

## ***LA FABRIQUE DU CONTROLE DE GESTION : LECONS D'UNE ETUDE DE CAS EN PME***

**Cindy ZAWADZKI**

Reims Management School

59, rue Pierre Taittinger

51100 REIMS

Courriel : [cindy.zawadzki@reims-ms.fr](mailto:cindy.zawadzki@reims-ms.fr)

### **Résumé**

Avant qu'un système de contrôle de gestion existe au sein de l'entreprise en tant que système global et cohérent, il semble qu'on ait recours à des dispositifs informels de contrôle organisationnel de type contrôle clanique ou conventions, permettant notamment d'assurer la coordination des comportements. On étudie le processus de structuration du contrôle de gestion en tant que passage de dispositifs informels de contrôle organisationnel à un système de contrôle de gestion grâce à une étude de cas par une bourse CIFRE dans une PME familiale. Trois échecs successifs d'introduction du contrôle de gestion interviennent. C'est la présence d'un type particulier de contrôle, dispersé dans les fonctions, et les conventions en place dans l'organisation qui ont bloqué la démarche de structuration engagé par le directeur administratif et financier et le chercheur. On montre que le contrôle présent au sein de l'entreprise s'apparente davantage à un contrôle panoptique qu'à un contrôle clanique reposant sur la notion de confiance. L'introduction du contrôle de gestion doit se faire selon une démarche véritablement endogène et c'est l'expert comptable qui apparaît comme l'acteur clé de la situation.

**Mots clés :** *PME, introduction du contrôle de gestion, expert comptable*

### **Abstract**

Before the adoption of formal management control system (MCS), the enterprise use informal control (clan control or conventions) in order to maintain behaviors. We analyzed the structuring processes of management control system in a family-owned SME depending on a longitudinal case study. Three unsuccessful cases for the adoption of management control system by this SME have taken place. The analysis indicates that the structuring of MCS has failed because of a specific type of control, integrated in the functions and conventions of the SME. Further, this particular control is more close to the panoptical control than to the clan control, which is based on the notion of confidence. The introduction of management control system has to be done in an endogenous way and the chartered accountant of the SME is found to be the key actor in this situation.

**Keywords:** *SME, management control introduction, chartered accountant*

## **Introduction**

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, elle va devoir améliorer sa gestion interne, certains évènements mettant à jour les limites d'une telle organisation à la régulation largement informelle. 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. On se place dans une organisation qui a un fonctionnement souple, avec pour seul dispositif des leviers informels de contrôle organisationnel et on s'intéresse au processus de structuration<sup>1</sup> du contrôle de gestion. Dans une approche pragmatique des sciences de gestion, ce processus est étudié en s'immergeant dans une entreprise lançant une telle démarche. L'intervention se fait grâce à une bourse CIFRE, sur une durée de trois ans, dans une PME familiale de distribution. Nous allons donc voir quels sont les dispositifs informels de contrôle organisationnel pouvant exister avant l'apparition d'un système global et cohérent de contrôle de gestion afin de montrer les enjeux et difficultés liés à la mise en place du contrôle de gestion. Nous en tirerons ensuite résultats et enseignements.

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

#### **1.1 La formalisation de la gestion interne**

Notre recherche va porter sur le processus d'implémentation du contrôle de gestion dans des entreprises qui en étaient jusqu'alors dépourvues. On considère ici que l'activité de

---

<sup>1</sup> Le terme structuration n'est pas utilisé en référence à la théorie de la structuration de Giddens mais dans son sens commun : « *processus par lequel on cherche à établir explicitement des liaisons entre les individus et les entités qui composent l'organisation de manière à ce qu'ils puissent travailler efficacement en vue d'atteindre un objectif commun* » (Amiel, 1998)

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 retenons 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, élément essentiel au 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).

En l'absence de système de contrôle formel de type contrôle de gestion, on s'oriente vers des leviers informels de contrôle organisationnel. La coordination des comportements repose alors principalement, à l'origine, sur un management de type clanique. C'est notamment le cas dans les structures simples fondées sur la confiance et le contrôle direct. D'autres mécanismes peuvent également agir soit au niveau comportemental soit au niveau cognitif pour réguler le fonctionnement de l'entreprise : les conventions notamment.

Le contrôle clanique (ou contrôle social ou par socialisation) d'Ouchi présuppose des objectifs individuels coïncidant avec les objectifs de l'organisation, une implication des salariés très forte et une culture partagée entre les salariés et les dirigeants. Reprenant la typologie d'Ouchi (1977, 1979, 1980), Bouquin (2004) présente le contrôle par le clan comme « *faisant appel à la socialisation des individus qui agissent au sein de l'organisation : un contrôle par la culture d'entreprise, par la solidarité, c'est-à-dire par l'informel, l'invisible* ». D'après Bouquin (1994), le contrôle clanique existe à condition qu'on soit en présence d'une connaissance du processus de transformation imparfaite, associée à une mauvaise possibilité de mesurer les résultats. C'est le cas lorsque l'on se trouve dans une organisation au fonctionnement informel et non instrumenté. Ainsi, par socialisation, on aligne les intérêts des individus avec ceux de l'organisation (Langevin et Naro, 2003). La culture clanique d'Ouchi repose donc sur la mise en place d'une culture particulière, sur des relations singulières entre les salariés, la confiance, la loyauté, l'intimité entre dirigeants et salariés. On retrouve alors dans le contrôle clanique la notion de confiance, qui peut s'apparenter, selon certains auteurs, à un système de contrôle informel agissant sur les comportements, comme le prouve la

définition 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* ». 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).

La convention peut quant à elle être intéressante à analyser à deux niveaux : comportemental, en ce qu'elle permet une régularité des comportements et cognitif en ce qu'elle participe à entretenir un savoir commun. La théorie des conventions trouve son origine dans le travail du philosophe 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, d'anticipation, de préférence et d'alternative. De nombreux auteurs font 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* » (Dupuy et al., 1989), « *structure de coordination des comportements* » (Gomez, 1994). En situation d'incertitude, l'acteur va adopter la convention selon un procédé mimétique puis va agir selon cette convention (Gomez, 1996). Le recours à la convention permet ainsi une auto régulation et une auto organisation (Gomez, 1997) de l'entreprise. Nous ne négligeons pas le rôle des conventions 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* » (Lewis, 1969). Dans cette approche, la théorie des conventions met en effet l'accent sur le savoir à travers la notion de *common knowledge* : les conditions de Lewis forment un savoir partagé entre les acteurs, à la source du *common knowledge*. Selon 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.

On voit donc qu'avant qu'apparaisse un système global de contrôle de gestion, des dispositifs informels de contrôle organisationnel (contrôle clanique et conventions) assurent la coordination des comportements. Toutefois, Davila (2005) s'intéresse aux limites d'un tel fonctionnement et montre que les systèmes de contrôle formels interviennent quand les facteurs informels et interindividuels (culture, leadership, contexte affectif) de management montrent leurs limites. 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 ; 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 (Khandwalla, 1972). Une des transitions critiques auxquelles l'entreprise est confrontée est alors ce passage de leviers informels de contrôle organisationnel à un système formel de contrôle de gestion. Une organisation orientée vers la performance doit s'assurer que les comportements des individus sont conformes aux attentes. Face à une telle situation d'incertitude, on va répondre par des mécanismes de contrôle formel. Le système de contrôle de gestion va ainsi permettre de s'assurer que la stratégie définie en amont est correctement appliquée en aval. On recherche alors la performance de l'entreprise, en introduisant des outils de contrôle de gestion servant à la piloter.

## **1.2. L'instrumentation de la gestion**

Nous nous intéressons ici 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. 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* » (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. 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. L'introduction du contrôle de gestion doit se faire en prenant en considération la dimension humaine du contrôle de gestion : il ne faut en aucun cas se limiter à la technicité des outils, vision dépassée du contrôle de gestion, mais, puisqu'ils ne sont pas neutres, prendre en compte leurs rôles et dimensions. 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.

Chalayer et *al.* (2005) présentent trois modalités d'appropriation des outils de gestion comptables et financiers : perspective rationnel (logique de rationalité et d'objectivité), sociopolitique (outil de communication) et psycho cognitive (reflet de caractéristiques et intentions plus individuelles des acteurs). Même si les outils sont utilisés pour formaliser la gestion interne, piloter la performance et coordonner les comportements, ils ont un rôle au sein de l'organisation, notamment de part les comportements qu'ils induisent chez les acteurs. 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. Nous allons donc voir au cours de cette recherche en quoi les dispositifs informels présents dans l'organisation impactent-ils le processus de structuration du contrôle de gestion ? Pour répondre à notre problématique, nous allons maintenant présenter le terrain dans lequel a été conduite la recherche.

## **2. Le terrain de recherche**

### **2.1. L'entreprise Alpha Mode**

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 occupent tous, au fur et à mesure du développement de l'entreprise, un poste central dans son fonctionnement. Leurs premières expériences de vente se déroulent sur les marchés. Ils savent répondre aux attentes de leur clientèle sur les ventes foraines de la région en proposant des produits répondant à leurs attentes. Forts de ce succès, un magasin est ouvert et tenu par la famille ce qui permet de continuer parallèlement la vente sur les

marchés : les tournées se succèdent et les ventes augmentent. Le chiffre d'affaires encourageant du premier magasin attise la volonté d'en créer de nouveaux. D'autres points de vente voient alors le jour, 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 fil 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.

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 : responsable financier<sup>1</sup>, responsable logistique, directeur des achats, président du directoire, ces deux derniers étant 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. Chaque membre de la famille élargie rejoint le siège social, implanté dans le village de résidence des fondateurs, pour occuper un poste clé dans la gestion de l'entreprise : stocks, achats, transferts etc. 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. La plupart des employés recrutés sont des jeunes personnes n'ayant que peu de diplôme, et qui vivent leur première expérience professionnelle dans cette PME. 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

---

<sup>1</sup> La fonction de responsable financier ne fait pas référence à un poste de directeur administratif et financier. Le plus jeune des frères n'est chargé que du suivi et de la présentation aux deux frères dirigeants du CA réalisé par les magasins. Il s'assure parallèlement que les magasins disposent des conditions adéquates pour déposer leurs recettes en banque (proximité géographique de la banque, mise à disposition d'une carte de dépôt, etc.)

dirigeant. En effet, le recrutement de personnes ayant des compétences supérieures à celles de l'actionnaire rendrait la position de dirigeant moins naturelle et facile. 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 savoir faire inculqués proviennent des méthodes mises en place dans l'entreprise, et ils ne bénéficient pas du recul nécessaire pour les critiquer. Les ouvertures de points de vente se succèdent au rythme d'un magasin par mois en moyenne.

Nous allons à présent voir la méthodologie de recherche développée au sein de l'entreprise Alpha Mode.

## **2.2. L'étude de cas comme accès au terrain**

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). Contrairement à l'approche quantitative, la recherche qualitative voit le chercheur s'immerger dans son objet d'étude : il y acquiert alors une connaissance fine et approfondie du cas étudié mais la généralisation devient plus compliquée. On privilégie ici une approche qualitative. Il ne nous semble en effet pas opportun d'étudier un phénomène sans l'avoir analysé en profondeur pour en avoir une connaissance précise : « *l'approche qualitative accroît l'aptitude du chercheur à décrire un système social complexe* » (Thiéart, 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).

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). 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. 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). 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'agit d'une monographie visant à informer la communauté scientifique d'un phénomène non rare mais sur lequel on a encore peu de connaissance.

Cette étude de cas s'est faite grâce à une Convention Industrielle de Formation par la REcherche, avec une présence en entreprise de novembre 2005 à décembre 2008, une période de stage conventionné ayant précédé le contrat de travail en CIFRE. On intervient en effet dans une PME familiale, dirigée par des autodidactes, ayant une grande distance par rapport à l'intellectualisation des pratiques. Il ne nous aurait pas été possible d'avoir accès à des informations concernant l'entreprise en menant par exemple des entretiens: les dirigeants d'Alpha Mode sont des acteurs de terrain, pragmatique et diffusent cette optique dans leur entreprise. On n'y est pas habitué à discourir mais à faire : les gens ne se racontent pas mais agissent.

On se situe dans une approche dynamique qui justifie la démarche diachronique mise en place à travers la CIFRE. Deux méthodologies d'accès au terrain sont développées : dans

un premier temps, une recherche action visant à apporter des modifications concrètes au fonctionnement de l'entreprise puis une observation participante afin d'apporter des éléments de compréhension du fonctionnement atypique de cette entreprise.

L'intervention débute fin 2005 dans une volonté des dirigeants de formaliser le fonctionnement de l'entreprise et d'introduire un système de contrôle de gestion. Face aux préconisations issues d'un audit organisationnel conduit chez Alpha Mode et influencés par la création récente d'un poste de directeur administratif et financier dans une entreprise aux caractéristiques semblables<sup>1</sup>, les dirigeants décident de recruter un directeur administratif et financier. Cela répond 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* »<sup>2</sup>. L'intérêt des dirigeants pour la bourse CIFRE les incite à créer parallèlement un poste d'assistante du directeur administratif et financier pour le chercheur. 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 à apporter suite à l'audit (recherche action) comme le précise le contrat de travail associé à la bourse CIFRE :

« Le chercheur *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 ».* « Le chercheur 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. »

Il s'agit d'un terrain idéal pour cette réponse à notre question de recherche puisque c'est justement cette étape fondamentale dans la vie de l'entreprise d'introduction du contrôle de gestion qui concrétise son basculement d'un mode de fonctionnement de PME à celui d'une entreprise de type standard. L'entreprise compte alors 104 magasins pour 550 salariés. Elle connaît en 2006 une croissance externe fulgurante par le rachat d'un concurrent. Il y a, fin 2008, 200 points de vente principalement d'implantation nationale (avec seulement quelques points de vente au Luxembourg), plus d'un millier de salariés. Alpha Mode se situe alors au 3<sup>o</sup> rang national dans son secteur d'activité. Trois tentatives de mise en place d'un

---

<sup>1</sup> Il s'agit d'une entreprise familiale dirigée par deux frères, eux-mêmes autodidactes, avec lesquelles une coopération commerciale existe (optique de croissance conjointe, sans aucun lien financier).

<sup>2</sup> Extrait de l'offre d'emploi publiée par Alpha Mode pour le poste de directeur administratif et financier

système de contrôle de gestion sont successivement menées chez Alpha Mode lors de la phase de recherche action par le chercheur et ses supérieurs hiérarchiques successifs directs<sup>1</sup> :

- Première approche « volontariste et par en haut » : pour répondre à la demande des dirigeants, la première étape de rationalisation de la gestion de l'entreprise passe par une démarche budgétaire. Elle devait permettre aux dirigeants de définir de façon formelle, précise et arrêtée des plans stratégiques déclinés en plans d'action puis en budgets par Mme X auxquels on associerait un reporting mensuel. Il s'agissait d'attribuer à chaque responsable des objectifs et moyens chiffrés. Le budget nous servait alors de moyen de formaliser le fonctionnement de l'organisation par la définition de responsabilités et la transmission d'objectifs et d'instrument de gestion quantitative grâce au contrôle budgétaire. 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. Toutefois, les différents tableaux créés par la directrice administrative et financière ne parviennent pas à attirer l'attention des dirigeants. Il apparaît clair à la directrice administrative et financière et à son assistante qu'il est nécessaire de simplifier au maximum les éléments présentés aux dirigeants pour espérer attirer leur attention. Il faut 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* ». 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

---

<sup>1</sup> Deux directeurs administratif et financier se succéderont chez Alpha Mode : là 1<sup>ère</sup>, Mme X, recrutée à ce poste qui démissionnera après 6 mois et M. Y, 2<sup>ème</sup> directeur administratif et financier provenant de la société rachetée en 2006

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.

On s'oriente alors vers une nouvelle démarche :

- Il s'agit de se rapprocher d'une démarche qualité 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 différenciation 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). 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. 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.

En désaccord avec la gestion interne d'Alpha Mode, Mme X décide de quitter l'entreprise. On procède donc à l'intégration de M. Y, directeur administratif et financier de l'entreprise achetée lors de la 3<sup>ème</sup> croissance externe. On lance alors une nouvelle démarche de structuration du contrôle de gestion :

- Troisième approche « progressive et partant de la base ». 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. 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 événements 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. 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. 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. Cette troisième tentative, 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. Le chercheur poursuit toutefois le travail de maîtrise des charges principales de la société (frais de personnel et loyers) 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 référent gestionnaire risquent de compliquer la diffusion de la démarche de rationalisation.

Aucune des trois approches conduites n'a permis d'introduire des outils globaux de contrôle de gestion. Nous allons à présent voir quels sont les obstacles à la structuration du contrôle de gestion : analyser en quoi les dispositifs informels de contrôle organisationnel présents chez Alpha Mode ont empêché la structuration du contrôle de gestion.

### **3. Un contrôle dans les fonctions qui s'oppose à la mise en place d'un système global et cohérent de contrôle de gestion**

#### **3.1. La présence d'un contrôle diffus**

On peut notamment expliquer ces trois échecs successifs par le fait qu'Alpha Mode développe une gestion particulière de son organisation, avec l'existence de modes de gestion encore efficaces à un niveau « infra », celui des fonctions, sous la supervision des deux frères dirigeants :

- 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. Il s'agit du cœur de métier de l'entreprise, parfaitement maîtrisé par deux des dirigeants de l'entreprise, grâce à leur expérience dans le commerce forain, auxquels s'ajoute progressivement un fils. 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 point de vente 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.
- La « Logistique » est supervisé par un directeur logistique, poste longtemps occupé par un des quatre frères, puis confié à un membre extérieur après la 3<sup>ème</sup> croissance externe à cause de dysfonctionnements importants (poste auquel 3 personnes se sont succédées). le contrôle relève davantage de la gestion des opérations (locale et dédiée) que d'une logique financière (globale et partagée). Même si le chercheur effectue un suivi mensuel des dépenses (en main d'œuvre : intérimaires, coût du turn over, etc. et en frais de transport) 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 au chercheur 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.

Les services de *back office* classiques que sont « Ressources Humaines », « Informatique » et « Comptabilité » restent un peu livrés à eux-mêmes, tant dans leur gestion que dans leur

performance (« *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* » commente une assistante ressources humaines) même si les deux frères dirigeants supervisent le fonctionnement global de ces services. La nécessité de mettre en place un contrôle interne tourné vers la maîtrise des risques est réelle. 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. Le tableau ci-dessous reprend les différentes fonctions de l'entreprise en mettant en évidence le lien qu'entretient le chef de service avec la famille dirigeante ainsi que l'influence des deux frères dirigeants dans le fonctionnement réel du service.

Tableau 1 : Influence des frères dirigeants dans le fonctionnement d'Alpha Mode

Fonctions de l'entreprise	Nature du responsable	Influence des frères dirigeants	
		Intensité	Modalités
Achats / Marketing + import	Le directeur Achats-Marketing est un des 2 frères dirigeants Le directeur des importations est le fils du dirigeant	forte	Totale gestion des achats (choix des modèles, des fournisseurs, des approvisionnements des magasins, etc. ) par les deux frères dirigeants Gestion des importations par le fils du dirigeant, supervisé par les 2 frères Présence forte de membres de la famille élargie (responsable transferts, assistante aux achats, etc.)
Travaux et Développement	Le dirigeant et son assistante puis un conducteur de travaux recruté en externe	forte	Choix des emplacements, choix de certains matériaux et fournisseurs, ordonne certains travaux lors de la visite périodique des magasins
Ressources Humaines	Le directeur des ressources humaines est le beau frère des dirigeants	forte	Recrutement du siège, supervision du travail du directeur des ressources humaines (négociations salariales, relations avec les représentants des salariés, suivi des dépenses en masse salariale, etc.)
Comptabilité	La responsable comptable	moyenne	Suit l'état de la trésorerie, valide le paiement de toutes les factures de loyer et des autres factures élevées
Stocks	La responsable des stocks est la femme du dirigeant	forte	Le service des stocks n'est chargé que du contrôle des stocks et des inventaires (démarque inconnue) Valorisation des stocks par les frères dirigeants
Logistique	Le directeur logistique était un des quatre frères puis recrutement d'un directeur logistique en externe	forte	Supervise le travail du directeur logistique : approvisionnement des magasins, coût de transport des palettes, etc.

Fonctions de l'entreprise	Nature du responsable	Influence des frères dirigeants	
		Intensité	Modalités
Distribution	Les responsables de magasins, sous l'autorité des directeurs régionaux	forte	Les directeurs régionaux sont en contact continu avec les deux frères dirigeants, en plus d'une réunion mensuelle
Informatique	Le directeur informatique	faible	Demande la création de programmes informatiques en fonction des besoins d'information des dirigeants. Veille à la cohérence des chiffres transmis par le système informatique

Un système particulier de contrôle est mis en évidence : on est en présence d'un contrôle dispersé dans les fonctions, alimenté par les dirigeants, qu'on ne parvient pas à structurer dans un contrôle de gestion au service des fonctions. Nous allons à présent voir qu'outre les frères dirigeants, il existe un autre acteur clé dans le processus de structuration du contrôle de gestion chez Alpha Mode : l'expert comptable.

### 3.2. Place de l'expert comptable dans le fonctionnement de l'entreprise Alpha Mode

Avant d'évaluer l'implication de l'expert comptable dans l'entreprise en nous appuyant sur les items proposés par Chapelier (1996), nous allons tout d'abord mettre en avant le rôle qu'il occupe dans l'entreprise Alpha Mode depuis 2000. Le directeur des achats et le président du directoire décident à ce moment de s'appuyer sur un cabinet d'expertise comptable et financière réputé représenté par M. E., expert comptable associé. Ce dernier choisit alors le commissaire aux comptes et le chef comptable. Une véritable dépendance naît entre le service comptabilité et les collaborateurs du cabinet qui apportent leur aide dès que nécessaire. Le chef comptable ne fera d'ailleurs qu'appliquer les décisions prises par l'expert comptable. Début 2001, M. E. décide de mettre en place une comptabilité analytique simple, comme outil d'aide à la décision. Ainsi, le dirigeant s'appuie sur les éléments annuels présentés par l'expert comptable pour décider des fermetures des magasins, notamment ceux qui présentent un résultat analytique négatif en fin d'année. Seuls les membres du cabinet d'expertise comptable connaissent les clés de répartition et les modes de calcul des résultats analytiques, M. E. ne voulant pas divulguer ces informations, ni même que les comptables d'Alpha Mode consultent ces 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. 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. Concernant les aspects techniques, les missions de contrôle de la comptabilité courante, de gestion des immobilisations, la réalisation des documents comptables de fin d'exercice et des plans d'affaires sont délégués au cabinet d'expertise. Les collaborateurs de l'expert comptable supervisent le travail de la responsable<sup>1</sup> comptable et fournissent un réel appui dans ce domaine : « *De toute façon, en comptabilité, ça ne m'inquiète pas du tout, même si la responsable 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 cette dernière au sein d'Alpha Mode sont d'ailleurs réduites par rapport à la fonction habituelle (aucun rôle dans la comptabilité analytique, dans la gestion 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 manuscrite des chèques, etc. Lors de son entrée dans l'entreprise, le chercheur rencontre l'expert comptable : « *Voilà, vous avez fait la connaissance de notre expert conseil* » déclare le dirigeant. La direction explique ainsi au chercheur que M. E. suit de très près l'entreprise et qu'il organise même 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. Outre son apport au service comptabilité, l'expert comptable joue un rôle important au sein d'Alpha Mode pour conseiller les dirigeants dans leurs décisions stratégiques et superviser le fonctionnement de l'entreprise. Il y agit en tant que « *conseiller de gestion* », notamment lors des croissances externes successives. 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. E.? Dites moi comment je dois faire et je ferai comme vous le voulez, vous.* » déclare le responsable des importations, fils du dirigeant. Il a un rôle important dans chaque fonction de l'entreprise Alpha Mode : « *Dès que l'expert comptable transmet les informations, il y a une effervescence pour apporter quelques éléments de façon corrective* » commente M. Y, deuxième directeur administratif et financier, Afin de voir le rôle central joué par l'expert comptable dans les différentes fonctions d'Alpha Mode, nous allons présenter ses modalités d'influence dans le fonctionnement de l'entreprise (tableau 2), comme cela a été fait pour les frères dirigeants dans le tableau 1.

---

<sup>1</sup> Pour des raisons de santé, les activités du chef comptable sont réalisées par la responsable comptable.

Tableau 2 : Modes d'influence de l'expert comptable sur les fonctions d'Alpha Mode

Fonctions de l'entreprise	Influence de l'expert comptable	
	Intensité	Moyens
Achats / Marketing + import	forte	Vérifie les conditions fournisseurs et supervision des conditions d'import, participe à la définition du montant alloué aux achats
Travaux et Développement	moyenne	Participe à la prévision annuelle du nombre d'ouvertures Collabore aux prises de décision de croissance externe et met en place le rachat
Ressources Humaines	forte	Supervise le service ressources humaines concernant les éléments légaux et en lien avec le bilan comptable  Est le référent en cas de contrôles de l'Etat
Comptabilité	Très forte	Est le référent pour toute activité courante ou exceptionnelle, en cas de contrôle de l'Etat  Commente et explique les documents financiers de fin d'année aux dirigeants et présente aux banquiers Conseille sur les mesures à prendre
Stocks	moyenne	Veille à ce que la valeur du stock ne soit pas trop importante au bilan
Logistique	moyenne	Constata le dérapage continu de ce poste au bilan et apporte des propositions d'amélioration (changement du directeur logistique, etc.)
Distribution	faible	Ce sont les compétences foncières de l'entreprise, les deux frères dirigeants maîtrisent parfaitement ce domaine
Informatique	faible	Met en évidence et alerte les dirigeants face à la dépendance avec leur directeur informatique A fait conduire deux audits informatiques

Nous voyons donc que l'expert comptable joue un rôle important dans le fonctionnement global de l'entreprise, par la supervision de ses différentes fonctions. Nous allons à présent évaluer l'implication de M. E. dans la gestion d'Alpha Mode. Nous allons pour cela utiliser les travaux de Chapellier (1994) qui a mené une enquête en administrant par entretien direct un questionnaire auprès d'un échantillon de 113 dirigeants de PME (effectif compris entre 10 et 100 salariés). L'implication de l'expert-comptable a été appréciée à l'aide d'une échelle de 15 items comprenant chacun cinq choix de réponses numérotés de 1 à 5 (1 correspondant à une implication nulle et 5 à une implication très importante). Dans un premier temps, une étude séparée de l'implication de l'expert-comptable dans chacune des 15 situations proposées permettra de quantifier l'intensité de l'implication puis nous dresserons la grille d'analyse stratégique M. E.

Tableau 3 : Evaluation de l'implication de l'expert comptable M. E. chez Alpha Mode

Items	Degré d'implication				
	5	4	3	2	1
Fiscalité de l'entreprise	<input checked="" type="checkbox"/>				
Fiscalité personnelle du dirigeant	<input checked="" type="checkbox"/>				
Gestion de trésorerie	<input checked="" type="checkbox"/>				
Gestion des coûts (évolution des couts de revient, etc.)	<input checked="" type="checkbox"/>				
Gestion budgétaire (prévision des ventes, chiffre d'affaires, résultat, etc.)		<input checked="" type="checkbox"/>			
Mise en place de situations intermédiaires en cours d'année	<input checked="" type="checkbox"/>				
Items	Degré d'implication				
Items	5	4	3	2	1
Mise en place et tenue d'un tableau de bord permettant de surveiller l'évolution de la rentabilité et du risque				<input checked="" type="checkbox"/>	
Informations sur les ratios de gestion utilisés dans le secteur d'activité de l'entreprise				<input checked="" type="checkbox"/>	
Conseils financiers (recherche du meilleur système d'emprunt, placement, etc.)			<input checked="" type="checkbox"/>		
Aide à l'entreprise dans ses relations avec les banques	<input checked="" type="checkbox"/>				
Conseils et analyses comptables des conséquences des décisions de portée générale que pourrait prendre le dirigeant (investissement, croissance, etc.)	<input checked="" type="checkbox"/>				
Mise au courant systématique de toutes les nouvelles lois, décrets, etc. pouvant concerner l'entreprise dans le domaine commercial, juridique et social			<input checked="" type="checkbox"/>		
Gestion sociale (embauches, licenciements, etc.)			<input checked="" type="checkbox"/>		
Conseils sur le recrutement et la formation du personnel comptable intégré à l'entreprise		<input checked="" type="checkbox"/>			
Choix, mise en place et gestion du système informatique			<input checked="" type="checkbox"/>		

On voit donc, à la lumière de ces tableaux, que M. E. en tant qu'expert comptable de l'entreprise Alpha Mode occupe une place importante dans la gestion de l'entreprise de par son implication forte dans les domaines de la finance (gestion de trésorerie, choix d'investissement, etc.), de la gestion (établissement des business plan, de la comptabilité analytique, etc.), de la stratégie (évaluation des opportunités de croissances externes, etc. ), avec un degré d'implication moyen de 3,9. Grâce aux nombreuses années de collaboration, l'expert comptable connaît le fonctionnement de l'entreprise, son historique, les compétences et modes de gestion des dirigeants. Il est un véritable appui dans la vie de l'entreprise et est régulièrement sollicité par les dirigeants, voire même directement les chefs de service. 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. La collaboration professionnelle s'étend progressivement vers une relation amicale : les dirigeants partent en vacances avec M. E. et sa famille, ses enfants sont recrutés pour des emplois saisonniers, on lui prête des voitures de société, etc. Il occupe une place centrale dans la gestion de l'entreprise et n'est pas prêt à déléguer son influence dans l'entreprise à un directeur

administratif et financier chargé du processus de structuration du contrôle de gestion comme le montre le tableau suivant.

Tableau 4 : Grille d'analyse stratégique de l'expert comptable dans le processus de structuration du contrôle de gestion

Acteur	Objectifs latents	Ressources mobilisables	Contraintes apparentes	Stratégies développées
L'expert comptable	<p>Conserver son influence dans le fonctionnement de l'organisation</p> <p>Poursuivre ses missions de conseil</p> <p>Etre à l'origine du processus de structuration du contrôle de gestion</p>	<p>Légitimité</p> <p>Connaissance approfondie du fonctionnement d'Alpha Mode</p> <p>Compétence</p> <p>Pédagogie</p> <p>Confiance des dirigeants</p>	Présence externe et ponctuelle en entreprise	<p>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</p>

Ainsi, nous voyons pourquoi M. E. n'a pas soutenu la démarche de structuration de gestion : il n'est peut être pas opportun pour lui de favoriser la formalisation et l'instrumentation de l'organisation engagé par le directeur administratif et financier, qui risqueraient de diminuer son importance dans le fonctionnement de l'entreprise. Nous avons montré que la présence d'un contrôle diffus, dans les fonctions, propagé par les dirigeants est un dispositif informel de contrôle organisationnel qui bloque la mise en place d'un système global de contrôle de gestion. Nous montrons également que l'expert comptable d'Alpha Mode alimente ce contrôle dans les fonctions, ce qui rend difficile son agrégation dans un système global et cohérent de contrôle de gestion. La présence de régulations locales dans les fonctions de premier ordre de la chaîne de valeur (contrôle informel et diffus relégué en interne) rend difficile l'introduction du contrôle de gestion. Nous allons ainsi pouvoir tirer des enseignements à partir du cas d'Alpha Mode sur les rôles des dispositifs informels de coordination et de l'expert comptable sur le processus de structuration du contrôle de gestion.

#### 4. Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion

##### 4.1. Effets des modalités de coordination sur l'implantation du contrôle de gestion

La notion de *common knowledge* des conventions prend ici tout son sens puisqu'on a clairement la construction, par les conventions, 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 l'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 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 à l'implémentation du contrôle de gestion. Ainsi, soit les individus adoptent et partagent ces valeurs organisationnelles, soit ils quittent l'organisation car, avec ces conventions, 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. 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* ». 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* ». 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)* » (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). Le contrôle de gestion doit donc s'orienter davantage vers sa dimension apprentissage pour pouvoir être implanté au sein de l'organisation où des conventions portant sur des dispositifs informels existent.

Outre le dispositif informel de contrôle organisationnel que sont les conventions, on est en présence d'un type de contrôle particulier chez Alpha Mode. On pense intuitivement qu'en l'absence de modalités de contrôle formel, on s'oriente vers des dispositifs informels de type contrôle clanique reposant sur une relation étroite entre dirigeants et salariés et sur les notions de confiance. On se rend finalement compte, grâce au cas étudié, que le contrôle existant dans l'organisation avant l'apparition d'un système global de contrôle de gestion relève davantage du contrôle panoptique de Bentham (1787 et 1791 a,b). Le contrôle

panoptique fait référence au *panopticon* qui est une architecture particulière de prison dans laquelle une personne située dans une tour au centre peut voir tout ce qui s'y passe. On peut ainsi 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. En entreprise, 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. Chez Alpha Mode, la sensation d'omniprésence des contrôles (notamment par le fait que chaque membre de la famille occupe une fonction stratégique de l'entreprise, supervisée par les deux frères dirigeants) fait que la plupart des comportements des salariés s'orientent vers ce que l'on attend, ce qui laisse croire aux dirigeants qu'un système de pilotage n'est finalement pas indispensable. Les dispositifs informels de contrôle organisationnel reposent donc avant tout sur un contrôle panoptique dans son organisation, qu'on peut associer à un contrôle clanique dans son contenu. Après avoir vu les dispositifs informels de contrôle organisationnel, nous allons à présent nous intéresser au rôle de l'expert comptable dans la démarche de structuration du contrôle de gestion.

#### **4.2. Les facteurs organisationnels de structuration du contrôle de gestion**

L'expert comptable est un acteur clé dans la vie et l'organisation de la PME. Il y joue un rôle de conseiller stratégique et d'appui technique dans les domaines comptables et financiers. Il est l'interlocuteur privilégié du dirigeant, sur lequel ce dernier va se reposer. L'Ordre des Experts Comptables qualifie d'ailleurs ses membres de « *partenaire-conseil* » ou de « *conseiller permanent* ». Les connaissances, notamment gestionnaires, détenues par l'expert comptable viennent souvent compenser celles manquantes aux dirigeants. Grâce à ses capacités d'écoute, de communication, d'analyse et ses qualités de pédagogue, l'expert comptable occupe une place centrale dans la vie de l'organisation et dans son fonctionnement interne. 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 structuration du contrôle de gestion, c'est la fonction de conseil en gestion qui est la plus importante. L'expert comptable apparaît comme l'acteur clé du processus de

structuration du contrôle de gestion, en tant que passage d'un contrôle dans les fonctions (régulation locale) à un contrôle de gestion au service des fonctions (pilotage global). Dans son étude sur l'implication de l'expert comptable en fonction des pratiques comptables de gestion des dirigeants de PME, Chapellier (1996) précise qu'il apparaît admis que la mission de l'expert comptable doit dépasser la production des documents obligatoires. Il faut que le processus de structuration du contrôle de gestion se fasse dans une réelle démarche endogène. C'est l'expert comptable qui doit initier la démarche car il est le seul à détenir la légitimité et les compétences nécessaires. L'internalisation des compétences gestionnaires par le recrutement d'un directeur administratif et financier interviendra ultérieurement, une fois que la structuration du contrôle de gestion, en interne sera effective, et il pourra alors faire vivre et si nécessaire évoluer le système mis en place. C'est à ce moment que l'expert comptable devra accepter de déléguer à la fois une partie des activités réalisées pour le compte de la PME, mais surtout le pouvoir et l'influence qu'il y exerce, à un acteur interne. Il faudra alors qu'il soit prêt à faire passer la logique économique rationnelle de l'entreprise avant la situation de pouvoir dans laquelle il se trouve, par l'internalisation des compétences sur lesquelles reposent ses interventions.

## **Conclusion**

Le cas d'Alpha Mode nous permet de montrer l'existence de boucles de régulation locale qui bloquent la mise en place d'un système global et cohérent. Il est mis en évidence un type particulier de contrôle, dans les fonctions, qui s'oppose à la structuration du contrôle de gestion. Pour parvenir à introduire un contrôle de gestion, 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 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* ». La démarche d'implantation du contrôle de gestion doit se faire de manière proactive, en anticipant les difficultés auxquelles l'entreprise risque d'être confrontée si elle poursuit sa croissance avec des dispositifs informels de contrôle organisationnel. Ainsi, afin d'encourager une introduction participative du contrôle de gestion, il faut que les acteurs s'engagent dans une projection sur le long terme. L'expert comptable peut encourager cette vision à long terme qui

favoriserait l'internalisation de compétences gestionnaires, à condition qu'il accepte, au même titre que le dirigeant, la délégation, pierre angulaire du contrôle de gestion.

On voit grâce à cette étude de cas que l'appropriation et la diffusion des outils de gestion reposent davantage sur des facteurs humains que sur des facteurs intrinsèques. On est en effet confronté à des conventions en tant que dispositifs cognitifs (représentation partagée) et comportementaux (mécanismes de coordination) qui n'intègrent pas l'instrumentalisation et la rationalisation de la gestion et agissent comme un frein à l'introduction d'un contrôle de gestion : « *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). La recherche conduite met en lumière 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 et de gestion et sa légitimité au sein de l'entreprise doit servir d'appui à la démarche d'implémentation du contrôle de gestion, de manière endogène. Cette recherche n'est toutefois qu'une contribution exploratoire à visée plus générale qui ouvre de larges possibilités pour des recherches futures sur la structuration du contrôle de gestion, dans d'autres types de PME.

## Bibliographie

- Allouche J., Amann B. (1998). *Le second marché au cœur de l'aventure entrepreneuriale*. Cahiers du Larego, avril.
- Amiel M. et al. (1997). *Management de l'administration*. Bruxelles : De Boeck
- 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.
- Anthony R.N. (1988). *The Management Control Function*, Boston : The Harvard Business School Press, Trad. fr. *La fonction contrôle de gestion*, Publi-Union, 1993, Paris.
- Barnard C. (1938). *The functions of the executive*, Harvard University Press, 334 p.
- 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, 67-172.
- 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.
- Besson P. et Bouquin H. (1991). « Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion », *Revue Française de Gestion*, janvier-février : 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*, pp. 105-123. Paris : Editions ESKA
- Bouquin H. (2004). *Le contrôle de gestion*, 6e édition. Paris : PUF.
- Bouquin H. (1997). *Comptabilité de gestion*, 2ème édition. Paris : Sirey.
- Bouquin H. (1994). *Les fondements du contrôle de gestion*, Que sais-je?, n° 2892. Paris : PUF
- Breton A. et Wintrobe R. (1986). "Organizational Structure and Productivity", *the American Economic Review*, vol. 76, n°3, 530-538
- Burlaud A. et al. (2004). *Contrôle de gestion*, Gestion, 357 p., Paris : Vuibert.
- Chalayer S., Perez M. et Teyssier C. (2005). *Une approche socio-politique et psychocognitive des outils de gestion comptables et financiers*. 26<sup>ème</sup> Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Lille.
- Chapellier P. (1996). *Implication de l'expert-comptable et pratiques comptables de gestion des dirigeants de PME : une étude empirique*. Cahier de recherche du CREGO.

- Chapellier P., (1994). *Comptabilités et système d'information du dirigeant de PME : essai d'observation et d'interprétation des pratiques*. Doctorat de Sciences de Gestion, Montpellier : Université de Montpellier 2.
- Cheng J.L.C. (1983). "Interdependence and coordination in organizations: a role system analysis", *Academy of Management Journal*, vol.26-1, pp. 156-162.
- 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.
- Drucker-Godard C. (2000). *La gestion au quotidien des priorités du dirigeant : analyse de la dynamique du portefeuille de préoccupations décisionnelles*. Doctorat en sciences de gestion, Paris : Université Paris IX-Dauphine
- Dupuy J.-P. et al. (1989). Introduction. *Revue économique*, numéro spécial *Economie des conventions*, vol. 40, n° 2, mars, pp. 141-145.
- Gervais M. (2000), *Contrôle de gestion*, 7<sup>ème</sup> édition, 719 p., Paris : Economica
- Gilbert P. (1998). *L'instrumentation de gestion*.156 p., Paris : Economica
- Gomez P.Y. (1996). *Le gouvernement de l'entreprise*, 272 p., Paris : Interéditions
- 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. (1997). Information et convention ; le cadre du modèle général ». *Revue Française de Gestion*, n° 112, janvier-février, pp. 64-77.
- 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*. 5<sup>ème</sup> Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Lille.
- Hlady – Rispal (2002). *La méthode des cas, application à la recherche en gestion*. 256 p., Bruxelles : De Boeck Université
- 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.
- Khandwalla P.N. (1972). The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls. *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp.275-285.
- Langley, A. (1999). Strategies for theorizing from Process Data. *Academy of Management Review*, vol.24, n°4, pp. 691-710.
- Lewis D.K. (1969). *Convention : a philosophical study*, Cambridge, Harvard Business Press, 1969, second printing 1974, Cambridge, Massachusetts, pp. 3-119.
- Lorino P. (1995). *Comptes et récits de la performance*, 288 p., Paris. : éditions d'Organisation.

- Mahé de Boislandelle H (1998). *Gestion des ressources humaines dans les PME*, 2<sup>ème</sup> édition, 490 p., Paris : Editions Economica.
- Meyssonier 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.
- Mintzberg H., Ahlstrand B., Lampel J. (1999). *Safari en pays stratégie : l'exploration des grands courants de la pensée stratégique*. 423 p., Paris : Village mondial.
- Munier B., Orléan A. (1993). Sciences cognitives & sciences économiques et de gestion. *Revue Economique*, vol. 40, n°2, mars
- Ouchi W. (1980). Markets, Bureaucracies and clans. *Administrative Science Quarterly*, n°25.
- Ouchi W.G. (1977). The Relationship between Organisational Structure and Organizational Control. In *Administrative Science Quarterly*, vol. 22, n° 1, mars, pp. 95-113.
- 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.
- Rouby E. et Solle G. (2002). *Gestion par les compétences et positionnement du contrôle de gestion ?*. 23<sup>ème</sup> congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Toulouse
- Ryan B., R.W. Scapens, M. Theobald (1992), *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, Academic Press.
- Salvato C. (2002). *Towards a Stewardship Theory of the Family Firm*. Communication à la 13<sup>ème</sup> conférence du Family Business Network, Helsinki.
- Simons R. (1990). The Role of Control Systems in Creating Competitive Advantage : New Perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n°1, pp. 127-143.
- Tsai W. (2002). Social structure of "coopetition" within a Multiunit organization: coordination, competition, and intraorganizational knowledge Sharing. *Organization Science*, mars-avril, vol.13, n°2, pp. 179-190.
- 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.
- 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.