permet de déceler la nécessité d'introduire un contrôle de gestion, et les associe à une fonction du contrôle de gestion.

Tableau 12 : Eléments permettant d'identifier la nécessité d'un contrôle de gestion

Eléments intervenants dans l'organisation	Fonctions du contrôle de gestion
Prise de décision individuelle, dans des conditions difficiles : quantité d'information (trop ou trop peu), manque de disponibilité, manque de temps ayant conduit à des mauvaises décisions	Le contrôle de gestion comme aide à la prise de décision : en fournissant des informations précises et utiles à la prise de décision, le contrôle de gestion combat les limites cognitives du décideur
Difficultés à atteindre les objectifs, diminution de la marge,	Le contrôle de gestion pour maîtriser les coûts : notion d'efficience et de rentabilité
Absence ou retard de mesures correctives, gestion intuitive de l'entreprise dans sa globalité	Le contrôle de gestion pour piloter l'organisation
Manque de délégation, absence de structure claire, existence d'un système informel de coordination	Le contrôle de gestion pour « contrôler »
Connaissances insuffisantes dans certains domaines, recours fréquent à des experts extérieurs, détection d'erreurs sans remise en cause de la façon de faire	Le contrôle de gestion pour apprendre

L'introduction du contrôle de gestion n'intervient pas facilement dans les organisations en croissance, qui ne connaissent pas de difficultés particulières de gestion. Il apparaît difficile tant pour les salariés de l'entreprise que pour un dirigeant de remettre en cause les procédés de travail pour introduire des éléments rationnels. Dans une entreprise en croissance et n'ayant pas de difficultés financières particulières, il est difficile de faire comprendre à ces acteurs les enjeux à long terme de la modification du fonctionnement actuel et les risques liés à l'inertie. Pettigrew (1985) remarque que les actions de changement qui interviennent lorsque la crise est manifeste sont plus légitimes pour les salariés et ont de ce fait moins de risque d'échouer. Même si la démarche est illustrée d'exemples concrets ou d'évènements intervenus dans l'entreprise, ils ne voient pas les risques de leurs pratiques et n'arrivent pas à se projeter dans l'avenir. Toutefois, le danger est que le contrôle de gestion n'intervienne trop tardivement, à un moment où les difficultés organisationnelles, financières

ou humaines mettent en difficulté les compétences clés détenues par les actionnaires, qui ne suffiraient plus à elles seules à procurer un avantage compétitif source de bénéfice. Pour Miller et Chen (1994), l'inertie des dirigeants peut trouver ses origines dans la performance de leur entreprise, les plaçant dans une certaine complaisance, qui risque de nuire à la continuation de l'activité. D'ailleurs, il apparaît que tout changement ne peut pas vraiment être stratégique et il ne peut venir que de l'accumulation de problèmes (Hafsi et Fabi, 1997). On doit abandonner la recherche d'efficacité, satisfaite grâce aux compétences détenues en interne, pour passer à une logique d'efficience dans laquelle on cherche l'optimisation du fonctionnement de l'organisation.

L'introduction du contrôle de gestion dans les organisations est donc nécessaire et doit se faire de manière proactive. Le cas d'Alpha Mode nous a permis de voir que les phénomènes d'apprentissage et de coordination en place dans l'organisation agissent sur l'implémentation du contrôle de gestion en ce qu'ils facilitent ou au contraire compliquent son implémentation. Nous allons donc à présent nous intéresser plus précisément aux modalités de coordination et de contrôle influençant l'introduction du contrôle de gestion.

Un système de coordination qui s'oppose à la mise en place d'un système de contrôle formel

La coordination au sein de l'organisation peut, dans un premier temps, se faire grâce à un système informel par la confiance, les conventions ou le clan par exemple. Ce système en place montre ses limites ce qui nécessite, dans un second temps, la mise en place d'un système de contrôle formel. Le cas d'Alpha Mode montre que le système de coordination en place dans l'organisation peut compliquer la mise en place d'un contrôle de gestion. Il nous permet également de présenter les rapports existants entre les valeurs de l'organisation et les dispositifs de gestion.

Notre étude prouve que le passage d'un contrôle informel à un système formel peut se heurter à deux types particuliers de contrôle déjà présents conjointement dans l'organisation : le contrôle panoptique de Bentham (1787 et 1791 a,b) et le contrôle clanique d'Ouchi. Le contrôle panoptique repose sur le principe que les salariés ont l'impression d'être constamment contrôlés, ce qui diminue le risque qu'ils optent pour des comportements déviants. En effet, la sensation d'omniprésence des contrôles (notamment par le fait chez Alpha Mode que chaque membre de la famille occupe une fonction stratégique de l'entreprise) fait que les comportements s'orientent vers ce que l'on attend, ce qui laisse croire

aux dirigeants qu'un système de pilotage n'est finalement pas indispensable. Quant au contrôle clanique, il repose sur la confiance, la loyauté, l'intimité entre dirigeants et salariés. La présence d'un type particulier de contrôle, où la famille combine le contrôle clanique d'Ouchi et le contrôle panoptique de Bentham (1787 et 1791 a,b), ne favorise donc pas l'introduction d'un contrôle de gestion instrumental et rationnel en ce qu'il diminue les signaux associés à sa nécessité. Par ailleurs, comme nous avons pu le voir chez Alpha Mode, l'implémentation du contrôle de gestion se heurte également à une dispersion du contrôle dans les diverses fonctions de l'entreprise, sans pouvoir les structurer dans un système de pilotage global et cohérent. On est en présence d'un contrôle dispersé dans les fonctions qui s'oppose à l'implémentation d'un contrôle de gestion au service des fonctions. La dispersion du contrôle dans les fonctions bloque la mise en place d'un système de pilotage global et cohérent. La présence d'un contrôle informel (à mi chemin entre le contrôle clanique et le contrôle panoptique) et diffus (relégué en interne) rend l'introduction du contrôle de gestion difficile. Pourtant, il a été reconnu que le contrôle de gestion pouvait exister en association d'autres modes de contrôle : contrôle par la hiérarchie, par le marché, par la culture, etc. (Burlaud et *al.*, 2004), ce que notre étude de cas infirme.

La présence d'un pilotage familial combinant contrôle clanique et panoptique complique l'implémentation d'un contrôle de gestion formel, instrumental et rationnel. Un autre mécanisme de coordination vient parasiter l'implémentation du contrôle de gestion : les conventions. Dans leur article, Gomez et Marion (1997) s'interrogent sur le lien entre le contrôle de gestion et les conventions en place dans l'organisation : « *Comment le contrôle de gestion contribue-t-il à maintenir et faire évoluer une convention sur la nature de l'effort à accomplir dans l'entreprise ?* ». Comme nous avons pu le voir dans le premier chapitre de notre travail doctoral, le rôle des conventions dans la coordination peut se révéler extrêmement important à deux niveaux : cognitif et comportemental. Au niveau cognitif, pour Keynes (1936) et DK Lewis (1969), les conventions agissent prioritairement sur les représentations avant d'agir sur les comportements. La notion de *common knowldege* prend alors tout son sens puisqu'on voit que les conventions participent à la construction d'un savoir partagé. Dans le cas d'une organisation reposant sur des leviers informels de contrôle, le savoir partagé repose justement sur ces notions d'informel, d'intuitivité, de bon sens et ne laisse que peu de place à une instrumentalisation du fonctionnement de l'organisation. La convention constitue le référentiel commun de connaissances, dans lequel les dispositifs de gestion n'ont pas leur place. Les connaissances individuelles (chez Alpha Mode, tant des

acteurs que de la direction), regroupées en *common knowledge* s'opposent aux principes d'instrumentalisation propres au contrôle de gestion. Les valeurs individuelles des membres de l'organisation, antinomiques à la rationalisation du fonctionnement de l'entreprise, se sont agrégées et forment désormais les valeurs organisationnelles de l'entreprise qui s'opposent de façon collective à l'implémentation du contrôle de gestion. Les valeurs individuelles qui ont fondé l'organisation ont fusionné avec les valeurs organisationnelles et sont érigées en tant que convention guidant les représentations des acteurs et leurs comportements dans le fonctionnement de l'organisation. Ces éléments s'opposent aux valeurs ancrées dans un système de pilotage. Ainsi, soit les individus adoptent et partagent ces valeurs organisationnelles, soit ils quittent l'organisation car, par un procédé de type convention, il n'est pas possible de remettre en question les représentations qui guident le comportement des acteurs. L'introduction du contrôle de gestion doit passer par la transformation du corpus des connaissances organisationnelles, éléments propres à l'apprentissage organisationnel.

Au niveau comportemental, le contrôle de gestion modifie les conventions en place dans l'entreprise, tant sur la nature de l'effort à fournir que sur les procédés de travail à modifier. Comme nous l'avons vu dans le chapitre 1, les conventions sont une réponse à la coordination des comportements puisque les acteurs, en se conformant à la convention en présence dans l'organisation, agissent comme les autres. Ainsi, la convention en tant mécanisme d'auto régulation et d'auto organisation (Gomez, 1997) freine la mise en place d'un système de pilotage puisque, par les conventions existantes, les dispositifs de gestion sont refusés par les acteurs qui continuent à orienter leurs comportements par rapport à la convention et non par rapport au nouveau système de pilotage. Le cas d'Alpha Mode nous permet donc de montrer que certaines conventions, en tant que dispositifs cognitifs (représentation partagée) et comportementaux (mécanismes de coordination), agissent comme un frein à l'introduction du contrôle de gestion.

Crozier et Friedberg (1977) évoquent dans leur ouvrage trois éléments sur lesquelles doivent être apportées des modifications pour qu'un changement puisse être perçu : la nature du jeu des rapports sociaux, le modèle de régulation et la forme du contrôle social. C'est clairement ces trois éléments qui bloquent la formalisation et l'instrumentation de la gestion interne :

- La nature du jeu des rapports sociaux : il est nécessaire que les rapports sociaux au sein de l'entreprise ne reposent plus sur l'affectif (les liens familiaux,

l'ancienneté, l'expérience dans l'entreprise) mais sur des liens professionnels et rationnels ;

- Les modèles de régulation : il faut que le nouveau mode de régulation repose sur le contrôle formel à travers un système de pilotage. On est dans un système de régulation par les conventions, dans lequel chacun agit de la même façon que les autres, sans remettre en cause ce fonctionnement. On doit dépasser ce type de régulation pour mettre en place un système basé sur le contrôle et l'apprentissage ;
- La forme du contrôle social : il faut abandonner le contrôle clanique et panoptique pour passer à un système de contrôle formel basé sur des dispositifs de gestion.

Ces éléments bloquent la mise en place d'un système de pilotage reposant sur la formalisation du système de contrôle informel par l'introduction de dispositifs de gestion.

Outre ces éléments, le cas d'Alpha Mode nous permet également de montrer que les phénomènes d'apprentissage sont plus facilement intégrés dans les entreprises à développement faible : l'implantation d'un système de pilotage est rendue plus complexe lorsque l'entreprise connaît une croissance continue. Ce développement constant entraîne en effet un fonctionnement non stabilisé qui n'est pas propice à l'introduction du contrôle de gestion. Il faut effectivement que *« le fonctionnement de l'entreprise soit suffisamment simple pour être modélisable et suffisamment stable pour être opérationnel et permettre l'apprentissage* ». (Burlaud et *al.*, 2004). Nous allons à présent nous intéresser plus particulièrement à l'implémentation du contrôle de gestion sous l'angle de l'apprentissage.

2.2. Lien entre introduction du contrôle de gestion et apprentissage

Le lien existant entre le contrôle de gestion et les phénomènes d'apprentissage est réel. On peut s'en tenir à un apprentissage en boucle simple, qu'on apparenterait au contrôle de type diagnostic de Simons ou s'orienter vers un apprentissage en boucle double, se rapprochant davantage d'un contrôle de type interactif. Le processus d'implémentation du contrôle de gestion doit parvenir à la mise en place d'un apprentissage en boucle double, au cours duquel les acteurs apprennent constamment de leurs erreurs et modifient leur schéma de réponse. C'est là l'enjeu de l'introduction d'un système de pilotage. Or, dans notre recherche,

par nos tentatives d'implémentation du contrôle de gestion, on est parvenu à mettre en place des systèmes de détection des écarts, sans pour autant qu'on les assimile à des dispositifs d'apprentissage. On s'est en effet cantonné à un niveau infra, dans lequel la découverte d'une erreur prouve déjà à elle seule le bien fondé du contrôle, sans chercher à en tirer des leçons pour modifier les comportements et les réponses apportées. On est encore dans un système où l'on rejette la faute sur la personne à l'origine de l'erreur, sans chercher à trouver les causes de ce dysfonctionnement dans le fonctionnement général de l'organisation ou du service. L'implantation du contrôle de gestion doit donc être un dispositif qui permet de détecter une erreur mais surtout de remettre en question les pratiques. On voit donc que le contrôle de gestion doit être un processus d'apprentissage en ce qu'il doit modifier les schémas de pensée des acteurs. L'objectif de l'implantation du contrôle de gestion est de générer des apprentissages en boucle double : « *Dans la mesure où les principes et les buts du contrôle de gestion contredisent les systèmes de valeurs en usage, il est nécessaire de produire autre chose qu'un simple ajustement des pratiques (apprentissage en simple boucle) pour que l'outil soit accepté. Il faut introduire un mécanisme d'apprentissage en double boucle – Argyris et Schon, 1978 - (de recadrage du problème)* » (Gervais et Moreau, 2004). Comme cela a été le cas chez Alpha Mode, les valeurs organisationnelles développées par l'entreprise peuvent s'opposer à un apprentissage en boucle double en ce que cela consiste en une remise en question du fonctionnement même de l'organisation. Le management des connaissances n'a pu être développé au sein de l'organisation et n'a pu servir de soutien à la démarche d'introduction du contrôle de gestion. Seul le transfert de connaissances de type *socialization,* au cours duquel les connaissances tacites transitent vers un autre acteur de l'organisation par initiation ou imitation existe au sein de l'organisation. L'implémentation du contrôle de gestion passe davantage par l'e*xternalization,* notamment par la rédaction de procédures. Le fonctionnement d'une organisation plaçant le dirigeant au cœur de l'organisation (prise de décision non participative, supervision directe, concentration des pouvoirs) ne favorise pas la délégation, la responsabilisation des acteurs et l'apprentissage. Cela s'oppose en effet au management par exception prôné par le contrôle interactif. Seul le contrôle de type diagnostic, consistant à détecter les écarts par rapport à une norme, peut être envisagé. On se cantonne alors à un contrôle de gestion au service des fonctions et un apprentissage en boucle simple. Il s'agit alors clairement d'un contrôle de type surveillance des acteurs de l'organisation, loin des concepts rattachés à la notion d'apprentissage en boucle double du contrôle interactif d'un système de contrôle de gestion au service des fonctions.

Implantation du contrôle de gestion, apprentissage et routines organisationnelles

Le contrôle de gestion est largement reconnu comme un processus d'apprentissage. Toutefois, avant d'être le cadre stabilisé d'un processus d'apprentissage pour les manageurs individuels dans l'entreprise (vision cognitive retenue), le contrôle de gestion doit être lui-même mis en place lors d'un processus d'apprentissage fondateur, structurant et collectif qui se révèle souvent fort délicat. Il est admis que le contrôle de gestion peut engendrer de l'apprentissage et de nombreuses recherches ont traité de ces liens (« *Les systèmes de contrôle de gestion semblent ainsi parmi les déclencheurs principaux des processus d'apprentissage organisationnel* » (Batac et Carassus, 2005). Dans son analyse des interactions entre contrôle et apprentissage dans le cas d'une municipalité, Batac et Carassus (2005) posent la problématique suivante : « *Comment l'organisation dans son ensemble peut alors remettre en cause ses procédures et normes de fonctionnement pour mieux répartir les savoirs déjà en place et à venir ?* ». Pourtant, l'étude d'Alpha Mode nous permet de montrer que l'implémentation du contrôle de gestion peut rencontrer des difficultés même s'il n'existe pas de procédures formelles régissant le fonctionnement de l'organisation (absence de procédures ou de règles écrites). Dans ce cas, l'introduction de normes formelles de fonctionnement doit se faire par rapport d'une part aux savoirs déjà en place et d'autre part par rapport aux routines organisationnelles assurant le fonctionnement de l'entreprise. Ce sont les routines organisationnelles qu'il faut faire évoluer pour introduire le contrôle de gestion. Nobre et Merdinger-Rumpler (2002) montrent d'ailleurs le risque pouvant exister à nier le changement nécessaire : « *La rigidité des routines est à l'origine de la transformation incrémentale des organisations sur un «sentier organisationnel» qui, à terme, peu transformer des compétences fondamentales en cause d'échec* ». On est dans le cas où les ressources disponibles au sein de l'organisation (connaissances et compétences) compliquent la mise en place d'un système de pilotage car elles sont à elles seules efficaces pour se développer et générer du résultat. Le système de pilotage intervient habituellement à une période moins avancée dans la vie de l'organisation. Dans ce cas de figure, les routines organisationnelles sont moins ancrées dans les pratiques, moins manifestes dans l'entreprise et il est de ce fait plus aisé de les faire évoluer, sans être confronté à l'inertie de la firme. On peut y trouver une réponse à la résistance au changement : les savoirs composant les routines organisationnelles sont source d'inertie et de résistance au changement (Tarondeau, 1998). Lorsque la formalisation et l'instrumentation interviennent tardivement, le système de pilotage vient

bouleverser la mémoire organisationnelle fondée par les salariés en remettant en cause leurs pratiques. Plus l'organisation de l'entreprise est informelle, plus les routines organisationnelles sont importantes. Elles sont en effet plus nombreuses et elles participent davantage à la conduite de l'activité, en ce qu'elles sont l'unique référence pour mener à bien les tâches. Les acteurs se confortent dans les routines organisationnelles et n'ont pas à les concilier avec le système formel d'organisation, puisqu'il y est inexistant. Ils se sont donc créés leurs propres systèmes de référence (par les conventions et les routines) et n'acceptent pas qu'on puisse les remettre en cause. Il faut ainsi inverser le lien intuitif entre contrôle de gestion et apprentissage. Actuellement, le contrôle de gestion est perçu comme inhibiteur de connaissances en ce qu'il s'apparente à de l'autorité et des normes. Ce n'est pas le contrôle de gestion qui va diffuser les connaissances et produire de nouvelles routines organisationnelles mais il va falloir se baser sur celles déjà disponibles dans l'organisation pour les modifier et les inclure dans le système de pilotage.

Contrôle de gestion et formalisation des savoirs

Le cas d'Alpha Mode nous montre que le fait de détenir de fortes compétences foncières entrave l'introduction du contrôle de gestion. Nous rattachons clairement notre travail à la théorie des ressources dans laquelle la firme se définit par ce qu'elle sait faire en interne : « *L'effort d'imagination, le sens de l'opportunité, la connaissance instinctive de ce qui "prendra" ou des méthodes pour faire accepter un produit, jouent alors un rôle prépondérant. Toutes les entreprises n'ont pas à leur disposition de tels talents* » (Penrose, 1963). Le processus de formalisation et d'instrumentation de la gestion s'est heurté à une volonté de l'organisation de conserver les savoirs disponibles constituant l'avantage concurrentiel sous une forme tacite, afin de ne pas divulguer, même uniquement au sein de l'organisation, des compétences précieuses. Nous sommes conscients que toutes les connaissances détenues par l'entreprise ne pouvaient être mobilisées : « *Les aspects personnels et implicites des connaissances échappent dans une large mesure aux tentatives de contrôle, de formalisation et de développement planifié.* » (Dostaler et Boiral, 2000). Si l'avantage concurrentiel de la firme réside dans la connaissance détenue par les fondateurs de l'entreprise, il n'est pas pertinent de les formaliser afin de protéger leur caractère inimitable, salutaire pour l'entreprise (Dostaler et Boiral, 2000). Toutefois, la centralisation de l'organisation autour du dirigeant rend difficile la formalisation des connaissances détenues

par les autres acteurs de l'organisation. Elles proviennent principalement de l'expérience développée au sein de l'organisation, qui leur a permis de bénéficier de *socialization* leur offrant une connaissance accrue de l'historique et du fonctionnement de l'entreprise ce qui se révèle être une source non négligeable de pouvoir au sein d'une organisation au fonctionnement informel. Ils ne sont pas prêts à abandonner cet avantage en explicitant leur connaissance. Reprenant la question de Perrin (2006), « *Les pratiques de l'organisation sont-elles codifiables en connaissances procédurales ou sont-elles des processus dynamiques intégrés dans les réseaux sociaux ?* », notre recherche montre que les pratiques de l'organisation sont des processus dynamiques intégrés dans les réseaux sociaux ce qui rend difficile leur codification. Il est courant de retrouver, dans les PME familiales, de nombreuses pratiques informelles dont certaines sont peu codifiables. La difficulté à gérer les connaissances, et notamment à les codifier peut donc être un frein à l'introduction du contrôle de gestion. Le fait que toute l'entreprise soit organisée autour des compétences détenues en interne par les fondateurs de l'entreprise, qui leur permettent de dominer leur environnement concurrentiel, agit comme un frein à la mise en place du contrôle de gestion. C'est par son capital humain que l'entreprise développe son avantage concurrentiel : l'accumulation des savoirs, des savoir faire et des savoir être de personnes clés (les dirigeants dans le cas d'Alpha Mode) produit de la valeur en se muant en compétences. Les savoirs faire détenus par ces personnes permet à l'entreprise de disposer d'un avantage compétitif, en ce qu'ils répondent aux caractéristiques de Barney (1991) : elles sont rares, valorisantes, imparfaitement imitables et non substituables.

La nécessité d'introduire un contrôle de gestion de manière proactive n'est pas toujours perçue au sein de l'organisation. La présence d'un contrôle panoptique et clanique et l'absence de confiance ont entravé l'introduction du contrôle de gestion. On a voulu mettre en place un système de pilotage en prenant en compte les connaissances favorisant un phénomène de type apprentissage en boucle double et on se rend compte finalement que c'est le niveau cognitif qui bloque la mise en place du contrôle de gestion. Des valeurs individuelles qui s'opposent à l'instrumentation de la gestion se sont agrégées en valeurs organisationnelles et bloquent l'implémentation du contrôle de gestion. Une mémoire organisationnelle constituée de routines fortes, ancrées dans les pratiques agissent comme un frein à l'introduction du contrôle de gestion, malgré un lien constant et fort avec les

connaissances, dans un objectif d'apprentissage en boucle double. Les dispositifs cognitifs que sont les conventions, en tant que représentation partagée du fonctionnement de l'organisation et de l'instrumentation, rendent difficile l'introduction de dispositifs de gestion. Par ailleurs, la gestion des connaissances à l'origine d'un avantage concurrentiel n'est pas aisée. Ces éléments s'opposent aux valeurs ancrées dans un système de pilotage. Il s'avère ainsi difficile d'introduire un contrôle de gestion sans un apprentissage organisationnel collectif. On sait que le contrôle de gestion doit être mis en place au cours d'un processus d'apprentissage fondateur, structurant et collectif[23] ce qui ne s'est pas révélé être le cas dans notre intervention. Il n'a pas été fondateur puisque les valeurs organisationnelles, les conventions en place et les représentations associées s'y sont opposées. Il n'a pas été structurant car il s'est opposé au fonctionnement de l'organisation, centré autour du dirigeant. Enfin, il n'a pas été collectif car il n'est pas parvenu à des comportements de participation ou d'adhésion par l'apprentissage organisationnel.

3. Appropriation et diffusion des outils de gestion

3.1. Rôle des dispositifs de gestion dans le processus de changement

La mise en place d'un système de pilotage passe par l'introduction d'outils de gestion. Dans une entreprise qui en était dépourvue, cette mise en œuvre provoque des changements non négligeables. Comme nous avons pu le voir, ces dispositifs ne sont pas neutres et il faut de ce fait gérer les changements qu'ils provoquent. Pour Martin (2006), les outils de gestion apparaissent dans une dynamique de l'action collective : ils modifient les façons de travailler des acteurs et provoquent ainsi le changement. Il s'agit de faire jouer aux outils du contrôle de gestion, entre autres rôles, celui joué actuellement par les leviers informels de contrôle organisationnel, en l'améliorant.

Devant les résistances développées par un changement de type prescrit (1ère tentative), on a voulu se rapprocher d'un changement de type construit (Vandangeon – Derumez, 1998), en nous situant dans une approche cognitive du contrôle de gestion. Ce type de changement émerge de l'action collective, contrairement à un changement prescrit où la nouvelle vision

[23] Il s'agit d'un élément qui a guidé notre recherche dès la définition de notre problématique

est imposée par la direction. Dans le cadre de l'introduction du contrôle de gestion dans une démarche de changement construit, les outils participent au changement et contribuent à sa définition par expérimentation et co-construction en plaçant les dispositifs d'apprentissage au cœur de la démarche. Les outils agissent en tant que révélateur d'un besoin de changement, véhiculent ceux désirés en apportant la représentation de la nouvelle organisation et participent à la structuration du changement (Touchais, 2006). On ne va pas en effet s'attarder sur la dimension prescriptive des outils (faire agir les acteurs dans le sens voulu) mais plutôt sur leur lien avec le changement et les capacités d'apprentissage des acteurs : « *Le développement d'une dynamique de changement construit amène à repenser le rôle des outils de gestion sur un registre qui relève moins de la conformation (encadrer, normer les comportements, etc.) que de l'exploration (inventer de nouveaux schémas d'évolution collectifs, favoriser l'émergence de représentations partagées* » (Grimand et Vandangeon – Derumez, 2001). On retrouve l'opposition faite pas Moisdon et *al*. (1997) entre les outils de conformation et ceux orientés vers la connaissance : le rôle de ces derniers dans l'exploration du nouveau et l'accompagnement du changement est réel. Le changement construit provient d'une vision floue et peu formalisée de la situation à laquelle on doit parvenir : le changement se fait de manière progressive. Toutefois, même si l'on s'oriente vers un contrôle de gestion interactif (en opposition au contrôle diagnostic se confortant dans le respect des normes) avec un lien réel avec la gestion des connaissances (notamment par les phénomènes d'apprentissage), on voit, grâce au cas d'Alpha Mode, que les dispositifs de gestion ne parviennent pas à surmonter les résistances des acteurs pour provoquer un changement co-construit.

Lambert et Sponem (2008) recensent plusieurs fonctions allouées au contrôle de gestion : partenaire, discrète, garde-fou et omnipotente. On cherchait à implanter un contrôle de gestion de type partenaire, dans lequel à la logique dominante du marketing, on associe la dimension financière. Nous plaçant dans une optique théorie des ressources, le contrôle de gestion sert d'appui aux compétences foncières de l'entreprise, qui font sa réussite. Le cas d'Alpha Mode nous montre toutefois que de fortes compétences internes s'opposent à l'implémentation du contrôle de gestion de type partenaire. Seul un contrôle de gestion avec une fonction discrète peut être introduit dans une organisation où l'on retrouve ces caractéristiques : « *Au mieux, les managers opérationnels ne perçoivent pas l'intérêt des informations ou analyses que les contrôleurs de gestion pourraient leur fournir, au pire, ils sont totalement réfractaires à leur ingérence dans des problématiques qu'ils jugent*

stratégiques » (Lambert et Sponem, 2008). L'implémentation d'un système de pilotage se heurte à l'indifférence des opérationnels et à leur rétention d'informations. Par la mise à jour des zones d'incertitude qu'il peut entraîner, il est parfois mal perçu. Les connotations négatives du contrôle de gestion ne facilitent pas l'adhésion des acteurs au processus d'instrumentation en ce qu'ils l'assimilent à un dispositif de contrôle et de surveillance de leurs activités. On se trouve alors confronté à un phénomène de dissonance cognitive de la part des acteurs de l'organisation : l'information doit être communiquée au contrôleur de gestion mais elle risque d'avoir des impacts négatifs sur leur travail (mise à jour de marges de manœuvre, d'erreurs, etc.). Après nous être intéressés au rôle des dispositifs de gestion dans le processus de changement, nous allons à présent nous concentrer sur la légitimité des outils de contrôle de gestion.

3.2. Un processus complexe de légitimation

On sait que la dimension humaine est un facteur important à prendre en considération au cours de la construction d'un outil (Agro et *al*., 1996 ; Voyer, 1997) et on démontre, grâce à notre étude chez Alpha Mode, qu'il est d'autant plus un élément essentiel et indispensable à prendre en compte lorsque l'on cherche à introduire des dispositifs de gestion dans une entreprise qui en était jusqu'alors dépourvue. Selon Buisson (2006), la légitimation d'un nouvel outil de gestion est à la fois un processus cognitif et informationnel, un processus d'influence et un processus d'identification. Il faut donc auparavant légitimer le système de pilotage en le soumettant au jugement social, au même titre que l'introduction d'un nouvel outil de gestion (Zimmerman et Zeitz, 2002). Le facteur humain peut d'ailleurs être à l'origine des échecs de formalisation et d'instrumentation de l'organisation, les dispositifs de gestion mis en place n'ayant pas été ancrés dans les valeurs des acteurs : « *Le succès d'un outil de pilotage réside dans son adaptation aux représentations des acteurs de l'organisation* » (Arthus, 1996).

Parmi les cinq modèles de changement organisationnel recensés par Champagne et Denis (1990) : hiérarchique, développement organisationnel, structurel, politique et psychologique, on peut rattacher la démarche conduite chez Alpha Mode aux modèles politique et psychologique. Dans le modèle politique, le rôle du gestionnaire est de mobiliser les acteurs, après avoir identifié leurs stratégies, en prenant en compte leur pouvoir au sein de

l'organisation : c'est ce qui a été fait en nous appuyant sur l'analyse stratégique. Dans le modèle psychologique, on accorde une importance particulière aux croyances, aux comportements et aux attitudes des acteurs. Le rôle du gestionnaire est alors de créer un climat favorable à l'apprentissage, aux prises de responsabilité et à l'acquisition de nouvelles connaissances, ce qui a été fait en référence à la théorie des ressources. Ces deux modèles de changement accordent une place particulière à l'acteur, tant au niveau de ses connaissances que de ses comportements, mais cela n'a pas pour autant empêché les acteurs de développer de la résistance au changement.

La recherche menée nous permet de rappeler que la conduite d'une démarche de changement en entreprise n'est pas aisée et n'aboutit pas automatiquement à des modifications concrètes et flagrantes du fonctionnement. L'apprentissage est au cœur de la démarche, à la fois par les liens qu'il entretient avec le contrôle de gestion mais aussi avec la démarche de changement. Au même titre que le contrôle de gestion, le changement doit favoriser l'apprentissage organisationnel en accordant de l'importance aux représentations que les acteurs ont de la situation passée et future. C'est l'aspect psycho cognitif du changement. Sous un aspect sociopolitique, le changement doit passer par la formulation des réticences et résistances par les acteurs clés de l'organisation : « *Il faut dépasser les blocages en redéfinissant certaines valeurs et en donnant un sens collectif et un ancrage organisationnel à la nouveauté* » (Gervais et Moreau, 2004). On est dans un cas d'introduction du contrôle de gestion qui s'est heurté à des facteurs psycho cognitifs (rôle des acteurs) et sociopolitiques (rôle de la famille et des salariés) qui ont fait échouer la démarche : « *Il n'est pas vrai que les outils de gestion s'appliquent mécaniquement, sans participation des salariés à leur mise en œuvre donc sans que ceux-ci les accepte*nt » (Bernoux, 2004). Ces trois échecs d'introduction d'un système de pilotage sont dus à de la résistance au changement développée par les acteurs de l'entreprise et non à des raisons systémiques qu'on aurait pu rattacher à l'organisation dans son ensemble. Plusieurs raisons peuvent être évoquées (Paillé, 2003) :

- Raisons psychologiques (Jabes, 1994) : peur de l'inconnu, crainte de perdre ce que l'on possède, remise en cause des compétences, préférence des individus pour la stabilité ;
- Raisons économiques : nouvelle situation moins avantageuse ;

- Raisons politiques : mutation des relations, perte de pouvoir (Crozier et Friedberg) ;
- Raisons identitaires : mécanismes psycho cognitifs pour préserver l'estime de soi et l'identification ;
- Raisons psychiques.

Il s'agit de résistance stratégique et non de résistance naturelle (Bernoux, 2004). L'individu ne s'oriente pas automatiquement vers de la résistance au changement : c'est parce qu'il a conscience des risques qu'il encoure qu'il développe une telle attitude. Nous avons été confrontés à la plupart des résistances au changement recensées par Capet et *al*. (1986) :

- Le refus, par lequel la direction n'accepte pas de mettre en application les réformes. (Dans notre cas, la direction n'est pas allée au bout de sa volonté d'introduire un contrôle de gestion et n'a pas accepté de modifier ses propres habitudes) ;
- La réticence : rétention d'information nécessaire pour la mise en place de la nouvelle organisation par les divers responsables. (Chez Alpha Mode, la plupart des informations ne transitant que par voie informelle, il a été difficile d'obtenir les informations demandées, certains cadres bloquant volontairement leur diffusion) ;
- Le rejet : la quasi-totalité des acteurs n'a pas changé les méthodes de travail. (Ce fut le cas chez Alpha Mode, notamment lors de la deuxième tentative (démarche de type qualité), au cours de laquelle les salariés ont complètement ignoré les procédures rédigées pour se conformer à leurs anciennes méthodes de travail).

Seul le quatrième type de résistance (la rétorsion visant à utiliser la nouvelle organisation à des fins malveillantes) n'a pas été rencontré chez Alpha Mode puisque le fonctionnement de l'organisation n'a pas été foncièrement modifié. Il apparaît, à la lumière de notre étude de cas, que les difficultés liées à une démarche de changement reposent principalement sur des aspects humains, de par les comportements des différents acteurs de l'organisation (direction, responsables et salariés). La démarche conduite au sein d'Alpha Mode respectait la plupart des préconisations émises par la littérature ou par des cabinets de consulting sur la gestion du changement mais elle n'a pourtant pas abouti. Dans le but de

neutraliser la résistance au changement et en nous appuyant sur les recommandations de Crozier et Friedberg (1977), nous avons fait émerger du changement de l'apprentissage et de la formation en utilisant le contrôle de gestion comme un outil didactique. On espère être parvenu à faire émerger un changement de type incrémentaliste par la modification progressive d'éléments, à la condition que l'entreprise prenne en compte les éléments mis à jour par notre intervention : « *A la longue, ceci peut finir par apporter un changement radical par accumulation mais à chaque instant, le raisonnement se fait par « incréments », très faibles modifications qui ne remettent pas fondamentalement en cause à chaque étape le statu quo, même si l'addition des étapes finit par avoir un effet de changement profond* » (Lindblom 1959 repris par Rojot, 2000).

Les quelques travaux sur l'implémentation du contrôle de gestion dans les organisations s'accordent à montrer que la réussite dépend de facteurs humains (en opposition à la technicité du contrôle de gestion) et que les acteurs et la direction, jouent un rôle central auquel vient s'ajouter le rôle prédominant du contrôleur de gestion : « *Si l'appui de la direction est indispensable, le contrôleur agent de changement doit encore bâtir une stratégie : quels sont ses concurrents ? Ses adversaires ? Ses alliés ? Comment va-t-il apporter une valeur ajoutée à ses interlocuteurs ? Obtenir la coopération de ceux auxquels il demande les informations de reporting, qui, souvent, ne servent pas à celui qui les transmet mais à son chef ? Comment va-t-il communiquer, s'imposer sans imposer ? Il doit amener chacun à comprendre le modèle économique de l'entreprise et le rôle qu'il y joue* » (Bouquin, 2007). La résistance au changement intervient quand le changement modifie les habitudes, les coutumes, les rites. Ce type de résistance a été développé chez Alpha Mode, notamment par les acteurs dont l'ancienneté est élevée et qui ont développé un attachement personnel à l'entreprise et à son fonctionnement informel. Les individus n'assimilent pas les arguments rationnels pour justifier le changement et l'affectif l'emporte sur le rationnel (Lewin, 1966). Ce n'est qu'en contournant ou en prenant en considération ces facteurs qu'on parviendra à formaliser et instrumenter la gestion interne de l'organisation : « *C'est ainsi que la gestion peut être modernisée si l'on encadre progressivement ce qui est jeux de pouvoir par ce qui devrait être rationalité économique* » (Meyssonnier, 1995).

Notre intervention en entreprise nous a permis de voir le rôle central joué par les acteurs dans la mise en place d'outils de gestion et leur relation avec les dispositifs de gestion. L'appropriation des outils par les acteurs de l'organisation est indispensable à l'introduction d'un contrôle de gestion. Elle dépend des caractéristiques des conventions en place dans l'organisation, ce à deux niveaux : leur caractère évolutif ou non et leur codification plus ou moins aisée.

Pour faire suite aux enseignements issus de notre intervention, nous allons à présent émettre des préconisations à la fois pour les dirigeants qui souhaitent se lancer dans un processus de formalisation et d'instrumentation de leur gestion interne, par l'introduction d'un contrôle de gestion mais également pour les futurs contrôleurs de gestion ou directeurs administratifs et financiers qui auront à conduire ce changement. Le respect de ces préconisations permettra d'augmenter les chances de réussite de la démarche d'implémentation du contrôle de gestion. Il ne s'agit en aucun cas de préconisations naïves puisqu'elles sont issues d'une intervention de plus de trois ans sur le terrain. Elles se situent à plusieurs niveaux : les situations de gestion, notamment par le contexte de mise en œuvre, les outils et les acteurs. Tant pour le changement organisationnel que pour l'instrumentation de la gestion, ces trois niveaux sont liés.

CHAPITRE 7.

PRECONISATIONS POUR LA MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DE PILOTAGE

Partant des leçons tirées de l'expérience chez Alpha Mode et en les généralisant, nous pouvons donner des conseils aux professionnels qui auront à conduire une démarche d'implémentation d'un système de pilotage. Toutes les préconisations émises ont comme objectif de favoriser l'introduction de nouveaux savoirs et outils du contrôle de gestion, et plus généralement d'un changement.

1. Place des acteurs dans l'introduction du contrôle de gestion

Le processus d'instrumentation de la gestion doit prendre en considération tous les acteurs du changement : la direction, les salariés, les initiateurs du changement mais également l'expert comptable qui joue un rôle primordial dans la mise en place d'un système de pilotage.

1.1. La gestion des acteurs clés de l'organisation

Légitimité des initiateurs du changement

Dans le cadre de la conduite d'un changement, il faut que les conducteurs du processus apparaissent légitimes. Pour cela, il faut impérativement qu'ils prennent part à la phase en amont qu'est l'audit, non seulement afin d'asseoir leur légitimité mais surtout pour expliquer la démarche conduite.

Le choix de recruter un directeur administratif et financier ou un contrôleur de gestion pour conduire le processus d'implémentation du contrôle de gestion se révèle judicieux : « *Il y faut une présence qui vienne de l'extérieur, qui apporte des idées et des manières de faire nouvelles. Les acteurs en situation ont du mal à analyser les dysfonctionnements des organisations dans lesquelles ils vivent* » (Bernoux, 2004). Toutefois, il est essentiel des les associer à l'étape d'audit organisationnel. Pour être légitimes, les conducteurs du changement doivent appartenir à l'organisation et être reconnus en tant que tel par les salariés. Si cela n'est pas réalisable, il faut *a minima* veiller à les intégrer à la phase de diagnostic.

Au cours de cette période, il faut qu'ils expliquent clairement les enjeux d'un audit « pré-changement », notamment dans le cas d'une organisation n'ayant pas un

fonctionnement de type rationnel et gestionnaire, ce afin de prévenir le fait que certains acteurs, non habitués à la remise en cause de leurs pratiques, développent une résistance au changement. Il est essentiel que les conducteurs de la démarche construisent leurs grilles d'analyse, propres à l'entreprise dans laquelle ils interviennent, contrairement à un cabinet de consultant qui proposent une solution « clé en main » pas forcément adaptée à l'organisation.

Cela leur permet de s'approprier la démarche, de consolider leurs connaissances du fonctionnement de l'entreprise, d'expliquer les enjeux de la démarche et enfin de légitimer leurs actions.

Rôle de la direction

Une des préconisations majeures issue du cas se réfère à la direction et à son rôle dans la démarche de changement. La direction a un rôle central à jouer. Il faut en effet impérativement qu'elle soutienne non seulement la démarche mais également les conducteurs du changement. Pour que le changement puisse avoir lieu au sein de l'organisation, il est indispensable que la direction s'engage de façon formelle et définitive sur sa volonté d'introduire un changement et d'instrumenter sa gestion interne. La réussite de la démarche repose en effet sur une volonté clairement exprimée par la direction et reléguée en interne par les cadres dirigeants de l'organisation. Il apparaît que dans le cas de la PME familiale, le gouvernement d'entreprise n'est pas, contrairement aux grandes entreprises, formé par les actionnaires et le comité de direction. Pourtant, pour être légitime et parvenir à modifier les règles de fonctionnement, le gestionnaire doit appartenir au système de gouvernement. La direction doit donc accepter que le directeur administratif et financier fasse partie intégrante du gouvernement d'entreprise.

Formation et échanges d'expériences

Lorsque Crozier et Friedberg (1977) font référence aux modifications de la nature du jeu des rapports sociaux, du modèle de régulation et de la forme du contrôle social, ils précisent qu'il faut que les acteurs aient les capacités cognitives et rationnelles nécessaires. Dans les entreprises qui ne disposent que de peu de connaissances gestionnaires, la gestion de l'instrumentation doit absolument passer par une formation aux bases du contrôle de gestion, aux bases comptables et financières à destination de tous les chefs de service, ce qui permet

de développer une culture gestionnaire. Par exemple, avant de lancer une démarche budgétaire, il faut déjà apprendre à faire du *reporting*. Cela offre aux acteurs la possibilité de découvrir les tenants et les aboutissants de la mise sous tension d'une organisation. Chaque chef de service doit être en mesure de créer son budget, de relever les indicateurs pertinents, en collaboration avec le contrôleur de gestion ou le directeur administratif et financier.

Il est également intéressant pour les dirigeants de s'inspirer de certains partenariats développés au sein de leurs entreprises (partenariat commercial notamment) pour les appliquer à la gestion. Echanger avec d'autres dirigeants sur les situations de gestion auxquels ils sont confrontés leur permettrait de voir que d'autres entreprises sont passées par ces étapes clés dans le développement de l'organisation, qu'il est nécessaire de rationaliser le fonctionnement de l'organisation à un moment donné et qu'il est possible de trouver des solutions appropriées au contexte, notamment en conservant leur pouvoir de décision. Cela leur permet d'entendre parler des dispositifs de gestion de manière moins pédagogique et plus concrète, de voir ce qui marche dans d'autres entreprises, comment ils les utilisent et quels en sont les apports concrets.

Reconnaître les contre pouvoirs

Avant de conduire une démarche de changement, il est indispensable d'identifier les acteurs clés de l'organisation, notamment ceux pouvant être à l'origine de contre-pouvoir face à la démarche. Il est nécessaire de diminuer les résistances éventuelles au changement. Elles peuvent provenir d'acteurs internes à l'organisation comme c'est souvent le cas mais également d'acteurs externes. Ici, on s'intéresse aux personnes, en interne, qui n'auraient pas intérêt à ce que la démarche de changement aboutisse. Certains salariés, de part leur position hiérarchique ou leur expérience dans l'entreprise, maîtrisent des éléments informels et intuitifs, dont les conducteurs de la démarche ne disposent pas forcément, ce qui peut compromettre la démarche. Il faut analyser les résistances au changement sous deux angles :

- Affectif en considérant les personnes qui sont attachées au fonctionnement informel et intuitif propre à la PME ;
- Stratégique, concernant les personnes pour qui le changement risque de révéler des dysfonctionnements qui pourraient leur nuire.

Il est essentiel d'identifier le plus rapidement possible ces résistances au changement en identifiant les stratégies possibles des acteurs et pouvoir ainsi les contrer.

Nous allons à présent nous intéresser à un acteur clé de l'instrumentation de la gestion: l'expert comptable. De par son rôle prépondérant dans la gestion de l'entreprise, il occupe une place stratégique dans le processus de mise en place du contrôle de gestion.

1.2. Le rôle décisif de l'expert comptable

Un accompagnement indispensable

Dans la plupart des PME, l'expert comptable occupe un rôle central dans la vie de l'organisation. Les compétences des dirigeants sont souvent centrées sur le cœur de métier : en référence à la théorie des ressources, l'entreprise se construit autour de ce qu'elle sait faire et il lui est nécessaire d'avoir recours à des compétences externes pour la gestion de l'entreprise et ses différents aspects : fiscaux, légaux, sociaux, etc. On fait alors appel à un expert comptable, principalement parce que l'entreprise ne dispose pas à ce moment des ressources financières suffisantes pour recruter en interne un directeur administratif et financier. L'expert comptable va apporter ses compétences en gestion et répondre aux besoins des dirigeants, ce à plusieurs niveaux :

- Conseil en gestion ;
- Aspect technique de la comptabilité ;
- Obligation légale de l'entreprise.

Il va rapidement devenir l'interlocuteur privilégié du dirigeant, sur lequel ce dernier va se reposer. L'Ordre des Experts Comptables[24] qualifie d'ailleurs ses membres de « *partenaire-conseil* » ou de « *conseiller permanent* ». Les connaissances détenues par l'expert comptable viennent alors compenser celles manquantes aux dirigeants. Des missions d'audit pourront également être conduites par la suite. Grâce à ses capacités d'écoute, de communication, d'analyse et ses qualités de pédagogue, l'expert comptable occupe une place

[24] http://www.experts-comptables.fr/

centrale dans la vie de l'organisation et dans son fonctionnement interne. Il doit servir d'appui aux prises de décision, en présentant les avantages et les inconvénients des différents *scénarii* mais il ne doit normalement pas apporter d'éléments personnels pouvant influencer la décision du dirigeant. Toutefois, une complicité nait bien souvent entre l'expert comptable et son dirigeant, et ce dernier en attend des conseils individualisés et personnalisés, prenant en compte ses attributs personnels. Il est également un acteur clé pour gérer les relations avec les établissements financiers, les organismes d'Etat, etc. Au fur et à mesure que l'entreprise se développe, l'expert comptable voit ses missions dans l'entreprise évoluer : il délègue les aspects techniques de la comptabilité concernant les écritures en cours d'exercice pour se concentrer sur celles de fin d'exercice, il conseille le dirigeant dans les opportunités de l'entreprise, en s'appuyant si nécessaire sur d'autres compétences (juriste, avocat, fiscaliste, etc.). Au niveau comptable, seules les missions de reddition et de représentation des comptes sont majoritairement confiées à l'expert comptable. Dans le cas de la rationalisation de la gestion en PME et de son instrumentation par l'implémentation d'un contrôle de gestion, c'est la fonction de conseil en gestion qui est la plus importante.

Une délégation nécessaire

Devant les limites de l'utilisation de la comptabilité générale comme outils de contrôle de gestion et afin de pouvoir mobiliser rapidement les compétences nécessaires, la PME qui poursuit sa croissance va avoir besoin de détenir ses compétences en interne. Outre l'introduction du contrôle de gestion, comme nous l'avons vu dans le chapitre 4, l'internalisation des compétences gestionnaires par la diminution du poids de l'expert comptable dans la gestion de l'entreprise au profit d'un directeur administratif et financier est également un élément constituant l'étape fondamentale de basculement d'un mode de fonctionnement de PME à celui d'une entreprise de type standard. Les besoins et attentes des dirigeants en compétence gestionnaire ne vont plus être consignés dans la lettre de mission de l'expert comptable mais dans le contrat de travail et les objectifs d'un directeur administratif et financier. Il s'agit d'une étape clé dans la vie de l'organisation dans le sens où elle va désormais internaliser les compétences dont elle a besoin. C'est un moment important pour l'organisation mais également pour l'expert comptable qui va devoir déléguer à la fois une partie des activités réalisées pour le compte de la PME, mais aussi le pouvoir et l'influence qu'il y exerçait, à un acteur interne. Cependant, il faut que cette personne ait les

connaissances comptables, financières, gestionnaires et organisationnelles suffisantes pour assumer cette tâche tout en apparaissant légitime aux yeux de la direction, qui a encore tendance à ne valoriser que l'ancienneté dans l'entreprise. Pour faciliter ce passage, il est conseillé que l'expert comptable participe au processus de recrutement pour deux raisons. D'une part, pour transmettre les connaissances qu'il détient sur l'entreprise (historique, fonctionnement, enjeux, etc.), il faut qu'il existe une certaine entente entre les acteurs facilitant leurs échanges. D'autre part, l'expert comptable va pouvoir choisir une personne qui correspondra aux caractéristiques de l'entreprise et aux attentes, besoins et profil des dirigeants. Dans le cas de la PME, il sera judicieux de recruter un directeur administratif et financier ayant déjà eu des expériences en PME ce qui lui permettra de connaître ce fonctionnement particulier.

L'expert comptable combine donc la légitimité, en ce qu'il a obtenu la confiance des dirigeants, et la technicité, par la maîtrise des outils comptables et financiers. Il va donc devoir agir dans le processus d'instrumentation de la gestion : favoriser une vision à long terme en aidant les dirigeants à se projeter dans le futur et aider à la délégation en participant au recrutement de ressources et compétences nouvelles en interne. Tout ceci pourra être fait si l'expert comptable accepte de faire passer la logique économique rationnelle avant la situation de pouvoir dans laquelle il se trouve.

Afin de gérer le changement organisationnel et limiter au maximum les résistances, il est nécessaire que la direction s'engage réellement dans le processus de formalisation et d'instrumentation du fonctionnement, fasse confiance aux initiateurs de la démarche et il peut leur être utile d'échanger avec d'autres dirigeants s'étant engagés dans les mêmes types de démarche. Les conducteurs de la démarche doivent apparaître légitimes pour mener une telle démarche, s'assurer que les compétences gestionnaires sont suffisantes en interne, au besoin en encourageant la formation, et identifier les contre-pouvoirs en présence dans l'entreprise.

L'expert comptable offre à la PME les compétences et connaissances dont elle a besoin. Il est un acteur clé dans le développement de l'entreprise par ses conseils stratégiques et son appui dans les domaines techniques (comptables et financiers) et légaux (droit social, droit fiscal, etc.). Au moment où la formalisation du contrôle intervient, il est nécessaire que l'entreprise dispose de ces compétences en interne, notamment par le recrutement d'un directeur

administratif et financier ou d'un contrôleur de gestion. C'est là que l'expert comptable doit savoir transmettre son savoir et son pouvoir pour que l'entreprise puisse poursuivre sa croissance.

On vient d'analyser le rôle spécifique de l'expert comptable dans l'introduction du contrôle de gestion, notamment lors du passage d'une PME à une entreprise au fonctionnement classique. Nous allons à présent formuler des recommandations quant à la conduite du changement et à la mise en place de dispositifs de gestion.

2. Modalités de mise en place du changement

2.1. La démarche

Une période de transition nécessaire

Le fait que les conducteurs de la démarche de changement mènent la phase d'audit leur permet également d'évaluer le moment où ils vont pouvoir apporter les premiers changements. Il est en effet nécessaire qu'il y ait une période de transition au cours de laquelle on développe une culture gestionnaire avant de la compléter par des outils de contrôle de gestion. Cette période de transition permet d'introduire progressivement des outils de gestion, en commençant par la mise en place de groupes de travail, de réunions avec compte rendu, de *reporting* d'activités. Cela favorise une introduction plus progressive des outils du contrôle de gestion. On a alors un laps de temps plus important pour préparer les salariés au changement comme le préconise Brouwers et *al*. 1997, période pouvant même être supérieure à un an suivant le contexte et les enjeux stratégiques de l'entreprise (Evrard-Samuel, 1998).

Après avoir émis des préconisations quant aux situations de gestion, nous allons à présent nous intéresser aux acteurs et formuler des recommandations permettant d'encourager leur implication, gérer la résistance au changement et favoriser l'appropriation de la démarche.

Identifier les valeurs et connaissances mobilisables

Dans le cadre d'un changement organisationnel, il faut analyser quelles sont les valeurs, compétences et connaissances dont dispose l'organisation. Tous ces éléments vont orienter la conduite du changement. Si l'on est en présence de dirigeants gestionnaires, qui recrutent leurs salariés par rapport à leurs qualifications et leurs diplômes, la légitimité des conducteurs de la démarche de changement et de leurs décisions sera basée sur leurs expériences professionnelles, leurs parcours universitaires, etc. En revanche, dans le cas de dirigeants autodidactes, davantage intéressés par le terrain et l'opérationnalité, on est d'autant plus légitime qu'on a une connaissance précise de l'entreprise et de son marché, développée par son ancienneté au sein de l'entreprise. Il peut alors être possible de compenser par un investissement personnel. Il est également important d'identifier les connaissances et compétences disponibles dans l'organisation : diplômes universitaires, politique de formation, etc. afin de proposer une démarche appréhendable par les membres de l'organisation. Il peut être intéressant d'opter pour une approche didactique du changement. Il s'agit de commencer le processus de changement en se basant sur les compétences détenues puis d'en apporter de nouvelles, dans un processus de type incrémental.

Encourager une vision à long terme

La mise en place d'un système de contrôle de gestion, notamment dans une entreprise ne connaissant pas de difficultés financières particulières, rencontre de nombreuses difficultés, comme on a pu le voir au cours de ce travail de recherche. Les acteurs, qu'il s'agisse des salariés ou des actionnaires, ne voient pas directement la nécessité et l'utilité d'un système de pilotage, notamment lorsque les connaissances en gestion sont modestes. Ainsi, pour encourager une introduction participative du contrôle de gestion, il faut que les acteurs s'engagent dans une projection sur le long terme, ce afin d'appréhender plus facilement les difficultés auxquelles ils risquent d'être confrontés dans l'avenir s'ils n'introduisent pas un système de pilotage. Pour la direction, la projection à long terme permettra de voir la nécessité de mettre en place une démarche de formalisation et d'instrumentation de la gestion. Pour les salariés, cela leur permettra d'adhérer plus spontanément à la démarche en en voyant ses enjeux. Les dirigeants ne doivent pas favoriser le consensus en accordant davantage d'importance aux avis des salariés, sans se projeter dans une vision à long terme. Il faut

permettre l'élaboration d'une vision partagée tournée vers le futur, dans une perspective psycho-cognitive, plutôt que le simple constat des jeux de pouvoir, focalisé sur le présent, sous un aspect sociopolitique. C'est ce que Rouby et Solle (2002) mettent en évidence : « *Ce principe de finalité, qui renvoie à ce que l'organisation aspire à devenir sur le long terme, implique une représentation du futur, laquelle nécessite à son tour et conjointement une déclinaison opératoire* ».

2.2. L'instrumentation de la gestion

Relations entre le contrôleur de gestion et la direction

Lorsque l'entreprise décide d'instrumentaliser son fonctionnement, il est indispensable que la direction donne les moyens au contrôleur de gestion ou au directeur administratif et financier de faire aboutir le changement. Pour cela, il est essentiel, comme nous l'avons vu, qu'elle appuie la démarche, mais elle doit également se fier aux conducteurs du processus, afin que cette confiance puisse être diffusée dans l'organisation. Durand (2008) montre que le fait que la direction soutienne le contrôleur de gestion favorise le développement de relations de confiance entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels. Il faut donc d'une part que la direction fasse elle-même preuve de confiance envers son contrôleur de gestion pour qu'elle favorise d'autre part la création d'un lien de confiance entre les opérationnels et le contrôleur de gestion. La direction doit accepter de déléguer de l'autorité aux contrôleurs de gestion si elle veut qu'ils interviennent dans les activités opérationnelles, ce afin qu'ils soient reconnus (Lambert et Sponem, 2008). On voit ici le lien avec la notion de légitimité des conducteurs du changement, notamment lorsqu'il s'agit du contrôleur de gestion (ou du directeur administratif et financier chargé du contrôle de gestion) dans le cas d'une démarche de changement par la mise en place du contrôle de gestion.

Choix des outils

Il est essentiel d'opter pour des outils qui se rapprochent de la culture développée au sein de l'entreprise et des caractéristiques des dirigeants. Par exemple, il semble que la mise en place d'une démarche budgétaire soit plus aisée lorsque les dirigeants ont des

connaissances et des compétences gestionnaires, plutôt que lorsqu'ils sont davantage tournés vers l'opérationnel, avec des compétences techniques ou commerciales. Dans ce cas, il vaut mieux privilégier la mise en place dans un premier temps de tableaux de bord que l'on viendra compléter si nécessaire par des budgets, permettant des *reporting*. Pour les méthodes de calcul des coûts, on préconise de s'orienter vers les coûts complets, beaucoup plus appréhendables que l'*Activity Based Costing* (ABC). Le découpage en centres de coût et de chiffre d'affaires semble de même beaucoup plus adapté lorsque l'on dispose de compétences gestionnaires peu développées, contrairement au découpage en centre d'investissement qui nécessitent davantage de mobiliser des raisonnements et logiques gestionnaires.

Concernant le processus d'introduction des différents dispositifs de gestion, il peut être utile de mettre en place en même temps plusieurs types d'outils. Cela permet de se concentrer sur ceux qui entraînent des phénomènes d'appropriation plus aisés, dans l'optique de les faire appliquer pour ensuite les compléter par d'autres outils, dans un processus d'incrémentation permettant à terme au contrôle de gestion de piloter l'organisation. Les outils s'introduiraient progressivement, les acteurs sélectionnant eux-mêmes ceux qui leur paraissent légitimes. Outre le choix des outils, on pourrait également s'inspirer de la méthode utilisée dans les hôpitaux, par Nobre (2004). Cette méthode d'introduction spontanée diffusant par capillarité se traduit par une introduction du contrôle de gestion par encerclement : par voie de mimétisme et d'imitation et par un processus de séduction – conviction – conversion, les outils se diffusent par l'augmentation progressive du champ d'application. La mise en place s'appuie sur des acteurs clés avec un rôle moteur dans la démarche qui peut être découpée en trois étapes : la sensibilisation de l'équipe de direction puis l'expérimentation dans les services logistiques et médico techniques et enfin l'extension aux services cliniques (Nobre, 2004). Cette méthode semble intéressante dans le cas de l'introduction d'un système de pilotage formel dans d'autres contextes que celui des hôpitaux. Par un processus d'introduction progressive à deux niveaux, celui des outils et des acteurs, on peut parvenir à introduire le contrôle de gestion dans une organisation.

Enfin, les connotations négatives encore rattachées à la fonction contrôle de gestion, malgré une prise en compte de plus en plus présente de la dimension humaine des organisations, pourraient nécessiter que l'on fasse référence dans un premier temps à une fonction de conseiller de gestion, plutôt qu'à contrôleur de gestion qui entraîne *de facto* une méfiance et une certaine réticence des acteurs à son égard.

Pour favoriser la réussite de la démarche de changement, une période de transition est nécessaire afin de ne pas déstabiliser les salariés en modifiant trop brutalement leurs façons de travailler. Les conducteurs de la démarche devront identifier les valeurs, connaissances et compétences disponibles dans l'organisation qu'il faudra prendre en compte et sur lesquelles on pourra baser la démarche de changement. Il faut également encourager la projection dans le futur et la vision à long terme pour justifier la nécessité d'introduire un système de pilotage. Pour instrumenter le fonctionnement de l'entreprise, il faut que la direction soutienne et fasse confiance au contrôleur de gestion, ce qui favorisera la diffusion d'un climat de confiance pour les relations entre les opérationnels et le contrôleur de gestion. On choisira parmi les outils ceux qui correspondent le plus au contexte d'intervention et on privilégiera une introduction progressive à deux niveaux : les outils et les acteurs.

Ainsi, les préconisations majeures tirées de l'expérience chez Alpha Mode, à destination des dirigeants et directeurs administratif et financier s'engageant dans une démarche d'implémentation du contrôle de gestion, se situent à trois niveaux :

- La méthode : orienter les acteurs directs dans une vision tournée vers le futur, à long terme, plutôt que de se conforter dans les rapports de force présents ;
- Les outils : choisir ceux facilement appréhendables, plus de type comptabilité de gestion classique qu'ABC, pour encourager l'appropriation ;
- Les acteurs : l'expert comptable est l'homme clé de la situation. En tant qu'acteur stratégique du développement de la PME, il doit appuyer la démarche en acceptant de céder son pouvoir et transmettre son savoir à un acteur interne : le directeur administratif et financier ou le contrôleur de gestion.

CONCLUSION

Nous nous sommes intéressés, au cours de ce travail doctoral, à analyser le processus de formalisation et d'instrumentation de la gestion interne, guidée par la problématique : Quel est le processus d'implémentation du contrôle de gestion en tant que passage de leviers informels de contrôle organisationnel à un système formel de contrôle de gestion global ? déclinée en questions de recherche : Pourquoi ? Quoi ? Comment ? et Quand ?. Outre le processus d'introduction du contrôle de gestion, ce sont les phénomènes d'appropriation des dispositifs de gestion qui étaient au centre de notre recherche. Il s'agit clairement d'une approche cognitive du contrôle que l'on a poursuivi tout au long de ce travail de recherche. Pour y répondre, nous nous sommes orientés vers une approche terrain, considérant que les entreprises doivent être au cœur des recherches en sciences de gestion. Nous nous sommes alors placés dans une démarche ingénierique de recherche, l'objectif étant d'apporter des modifications dans le fonctionnement de l'entreprise et d'en tirer des enseignements dans le domaine de la recherche.

Les apports scientifiques de la recherche

1er apport : La négation d'un modèle théorique par une preuve

On a analysé le processus d'introduction du contrôle de gestion, dans le cas de la PME en croissance. La théorie des seuils nous a alors éclairé et on s'est placé dans une perspective métamorphique de l'évolution de la PME, dans laquelle elle connaît deux seuils dans son développement : un premier de formalisation autour de 50 salariés puis un deuxième de délégation lorsqu'elle a environ 250 salariés à gérer. Le cas rencontré chez Alpha Mode, en tant que cas contradictoire, nous a permis de mettre en évidence la non validité universelle des seuils et on a mobilisé le falsificationnisme de Popper (1935) pour remettre en question la littérature sur les seuils.

2ème apport : Une originalité méthodologique

Une méthodologie originale a été mise en œuvre. Il s'agissait d'une recherche de terrain, longitudinale, qui a combiné successivement deux approches. Nous sommes dans un premier temps intervenus dans l'entreprise en tant qu'assistante du directeur administratif et

financier, dans l'objectif de formaliser son fonctionnement et d'y introduire un contrôle de gestion. Puis, face aux évènements intervenants dans l'entreprise, nous nous sommes orientés vers une observation participante nous permettant de mettre à jour des éléments de compréhension. Ce changement de méthodologie a bien évidemment été scrupuleusement justifié, notamment par l'opportunisme méthodique de Girin (1989). Ce n'était pas une immersion classique en entreprise où l'on met en place des outils desquels on va tirer des enseignements et préconisations.

3ème apport : Une description des échecs d'implémentation du contrôle de gestion

La phase de recherche ingénierique nous a permis de mettre en évidence trois modes d'implémentation du contrôle de gestion, qui se sont tous soldés par des insuccès. On est donc face à un échec explicite d'introduction du contrôle de gestion après trois tentatives (par en haut avec les budgets, par contamination latérale à partir de la démarche qualité et par une action successive sur les différents postes comptables de façon localisée) et la démission de deux cadres dirigeants. L'exposé de situations dans lesquelles l'introduction d'un système de pilotage a échoué reste peu nombreuses, ce qui renforce d'autant l'intérêt de ce travail, comme le précise Burlaud (2001) : « *Peu d'écrits rendent compte du fait qu'un système de contrôle se gère. Il ne s'impose pas et ne se décrète pas.* ».

4ème apport : L'appropriation et la diffusion des outils de gestion reposent davantage sur des facteurs humains que sur des facteurs intrinsèques.

On pensait intuitivement que la mise en place d'un système de pilotage n'allait pas se faire selon des procédés mimétiques et automatiques et on a décidé, pour favoriser l'introduction du contrôle de gestion, de se baser sur les phénomènes d'apprentissage. On voit toutefois que l'implantation du contrôle de gestion en tant que processus d'apprentissage n'est pas aisée. La présence de conventions en tant que valeurs individuelles qui s'opposent à la rationalisation du fonctionnement de l'entreprise, guident les représentations des acteurs et leurs comportements et se sont agrégés pour former les valeurs organisationnelles qui agissent contre la formalisation et l'instrumentation. Les dispositifs cognitifs que sont les conventions, en tant que représentation partagée du fonctionnement de l'organisation et de l'instrumentation, agissent comme un frein à l'introduction du contrôle de gestion.

5ème apport : La nécessité d'introduire un système de pilotage global et cohérent

Lorsque l'on s'intéresse à savoir pourquoi et comment l'entreprise fonctionne en l'absence de contrôle de gestion, on conduit une analyse théorique qui nous montre qu'on est en présence de régulations locales diverses dans les différents services, ce qui empêche l'émergence d'une régulation globale par le contrôle de gestion. On a pu en effet voir à l'œuvre chez Alpha Mode un pilotage familial combinant une supervision directe par la famille élargie associant contrôle panoptique des salariés hors famille et contrôle clanique dans la famille dirigeante. La présence d'un contrôle dans les fonctions, à un niveau infra, bloque l'introduction d'un système de pilotage où le contrôle de gestion n'est plus dans les fonctions mais à leurs services. Le contrôle au sein des fonctions se cantonne à un apprentissage en boucle simple, contrairement au contrôle de gestion au service des fonctions, qui va s'étendre à un apprentissage en boucle double. La nécessité de mettre en place un système de contrôle de gestion rationnel pour remplacer le système de pilotage actuel panoptique et clanique est réel et l'étude menée chez Alpha Mode nous permet de le réaffirmer.

6ème apport : Des préconisations pour les démarches d'implémentation du contrôle de gestion

Les intérêts managériaux de la recherche, à destination des dirigeants et futurs directeurs administratif et financier qui auront à conduire une telle démarche en entreprise, reposent sur la mise en évidence de la nécessité :

- De stimuler une vision à long terme, en encourageant les dirigeants à projeter leur organisation dans l'avenir afin de voir le besoin actuel d'instaurer un système de pilotage, de façon proactive, avant que des symptômes de défaillance n'apparaissent : recul sur le marché, augmentation des charges financières, manque d'auto financement et de liquidités, etc. (Van Caillie et Crutzen, 2007).
- D'identifier les connaissances et valeurs mobilisables en encourageant pour les salariés (et les dirigeants si nécessaire) la formation et les échanges, ce afin de favoriser l'émergence de connaissances gestionnaires facilitant l'introduction

de dispositifs de gestion et d'un point de vue technique, la rationalisation du fonctionnement qui les accompagne ;

- De s'appuyer sur l'homme clé de la situation qu'est l'expert comptable. Il est en effet un appui stratégique dans le développement de l'organisation, en tant que conseiller technique (comptabilité et finance) et de gestion (stratégie, opportunités) mais lorsqu'à un moment donné, l'entreprise éprouve la nécessité de disposer de ces compétences en interne, pour qu'elles soient davantage mobilisables, il doit être à même de déléguer son pouvoir et passer ses connaissances de l'organisation à un directeur administratif et financier. Il combine légitimité et technicité et doit de ce fait soutenir la démarche d'implémentation du contrôle de gestion, en acceptant de relayer une partie de ses activités (et de son pouvoir) en entreprise à un directeur administratif et financier ou un contrôleur de gestion.

Les limites de la recherche

Les résultats et enseignements auxquels nous sommes parvenus dans le cadre de ce travail doctoral sur l'introduction du contrôle de gestion reposent sur une recherche de terrain, par une immersion en entreprise de trois années, qui a combiné une première phase de recherche action et une seconde d'observation participante. On est donc en présence d'une recherche à forte validité interne mais dont la validité externe se voit réduite. Toutefois, la problématique d'introduction du contrôle de gestion nécessitait d'étudier ce processus de façon longitudinale ce qui était difficilement faisable autrement. On n'a en effet pas pu avoir recours à des méthodologies de type questionnaires par exemple grâce auxquelles on serait pourtant parvenus à des résultats davantage généralisables.

Enfin, une limite majeure de ce travail doctoral est qu'il n'a pas abouti à l'implémentation du contrôle de gestion, objectif initial de l'intervention en entreprise, bien que les échecs fournissent évidemment en eux-mêmes des enseignements.

Les pistes et perspectives futures de recherche

Il serait intéressant de poursuivre la recherche actuelle en confrontant notre étude de cas à des expériences réussies d'implémentation du contrôle de gestion. Il conviendrait de compléter les résultats obtenus suite à cette immersion en entreprise par la découverte de résultats identiques dans des organisations semblables dont nous avons déjà eu connaissance de part des sollicitations d'acteurs confrontés aux mêmes problématiques que celles présentées dans ce travail. Il s'agit donc d'une contribution exploratoire à visée plus générale qui ouvre de larges possibilités pour des recherches futures.

Les apports personnels

La réalisation de ce travail doctoral dans le cadre d'une CIFRE m'a permis de bénéficier d'une expérience enrichissante venant compléter ma connaissance du monde de l'entreprise permettant d'enrichir à la fois mes enseignements actuels et mes recherches futures en sciences de gestion.

BIBLIOGRAPHIE

A

Adizes L. (1991), *Les cycles de vie de l'entreprise*, Les Editions d'Organisation, 268 p., Paris.

Adler P.A., Adler P. (1987), Membership roles in field research, Qualitative research methods, vol. 6, Newbury Park, Sage.

Agro L., Cornet A. et Pichault F. (1996), « Système d'information : quelle implication pour les utilisateurs ? », *Revue Française de Gestion*, n° 110, septembre-octobre, pp. 46-55.

Albarello L. (2003), *Apprendre à chercher*, De Boeck, 197 p., Bruxelles.

Albarello L. (2004), *Devenir praticien – chercheur*, De Boeck, 138 p., Bruxelles.

Allouche J., Amann B. (1995), « Le retour triomphant du capitalisme familial », in *Jacques Cœur à Renault : gestionnaires et organisation*, Presses de l'université des sciences sociales de Toulouse, 23 p.

Allouche J., Amann B. (1998), « Le second marché au cœur de l'aventure entrepreneuriale », C*ahiers du Larego*, avril.

Anthony R.N. (1993), *La fonction contrôle de gestion*, Publi-Union, traduit de l'américain (première édition américaine : 1988), 210 p., Paris.

Anthony R.N. (1988), *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, Boston, Trad. fr. *La fonction contrôle de gestion*, Publi-Union, 1993, Paris.

Anthony R.N. (1965), *Planning and Control Systemes. A Framework for Analysis*, Boston : Division of research, graduate school of business admnistration, Harvard University, 180 p.

Argyris C. (1973), *On organization of the future*, Sage Publications, Beverly Hills, California.

Argyris C. (1952), "The Impact of Budgets on People", Controllership foundation Argyris C. (1990), *Overcoming organizational defensiveness: faciliting organizational learning*, Needham, Mass : Allyn & Bacon.

Argyris C., Schön D. A. (2002), *Apprentissage organisationnel : théorie, méthode, pratique*, Trad. de la 1ère éd américaine, Aussanaire M. et Garcia -Melgares P., De Boeck Université, 380 p., Paris-Bruxelles.

Agyris C., Schön D.A. (1996), *Apprentissage organisationnel, théorie, méthode, pratique*, traduction de la 1ère édition américaine, De Boeck Université, traduction de Argyris C., Schön D.A. (1978), *Organizational learning, a theory of action perspective*, Jossey Bass Pub.

Arnaud G. (2003), « L'observation directe en milieu organisationnel : positions du chercheur et impact sur l'élaboration d'une étude de cas », *Revue Sciences de Gestion*, n° 39, octobre, pp. 89-106.

Arnaud G. (1996), « Quelle stratégie d'observation pour le chercheur en gestion ? Prolégomènes à toute recherche in situ », *Economies et Sociétés*, Série S.G. n° 22, pp. 235-264.

Arrègle J.L. (1995), « Le savoir et l'approche Resource-Based : une ressource et une compétence », *Revue Française de Gestion*, octobre, pp. 84-94.

Arrègle J.-L., Durand R. et Very P. (2004), « Origines du capital social et avantages concurrentiels des firmes familiales », *M@n@gement*, vol.7, n° 1, pp. 12-36.

Arthus A. (1996), Proposition d'une méthodologie de détermination des indicateurs de tableau de bord à l'aide des cartes cognitives, *Actes des 13ème Journées Nationales des IAE*, Toulouse.

Association Nationale de Recherche Technique : www.anrt.asso.fr

B

Bajan-Banaszak G. (1993), « L'expert-comptable et le conseil en gestion », *Revue Française de Comptabilité*, n° 249, octobre, pp. 95-101.

Barnard C. (1938), *The functions of the executive*, Harvard University Press, 334 p.

Barney J.B. (1991), Firm Resources and sustained competitive advantage, *Journal of Management*, vol. 17, n° 1, pp. 99-120.

Basire M. (1976), « La théorie des cinq niveaux », *Direction et Gestion*, n°1, pp. 11-21, n°2, pp. 11-22, n°3, pp. 13-20.

Basly S. (2006)**, «** Propriété, décision et stratégie de l'entreprise familiale: une analyse théorique »**,** *Actes du congrès international de l'Association Française de Finance*, Poitiers.

Becheikh N. et Su Z. (2001), « L'exercice du contrôle dans le cadre de Joint-Ventures internationales : état de l'art et perspectives», *Actes de la Xème Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique*, juin, Québec.

Ben Letaifa S. (2006), « Compatibilité et incompatibilité des paradigmes et méthodes, *Atelier Méthodologie de l'Association Internationale de Management Scientifique : Etude de cas, »* Lille.

Benavent O., Villarmois (de la) O. (2000), « Contrôle des réseaux commerciaux et apprentissage organisationnel », *Actes des journées nationales des IAE*, septembre, Biarritz.

Bentham J. (1787), *Panopticon or the Inspection House*, ***in*** *The Works of Jeremy Bentham*, Edinburgh : William Tait, 1838-43, Partie III, pp. 37-66.

Bentham J. (1791a), *Panoptique. Mémoire*, édité par Laval, Mille et une nuits, (2002), 676 p., Paris.

Bentham J. (1791b), *Panopticon, Postscripts, in The Works of Jeremy Bentham*, Edinburgh : William Tait, 1838-43, Partie III, pp. 67-172.

Berland N. et al. (2005), « une typologie des systèmes de contrôle inspirée du cadre théorique de Simons », *cahier de recherche n° 2005-024* de l'Ecole Polytechnique.

Berland N., (1999), « A quoi sert le contrôle budgétaire ? *» Finance – Contrôle – Stratégie*, vol. 2, n°3, septembre, pp.5-23.

Bernoux P. (2006), Théories sociologiques et transformations des organisations, 23 janvier 2006, CNRS-université Lyon 2, 6 p.

Bernoux P. (2004), *Sociologie du changement dans les entreprises et les organisations*, Le Seuil, 382 p., Paris.

Berry M, (1983), *Une technologie invisible : l'impact des systèmes de gestion sur les comportements humains*, juin, Ecole Polytechnique, Centre de Recherche en Gestion, Paris.

Berry M. (1999), « Le thésard et son « terrain », *compte rendu de l'Association des Amis de l'Ecole de Paris du management »*, octobre.

Berthon J.-P. (2000), « La recherche – action », *note d'éclaircissement*, décembre, 14 p.

Besson P. et Bouquin H. (1991), « Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion», *Revue Française de Gestion*, janvier-février, pp. 60-71.

Bidault F., Jarillo J-C (1995), « La confiance dans les transactions économiques », dans F. Bidault, P-Y. Gomez et G. Marion, *Confiance, entreprise et société*, Editions ESKA, pp. 105-123.

Black J. et Boal K. (1994), Strategic resources : Traits configurations and paths to sustainable competitive advantage, *Strategic Management Journal*, 15, pp. 131-148.

Boatright, J.R. (1999), *Ethics in finance*, Basil Blackwell, Oxford.

Bollecker M. (2000), « Contrôleur de gestion : une profession à dimension relationnelle ? », *Actes du XXI*^{ème} *congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, mai, Angers.

Bonnet M., Savall H., Zardet V. (2006), « Lien entre GRH et contrôle de gestion dans le domaine de la santé au travail : exemple d'une recherche intervention centrée sur la prévention des troubles musculo-squelettique », *Actes du XVII*^{ème} *congrès de l'Association de Gestion des Ressources Humaines – le travail au cœur de la GRH*, novembre, Reims.

Bornarel F. (2004), La confiance comme mode de contrôle social, Université Paris 12, *Thèse de doctorat*, Université Val de Marne, 641 p.

Bouquin (2007), *Les fondements du contrôle de gestion*, PUF, édition Que sais-je, 3ème édition, 127 p., Paris.

Bouquin (1994), « Contrôle », in Simon Y. et Joffre P. (dir.), *Encyclopédie de Gestion*, tome 1, article 33, pp. 667-686.

Bouquin H. (1997), *Comptabilité de gestion*, 2ème édition, Sirey

Bouquin (1991), *Le contrôle de gestion*, PUF, 2ème édition, 331 p., Paris.

Bourcieu S. (2000), Méthodologies de recherche en Sciences de Gestion pour les doctorants CIFRE, *Actes de la journée Recherche en Gestion*, FNEGE, octobre, Paris.

Bourdieu P. (1980), *Le sens pratique*, Minuit, 474 p., Paris.

Boussard V. (2001), « Quand les règles s'incarnent, l'exemple des indicateurs prégnants », *Sociologie du travail*, n°43, pp. 533-551.

Boutelitane S, Boder A. (2005), Management des connaissances et processus d'innovation, *Actes de la IV*^{ème} *Conférence Internationale de Management*, juin, Angers.

Bradach, J.L., Eccles R.G. (1989), "Price, Authority and Trust: From Ideal Form to Plural Forms", *Annual Review of Sociology*, vol. 15, pp. 97-118.

Breton A. et Wintrobe R. (1986), "Organizational Structure and Productivity", *the American Economic Revue*, vol. 76, n°3, pp. 530-538

Briand L. (2004), Reconceptualisation du contrôle de gestion : une étude de cas fondée sur la théorie de la structuration, *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 10, Juin, n° spécial « Sociologie de la comptabilité », pp. 283-295.

Briand L., Bellemare G. (1999), « Une conception structurationniste du contrôle de gestion: une démonstration empirique », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 5, vol. 1, Mars, pp. 29-44

Brouwers I et *al*. (1997), Management humain et contexte de changement, De Boeck université, 145 p., Bruxelles.

Buisson M.L. (2006), « Diffusion et appropriation des outils de gestion : l'apport de la théorie néo-institutionnelle », in Grimand A., (coord.), *L'appropriation des outils de gestion : vers de nouvelles perspectives théoriques ?*, pp.157-173, PUSE, collection Gestion.

Burlaud A. et Simon C. J. (1997), *Le contrôle de gestion*, La Découverte, 124 p., Paris.

Burlaud A. (2001), « Contrôle et gestion » *in Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, B. Colasse ed., pp. 521-532, Economica, Paris.

Burlaud A. et *al*. (2004), *Contrôle de gestion*, Vuibert, Gestion, 357 p., Paris.

C

Campbell D. (1975), "Degrees of freedom and the cas study", *Comparative political studies*, vol. 8 , n°2, pp. 178-193.

Carassus D. et Batac J. (2005), « Les interactions contrôle / apprentissage organisationnel dans le cas d'une municipalité : une étude comparative avec Kloot (1997) », *Actes du 26ème de l'Association Francophone de Comptabilité*, mai, Lille.

Cateura O. (2006), « La convention CIFRE : atouts et limites pour l'étude de cas », *Atelier Méthodologie de l'Association Internationale de Management Scientifique : Etude de cas*, Lille.

Cattan M. et *al*. (2006), *Maîtriser les processus de l'entreprise*, Editions d'organisation, 330 p., Paris.

Chalayer S. , Perez M., Teyssier C. (2005), De la conception à l'usage : vers un management de l'appropriation des outils de gestion : l'appropriation des outils comptables et financiers

par les PME (chapitre 4), pp.108-139, in *De la conception à l'usage : vers un management de l'appropriation des outils de gestion*, coordonné par F.X de Vaujany.

Chalayer S., Perez M. et Teyssier C. (2005), « Une approche socio-politique et psycho-cognitive des outils de gestion comptables et financiers », *Actes du 26ème Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, mai, Lille.

Capet M., Causse G., Meunier J. (1986), *Diagnostic Organisation Planification d'Entreprise*, Economica, 519 p., Paris.

Champagne F., Denis J.-L. (1990), « Pour comprendre le changement dans les organisations », *Gestion*, Février, pp. 44-55.

Chanal V., Lesca H., Martinet A-C. (1997), « Vers une ingénierie de la recherche en sciences de gestion », *Revue française de gestion*, n° 116, novembre-décembre, pp. 41-51.

Chandler A.D. (1962), *Strategy and Structure : Chapters in the History of the Industrial Enterprises*, Cambridge, MA : The MIT Press.

Chapelier P. (1997), « Profils de dirigeants et données comptables de gestion », *Revue Internationale PME*, vol. 10, n° 1, pp. 9-41.

Charreaux G. (1991), « Structures de propriété, relation d'agence et performance financière », *Revue Economique*, mai, 42 (3), pp. 521-542.

Chenhall R. H. (2003), "Management of system design within its organizational context : findings from contingency-based research and directions for the future", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, n°3, pp. 27-168.

Cheng J.L.C. (1983), "Interdependence and coordination in organizations : a role system analysisis", *Academy of Management Journal*, vol.26-1, pp. 156-162.

Chiapello E. (1996), « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », *Comptabilité Contrôle Audit*, septembre, tome 2, vol.2, pp. 51-74.

Churchill N. et Lewis V. (1983), « Les cinq stades de l'évolution d'une PME », Harvard *L'Expansion*, automne, pp. 51-63.

Conner K.R. et Prahalad C.K. (1996), "A Resource-Based Theory of the Firm: Knowledge *versus* Opportunism", *Organization Science*, Providence, vol. 7, n° 5, pp. 477-501.

Courbon J.-C. (1994), « Recherche action et conception évolutive des systèmes d'information : deux aspects d'une même démarche », *Actes des 4èmes rencontres Francophones de Recherches en Systèmes d'Information*, Poigny-la-Forêt.

Coutelle P. (2005), « Introduction aux méthodes qualitatives en sciences de gestion », *cours du CEFAG*, Séminaires d'études qualitatives.

Couteret P. (1998), « Gérer les ressources humaines de la petite entreprise par la confiance », *Revue Internationale PME*, vol. 11, n° 2-3, pp. 95-111.

Creze F. et Liu M. (dir.) (2006), *La Recherche Action et les Transformations Sociales*, L`Harmattan, 206 p., Paris.

Crozier M. et Friedberg E. (1977), *L'acteur et le système*, Seuil, 500 p., Paris.

Crozier M. (1963), *Le phénomène bureaucratique*, Editions du seuil, 382 p., Paris.

Crutzen N. et Van Caillie D. (2007), « L'enchaînement des facteurs de défaillance de l'entreprise : une réconciliation des approches organisationnelles et financières », *Actes de la 28ème conférence de l'Association Francophone de Comptabilité*, mai, Poitiers.

Curchod C. (2003), « La méthode comparative en sciences de gestion : vers une approche quali-quantitative de la réalité managériale », *Finance – Contrôle – Stratégie*, vol. 6, n° 2, juin, pp. 155 – 177.

Cyert R. M. et March J. G. (1963), *A behavioral theory of the firm*. Englewood Cliffs: Prentice Hall.

D

Dalton G.W., Lawrence P.R. (1971), *Motivation and Control in Organizations*, Homewood, Illinois, Irwin and Dorsey.

David A. (2003), « Etudes de cas et généralisation scientifique en sciences de gestion », *revue Sciences de Gestion*, n° 39, pp. 139-166.

David A (2000 a), Logique, Epistémologie et méthodologie en sciences de gestion : trois hypothèses revisitées, in David A., Hatchuel A. et Lufer R. (2000), *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, Vuibert, Paris.

David A (2000 a), La recherche – intervention, cadre général pour la recherche en management, in David A., Hatchuel A. et Lufer R. (2000), *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, Vuibert, 216 p., Paris.

David A. (1999), « Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion », *cahier de recherche*, DMSP, Université Paris-Dauphine, nouvelle version revue et augmentée, juillet.

David A. (1996), « Structure et dynamique des innovations managériales », *Cahier du Centre de Gestion Scientifique*, Ecole des Mines de Paris, n°12, juillet.

Davila T. (2005), « An Exploratory Study on the Emergence of Management Control Systems: Formalizing Human Ressources in Small Growing Firms », *Accounting, Organizations and Society*, avril, pp. 223-248.

Davis J.A., Taiguiri R. (1982), B*ivalent attributes of the family firm*, Santa Barbara CA, Owner management business institute.

De Geus A. P. (1988), "Planning as Learning", *Harvard Business Review*, mars-avril, pp. 70-74.

Depelteau F. (2000), *La démarche d'une recherche en sciences humaines*, De Boeck Université, 471 p, Bruxelles.

Desreumaux A. (1998), « Structures d'entreprise », in P. Joffre & G. Kœnig, *Encyclopédie de gestion*, Economica, 2ème édition, pp.3147-3173, Paris.

De Vaujany F.X., Grimand A. (2005), «Réflexion sur la place de la perspective appropriative au sein des sciences de gestion», in de Vaujany (FX) (eds), *De la conception à l'usage: vers un management de l'appropriation des outils de gestion*, Editions EMS, pp ; 223-234.

Dostaler I., O. Boiral (2000), « Mobiliser les connaissances tacites : l'exemple d'un atelier d'assemblage électronique », *Actes de la IXe Conférence de l'Association internationale de management stratégique*, mai, Montpellier.

Drucker-Godard C., Ehlinger S., Grenier C. (2003), Validité et fiabilité de la recherche, in *Méthodes de recherche en Management*, R-A Thiétart et coll., Dunod, 2ème édition, pp. 257-287.

Drucker-Godard C. (2000), « La gestion au quotidien des priorités du dirigeant : analyse de la dynamique du portefeuille de préoccupations décisionnelles », *Thèse de doctorat*, Université Paris IX-Dauphine.

Duchéneaut B. (1997), « Le profil du dirigeant de moyenne entreprise », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, pp. 95-110.

Dumez H. (1988), « Petit organon à l'usage des sociologues, historiens, et autres théoriciens des pratiques de gestion », *Économie et Société*, série Sciences de Gestion, vol. 12, août, pp. 173-186.

Dumez H. (2005), Quelques considérations à propos de l'utilitarisme du doctorant – Eloge du chemin de traverse, *le libellio d'AEGIS*, n° 1, novembre.

Dunk A.S. (1993), "The effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack", *The Accounting Review*, vol. 68, n° 2, avril, pp. 400-410.

Dupuy Y. (1999) (dir.), *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Vuibert, 240 p., Paris.

Dupuy J.-P. et *al.* (1989), « Introduction », *Revue économique*, numéro spécial *Economie des conventions*, vol. 40, n° 2, mars, pp. 141-145.

Durand X. (2008), « La relation pédagogique contrôleur de gestion - opérationnels : enjeux et déterminants », *Actes du 29ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, mai, ESSEC, Cergy.

Durkheim E. (2007), *Les règles de la méthode sociologique*, Presses Universitaires de France, 149 p., Paris.

F

Erickson F. (1986), *Qualitative Methods in Research on Teaching*, in M. C. Whittrock (ed.), Handbook of Research on Teaching, Old Tappan, Macmillan.

Evrard-Samuel K. (1998), « Les freins à l'intelligence économique dans la culture française », *Revued'Intelligence Economique*, vol. 2, pp. 91-98.

F

Fallery B. (1983), « Un système d'information pour les PME », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, pp. 70-76.

Favereau O., (1989), « Marchés internes, marchés externes », *Revue économique*, vol. 40, n°2, pp. 273-328.

Favoreu C. (2006), « Le lien contrôle-confiance-performance dans les relations de partenariat logistique inter firmes », *Finance – Contrôle – Stratégie*, vol. 9, n° 5, mars, pp. 59-96.

Fernandez V., Picory C. et Rowe F. (1996), « Outils de gestion et espaces concurrentiels des PME », *Revue Internationale PME*, vol.9, n°1, pp. 79-102.

Fiol M. (1991), La convergence des buts dans l'entreprise, *thèse d'Etat*, Université de Paris-Dauphine, UFR sciences des organisations, 802 p.

Flamholtz E. (1986), *How to Make the Transition from an Entrepreneurship to a Professionally Managed Firm*, Jossey-Bass.

Flamholtz E.G., Das T.K., Tsui A.S. (1985), « Toward an Integrative Framework of Organizational Control », in *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n°1, pp. 35-50.

Freeman R. E. (1984), *Strategic Management : A Stakeholder Approach*, Pitman, Boston.

Friedland N. (1990), « Attribution of Control as a Determinant of Cooperation in Exchange Interactions », *Journal of Applied Social Psychology*, vol. 20, n°4, pp. 303-320.

Friedman M. (1970), "The social responsibility of business is to increase its profits", *New York Time magazine*, septembre, pp. 122-126.

G

Gasse Y., Carrier C. (1992), *Gérer la croissance de sa PME*, Les Editions de l'Entrepreneur, 376 p.

Gasse, Y. (1996), Croissance et gestion de l´entreprise nouvelle, *Actes du 3ème Congrès International Francophone sur la PME, Trois-Rivières*, octobre, Université du Québec à Trois Rivières.

Germain C. (2006), « Le pilotage de la performance dans les PME en France : une comparaison des pratiques des entreprises familiales et des filiales », *Revue Internationale PME*, vol. 19, n° 1, pp. 69-94.

Gervais M. (2000), *Contrôle de gestion*, 7ème édition, Economica, 719 p., Paris.

Gervais M., Moreau A. (2004), « Le vécu de l'introduction du contrôle de gestion dans les organismes de sécurité et de défense : Une analyse au travers de la perception des contrôleurs », *Revue Sciences de Gestion*, n°43, pp. 17-48.

Ghoshal S., Moran P. (1996), "Bad for Practise : a Critique of the Transaction cost Theory", *Academy of Management Review*, Vol. 21, pp. 13-47.

Giddens A. (1987), *La constitution de la société*, PUF, 474 p., traduction française de *The constitution of society*, 1984, par Michel Audet, Paris.

Gilbert P. (1998), *L'instrumentation de gestion*, Economica, 156 p., Paris.

Girin J. (1989), L'opportunisme méthodique dans les recherches sur la gestion des organisations, *communication à la journée d'étude la recherche action en action et en question*, AFCET, collège de systémique, Ecole centrale de Paris.

Girin J. (1987), « L'objectivation des données subjectives – Eléments pour une théorie du dispositif dans la recherche interactive » – In Qualité des informations scientifiques en gestion, Méthodologies fondamentales en gestion, F.N.E.G.E., 1987 – *Actes du colloques "Qualité et fiabilité des informations à usage scientifique en gestion"*, I.S.M.E.A., 18-19 novembre 1986, Paris.

Girin J. (1986), L'objectivation des données subjectives, éléments pour une théorie du dispositif de recherche interactive, *Actes du colloque FNEGE – ISEOR*.

Girin J. (1981), « Quel paradigme pour la recherche en gestion ? », *Economies et sociétés*, tome XV, n° 10-11-12, série sciences de gestion, n° 2.

Girin J. (1975), Structure et environnement : le cas des sociétés de conseil, *Thèse pour le doctorat de sciences de gestion*, université Paris IX, Dauphine.

Godener A. (2002), « PME en croissance : peut-on prévoir les seuils organisationnels? », *Revue Internationale PME*, vol. 15, n°1, pp. 39-63.

Gold R.L. (1970), « Roles in sociological field work », in sociological methods, Chicago, Aldine methods publishing company.

Gomez P.Y. (1994), *Qualité et théorie des conventions*, Economica, 1994, 270 p., Paris.

Gomez P.Y. (1996), *Le gouvernement de l'entreprise*, Interéditions, 1996, 272 p., Paris.

Gomez P.Y. (1997), « Information et convention ; le cadre du modèle général », *Revue Française de Gestion*, n° 112, janvier-février, pp. 64-77.

Gomez P.Y., Marion G. (1997), « Introduction à "La théorie des conventions en pratique"», *Revue Française de Gestion*, n° 112, janvier-février, pp.60-63.

Grant R.M. (1991), "Resource-Based Theory of competitive advantage : implication for strategy formu lation", *California Management Review*, 33, 3, pp. 114-135.

Grant, R.M. (1996), "Toward a knowledge-based theory of the firm", *Strategic Management Journal*, Winter Special Issue 17, pp. 09-122

Grawitz M. (1993), *Méthodes des sciences sociales*, 9ème édition, Dalloz, 1019 p., Paris.

Grawitz M. (2001), *Méthodes des sciences sociales*, 11ème édition, Dalloz, 1019 p., Paris.

Greiner L. (1972), « Evolution and Revolution as Organizations Grow », *Harvard Business Review*, juillet-août, pp. 37-46.

Grimand A., Vandangeon-Derumez I. (2001), « Le rôle des acteurs et des dispositifs de gestion dans la construction des apprentissages stratégiques », in *Perspectives en Management Stratégique*, EMS (Éditions Management & Société), pp. 59-82.

Guibert N. et Dupuy Y. (1997), « La complémentarité entre contrôle « formel » et contrôle « informel » : le cas de la relation client-fournisseur », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 1, tome 3, pp. 39-52.

Guilhon A et Weill M (1996), « Démarche qualité : de la stratégie d'adaptation aux processus stratégiques de changements dans les PME – Résultats d'un test empirique », *Actes de la 5ème Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique*, mai, Lille.

Gupta A.K, et *al*. (2006), « The interplay between exploration and exploitation », *Academy of Management Journal*, vol. 49, Iss. 4, pp. 693-706.

H

Habbershon T. et Williams M. (1999), «A Resource-based Framework for Assessing the Strategic Advantages of Family Firms », *Family Business Review*, vol. 12, n°1, pp. 1-25.

Hafsi T., Fabi B. (1997), *Les fondements du changement stratégique*, Les éditions transcontinentales, 372 p., Montréal.

Hamel G (1991), "Competition for competence and inter-partner learning within international strategic alliances", *Strategic Management Journal*, vol. 12, n° 1, pp. 83-103.

Hamel G, Doz Y, Prahalad C. K. (1989), “Collaborate with your competitors - and win”, *Harvard Business Review*, january-february, pp. 133-139.

Hamel G. (1994), “The concept of core competence”, In Hamel, G. & Heene, A. (eds), Competence-Based Competition, Wiley, pp. 11-33.

Hamel G., Prahalad C. (1994), *Competing for the Future*, HBS Press, 357 p., Boston.

Hamel G., Prahalad C. (1990), “The core competence of the corporation”, *Harvard Business Review*, 68(3), pp. 79-91.

Hirigoyen H. (1981), « Caractéristiques des entreprises moyennes industrielles en France », *Banque*, n°408, juillet – août, pp. 855-862.

Hlady – Rispal (2000), « Une stratégie de recherche en gestion : l’étude de cas », *Revue Française de Gestion*, janvier-février, pp. 61-70.

Hlady – Rispal (2002), *La méthode des cas, application à la recherche en gestion*, De Boeck Université, 256 p., Bruxelles.

Hlady – Rispal (2003), « Etude de cas : les défis du chercheur en sciences de gestion », *Revue sciences de gestion*, n° 39, pp. 167-191.

Hofer C.W, Schendel D.E (1978), *Strategy Formulation: Analytical Concepts*, St Paul, MN: West.

Hofer C.W. et Charan R. (1984), « The Transition to Professional Management, Mission Impossible ? », *American Journal of Small Business*, spring, vol.9, n°1, pp. 1-11.

Hopwood A. (1974), *Accounting and Human Behaviour*, London, Haymarket publishing.

J

Julien P.A. (1987), Pour une définition des PME, in *Les PME : bilan et perspectives*, Economica, Paris, pp. 1-43.

Julien P.A. (1984), « Qu’est-ce qu’une PME ? Six caractéristiques qui permettent enfin de les identifier », *Le Devoir*, Octobre, p. 2.

Julien P.A. et Marchesnay M. (1996), *L’entrepreneuriat*, Economica, 112 p., Paris.

Junker B. H. (1960), *Field work : an introduction to the social science*, University of Chicago Press.

$\mathcal{K}$

Kalika M. et *al*. (2007), Organisation : explosion des frontières et transversalité, EMR Dauphine, Version n°5, 25/05/07, disponible sur www.dauphine.fr/crepa.

Kalika M. (1988), *Structure d'entreprise : réalités, déterminants, performances*, Economica Gestion, 428 p., Paris.

Kets De Vries M. (1993), "The dynamic of family controlled firms : the good and the bad news", *Organizational Dynamics*, vol. 21, n°3, hiver, pp. 59-71.

Keynes J.M. (1936) *Théorie générale de l'emploi, de l'intérêt et de la monnaie,* Payot, (Edition française : 1977), 407 p., Paris.

Kirk J., Miller M. L. (1986), *Reliability and Validity in Qualitative Research*, Beverly Hills, Sage Publications.

Kloot L. (1997), « Organizational learning and management control systems : responding to environmental change », *Management Accounting Research*, Vol.8, n°1, march, pp. 47-73.

Koenig C. (1998), «Coopération et contrôle : application aux entreprises publiques et aux alliances interentreprises », *Thèse de doctorat,* université de Paris IX – Dauphine.

Koenig G (1993), « Production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles», *revue Gestion des Ressources Humaines*, n°9, pp. 4-17.

Kogut B. et Zander, U. (1992), "Knowledge of the firm, combinative capabilities, and the replication of technology", *Organization Science*, pp. 383-97.

Kotter J. P.(1996), *Leading Change*, Boston, Harvard Business School Press.

$\mathcal{L}$

Lallé (2002), Le chercheur en gestion entre science et action, *Actes de la XIème conférence de l'Association Internationale de Management Scientifique*, juin, Paris.

Lamarque E. et Maymo V. (2007), « L'analyse des mécanismes conventionnels de la coordination intraorganisationnelle : le cas du processus de production d'un crédit immobilier », *Actes de la XVIème conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique*, juin, Montréal.

Lambert C.et Sponem S. (2008), « La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie », *Actes du 29ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, mai, ESSEC, Cergy.

Langevin P., Naro G. (2003), « Contrôle et comportements. Une revue de la littérature anglo-saxonne », avec Pascal Langevin, *Actes du 24ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, mai, Louvain-La-Neuve.

Langevin P. (1996), « Le contrôle dans les théories économiques des organisations », *Cahiers de recherche,* Groupe ESC Lyon.

Langevin P. (1999), « Contrôle de gestion et théorie économique des organisations », *in* Y. Dupuy, *Faire de la recherche en contrôle de gestion ? De la compréhension des pratiques à un renouvellement théorique*, Vuibert, FNEGE, Paris, pp. 187-219.

Langley A. (2004), *Méthodes de recherche qualitative en gestion*, recueil de textes, HEC, Montréal.

Langley, A. (1999), « Strategies for theorizing from Process Data », *Academy of Management Review*, vol.24, n°4, pp. 691-710.

Lapassade G. (1993), Ethnographie de l'école et recherche- action, Université Paris VIII, 50 p.

Lassar W., Zin W. (1995), « Informal Channel Relationships in Logistics », *Journal of Business Logistics*, 16:1, pp. 65-74

Lauzel P., Teller R. (1992), *Contrôle de gestion et budgets*, Sirey

Lavigne B. (2002), « Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptables des PME : une approche empirique », *Actes du 23ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, mai, Toulouse.

Lehman-Ortega L. et Naro G. (2008), « Contrôle de gestion, capacités dynamiques et stratégies émergentes dans les organisations entrepreneuriales : la conception d'un Balanced Scorecard comme "levier de contrôle interactif" », *Actes du 29ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, mai, Cergy.

Le Moigne J.L. (1990), « Épistémologies constructivistes et sciences de l'organisation », dans Martinet A.C. (Editeur), *Epistémologies et sciences de gestion*, pp. 81-140, Economica.

Leroy F. (1998), « L'apprentissage organisationnel, une revue critique de la littérature », *Actes de la VIIème conférence internationale de l'AIMS*, Louvain la Neuve.

Lessart-Hebert M. , Goyette G., Boutin G. (1997), *La recherche qualitative : fondements et pratiques*, 124 p., De Boeck Université, Bruxelles.

Le Vigoureux F. (1997), « Entreprise moyenne : structure de propriété et comportement stratégique », *Revue française de gestion*, novembre – décembre, pp. 71-84.

Lewis D.K. (1969), *Convention : a philosophical study*, Cambridge, Harvard Business Press, 1969, second printing 1974, Cambridge, Massachusetts, pp. 3-119.

Lindblom C.E. (1959), "The science of muddling through", *Public Administration Review*, vol. 19, n°2, pp. 79-88.

Litz R. (1995), « The Family Business Toward Definitional Clarity », *Academy of Management Best Papers Proceedings*, pp. 100-104.

Lorino P. (1995), *Comptes et récits de la performance*, éd. d'Organisation, 288 p., Paris.

Louart P. (1995), *Succès de l'Intervention en Gestion des Ressources Humaines*, Ed. Liaisons, 314 p., Paris.

Lewin K. (1966), *Principle of Topological Psychology*, New York, McGraw-Hill.

Lewin K. (1946), « Action research and minority problems », *Journal of social issues*, vol. 2, n° 4, pp. 34-46.

Löning H. (2005), La contribution de Geert Hosftede à la recherche en contrôle de gestion in *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, H. Bouquin (Ed.), Editions Management & Société, pp. 347-366.

M

Macintosh N. B. (1994), *Management accounting and control systems*, Wiley.

Mahé de Boislandelle H (1998), *Gestion des ressources humaines dans les PME*, 2ème édition, Editions Economica, 490 p., Paris.

Maître (1984), *Plans d'entreprise et contrôle de gestion*, Bordas, Paris.

Malhotra D., Murnighan J. (2002), « The Effects of Contracts on Interpersonal Trust", *Administrative Science Quaterly*, vol. 47, pp. 534-559.

Malinowski B. (1922), *Les Argonautes du Pacifique occidental*, trad. fr. 1963, rééd. Gallimard, coll. « Tel », 1989, 606 p., Paris.

Malo J.L. (2000), Tableaux de bord, in Colasse B. (2000), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion*, Economica, Paris, pp. 1133-1144.

March J.G., Simon H.D., (1958), Organizations, New York : John Wiley and Sons, traduit en 1971, *Les organisations*, Dunod, Paris, l'Ed, édition revue en1974.

Martin D.P. (2006), « Appropriation des outils de gestion et dynamique de l'action collective : propos d'étape », in A. Grimand (Coord.), *L'appropriation des outils de gestion*, Presses Universitaires de St Etienne, pp. 29-40.

Mauss M. (1995), Essai sur le don. Forme et raison de l'échange dans les sociétés archaïques, *Sociologie et Anthropologie*, 6 éd., Paris : Presses Universitaires de France, collection «Quadrige », 1995, pp. 143-279.

Mc Allister D. (1995), "Affect and Cognition Based Trust as Foundations for Interpersonal Cooperation in Organizations", *Academy of Management Journal*, vol. 38, n°1, pp. 24-59.

Mélèse J. (1972), *L'analyse modulaire des systèmes de gestion*, Puteaux , Editions Hommes et Techniques.

Merchant K.A. (1982), « The control Function of Management », in *Sloan Management Review*, été, pp. 43-55.

Merchant K.A. (1985), *Control in Business Organiz*ations, Pitman, 161 p., Londres.

Messeghem K. (2001), « Implications organisationnelles des normes ISO 9000 pour les petites et moyennes entreprises », *Finance – Contrôle – Stratégie*, vol. 4, n° 3, septembre, pp. 183 - 213.

Meyssonnier F. (1995), « La gestion des établissements du secteur sanitaire et social associatif : réflexions à partir du cas d'une maison de retraite », *Revue Française de Comptabilité*, septembre.

Miles M.B., Huberman A.M. (1991), *Analyse des données qualitatives, Recueil de nouvelles méthodes*, De Boeck Université, 478 p., Bruxelles.

Miles M., Huberman A.M. (1984), *Qualitative data analysis*, Beverly Hills, CA: Sage Publications.

Miller D. et Shamsie J. (1996), The resource-based view of the firm in two environments: The Holly wood film studios from 1936 to 1965, *Academy of Management Journal*, 39, pp. 519-543.

Miller D., & Chen M.J. (1994), "Sources and consequences of competitive inertia: A study of the U.S. airline industry", *Administrative Science Quarterly*, vol. 39, pp. 1-23.

Miner A.S., Mezias S.J. (1996), Ugly ducking no more : past and futures of organizational learning research, *Organization Science*, vol. 7, pp. 88-99.

Mintzberg H., Ahlstrand B., Lampel J. (1999), *Safari en pays stratégie : l'exploration des gransd courants de la pensée stratégique*, Village mondial, 423 p., Paris.

Mintzberg H. (1990), *Le management. Voyage au centre des organisations*, Paris, Editions d'Organisation, 570 p., traduit de l'américain (première édition américaine : 1989).

Mintzberg H (1989), *Mintzberg on Management: inside our strange world of organizations*, Chicago, Free Press.

Mintzberg H. (1982), *Structure et dynamique des organisations*, Les Editions d'Organisation, 434 p., Paris.

Moisdon J.C. (1997), *Du mode d'existence des outils de gestion, Les instruments de gestion à l'épreuve de l'organisation*, Séli Arslan, 288 p., Paris.

Moisdon, J.C et D. Tonneau (1997), *La démarche gestionnaire à l'hôpital*, 1- Recherches sur la gestion interne, Seli-Arslan, 254 p., Paris.

Montmorillon B. de. (1999), « Théories des conventions, rationalité mimétique et gestion d'entreprise », *in* G. Koenig (éd.), *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise du XXI ème siècle*, Paris, Economica, 1999, pp. 171-198.

Moores K. et Yuen S. (2001), « Management Accounting Systems and Organizational Configurations: a Life-cycle Perspective », *Accounting Organizations and Society*, vol. 26, pp. 352-389.

Moscovici S., Buschini F. (2003), *Les méthodes des sciences humaines*, Presses Universitaires de France, 472 p., Paris.

Munier B., Orléan A. (1993), « Sciences cognitives & sciences économiques et de gestion », revue Economique, vol. 40, n°2, mars,

Mzid I., Mezghani L. (2004), « Etude de la relation entre le profil du dirigeant de l'entreprise familiale et sa stratégie de développement », *Actes de la 13ème conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique*, Normandie.

N

Nelson R. et Winter S. (1982), *An evolutionary theory of Economic Change*, Harvard.

Nicolas E. (2008), « Le rôle de la tradition orale et de la confiance dans l'apprentissage organisationnel en PME », *Gestion 2000*, mars-avril, vol. 25, n°2.

Nobre T. (2006), « Pour une lecture en hypertexte des organisations par la recherche action : le cas du changement à l'hôpital », *Finance – Contrôle – Stratégie*, vol. 9, n° 4, décembre, pp. 143-168.

Nobre T. (2004) « L'introduction de nouveaux outils de contrôle de gestion à l'hôpital : le cas de l'ABC », Journal d'économie médicale, novembre-décembre, vol. 22, n° 7-8, pp. 36-47.

Nobre T., Merdinger-Rumpler C. (2002), « Quelle métamorphose pour l'hôpital ? », *Actes de la 2ème colloque " la métamorphose des organisations* ", Vittel.

Nobre T. (2001), Management hospitalier : du contrôle externe au pilotage, apport et adaptabilité de tableau de bord prospectif, *Comptabilité Contrôle Audit*, novembre, tome 7, vol. 2, pp. 125-146.

Nobre T. (2001, a), « Le contrôleur de gestion en PME », *Comptabilité Contrôle Audit*, mars, tome 7, volume 1, pp. 129-146.

Nobre T. (2001, b), « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », *Finance – Contrôle – Stratégie*, vol. 4, n°2, juin, pp. 119-148.

Nonaka I., Takeuchi H. (1997), « La Connaissance Créatrice », Paris, De Boeck, 303 p., traduit de « The Knowledge Creating Company », Oxford Univ Press, 1995.

Nonaka, I., Takeuchi, H. (1995), "The knowledge-creating company : how Japanese companies create the dynamics of innovation", Oxford University Press, New York.

O

O'Dell C. and Grayson J. (1998), "If only we knew what we know: identification and transfer of internal best practices, *California Management Review, 40*(3), pp. 154-174.

O'Reilly C-A et Tushman M-L. (2004), *The ambidextrous organisation*, Havard Business Review.

Ouchi W. (1980), «Markets, Bureaucracies and clans», *Administrative Science Quarterly*, n°25.

Ouchi W.G. (1979), “A conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms”, in *Management Science*, vol. 25, n° 9, septembre, pp. 833-848.

Ouchi W.G. (1977), « The Relationship between Organisational Structure and Organizational Control », in *Administrative Science Quaterly*, vol. 22, n° 1, mars, pp. 95-113.

P

Paillé P. (2003), *Changement organisationnel et mobilisation des ressources humaines*, L’Harmattan, 260 p., Paris.

Pastorelli I. (2000), « Quelles pratiques pour une connaissance fondée sur l’action : le cas d’une recherche-action en contrôle », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Numéro spécial, décembre, pp. 95-106.

Paturel R. (1998), « Panorama général et synthétique des thèses françaises en management stratégique. Années 1996-4997 », Rapport de l’AIMS, Commission Recherche Doctorale, *Actes de la journée recherche FNEGE*, Paris, octobre.

Paturel R. (1998), « *Pratique du management stratégique dans les PME-PMI, PME-PMI : le métier de dirigeant et son rôle d'agent de changement* », ISEOR, Actes du colloque, Economica, pp. 117-123.

Pennings J., Woiceshyn J. (1987), "A Typologie of Organizational Control and Its Metaphors", *Research in the Sociology of Organizations*, vol. 5, pp. 73-104.

Penrose E. (1959), *Theory of the growth of the firm*, John Wiley & Sons, 296 p., New York.

Peretz H. (1998), *Les méthodes en sociologie : l’observation*, Editions la Découverte, 124 p., Paris.

Perrin A. (2006), Le transfert intra organisationnel des bonnes pratiques : quand l’entreprise joue au domino, *Actes de la XVème conférence de l’Association Internationale de Management Stratégique*, Annecy.

Perrin A. (2008), La valorisation des pratiques de management des connaissances, outils de mesure et mesure des outils, in *Capital immatériel et performance de l’entreprise*, Presses de l’université d’Angers, Angers.

Perry C. (1987), « Growth Strategies for Small Firms: Principles and Cases Studies », *International Small Business Journal*, 5, 2, pp. 17-25.

Pesqueux Y. et Triboulois B. (2004), *La dérive organisationnelle*, L'Harmattan, 196 p., Paris.

Peteraf M.A. (1993), "The cornerstones of competitive advantage : A ressource-based view", *Strategic Management Journal*, vol.14, n° 3, pp. 179-191.

Pettigrew A.(1985), *The Awakening Giant : Continuity and Change in ICI*, Oxford : Blackwell.

Plane J.-M. (2000), *Méthodes de recherche-intervention en management*, L'Harmattan, 256 p., Paris.

Plane (1996), « La recherche-intervention : analyse d'un processus complexe et déstabilisant », in *Actes de la 14e Université d'été de l'Institut international de l'Audit Social (IAS)*, I.A.E, Aix en Provence.

Polanyi M. (1969), *Knowing and being*, The University of Chicago Press

Popper K. R., *La logique de la découverte scientifique*, Payot, Paris, 1973 (Édition originale en allemand publiée en 1935).

Poppo L., Zenger T. (2002), « Do Formal Contracts and Relational Governance Function as Substitutes or Complements ? », *Strategic Management Journal*, vol. 23, pp. 707-725.

Porter M. (1985), *Competitive Advantage*, The Free Press, New York.

Pugh D.S., Hickson D.J., Hinings C.R et Turner C. (1968), "Dimensions of organization structure", *Administrative Science Quarterly*, vol 13, n°1, pp. 65-105.

Pugh D.S., Hickson D.J et Hingins C.R. (1969), "An empirical taxonomy of structure of work organizations", *Administrative Science Quarterly*, vol 14, pp. 115-126.

R

Rapoport R. N. (1973), « Les trois dilemmes de la recherche – action », *Connexions, sens et institutions*, n° 7.

Reason P., Bradbury H. (2001), handbook of action research : participative inquiry and practice, Sage publication, Thousand Oaks.

Reeves T.K., Woodward J. (1970), "The study of Managerial Control", in Woodward Ed., pp. 37-56.

Reid G.C., Smith J.A. (2000), "What makes a new business start-up successful? ", *Small Business Economics*, vol. 14, pp.165-82.

Reyes G. (2004), « La moyenne entreprise est-elle spécifique ? », *Actes du 7ème CIFPME*, octobre, Montpellier.

Rojot J. (2000), La théorie de la structuration chez Anthony Giddens, *In* D. Autissier et F. Wacheux (dir.) *Structuration et management des organisations*, L'Harmattan, pp. 69-89, Paris.

Romanelli E. et Tushman M.L. (1994), "Organizational transformation as punctuated equilibrium : An empirical test", *Academy of Management Journal*, vol. *37*, n° 5, pp. 1141-1166.

Rouby E. et Solle G. (2002), « Gestion par les compétences et positionnement du contrôle de gestion ? », *Actes du 23ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, mai, Toulouse.

Roy J., Bigras Y. (2000), « Le partenariat : un élément clé de la chaîne logistique », Actes des *Troisièmes Rencontres Internationales de la recherche en Logistique*, RIRL, Trois- Rivières, mai.

Rumelt R.P. (1984), "Towards a Strategic Theory of the Firm", in R. Lamb (ed.), *Competitive Strategic Management*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ, pp. 556-570.

Ryan B., R.W. Scapens, M. Theobald (1992), Research Method and Methodology in Finance and Accounting, Academic Press.

S

Sabatier R., Nelson A., Nelson W.H.N. (2003), Le Knowledge Management : principaux freins à la mise en place dans les PME françaises, *cahier de recherche n° 1 ESC Pau*, décembre.

Sako M. (1992), Prices, Quality and Trust : inter-firm in Britain and Japan, Cambridge, Cambridge University Press.

Salais R. (1994), « Incertitude et interactions de travail : des produits aux conventions » in *Analyse économique des conventions*. PUF.

Salvato C. (2002), « Towards a Stewardship Theory of the Family Firm », *Communication à la 13ème conférence du Family Business Network*, Helsinki.

Savall H., Zardet V. (2004), *Recherche en Sciences de Gestion : Approche Qualimétrique – Observer l'objet complexe*, Economica, 432 p., Paris.

Savall H., Zardet V. (1997), « Vers la 'pensée en action' stratégique ou le non-dit dans le discours sur la stratégie - Propositions pour améliorer la qualité scientifique des recherches en gestion », *Management International*, vol. 2, n°1, pp. 77-96.

Savall H. (1989), « point de vue professeur – consultant, le bilan d'une expérience », *Revue française de gestion*, novembre-décembre, n°76, pp. 93-105.

Schwandt T. A. (2001), Dictionary of Qualitative Inquiry, 2nd edition, Sage publication, Thousand Oaks.

Scott R.W. (1992), *Organizations, Rational, Natural ans Open Systems*, 3ème édition, Englewood cliffs, N.J., Prentice Hall, 414 p.

Senge P. (1990), *La cinquième discipline*, First, 462 p., Paris.

Sharma P., Christman J. et Chua J. (1997), « Strategic Management of the Family Business : Past Research and Future Challenges », *Family Business Review*, vol. 10, n°1, printemps, pp. 1-35.

Simon H.A., 1997, *Administrative Behavior* (4ème édition augmentée; première édition 1947), The Free Press, New York.

Simon H.A. (1947), *Administrative Behavior : A Study of Decission Making Process in Administrative Organizations*, The Free Press.

Simons R. (2000), *Performance measurement and control systems for implementing strategy*, Prentice Hall.

Simons R. (1995), *Levers of control : How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Renewal », *Strategic Management Journal*, vol 15, pp.169-189, Harvard Business School Press, Boston Massachussetts.

Simons R. (1994), «The role of Management control Systems as Levers of Strategic.

Simons R. (1990), « The Role of Control Systems in Creating Competitive Avantage : New Perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n°1, pp. 127-143.

Sitkin S.M. (1995), Learning through failure: the strategy of small losses, *Research in Organizational Behavior*, vol 14, JAI Press, Inc.

Sofer C. (1961), *Organizations from Within*, London, Tavistock.

Spradley James P., *Participant observation*, Editions Harcourt Brace College, Publishers, New York/Orlando/etc., 1997 (1980).

Sponem, S (2004) « Contrôle budgétaire diagnostic ou interactif ? Proposition d'un instrument de mesure », *Actes du 25ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Orléans.

Staley A.B., Magner N.R. (2004), "Budgetary Fairness, Supervisor Trust, and the Propensity to Create Budgetary Slack: Testing a Social Exchange Model", paper presented at the *American Accounting Association National Meeting*, Floride.

Stake K.R. (1994), Case Studies, *Handbook of Qualitative Research*, eds N. K. Denzin et Y. S. Lincoln, pp. 236-247, Californie, Sage Publications.

Steinmetz L .(1969), « Critical stages of small business growth, when they ocur and how to survive them », *Business horizons*, février, pp. 29-36.

Szulanski G. (1996), "Exploring internal stickiness: impediments to the transfer of best practice within the firm", *Strategic Management Journa*l, n°17, pp. 27-43.

T

Tarondeau J. C. (1998), *La Management des Savoirs*, Coll. Que sais-je ?, PUF, 128 p., Paris.

Tashakori M. (1980), *Management Succession*, Praeger, New York.

Teece D.J., Pisano G., Shuen A. (1997), Dynamic Capabilities and Strategic Management, *Strategic Management Journal*, vol. 18, n°7, pp. 509-533.

Thiétart R.A. (1999), Méthodes de recherche management, Dunod, 535 p, Paris.

Thompson J. (1967), Organizations in Action, New York, Mc Graw-Hill.

Torres O. (2002), « Essai de conceptualisation proxémique de la petitesse des entreprises », *Actes du 6ème CIFPME*, novembre, Montréal.

Touchais L. (2006), Le contrôle de gestion dans une dynamique de changement : définition d'un cadre d'analyse, *Actes du 27ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, mai, Tunis.

Tsai W. (2002), "Social structure of "coopetition" withion a Multiunit organization: coordination, competition, and intraorganizational knowledge Sharing", *Organization Science*, mars-avril, vol.13, n°2, pp. 179-190.

V

Van Caillie D. (2002), « Enquête sur les pratiques et les besoins en matière de contrôle de gestion dans les PME wallones », *Cahier de recherche, Collection du département de gestion de l'Université de Liège.*

Vandangeon-Derumez I. (1998), « La dynamique des processus de changement », *Thèse de Doctorat es sciences de gestion*, Université Paris-Dauphine, 336 p. + annexes.

Van de Ven A., Delbecq A. et Koenig R. (1976), "Determinants of coordination modes within organizations", *American sociological review*, vol.41-2, pp. 322-338.

Villarmois (de la) O. et Tondeur H. (1999), « Une analyse des finalités des systèmes de contrôle », *Actes du 20ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, mai, Bordeaux.

Ville (de la) V-I. (2000), « La recherche idiographique en management stratégique : une pratique en quête de méthode », *Finance – Contrôle – Stratégie*, vol. 3, n°3, septembre, pp.73-99.

Villesèque-Dubus F. et Courrent J.-M. (2008), « Recherches en contrôle de gestion et PME: évolution et logiques de structuration », *Actes du 29ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, mai, Cergy.

Voyer P. (1997), Un regard critique sur l'utilisation d'indicateurs pour mesurer la performance et la proposition d'une approche instrumentale des tableaux de bord, *in Performance et secteur public. Réalités, enjeux et paradoxes*, Presses de l'Université du Québec, pp. 237-254, Sainte-Foy.

W

Wacheux F. (1996), *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, Economica, 290 p., Paris.

Weber, M. (1947), *The theory of social and economic organization*, Oxford University Press.

Weber M. (1922, 1925, 1947, 1956), Wirtschaft und Gesellschaft, Mohr, Tübingen, Trad. partielle : Economie et Société, Plon, 1971, Paris, Sociologie du droit, PUF, 1986, Paris.

Weber M. (1919), Le savant et le politique, Union Générale d'Éditions, 1963, 186 p., Paris.

Wegmann G. et Poincelot E. (2004), « Les déterminants justifiant l'utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance : analyse théorique », *Actes des 17ème Journées Nationales des IAE*, septembre, Lyon.

Weingart L. (1997), "How did they do that ? The ways and means of studying group process", *Research in organizational behavior*, vol. 19, pp. 189-239.

Welsch J. (1996), "The Impact of Family Ownership and Involvement on the Process of Management Succession", in *The Best of FBR: A Celebration, Boston: Family Firm Institute*. Ed. Richard Beckhard, Boston, Mass.: Family Firm Institute, pp. 96-108.

Wernerfelt B. (1984), A Resource-Based View of the firm, *Strategic Management Journal*, 5, pp. 171-180.

Wernerfelt B. (1989), From Critical Ressources to Corporate Strategy, *Journal of General Management*, 14, 3, pp. 4-12.

Wilkins A.L., Ouchi W.G. (1983), "Efficient Cultures : Exploring the Relationship between Culture and Organizational Performance", in Adminsitrative Science Quaterly, vol. 28, pp. 468-481

Woods P. (1990), l'Ethnographie de l'école, A. Colin, Paris.

Y

Yin K. (1990), *Case Study Research: Design and Methods*, Applied Social Research, Method series, vol. 5, London: Sage.

Yin R.K. (1989), *Case study research: Design and methods*, Newbury Park, Sage.

Young G.J., Charns M.P., Desai K., Khuri S.F., Forbes M.G., Henderson W., Daley J. (1998), Patterns of coordination and clinical outcomes: a study of surgical services, *Health Services Research*, vol.33-5, pp. 1211-1236.

Z

Zécri J.L. (2001), « Élaboration budgétaire et théorie des conventions », *Actes du XXII*^{ème} *Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Metz.

Zimmerman, M. et G. J. Zeitz (2002), « Beyond Survival: Achieving New Venture Growth by Building Legitimacy », *Academy of Management Review*, Vol. 27, n° 3, pp. 414-431.

Znaniecki F. (*1934), The Method of Sociology*. New York : Octazon Books, Inc.

Table des matières

INTRODUCTION 4

PARTIE 1 : LA CONCEPTION DE LA RECHERCHE 11

CHAPITRE 1. LA PROBLEMATIQUE :
LE PROCESSUS D'IMPLEMENTATION DU CONTROLE DE GESTION 12

1. Des leviers informels de contrôle organisationnel aux systèmes formels de contrôle de gestion global 13

1.1. La formalisation de la gestion interne 13

1.2. L'instrumentation de la gestion 24

2. Caractéristiques du contrôle de gestion 29

2.1. Rôle des dispositifs de contrôle de gestion 29

2.2. La dimension cognitive du contrôle de gestion 33

CHAPITRE 2. LA METHODOLOGIE :
UNE RECHERCHE ACTION 46

1. Fondements méthodologiques et pratiques de la recherche de terrain 47

1.1. Le positionnement du chercheur 47

1.2. Les objectifs et les conditions de réalisation de la recherche 53

2. Dispositif de recherche mis en œuvre 61

2.1. Modalités de recherche 61

2.2. Déroulement et apports de l'approche de terrain 65

CHAPITRE 3. LE CONTEXTE :
LA PME 70

1. La gestion interne de la PME 71

1.1. Caractéristiques et spécificités de la PME 71

1.2. Le contrôle de gestion en PME 76

2. Le terrain de recherche : l'entreprise Alpha Mode 81

2.1. Chronologie du développement d'Alpha Mode 81

2.2. Positionnement stratégique et commercial 84

3. L'intervention au sein d'Alpha Mode 90

3.1. Un audit de la société comme élément déclencheur 90
3.2. Choix organisationnels 95

PARTIE 2 : LA REALISATION DE LA RECHERCHE 100

CHAPITRE 4.
LA PHASE D'INTERVENTION 101
1. Une tentative initiale de modification globale 103
1.1. Objets et enjeux 103
1.2. Déroulement de l'intervention 105
1.3. Evaluation des résultats 109
2. Un premier ajustement : une intervention s'appuyant sur une démarche qualité 114
2.1. Objets et enjeux 114
2.2. Déroulement de l'intervention 118
2.3. Evaluation des résultats 120
3. Un deuxième ajustement : une action de maîtrise des charges 124
3.1. Un nouveau contexte 124
3.2. Objets, enjeux et déroulement de l'intervention 127
3.3. Evaluation des résultats 128

CHAPITRE 5.
EVOLUTION DU POSITIONNEMENT DU CHERCHEUR ET PHASE D'OBSERVATION 133
1. Passage d'une intervention ingénierique à une observation participante 134
1.1. Justification du changement de méthodologie 134
1.2. Présentation de l'observation participante développée chez Alpha Mode 140
2. Analyse de la formalisation et de l'instrumentation tardives de la gestion interne d'Alpha Mode 149
2.1. Pourquoi un tel retard dans la formalisation et l'instrumentation? 149
2.2. Comment l'entreprise pallie-t-elle le faible développement du contrôle de gestion ? 154

PARTIE 3 : LES ENSEIGNEMENTS DE LA RECHERCHE 159

CHAPITRE 6.
REFLEXIONS SUR L'INTRODUCTION DU CONTROLE DE GESTION 160
1. Analyse des difficultés rencontrées chez Alpha Mode 161
1.1. Les acteurs stratégiques lors de l'introduction du contrôle de gestion 163
1.2. Une dualité confiance – contrôle 166
1.3. Une gestion des connaissances non aisée 169
2. Effets des modalités de coordination et d'apprentissage sur l'implantation du contrôle de gestion 171
2.1. Systèmes de coordination et de contrôle 171
2.2. Lien entre introduction du contrôle de gestion et apprentissage 177
3. Appropriation et diffusion des outils de gestion 182
3.1. Rôle des dispositifs de gestion dans le processus de changement 182
3.2. Un processus complexe de légitimation 184

CHAPITRE 7.
PRECONISATIONS POUR LA MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DE PILOTAGE 189
1. Place des acteurs dans l'introduction du contrôle de gestion 190
1.1. La gestion des acteurs clés de l'organisation 190
1.2. Le rôle décisif de l'expert comptable 193
2. Modalités de mise en place du changement 196
2.1. La démarche 196
2.2. L'instrumentation de la gestion 198

CONCLUSION 201

BIBLIOGRAPHIE 207

ANNEXES 240

Table des tableaux

Tableau 1 : Caractéristiques du contrôle formel 24

Tableau 2 : Sources de la théorie des ressources et des compétences..... 36

Tableau 3 : Vision cognitive du processus de contrôle de gestion..... 41

Tableau 4 : Courants théoriques et modes de contrôle..... 43

Tableau 5 : Compléments sur les courants théoriques et les modes de contrôle 43

Tableau 8 : Analyse de la croissance 2000 à 2005..... 87

Tableau 9 : Avantages et inconvénients de l'implantation 106

Tableau 10 : Formalisation des objectifs de la démarche Qualité..... 117

Tableau 11 : Analyse de la croissance 2000 à 2006..... 124

Tableau 12 : Grille d'analyse des démarches de mise en place du contrôle de gestion..... 132

Tableau 16 : Grille d'analyse stratégique des acteurs dans le processus d'implémentation du contrôle de gestion 164

Tableau 17 : Eléments permettant d'identifier la nécessité d'un contrôle de gestion..... 173

Table des figures

Figure 1 : La formalisation du système de coordination 20

Figure 2 : Les méthodologies possibles dans les deux approches 51

Figure 3 : Deux visées possibles dans le cadre d'une approche qualitative 56

Figure 4 : Organigramme reconstitué d'Alpha Mode 2002 - 2003 86

Figure 5 : Historique d'Alpha Mode 87

Figure 6 : Logigramme de l'acticité achats du processus comptabilité 94

Figure 7 : Les évènements intervenants dans l'entreprise avant le recrutement de la doctorante janvier 2005 à septembre 2005 99

Figure 8 : Chronologie de l'immersion en entreprise : octobre 2005 à juillet 2006 131

Figure 9: De la visée transformative à la visée compréhensive et explicative 136

Figure 10 : Rôle de participant (subjectivité) *versus* chercheur (objectivité) 139

Figure 11: Chronologie de l'immersion en entreprise : août 2006 à mai 2006 146

Figure 12 : Chronologie de l'immersion en entreprise : juin 2007 à décembre 2007 147

Figure 13: Chronologie de l'immersion en entreprise : janvier 2008 à août 2008 148

ANNEXES

Sommaire des annexes

Annexe 1 : Convention CIFRE 242

Annexe 2 : Dispositif de contrôle « hors du terrain » et de suivi académique de l'avancement de la recherche 249

Annexe 3 : Rapport d'étape à l'issue de la 1ère année de CIFRE 254

Annexe 4 : Rapport d'étape à l'issue de la 2ème année de CIFRE 257

Annexe 5 : Objectifs QUALITE 260

Annexe 1 : Convention CIFRE

N°0

FICHE DE SYNTHESE

Joindre une lettre, signée par un fondé de pouvoir de l'entreprise, s'engageant à mettre en oeuvre le projet présenté

1. Entreprise

Raison et Siège social : .....
..... Code APE
Etablissement concerné : Le Siège.....
Adresse : idem.....
.....
Téléphone :.....Télécopie: .....

Anonymé

Service de l'entreprise où est affecté le candidat : Direction administrative et financière
Responsable Industriel de l'ingénieur : La directrice administrative et financière

2. Candidat retenu *

Nom : ZAWADZKI ..... Prénom : Cindy
Nom de jeune fille ..... Sexe : Féminin
Date de naissance : 23 mai 1982 ..... Nationalité : Française
Diplôme principal (déjà obtenu) : DEA Sciences de Gestion
Date d'obtention : juin 2005
Second diplôme (éventuellement) :

3. Thème de Recherche

Le travail de recherche développé au sein de l'entreprise mettra en interaction stratégie, contrôle de gestion et ressources humaines. Intitulé « Développement d'entreprise et structuration du système de pilotage : enjeux, méthodes et outils », il a pour objectif de répondre à la problématique suivante : Quel système de pilotage pour les entreprises de taille moyenne en croissance ? Il répond à un fort besoin de l'entreprise connaissant actuellement une phase cruciale.

4. Laboratoire extérieur principalement impliqué :

Nom du laboratoire : CEREMO/GREFIGE
Adresse : 3 Place Edouard Branly 57070 Metz,

Téléphone : 03 87 56 37 68Télécopie 03 87 56 37 79
E-mail : ceremo@univ-metz.fr
Nom du Directeur du laboratoire : Pierre Bardelli
Nom du Tuteur Scientifique de l'ingénieur : François Meyssonnier

*** Pour les entreprises de moins de 500 salariés, la demande de convention peut être exceptionnellement présentée avant d'avoir choisi le cadre concerné. Remplir alors ici les données que vous avez déjà définies.**

N°1

FICHE DE PRESENTATION DE L'ENTREPRISE

Joindre une documentation générale de présentation de l'entreprise

1.Entreprise

Raison sociale : .....
Adresse du siège social : .....
Filiale de : .....

Anonymé

2. Etablissement de l'entreprise procédant à l'embauche

Nom de l'établissement :
Adresse :
Téléphone : Télécopie :
E-mail :

Activité de l'établissement : commerce
Nombre de salariés:.....550.....N°Siret
Date de création :

3. L'embauche

La motivation industrielle du candidat retenu aura été vérifiée. Sans qu'il y ait obligation d'embauche à l'issue de la Convention Cifre, celle-ci est un premier poste industriel et peut contribuer à l'insertion de l'Ingénieur dans l'entreprise.

Méthodes de recherche de candidats utilisés (petites annonces, associations d'anciens élèves,etc...) : candidature spontanée

Nombre de candidats reçus en entretien pour pourvoir ce poste : 1

Raisons du choix du candidat retenu : profil correspondant à la mission

Statut du jeune "CIFRE" dans l'entreprise : employé CDD

Salaire brut annuel, hors charges patronales, pour la première année : 20215 € (chiffres 2005)

Contrat de travail : ❑ à durée indéterminée
☑ à durée déterminée de 3 années

Date d'effet souhaitée* : 1er décembre 2005

* Suivant les contraintes budgétaires imposées par le Ministère de la Recherche et les délais d'instruction de 2 mois environ, l'ANRT proposera la date d'effet la plus proche possible de celle souhaitée par le demandeur.

4. Activité de l'entreprise

-	Agriculture	☐	- Industries agricoles et alimentaires ..... ☐
-	Energie	☐	- Industries textiles, habil., chaussures .. ☐
-	Minerais métalliques, métallurgie	☐	- Industries diverses ..... ☐
-	Product minéraux, mat const, verre	☐	- Papiers, cartons, caoutchouc, plastique ☐
-	Chimie de base, fibres artificielles	☐	- Bâtiment, travaux publics ..... ☐
-	Parachimie, industrie pharmaceutique	☐	- **Commerce**, réparation ..... ☒
-	Constructions mécaniques	☐	- Transports, télécommunications ..... ☐
-	Matériel électrique, électronique	☐	- Services ..... ☐
-	Armement, const navale, aéronautique	☐	- Autres, préciser : ..... ☐

5. Comment a été initiée <u>cette</u> convention CIFRE ?

☐ Forum ou Salon
▒ **Candidature spontanée**
☐ Laboratoire de recherche
☐ Autres :(Préciser)

N°2

FICHE DE PRESENTATION DU CANDIDAT RETENU*

***Si le candidat n'est pas encore choisi, indiquez le profil que vous recherchez pour pourvoir le poste concerné**

Joindre un curriculum vitae chronologique détaillé

Nom : ZAWADZKI Prénom : Cindy
Nom de jeune fille :..... Sexe : Féminin
Date de Naissance : 23 mai 1982 ..... Nationalité : française
e-mail : cindyzaw@aol.com

1. Formation

Diplôme principal (déjà obtenu ou en cours de préparation) :
Type du diplôme : ❑ Diplôme d'Ingénieur ☑ DEA ❑ Autre :

ECOLE OU UNIVERSITE (indiquer le cas échéant de quelle Université il s'agit)
Nom complet : Université Nancy 2
Sigle :
Année d'obtention : 2005 .....Dernier classement ou mention : Bien
Spécialité ou option (titre complet) : DEA Sciences de Gestion

Autres diplômes obtenus (ou en cours de préparation) : Année d'obtention :
Ecole d'Application
DEA
Autres (préciser lesquels) :

Mémoire de fin d'études ou mémoire de DEA*:

Laboratoire : Ceremo-Grefige
Etablissement où est implanté le laboratoire : université Paul Verlaine Metz
Equipe au sein du laboratoire : axe finance comptabilité contrôle

Sujet : Intitulé « Indicateurs et acteurs », mon mémoire de DEA s'est intéressé à la dimension humaine du contrôle de gestion. Il a traité d'une part de l'appropriation des indicateurs par les acteurs qui les ont en charge et d'autre part des limites à l'automatisation de la prise de décision.

Le candidat est-il actuellement inscrit en thèse ? ❑ OUI ☑ NON

3. Autres informations :

Si le décalage entre la date d'obtention du diplôme principal de votre candidat et la date de la présente demande est supérieure à 12 mois, précisez-en les raisons.

N°3

FICHE DE PRESENTATION DU TRAVAIL DE RECHERCHE

*Joindre un **développement*** du sujet de recherche, en **3 pages** sous couvert du directeur de thèse.*

*Dans les domaines des **Sciences de l'Homme et de la Société**, ce développement doit comporter **8 ou 9 pages** rédigées par le candidat.*

***Ce document est indispensable à l'instruction**

1. Sujet de recherche :

Le travail de recherche développé au sein de l'entreprise mettra en interaction stratégie, contrôle de gestion et ressources humaines.
Intitulé « Développement d'entreprise et structuration du système de pilotage : enjeux, méthodes et outils », il a pour objectif de répondre à la problématique suivante : Quel système de pilotage pour les entreprises de taille moyenne en croissance ?

2. Intérêt de l'entreprise pour ce travail de recherche :

Entreprise en croissance avec l'objectif d'ouverture de 15 points de vente par an, Anonymé souhaite mettre en place un système de pilotage, venant compléter et assurer la synergie et l'efficacité des services actuellement existants. Face à ce besoin et dans cette phase cruciale, l'entreprise a décidé de repenser son mode de fonctionnement et d'implanter un service administratif et financier pour lequel est recrutée une directrice administrative et financière.
Adjointe à la directrice administrative et financière, je devrai formaliser les processus internes afin de garantir la qualité du fonctionnement de l'entreprise.

3. Bénéficiez vous sur ce programme d'autres financements, de la part de différents ministères, de collectivités territoriales, de l'ANVAR, de la Communauté Européenne etc… : NON Si oui, lesquels?

4. Eventuellement, présentation succincte de collaboration liées à la recherche proposée (exemple : collaboration entre plusieurs entreprises) :

5. Collaboration avec des laboratoires académiques, y compris, situés à l'étranger

DOMAINES DE RECHERCHE CONCERNES

- ❑ A. MATHEMATIQUES
  - ➢ Mathématiques fondamentales
  - ➢ Mathématiques appliquées
  - ➢ Statistiques
- ❑ B. INFORMATIQUE
  - ➢ Hard
- ❑ M. ENVIRONNEMENT
- ❑ N. GBM
- ❑ O. AGRO - ALIMENTAIRE
- ❑ P. PHARMACIE

- Soft

❑ C. ELECTRONIQUE

❑ D. INSTRUMENTATION (hors GBM)

❑ E. AUTOMATIQUE

❑ F. GENIE ELECTRIQUE

❑ G. PHYSIQUE
- Optique
- Acoustique
- Matériaux

❑ H. METALLURGIE

❑ I. MECANIQUE

❑ J. MECANIQUE DES FLUIDES

❑ K ENERGETIQUE

❑ L. CHIMIE
- Physico-Chimie
- Génie Chimique
- Matériaux

❑ Q. GENIE CIVIL

❑ R. SC. DE LA TERRE METEO OCEANOLOGIE - ESPACE

❑ S. QUALITE

☑ T. SC. de L'HOMME & de la SOCIETE
- Economie
- Finances
- Ressources Humaines
- Ressources Technologiques
- Droit
- Gestion

❑ U. BIOTECHNOLOGIES

❑ V. MEDECINE

❑ W. TEXTILE

❑ X. AGRICULTURE
- Agronomie
- Bois
- Aquaculture
- Elevage

❑ Y. PAPIER

❑ Z. AUTRES :

N°4
FICHE DE PRESENTATION DU LABORATOIRE EXTERIEUR ASSOCIE *

Joindre une lettre du **directeur du laboratoire** confirmant son accord pour assurer l'encadrement scientifique dans le cadre d'une thèse de Doctorat.

Ce document <u>doit être visée par l'organisme</u> de tutelle et peut nous être adressé ultérieurement

1. Laboratoire extérieur principalement impliqué

Nom : CEREMO GREFIGE
Etablissement dans lequel est situé le laboratoire : Université Paul Verlaine Metz
Adresse : 3 place Edouard Branly 57 070 METZ

Téléphone : 03 87 56 37 86..... ..... Télécopie : 03 87 56 37 79
Organisme auquel appartient ce laboratoire :
Association du laboratoire avec des organismes de recherche :
Nom du directeur du Laboratoire : Pierre Bardelli
Equipe (ou groupe) de recherche : axe Finance Comptabilité Contrôle : Contrôle, organisation et systèmes d'information (COSI)
Nom et titres du responsable de l'équipe de recherche : François Meyssonnier
E-mail : meyssonnier@esm.univ-metz.fr

Ecole Doctorale et Directeur de thèse - Votre candidat sera intégré au sein d'une « Ecole Doctorale » accréditée par le Ministère de l'Education Nationale
Nom de l'Ecole Doctorale : Ecole Doctorale des Sciences Juridiques, Politiques, Economiques et de Gestion. Université Nancy 2 et Paul Verlaine Metz
Nom de son Directeur : Jean Claude Ray
Nom du Directeur de la thèse : François Meyssonnier
E-mail : meyssonnier@esm.univ-metz.fr

2. **Autres laboratoires impliqués :**
   Indiquer au verso de cette fiche leurs principales caractéristiques.

3. **Préciser le partage des travaux de recherche,** effectués par le doctorant, entre les laboratoires et votre entreprise, ainsi que la répartition de son temps de présence en entreprise et laboratoire :

1ère année de thèse : 80% en entreprise + 10 journées pour les réunions d'axe, colloques et conférences.
2ème année : 80% en entreprise + 10 journées pour les réunions d'axe, colloques et conférences.
3ème année : 60% en entreprise + 20 journées pour les réunions d'axe, colloques et conférences.

* **Joindre une présentation générale du laboratoire (thèmes de recherche, moyens, personnel, dernières publications)**

Annexe 2 : Dispositif de contrôle « hors du terrain » et de suivi académique de l'avancement de la recherche

Date	Manifestation	Objet	Lieu	Discutant
2005				
13 juillet	Entretien de recrutement	Présentation des avantages liés CIFRE	Le siège social d'Alpha Mode	Le DRH et la doctorante
13 septembre	Rendez-vous en entreprise	Accord sur les conditions de réalisation de la thèse en entreprise	Le siège social d'Alpha Mode	Le directeur de thèse, le DRH, la doctorante, la DAF
16 septembre	Rendez-vous en entreprise	Présentation des objectifs de l'intervention en contrôle de gestion par Mme X, la 1ère DAF	Le siège social d'Alpha Mode	La doctorante et la DAF
23 septembre	Rendez-vous en entreprise + rendez-vous individuel	Finalisation du dossier CIFRE	Le siège social d'Alpha Mode	Le directeur de thèse, le DRH, la doctorante
29 septembre	Rendez-vous en entreprise	Validation du dossier CIFRE	Le siège social d'Alpha Mode	Le DRH d'Alpha Mode et la doctorante
2006				
12 janvier	Réunion du groupe de recherche dirigé par le directeur de thèse	Discussion autour de l'avancement des travaux des doctorants et planning de travail	Metz	François Meyssonnier
3 février	Journée d'études en contrôle de gestion	Présentation de l'état d'avancement des recherches	Strasbourg	Henri Zimnovitch, professeur, EMN, Nancy
16 février	Réunion du groupe de recherche dirigé par le directeur de thèse	Discussion autour de l'avancement des travaux des doctorants et planning de travail	Metz	François Meyssonnier
6 mars	Rendez-vous en entreprise	Etat d'avancement du travail en entreprise et de la thèse	Le siège social d'Alpha Mode	Le directeur de thèse, la DAF, le DRH, la doctorante

Date	Manifestation	Objet	Lieu	Discutant
30 mars	Réunion du groupe de recherche dirigé par le directeur de thèse	Discussion autour de l'avancement des travaux des doctorants et planning de travail	Metz	François Meyssonnier + autres chercheurs
27 avril	Réunion du groupe de recherche dirigé par le directeur de thèse	Présentation d'un article de recherche et du projet de thèse	Metz	François Meyssonnier + autres chercheurs
10 mai	Journée Jeunes Chercheurs de l'AFC	Présentation de l'état d'avancement des recherches	Tunis	Yves Levant MCF – HDR, université de Lille
Du 11 mai au13 mai	Congrès de l'AFC	Présentation d'une communication sur la prise de décision dans deux organisations de gestion d'autoroutes	Tunis	Les discutants de l'atelier et les participants
18 mai	Réunion du groupe de recherche dirigé par le directeur de thèse	*Débriefing* congrès AFC	Metz	François Meyssonnier + autres chercheurs
31 mai	Rendez-vous individuel		Metz	François Meyssonnier
19 juin	Rendez-vous en entreprise	Poursuite du travail en entreprise et de la thèse face aux évènements intervenus (démissions successives et échec des tentatives)	Le siège social d'Alpha Mode	Le directeur de thèse, le DRH d'Alpha Mode, la doctorante
23 juin	Réunion du groupe de recherche dirigé par le directeur de thèse	Discussion autour de l'avancement des travaux des doctorants et planning de travail pour l'été	Metz	François Meyssonnier + autres chercheurs
29 septembre	Rendez-vous individuel		Metz	François Meyssonnier
4 octobre	Réunion du groupe de recherche dirigé par le directeur de thèse	Discussion autour de l'avancement des travaux des doctorants et planning de travail pour la fin de l'année	Metz	François Meyssonnier

Date	Manifestation	Objet	Lieu	Discutant
6 novembre	Réunion de l'équipe FCC[25] du CEREFIGE	Présentation de l'état d'avancement des recherches	Nancy	Les membres de l'équipe
8 décembre	Rendez-vous individuel		Metz	François Meyssonnier
2007				
1er février	Séminaire comptablité contrôle	Présentation de papiers de recherche en cours	Nancy	
12 janvier	Rendez-vous individuel		Metz	François Meyssonnier
2 février	Tutorat Grand Est	Présentation de l'état d'avancement des recherches	Metz	Thierry Nobre, professeur, IECS, Strasbourg
7 février	Réunion du groupe de recherche dirigé par le directeur de thèse	*Débriefing* du tutorat	Metz	François Meyssonnier + autres chercheurs
5 mars	Rendez-vous	Discussion autour du Knowledge Management	Metz	Catherine Thomas, professeur à l'IAE
30 mars	Réunion du groupe de recherche dirigé par le directeur de thèse	Discussion autour de l'avancement des travaux des doctorants et planning de travail pour la fin de l'année	Metz	François Meyssonnier + autres chercheurs
16 mai	Réunion du groupe de recherche dirigé par le directeur de thèse	Préparation du congrès de l'AFC	Metz	François Meyssonnier + autres chercheurs
23 mai	Journée Jeunes Chercheurs de l'AFC	Présentation de l'état d'avancement des recherches	Poitiers	Nicolas Berland, professeur, Paris Dauphine
30 mai	Réunion du groupe de recherche dirigé par le directeur de thèse	*Débriefing* du congrès de l'AFC	Metz	François Meyssonnier + autres chercheurs

[25] Finance Comptabilité Contrôle

Date	Manifestation	Objet	Lieu	Discutant
22 juin et du 25 au 29 juin	Doctoriales	Visite d'un laboratoire de recherche public et séminaire résidentiel	Luxembourg Bitche	
2 juillet	Réunion du groupe de recherche dirigé par le directeur de thèse	Discussion autour de l'avancement des travaux des doctorants et planning de travail pour l'été	Metz	François Meyssonnier + autres chercheurs
10 septembre	Réunion du groupe de recherche dirigé par le directeur de thèse + RDV individuel	Discussion autour de l'avancement des travaux des doctorants	Metz	François Meyssonnier + autres chercheurs
4 octobre	Réunion du groupe de recherche dirigé par le directeur de thèse	Discussion autour de l'avancement des travaux des doctorants	Metz	François Meyssonnier + autres chercheurs
29 novembre	Réunion du groupe de recherche dirigé par le directeur de thèse + RDV individuel	Discussion autour de l'avancement des travaux des doctorants	Metz	François Meyssonnier + autres chercheurs
2008				
17 janvier	Réunion équipe Finance Comptabilité Contrôle du laboratoire CEREFIGE	Présentation de l'état d'avancement des recherches	Nancy	Les membres de l'équipe
14 mars	Tutorat du Grand Est	Présentation de l'état d'avancement des recherches	Strasbourg	Marc Bollecker, MCF-HDR, université de Haute Alsace
4 avril	Réunion du groupe de recherche dirigé par le directeur de thèse	Discussion autour de l'avancement des travaux des doctorants et planning de travail	Metz	François Meyssonnier+ autres chercheurs
3 juillet	Rendez-vous individuel + Réunion du groupe de recherche	Mise en place d'un planning pour une soutenance prévue en novembre	Metz	François Meyssonnier+ autres chercheurs

Date	Manifestation	Objet	Lieu	Discutant
11 juillet	Invitation au centre de recherche public Henri Tudor	Présentation de l'état d'avancement des recherches	Luxembourg	Les membres du CRP

Au total, sur trois années :

- 8 réunions avec le directeur de thèse (auxquelles viennent s'ajouter des contacts réguliers par téléphone et courriel)
- 20 réunions du groupe de contrôle ;
- 3 réunions académiques plus larges (journées d'étude, colloques, congrès) ;
- 4 tutorats (Grand Est, AFC)
- 6 réunions mixtes académiques – professionnels de l'entreprise

Soit 41 étapes de suivi d'avancement de la thèse.

Annexe 3 : Rapport d'étape à l'issue de la 1ère année de CIFRE

CONVENTION CIFRE[1] N° 0770 / 2005

ENTREPRISE :

DOCTORANT : ZAWADZKI Cindy

RAPPORT D'ACTIVITES A L'ISSUE DE LA 1ère ANNEE DE THESE[2]

Merci de présenter succinctement les travaux réalisés au cours de l'année écoulée. Préciser l'avancement des recherches par rapport au planning initial, l'évolution par rapport au projet initial et les éventuels problèmes rencontrés (intégration à l'équipe de recherche, adaptation aux contraintes du milieu industriel, ...).

L'intégration dans le milieu industriel a débuté par une période de découverte de l'entreprise indispensable à l'intervention dans l'entreprise. Les premiers mois ont été consacrés à l'analyse du fonctionnement de chaque service grâce à des entretiens.
La formalisation des procédures dans une démarche de type qualité a été abordée dans l'entreprise. Une croissance externe fulgurante a nécessité un appui dans le domaine de la comptabilité par la maîtrise des postes de charges principaux : loyers, charges et frais de personnel avec la mise en place d'outils de suivi. Le travail en entreprise a été orienté par les collaborations avec les deux directeurs administratifs et financiers successifs en tant qu'assistante DAF.

En ce qui concerne le milieu académique, l'intégration dans l'équipe de recherche s'est faite aisément, tant dans le groupe de recherche COSI dirigé par mon directeur de thèse que dans l'axe Finance Comptabilité Contrôle du laboratoire de recherche GREFIGE-CEREMO. Des rendez vous individuels fréquents avec mon directeur de thèse sont organisés afin de le tenir informé de l'avancement du travail universitaire et industriel. Le travail de thèse a été présenté au cours de journées de recherche. Ces éléments ont permis durant la première année de préciser la problématique, les questions de recherche et d'élaborer une trame du plan afin de pouvoir, au cours de la deuxième année de thèse, commencer la rédaction.

Nous nous intéresserons aux entreprises momentanément petites mais ayant vocation à devenir des entreprises conséquentes, ce qui est le cas des entreprises moyennes en forte croissance ou des PME du modèle CAP (Croissance-Autonomie-Pérennité) dans la classification de Julien et Marchesnay (1996). Au cours de leur croissance, les petites entreprises familiales connaissent deux étapes majeures : la phase de création de l'entreprise au cours de laquelle l'offre et le positionnement de l'entreprise sont définis puis la phase de structuration de l'organisation et de sa gestion. Le travail de thèse sera orienté sur cette seconde étape : la phase de structuration de la gestion interne et d'introduction du contrôle de gestion.
Ainsi, les cycles de vie dans le développement de la PME seront utilisés. Les seuils de formalisation et de délégation de Greiner repris par Adizes notamment seront utilisés pour analyser le fonctionnement de l'entreprise en croissance dans laquelle nous intervenons. Nous étudierons ainsi le système de pilotage dans une entreprise familiale de taille moyenne en forte croissance. Nous nous situerons dans une approche métamorphique de la PME en croissance et nous analyserons le passage de PME à entreprise classique à travers l'introduction du contrôle de gestion. Il s'agit donc du cas classique de la PME familiale qui doit gérer son développement soutenu en introduisant de façon efficace des outils de gestion lui permettant de conforter son organisation actuelle afin de poursuivre son développement.

Merci de préciser la répartition du temps passé en entreprise et au laboratoire.
Cette répartition vous convient-elle ? Va-t-elle évoluer ?

---

[1] Rappeler le numéro de convention *(année de la demande / numéro de dossier)*

[2] Rayer la mention inutile. Attention, dans certains cas particuliers, les conditions générales d'octroi stipulent qu'un rapport doit être fourni tous les 6 mois.

Rappeler les interruptions longues de travail (ex : congé maternité, accident, ...)

Au cours de l'année 2006, le temps passé en entreprise était de 28 h par semaine (80% de 35H), du lundi au jeudi 12h30. Je disposais également de 10 jours alloués par l'entreprise à ma formation doctorale afin de pouvoir participer aux cours, conférences et colloques. Ces jours m'ont permis de suivre des cours organisés par l'Ecole Doctorale (par exemple : gouvernance éthique et saine gestion) et de participer à des colloques et journées d'études au cours desquelles l'état d'avancement de ma thèse et un article ont été présentés.
Une interruption de travail est intervenue durant trois semaines et demi pour cause d'opération chirurgicale nécessitant immobilisation totale de la main droite.

Pour l'année 2007, une répartition du temps de travail identique à celle de 2006 semble convenir.

Avez-vous bénéficié de formation(s) au cours de l'année écoulée ? Merci d'en préciser le thème et l'organisateur.

J'ai bénéficié, dans le cadre du programme doctoral, d'une formation SAP module CO de 20 h au sein du Master Contrôle de Gestion de l'IUP Sciences de Gestion de Metz, organisé par mon directeur de thèse M. François Meyssonnier.

Vos travaux ont-ils donné lieu à publication au cours de l'année écoulée ? Merci de préciser.

Le mémoire de recherche réalisé au cours de l'année de DEA et portant sur un sujet annexe à ma thèse a été valorisé au cours de l'année 2006 par une communication au sein du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité à Tunis : *« Indicateurs, acteurs et slack : la gestion de la viabilité hivernale sur les autoroutes ».*
Cette communication, retravaillée en collaboration avec mon directeur de thèse, a été soumise à une revue à comité de lecture.

Quelles sont vos perspectives pour l'année à venir ?

Suite à la décision de l'entreprise de ne pas recruter de nouveau directeur administratif et financier, il a été décidé avec le directeur des ressources humaines de travailler en collaboration avec la responsable comptable, dans l'optique d'instaurer outils de gestion et formalisation, l'objectif étant d'amener les acteurs à s'approprier la démarche mise en œuvre.

Dans l'état actuel d'avancement de vos travaux, envisagez-vous de soutenir votre thèse dans les délais impartis ?

Il apparaît précoce de penser à la date de soutenance, même si le rythme de travail est relié à un objectif de soutenance fin 2008.

Commentaires et appréciations du tuteur industriel

Bonne intégration au sein du service comptabilité.

Au cours de sa première année de thèse Cindy a effectué un travail satisfaisant sur le contrôle de certains postes de charges (loyers et charges locatives).

Le travail de Cindy sur sa deuxième année consistera à formaliser les achats et à mettre en place des tableaux de bords.

Commentaires et appréciations du tuteur de thèse

La thèse se déroule de façon tout à fait satisfaisante du point de vue du travail scientifique de la doctorante.

Cindy Zawadzki a effectué plusieurs communications lors de journées d'étude, de tutoriels doctoraux et du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité.

Le plan de travail prévu devrait être respecté.

Nom du doctorant	Nom et fonction du tuteur industriel	Nom et titre du tuteur de thèse
CINDY ZAWADZKI	Anonymé	F. MEYSSONNIER Professeur en Sciences de Gestion
Date et signature le 28/02/2017		Date, cachet et signature [3] 28 Février 2017

UNIVERSITE PAUL VERLAINE METZ UFR "E.S.M" 57

Ce document est à retourner à : ANRT – Service CIFRE, 41 bd des Capucines, 75002 Paris.

[3] Conformément à l'article 7 des conditions générales d'octroi d'une CIFRE, si le rapport n'est pas signé par les 2 tuteurs, il ne sera pas validé. En conséquence, le paiement de la subvention sera interrompu.

Annexe 4 : Rapport d'étape à l'issue de la 2ème année de CIFRE

CONVENTION CIFRE[1] N°770/ 2005

ENTREPRISE :

DOCTORANT : Cindy ZAWADZKI

RAPPORT D'ACTIVITES A L'ISSUE DE LA 2nde ANNEE DE THESE[2]

Merci de présenter succinctement les travaux réalisés au cours de l'année écoulée. Préciser l'avancement des recherches par rapport au planning initial, l'évolution par rapport au projet initial et les éventuels problèmes rencontrés (intégration à l'équipe de recherche, adaptation aux contraintes du milieu industriel, ...).

Le travail de recherche de l'année 2007 s'est principalement orienté vers la définition d'un plan de thèse.

Le plan définitif de la thèse a été validé courant 2007, après plusieurs présentations de l'état d'avancement du travail doctoral lors de journées jeunes chercheurs (congrès de l'AFC, tutorat du Grand Est). Ce type de journée a permis de confronter les résultats aux attentes académiques, élément essentiel dans un travail de recherche terrain (Bourcieu (2000), Lallé (2002)). Pour éviter le phénomène de « cannibalisation » présenté par Bourcieu, des journées d'absence en entreprise, destinées à la recherche avaient été préalablement négociées, venant s'ajouter aux jours de congés de la doctorante. Cela a permis de disposer d'un temps suffisant pour la période de réflexion nécessaire à la formalisation de la recherche. En suivant les recommandations de Savall et Zardet (1997), aux phases d'intériorisation ont donc succédé des phases d'extériorisation permettant « la lucidité épistémologique ». Par ailleurs, un article a été rédigé avec le directeur de thèse afin d'insérer la théorie aux données de terrain, de valider la méthodologie employée et d'attester des résultats obtenus dans la première phase de recherche (Bourcieu, 2000).

Le dernier trimestre 2007 a été consacré à la rédaction de certains chapitres de la thèse, notamment la méthodologie et dispositif de recherche et le terrain de recherche.

Quelques outils de contrôle de gestion ont été élaborés dans l'entreprise (s'inspirant principalement des budgets).

Merci de préciser la répartition du temps passé en entreprise et au laboratoire.
Cette répartition vous convient-elle ? Va-t-elle évoluer ?
Rappeler les interruptions longues de travail (ex : congé maternité, accident, ...)

En 2006 et 2007, la présence en entreprise était de 80%, du lundi au jeudi 12h30.

---

[1] Rappeler le numéro de convention *(année de la demande / numéro de dossier)*

[2] Rayer la mention inutile. Attention, dans certains cas particuliers,
les conditions générales d'octroi stipulent qu'un rapport doit être fourni tous les 6 mois.

A partir du 1er janvier 2008, la doctorante ne sera plus présente en entreprise qu'à 60%, le reste de son temps étant consacré à la rédaction de la thèse. Le temps de travail de la doctorante se répartira du lundi au mercredi 12h30.
Par ailleurs, 20 jours de « congés pour thèse » avaient été préalablement négociés auprès de l'entreprise afin de disposer d'un temps suffisant pour la rédaction.

Avez-vous bénéficié de formation(s) au cours de l'année écoulée ? Merci d'en préciser le thème et l'organisateur.

J'ai participé au cours de l'année 2007 à quelques ateliers organisés par le CIES (utilisation de la voix, conduite de réunion, etc.) ainsi qu'à des cours de l'Ecole Doctorale.

Je suis également allée aux Doctoriales de Lorraine, organisées en résidentiel.

Vos travaux ont-ils donné lieu à publication au cours de l'année écoulée ? Merci de préciser.

Un article, rédigé avec mon directeur de thèse, est à paraître.

Quelles sont vos perspectives pour l'année à venir ?

Sur le plan universitaire, l'année 2008 sera entièrement consacrée à la rédaction de la thèse, avec validation progressive des chapitres par mon directeur de thèse.

Au niveau de l'entreprise, les travaux réalisés pour les services comptabilité et ressources humaines se poursuivront. Une démarche budgétaire pourrait être lancée.

Dans l'état actuel d'avancement de vos travaux, envisagez-vous de soutenir votre thèse dans les délais impartis ?

L'objectif est de remettre une première version du travail doctoral au directeur de thèse courant juin 2008, afin de pouvoir soutenir avant décembre 2008.

C'est après la réduction du temps de travail en entreprise et la rédaction intensive durant le 1er trimestre 2008 qu'il sera décidé s'il est possible de maintenir l'objectif initialement prévu.

Le respect des délais impartis dépendra des difficultés de rédaction auxquelles je risque d'être confrontée, ainsi qu'au temps réel que je pourrais allouer à la rédaction et à la relecture.

Commentaires et appréciations du responsable scientifique dans l'entreprise
Ce champ doit être nécessairement renseigné.

Le travail de Cindy est toujours très satisfaisant.
C'est une personne motivée, sérieuse et organisée.
La deuxième année de thèse, Cindy a mis en place des outils de contrôle pour le service RH ainsi que le suivi budgétaire de certains postes de dépenses (EDF-GDF, Telecom).
Enfin, pour 2008 le travail de Cindy sera surtout accès à la mise en place des budgets et la formalisation des achats.

Commentaires et appréciations du directeur de thèse
Ce champ doit être nécessairement renseigné.

Cindy Zawadzki est sérieuse, efficace et pertinente dans son travail doctoral. La thèse avance de façon tout à fait satisfaisante. Les premiers résultats scientifiques sont significatifs et la soutenance devrait être réalisée dans les délais prévus.

Nom du doctorant
ZAWADZKI Cindy
Doctorante sciences de gestion

Date et signature
le 24/12/2007
C. Zawadzki

Anonymé

Nom et titre du tuteur de thèse
F. MEYSSONNIER
Professeur des Universités

Date, cachet et signature [3]
le 4 Déc 2007
F. Meyssonnier

UNIVERSITE DE NANTES
INSTITUT D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES
Tél. 02.40.14.12.20
NANTES
TELECOPIE 02.40.74.61.83

Ce document est à retourner à : ANRT – Service CIFRE, 41 bd des Capucines, 75002 Paris.

[3] Conformément à l'article 7 des conditions générales d'octroi d'une CIFRE, si le rapport n'est pas signé par les 2 tuteurs, il ne sera pas validé. En conséquence, le paiement de la subvention sera interrompu.

Annexe 5 : Objectifs QUALITE

Objectif [26] :

1. Augmenter la fiabilité du système qualité de l'entreprise :
   - En disposant d'une information à un endroit unique dans une base de données
   - En assurant une validation automatique des informations
   - En interdisant toute utilisation d'information non validée
2. Simplifier / Rationaliser / Harmoniser
   - En clarifiant l'organisation
   - En normalisant le vocabulaire
   - En allégeant les circuits d'approbation
3. Valoriser les tâches administratives
   - En facilitant certaines opérations
   - En réduisant le coût de certaines opérations
   - En réduisant les délais de mise à disposition de l'information

⇨ avoir un système de gestion général de l'entreprise stabilisé, cohérent et efficace
⇨ formaliser l'organisation de l'entreprise : transcription et formalisation du savoir faire.

[26] Inspiré de Cattan M. (2006)

Procédure : règle de conduite (ex. : demande d'achat de fournitures, description d'emplois)

Consigne : mode opératoire, mode d'emploi (ex. : numéro de compte Plan Comptable Général)

Maquette : document modèle

Construire et faire vivre une procédure

