

PARTIE 1 :
QUEL CORPUS THEORIQUE DE
CONTROLE DE GESTION DANS
LA PME?

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.

Section 1. Le passage d'un fonctionnement informel à un système formel 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. La rationalisation du fonctionnement interne

1.1. Les caractéristiques d'un système basé sur des leviers informels de contrôle organisationnel

L'entreprise est une organisation créée dans un but lucratif. Dans un premier temps, 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 événements 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 et son impact sur la dimension stratégique, technique et humaine est au cœur de notre problématique : c'est le processus d'implémentation du contrôle de gestion qui guide notre réflexion¹.

Habituellement, les études en contrôle de gestion se situent dans des entreprises structurées, du type de celles préconisées par Weber², 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.

¹ Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p13.

² Pascal Bruneau, Economie et societe de max weber, Uv C1, Cours de mr pesqueux.

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.

Desreumaux a défini la structure de l'organisation comme un « *mode d'agencement de l'organisation* »¹. 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 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.

La coordination en sciences économiques est définie comme suit : « C'est la procédure qui permet de rendre cohérentes entre elles les décisions des agents économiques »².

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* »³.

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)⁴. 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

¹ Desreumaux A. (1998), « Structures d'entreprise », in P. Joffre & G. Koenig, *Encyclopédie de gestion*, Economica, 2ème édition, pp.3147-3173, Paris.

² Alain Beitone ; Antoine Cazorla ; Christine Dollo ; Anne-Mary Draï, « Dictionnaire en science économique », 3ème édition, France, 2010, p 100.

³ Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, pp 14-15.

⁴ Idem, p15

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 personnel¹.

Après avoir résumé ce qui exerce le contrôle, Chiappello 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 Chiappello, synthétisent les travaux de Fiol (1991), Ouchi (1979 et 1980), Wilkins et Ouchi (1983), Bouquin (1991) et Flamholtz, Das et Tsui (1985)².

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 que sont ³:

- les systèmes de croyance,
- les systèmes de barrières,
- les systèmes de contrôle diagnostic

¹ Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p15

² Idem, p16

³ 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 Massachusetts.

-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.

Dans un système informel basé sur la confiance, la coordination des comportements dans un premier temps 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 : « *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* »¹. 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)².

Pour certains auteurs, la confiance peut s'apparenter à un système de contrôle informel agissant sur les comportements.

Par exemple, selon Allouche et Amann dans les entreprises familiales, la coordination des activités se fait par des représentations informelles communes et une confiance réciproque³. 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

¹ Bidault F., Jarillo J-C (1995), « La confiance dans les transactions économiques », dans F.

² Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p17.

³ Allouche J., Amann B. (1998), « Le second marché au coeur de l'aventure entrepreneuriale », *Cahiers du Larego*, avril.

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 coopération¹.

L'augmentation de la confiance renforce le contrôle car ce dernier devient collectif. 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 réseau, 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'efficacité 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 pourrions 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 comportements².

L'approche par 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 coordination³.

Apparue dans les années 80, la théorie des conventions est issue de l'Économie de la Grandeur. Se distinguant de l'approche économique pure, l'Économie 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

¹ Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p17

² Bornarel F. (2004), La confiance comme mode de contrôle social, Université Paris 12, *Thèse de doctorat*, Université Val de Marne, 641 p.

³ 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.

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)¹.

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.

Dupuy J.-P et *al* ait 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* »².

Dans sa définition, Gomez fait également référence à la convention en tant que « *structure de coordination des comportements* »³.

En situation d'incertitude, l'acteur va adopter la convention selon un procédé mimétique puis va agir selon cette convention⁴.

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)⁵.

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* »⁶.

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.

¹ Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p18

² Dupuy Y. (1999) (dir.), *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Vuibert, 240 p., Paris.

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

³ Gomez P.Y. (1994), *Qualité et théorie des conventions*, Economica, 1994, 270 p., Paris

⁴ Gomez P.Y. (1996), *Le gouvernement de l'entreprise*, Interéditions, 1996, 272 p., Paris.

⁵ Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p19

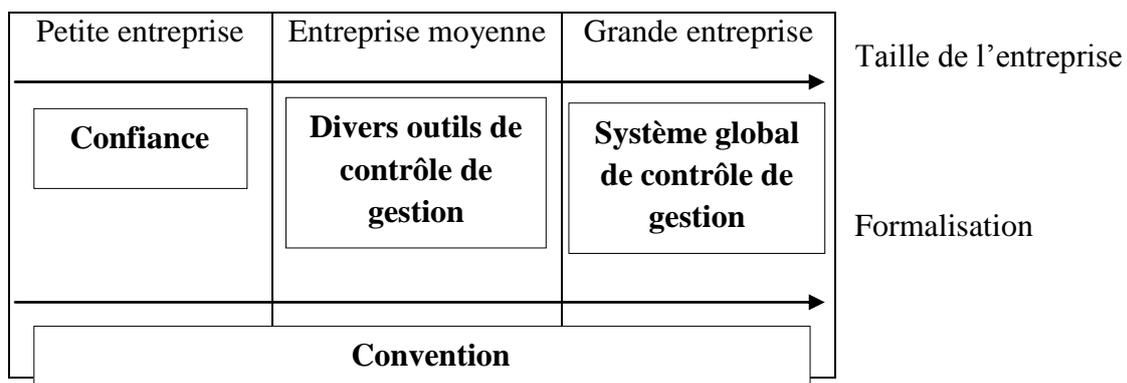
⁶ Keynes J.M. (1936) *Théorie générale de l'emploi, de l'intérêt et de la monnaie*, Payot, (Edition française : 1977), 407 p., Paris.

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, les actions conformes à la convention renouvellent le savoir partagé¹. La convention permet la coordination des agents en ce qu'elle est basée sur des dispositifs cognitifs collectifs. Selon Kalika et al, avec la théorie des conventions, l'entreprise est assimilée à un lieu de dispositifs cognitifs collectifs². 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 »³.

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



Source : Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p20

¹ Lewis D.K. (1969), *Convention : a philosophical study*, Cambridge, Harvard Business Press, 1969, second printing 1974, Cambridge, Massachusetts, pp. 3-119.

² 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.

³ La rousse

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 formel¹.

Les facteurs associés à la mise en œuvre d'un système de pilotage global reposent principalement sur Davila² :

- 1- L'augmentation de la taille de l'entreprise par une croissance intensive et continue, comme nous l'avons montré précédemment ; mais aussi :
- 2- L'âge de l'organisation ;
- 3- Le recours à un « *venture capital* » permettant de financer la croissance lorsque l'endettement financier a atteint ses limites ;
- 4- Le remplacement du fondateur au profit d'un directeur général ;
- 5- Les contraintes réglementaires ;
- 6- L'intensité de la concurrence : plus la concurrence est intense, plus le recours aux systèmes de contrôle formel est important.

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* »³. 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 Lassar 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

¹ Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p21.

² Davila T. (2005), « An Exploratory Study on the Emergence of Management Control Systems: Formalizing Human Resources in Small Growing Firms », *Accounting, Organizations and Society*, avril, pp. 223-248.

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

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)¹.

En référence au *panopticon* de Bentham² – 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-foucauldienne, 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 Chiapello³, on peut à présent s'intéresser aux caractéristiques d'un système de contrôle forme

¹ Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p23

² Bentham J. (1787), *Panopticon or the Inspection House*, in *The Works of Jeremy Bentham*, Edinburgh : William Tait, 1838-43, Partie III, pp. 37-66 et (1791a), *Panoptique. Mémoire*, édité par Laval, Mille et une nuits, (2002), 676 p., Paris.

³ 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.

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
Éléments 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

Source : 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.

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.

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 approfondie¹.

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, « *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* »².

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*

¹ Gervais M. (2000), *Contrôle de gestion*, 7ème édition, Economica, 719 p., Paris.

² Chandler A.D. (1962), *Strategy and Structure : Chapters in the History of the Industrial Enterprises*, Cambridge, MA : The MIT Press.

efficente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »¹. 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* »². 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, « *Il conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes* »³. Selon Simons, « *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* »⁴. 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 Simons⁵, les systèmes de contrôle diagnostic et les systèmes de contrôle interactif s'apparentent à deux systèmes de contrôle de gestion aux caractéristiques différentes. Simons 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 managers utilisent pour surveiller les résultats de l'organisation et corriger les déviations par rapport aux standards prédéfinis de la performance* »⁶. 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

¹ Anthony R.N. (1965), *Planning and Control Systemes. A Framework for Analysis*, Boston: Division of research, graduate school of business administration, Harvard University, 180 p.

² 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.

³ Bouquin (1991), *Le contrôle de gestion*, PUF, 2ème édition, 331 p., Paris.

⁴ 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 Massachusetts.

⁵ Idem

⁶ 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 Massachusetts.

déviant. Simons présente également le système de contrôle de type interactif, reposant sur la notion de rationalité limitée de Simon¹.

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 managers »². 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'entreprise³.

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 en tant que « *système formel d'information que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés* »⁴, 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 contrôle⁵.

¹ Simon H.A. (1947), *Administrative Behavior: A Study of Decision Making Process in Administrative Organizations*, the Free Press

² Bouquin (2007), *Les fondements du contrôle de gestion*, PUF, édition Que sais-je, 3^{ème} édition, 127 p., Paris.

³ Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p26.

⁴ 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 Massachusetts.

⁵ 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.

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 managers. 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 managers à travers un système de contrôle automatisé¹.

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*

¹ Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p26

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 attentes¹.

Section 2. Caractéristiques du contrôle de gestion

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 coalition².

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)³.

Crozier et Friedberg 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

¹ Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, pp 28-29.

² Cyert R. M. ET March J. G. (1963), *a behavioral theory of the firm*. Englewood Cliffs: Prentice Hall.

³ Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p29.

l'influence des relations, des jeux de pouvoir et des jeux stratégiques dans le fonctionnement de l'organisation : « *Contre les illusions des 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* »¹.

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. 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.

Bernoux 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 ?* »².

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. Dans une optique classique du contrôle de gestion, une vision mécanique des outils en tant qu'instrument technique permettant une régulation rationnelle des organisations 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 outils³.

¹Crozier M. et Friedberg E. (1977), *L'acteur et le système*, Seuil, 500 p., Paris

² Bernoux P. (2006), *Théories sociologiques et transformations des organisations*, 23 janvier 2006, CNRS-université Lyon 2, p6.

³ Cindy Zawadzki, *Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME*, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p31.

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. Il faut donc dans l'implémentation du contrôle de gestion prendre en compte les trois dimensions de l'instrument de gestion :

- 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.

Perez, Chalayer-Rouchon, Teyssier 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. 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.

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 »¹. 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. 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 standards².

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 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)³. La formalisation de la gestion interne des organisations et l'implémentation du contrôle de gestion doivent permettre d'explicitier 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* »⁴. Nous allons donc à présent nous intéresser plus précisément au lien existant entre le contrôle de gestion et l'apprentissage.

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*

¹ Boussard V. (2001), « Quand les règles s'incarnent, l'exemple des indicateurs prégnants », *Sociologie du travail*, n°43, pp. 533-551.

² Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p32

³ David A. (1996), « Structure et dynamique des innovations managériales », *Cahier du Centre de Gestion Scientifique*, Ecole des Mines de Paris, n°12, juillet.

⁴ Dupuy Y. (1999) (dir.), *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Vuibert, 240 p., Paris.

par les opérateurs »¹. 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 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 décompenser son côté statique et rétrospectif ce qui nous offrira la possibilité de voir les liens qu'elle entretient avec les approches *knowledge based-view*².

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* ». 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 stratégie³.

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* »⁴.

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*. Des auteurs recensés par Arrègle ont dressé différentes typologies de ressources (Wernerfelt, 1989 ; Black et Boal, 1994 ; Miller et Shamsie, 1996)⁵.

Barney définit trois types de ressources : le capital physique, le capital humain et le capital organisationnel⁶.

¹Bouquin H. (1997), *Comptabilité de gestion*, 2ème édition, Sirey.

² Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p13

³ Idem.

⁴ 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.

⁵ Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p34

⁶ Barney J.B. (1991), Firm Resources and sustained competitive advantage, *Journal of Management*, vol. 17, n° 1, pp. 99-120.

Grant 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 réputation¹.

Ces ressources peuvent être considérées comme un avantage concurrentiel si elles répondent aux quatre critères définis par Barney : 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, 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.

C'est bien souvent le regroupement de plusieurs ressources et leurs combinaisons particulières qui permettent de détenir un avantage concurrentiel. Grant et Conner et Prahalad prolongent le raisonnement et développent une théorie de la connaissance (*Knowledge Based View*)².

L'efficacité de la firme dépend alors de ses capacités à intégrer et coordonner les connaissances.

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 nous proposent un modèle de conversion des

¹ Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p35

² Idem.

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* »¹. 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 connaissances² :

- « *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

¹ Polanyi M (1969), *Knowing and being*, The University of Chicago Press.

² Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, pp 37-38.

(1978) : lorsqu'une erreur est détectée, elle est corrigée, sans qu'on remette en cause pour autant la façon de mener les activités¹.

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 erreur².

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)³.

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* »⁴.

L'entreprise doit favoriser une culture de partage pour favoriser le management des connaissances. 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

¹ Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p38.

² Idem p 39.

³ Idem.

⁴ Boutelitan S, Boder A. (2005), Management des connaissances et processus d'innovation, Actes de l'IVème Conférence Internationale de Management, juin, Angers.

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 gestion¹.

Benavent et de la Villarmois 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 respecter². Pour Lorino 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* »³.

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 explicites⁴.

Simons 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* »⁵.

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* »⁶. On peut alors se conforter dans deux types d'apprentissage⁷:

- 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 ;

¹ Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p40.

² Idem.

³ Lorino P. (1995), *Comptes et récits de la performance*, éd. d'Organisation, 288 p., Paris.

⁴ Burlaud A. et al. (2004), *Contrôle de gestion*, Vuibert, Gestion, 357 p., Paris.

⁵ Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p40.

⁶ Mintzberg H., Ahlstrand B., Lampel J. (1999), *Safari en pays stratégie : l'exploration des grands courants de la pensée stratégique*, Village mondial, 423 p., Paris.

⁷ Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p42.

- 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.

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, efficacité, efficacité)»¹.

Dans ce cas de figure, le contrôleur de gestion devient un animateur du processus d'apprentissage qui produit et diffuse de l'information.

Durand présente le rôle pédagogique que peut avoir le contrôleur de gestion ²: il est à la fois coordinateur et formateur en agissant au niveau technique³ et au niveau sociologique et pédagogique (formation et sensibilisation)⁴. Pour Burlaud et al. , 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 établit un parallèle fort intéressant entre le système de contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel, que nous reprenons dans le tableau qui suit⁵.

Tableau 2 : Vision cognitive du processus de contrôle de gestion

<i>Les caractéristiques d'un système de contrôle de gestion</i>	<i>Eléments de l'apprentissage organisationnel</i>
Systeme 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)

¹ Bouquin H. (1997), *Comptabilité de gestion*, 2ème édition, Sirey.

² 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.

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

⁴ Lorino P. (1995), *Comptes et récits de la performance*, éd. d'Organisation, 288 p., Paris.

⁵ Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p42.

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 considérerons 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.

L'approche de type cognitive 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'apprentissage¹.

Tableau 3 : Courants théoriques et modes de contrôle

	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

¹ Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p42.

distinction entre contrôle diagnostique 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 4 : 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)¹.

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 ? (dimension instrumentale) ;
- 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.

¹ Cindy Zawadzki, Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: Une étude de cas en PME, Thèse de Doctorat, Université Paul Verlaine-Metz, 2009, p44.