



HAL
open science

Contrôle de gestion et innovation produit : observation et interprétation des influences réciproques

Katia Dangereux

► **To cite this version:**

Katia Dangereux. Contrôle de gestion et innovation produit : observation et interprétation des influences réciproques. Economies et finances. Université Montpellier, 2016. Français. NNT : 2016MONTD010 . tel-01578418

HAL Id: tel-01578418

<https://theses.hal.science/tel-01578418>

Submitted on 29 Aug 2017

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

THÈSE

Pour obtenir le grade de
Docteur

Délivré par l'Université de Montpellier

Préparée au sein de l'école doctorale EDEG
Économie et Gestion
Et de l'unité de recherche MRM
Montpellier Recherche en Management

Spécialité : Sciences de Gestion

Présentée par : Katia DANGEREUX

**CONTRÔLE DE GESTION ET INNOVATION
PRODUIT : OBSERVATION ET INTERPRÉTATION
DES INFLUENCES RÉCIPROQUES**

Soutenue le 7 Décembre 2016 devant le jury composé de

M. Philippe CHAPPELLIER , Professeur des Universités, Université de Montpellier	Directeur de thèse
Mme Fabienne VILLÈSEQUE-DUBUS , Professeur des Universités, Université de Perpignan	Co-directrice de thèse
M. Marc BOLLECKER , Professeur des Universités, Université de Haute Alsace	Rapporteur
M. François MEYSSONNIER , Professeur des Universités, Université de Nantes	Rapporteur
Mme Sophie MIGNON , Professeur des Universités, Université de Montpellier	Examineur
M. Denis TRAVAILLÉ , Professeur des Universités, Université de Lyon III	Examineur

L'Université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

REMERCIEMENTS

J'adresse mes premiers remerciements à mon directeur de thèse, Philippe Chapellier, pour avoir accepté d'encadrer cette thèse. Je lui suis infiniment reconnaissante pour ses conseils avisés et ses qualités d'écoute. Je tiens également à le remercier vivement pour la confiance et la liberté qu'il m'a accordées.

J'adresse de chaleureux remerciement à ma co-directrice de thèse, Fabienne Villesèque-Dubus pour tout son soutien. Ses précieux conseils ainsi que sa bienveillance m'ont aidée dans la réalisation de ce beau projet. Merci pour tout !

Je souhaite également exprimer ma gratitude aux Professeurs Marc Bollecker et François Meyssonier pour avoir accepté d'évaluer ce travail doctoral.

Je remercie également les Professeurs Sophie Mignon et Denis Travaillé d'avoir accepté d'être membres du jury.

Mes sincères remerciements également aux groupes « Comptabilités et Société » et « Innovation » du laboratoire MRM, au sein desquels les échanges furent riches, formateurs et bienveillants. Merci à chacun pour vos remarques et conseils.

Par ailleurs, ce travail n'aurait pas pu voir le jour sans la participation de ceux et celles qui ont accepté de me recevoir dans le cadre de mes enquêtes sur le terrain. Je remercie donc toutes ces personnes pour leur disponibilité et collaboration.

J'exprime également ma profonde reconnaissance à l'IUT de Montpellier ainsi qu'à l'IAE de Perpignan qui m'ont accueillie et fait confiance. Ils m'ont offert l'opportunité de vivre mes premières expériences dans l'enseignement et m'ont donné l'occasion de réaliser de très belles rencontres que je n'oublierai pas.

Je ne peux oublier tous ceux et celles qui m'ont soutenue, aidée et encouragée durant ces quatre années et envers qui j'exprime toute ma reconnaissance.

À mon père

RÉSUMÉ ET MOTS CLÉS

Laboratoire MRM (Montpellier Recherche en Management)

Site Triolet, Place Eugène Bataillon – CC 19001 – bâtiment 19, 34095 Montpellier Cedex 5

Résumé

L'innovation et le contrôle de gestion sont tous deux considérés comme des déterminants de la performance des entreprises. Pourtant, ces deux concepts apparaissent à première vue comme antinomiques, et certains chercheurs les ont présentés comme difficilement conciliables, préconisant aux organisations innovantes d'avoir recours à d'autres modes de contrôle. La question du rôle et de l'influence du contrôle de gestion en contexte innovant se pose alors et motive ce travail doctoral.

Au-delà de la littérature s'intéressant à l'influence du contrôle de gestion sur l'innovation, nous empruntons les cadres théoriques et conceptuels portant sur l'innovation managériale et l'ambidextrie organisationnelle afin de traiter de cette question du lien entre contrôle de gestion et innovation produit. La méthodologie retenue est de nature exploratoire, qualitative et adductive correspondant ainsi à un positionnement épistémologique de type interprétativiste. Elle consiste en une démarche en deux temps : une étude exploratoire auprès de dix-neuf start-ups et PME innovantes, puis deux études de cas de PME récemment inscrites dans une stratégie d'innovation.

Les résultats de cette recherche montrent que, innovation et contrôle de gestion sont loin d'être antagonistes. D'abord, le contrôle de gestion, qu'il soit de type interactif ou cybernétique, apparaît comme favorable à l'innovation, mais l'innovation semble également impacter les systèmes de contrôle de gestion, en poussant les entreprises à mettre en place des outils de contrôle d'une part, des outils refaçonnés et adaptés d'autre part. Au final, on observe que l'innovation produit et l'innovation managériale se soutiennent mutuellement, mais également que le contrôle de gestion apparaît comme support d'ambidextrie contextuelle. Par ailleurs, cette étude souligne le rôle clé du dirigeant, en tant qu'acteur hybride ou ambidextre.

Mots clés

Contrôle de gestion ; outils de contrôle de gestion ; innovation ; innovation managériale ; ambidextrie ; PME ; start-ups

Abstract

Innovation and management control are both considered as determinants of business performance. Yet, these two concepts appear at first sight contradictory, and some researchers have presented them as difficult to reconcile, advocating innovative organizations to have recourse to other modes of control. The issue of the role and influence of management control in innovative context arises and motivates this doctoral work.

Beyond the literature concerned with the influence of management control on innovation, we use the theoretical and conceptual frameworks bearing on managerial innovation and organizational ambidexterity in order to deal with this issue of the link between management control and product innovation. The methodology is exploratory, qualitative and adductive corresponding thus to an interpretativist epistemological positioning. It consists of a two-stage approach: an exploratory study with nineteen start-ups and SMEs innovative and two case studies of SME which are both recently entered into an innovation strategy.

The results of this research show that innovation and management control are far from being antagonistic. First, management control whether interactive or cybernetic type appears as favorable to innovation, but innovation also appears to impact the management control systems, pushing companies to develop tools of control on the one hand, tools which are reshaped and adapted on the other hand. Finally, we observe that product innovation and managerial innovation support each other, but also that management control appears as contextual ambidexterity support. Moreover, this study highlights the key role of the leader as hybrid or ambidextrous actor.

Key words

Management control ; management control tools ; innovation ; managerial innovation ; ambidexterity ; SME ; start-ups

SOMMAIRE

REMERCIEMENTS	5
RÉSUMÉ ET MOTS CLÉS	8
SOMMAIRE	9
INTRODUCTION GÉNÉRALE	10
PARTIE 1 – CONTRÔLE DE GESTION ET INNOVATION : CADRE THÉORIQUE ET CONCEPTUEL....	30
CHAPITRE 1 – CONTRÔLE DE GESTION ET INNOVATION	34
Section 1. Contrôle de gestion et innovation : une apparente contradiction ?.....	36
Section 2. Contrôle de gestion et innovation : une recherche de réconciliation.....	49
CHAPITRE 2 – CONTRÔLE DE GESTION ET ORGANISATIONS INNOVANTES	68
Section 1. Le concept d’ambidextrie organisationnelle	70
Section 2. La structuration des start-ups	84
CHAPITRE 3 – CONTRÔLE DE GESTION ET INNOVATION MANAGÉRIALE : QUEL RÔLE DE L’ACTEUR ?	92
Section 1. L’innovation managériale : approche théorique.....	94
Section 2. Les outils de contrôle de gestion : des innovations managériales ?	106
Section 3. La place et le rôle de l’acteur dans l’innovation managériale	111
PARTIE 2 – CONTRÔLE DE GESTION ET INNOVATION : CADRE EMPIRIQUE	136
CHAPITRE 4 – DESIGN DE LA RECHERCHE ET MÉTHODE DE COLLECTE DE DONNÉES	139
Section 1. Choix épistémologique et méthodologique de l’étude des liens réciproques entre contrôle de gestion et innovation.....	142
Section 2. Deux méthodes de recherche complémentaires pour l’étude des liens réciproques entre contrôle de gestion et innovation	154
Section 3. Description des entreprises étudiées.....	163
CHAPITRE 5 – PRÉSENTATION DES RÉSULTATS : VERS UNE APPROCHE PRATIQUE DES LIENS RÉCIPROQUES ENTRE CONTRÔLE DE GESTION ET INNOVATION	202
Section 1. L’observation des systèmes de contrôle de gestion dans dix-neuf start-ups et PME innovantes ...	205
Section 2. L’observation des liens réciproques entre innovation et système de contrôle de gestion dans deux PME innovantes	227
CHAPITRE 6 – DISCUSSION DES RÉSULTATS : VERS UNE MISE EN PERSPECTIVE DES LIENS ENTRE CONTRÔLE DE GESTION ET INNOVATION.....	301
Section 1. L’innovation façonne les systèmes de contrôle de gestion.....	303
Section 2. Les systèmes de contrôle de gestion stimulent l’innovation	311
Section 3. L’entrepreneur, un acteur hybride ou ambidextre	323
CONCLUSION GÉNÉRALE	338
BIBLIOGRAPHIE	354
ANNEXES	377
TABLE DES TABLEAUX	403
TABLE DES FIGURES	404
TABLE DES MATIÈRES.....	405

INTRODUCTION GÉNÉRALE

1. Origine de la recherche

Enjeux de l'innovation : pourquoi innover ?

Si Schumpeter fut l'un des premiers à souligner les enjeux que revêt l'innovation pour les entreprises et plus globalement pour l'économie, la question de l'innovation demeure aujourd'hui plus que jamais d'une importance cruciale, comme en témoigne l'initiative "Union de l'innovation" qui place l'innovation au cœur de la stratégie Europe 2020¹. Elle a pour objectif d'améliorer les conditions et l'accès aux financements pour la recherche et l'innovation, afin de garantir que les idées innovantes puissent être transformées en produits et services créateurs de croissance et d'emplois. La réalisation en 1992 de la première enquête communautaire sur l'innovation (CIS) reflétait déjà l'attention particulière portée par l'Europe à l'innovation. Il s'agissait d'une initiative du programme communautaire "Innovation" et de l'Office statistique des Communautés européennes (EUROSTAT), entreprise dans le cadre de l'Observatoire européen de l'innovation (OEI)² et dont le but était de fournir des informations quantitatives sur la fréquence de l'innovation dans les entreprises de plus de vingt salariés, et décrire des aspects particuliers du processus d'innovation tels que les dépenses d'innovation, les sources d'information et les formes de collaboration, les facteurs freinant de l'innovation, etc³. Cette enquête communautaire, réalisée tous les deux ans par les États membres de l'UE, prend appui sur le Manuel d'Oslo, créé en 1992 également, et qui est la principale source internationale de principes directeurs en matière de collecte et d'utilisation d'informations sur les activités d'innovation. Ce manuel a connu des évolutions et sa troisième édition datant de 2005 prend désormais en compte l'innovation non technologique ainsi que les liens entre les différents types d'innovation. Ce Manuel a été créé dans le but d'homogénéiser les concepts et définitions au niveau international et ainsi proposer des statistiques fiables, aptes à proposer des analyses comparatives⁴.

¹ Source : Eur-Lex, Access to European Union Law. Règlement (UE) N°1291/2013 du parlement européen et du conseil du 11 décembre 2013. In site EUR-lex, Access to european union law (en ligne).
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/ALL?uri=celex%3A32013R1291>

² Source : CORDIS, Service Communautaire d'information sur la Recherche et le Développement. L'enquête communautaire sur l'innovation (CIS): un outil de suivi de l'innovation en Europe. In CORDIS, service communautaire d'information sur la recherche et le développement (en ligne).
http://cordis.europa.eu/news/rcn/10048_fr.html

³ Source : INSEE Opération statistique : Enquête communautaire sur l'innovation / CIS 2010. In Institut national de la statistique et des études économiques (en ligne).
<http://www.insee.fr/fr/methodes/default.asp?page=sources/ope-enq-communaut-innovation-cis-2010.htm>

⁴ Source : OCDE, E. (2005). La mesure des activités scientifiques et technologiques, Manuel d'Oslo, Principes directeurs pour le recueil et l'interprétation des données sur l'innovation (en ligne).
<http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5889957/OSLO-FR.PDF/93ff557c-e822-43fe-a0ad-ec8b5d7b9c7b?version=1.0>

Par ailleurs, le nombre croissant de formations universitaires visant à développer les compétences en matière d'innovation témoigne également de l'attention particulière portée à l'innovation dans nos sociétés. "Ingénierie de la création et de l'innovation", "Innovation technologique et territoire", "Management de l'innovation et des projets complexes", "Management de projet d'innovation et entrepreneuriat" etc., représentent autant d'offres de formations sur ce thème de l'innovation. Comme le souligne Kitagawa (2004), en France, comme « *dans beaucoup de pays, le gouvernement a reconnu le rôle fondamental que les universités jouent dans l'économie car elles constituent un puissant moteur de l'innovation et du changement économique* » (p.62).

Si l'intérêt que suscite l'innovation est toujours aussi vif et s'observe à plusieurs niveaux, c'est que l'innovation présente plusieurs enjeux.

D'abord, un enjeu d'ordre macro-économique, c'est-à-dire relatif à la compétitivité d'une nation, puisque les économies qui innovent sont des économies qui créent de la croissance et des emplois.

Mais Schumpeter (1911) nous expose dans quelle mesure l'innovation représente également un enjeu majeur pour les entreprises. D'une part, lorsqu'une entreprise réalise une innovation de procédé, elle accroît sa productivité et bénéficie d'un avantage de coût sur ses concurrents. Ainsi, elle peut jouir d'une marge bénéficiaire supérieure à la concurrence si elle choisit de s'aligner sur le prix du marché en vigueur, ou remporter des parts de marché si elle préfère abaisser son prix. Par ailleurs, s'il s'agit d'une innovation de produit, elle profite d'une situation de monopole le temps que ses concurrents parviennent à imiter l'innovation ou le temps que le brevet arrive à échéance. Ce monopole lui permet de fixer un prix supérieur à celui du marché, ce qui lui permet de bénéficier d'une rente. C'est ce que Schumpeter (1911) appelle la "rente de monopole".

En outre, s'intéresser aux organisations innovantes et chercher à comprendre quels sont les mécanismes qui pourraient stimuler la créativité ou soutenir l'innovation dans de telles organisations semble particulièrement pertinent et bienvenu dans une conjoncture économique défavorable, voire dans un contexte de crise tel que nous le connaissons aujourd'hui. En effet, lorsque les perspectives de débouchés sont faibles, et la concurrence est vive, les entreprises mènent une véritable lutte où seules les plus fortes survivent.

D'abord, quand la demande est plutôt morose, tout l'enjeu pour les entreprises est de la susciter. Ainsi, selon la "loi des débouchés" de Jean-Baptiste Say, "l'offre crée sa propre demande", et la création de tout nouveau bien trouve des débouchés. L'intérêt de l'innovation réside ici dans

le fait qu'elle assure aux entreprises des niveaux de croissance satisfaisants lorsque la demande seule ne permet pas de créer l'offre.

Par ailleurs, la libéralisation des marchés induit une concurrence mondiale très forte dans un grand nombre de secteurs et une accélération des cycles de vie des produits, rendant ainsi l'innovation indispensable à la pérennité des organisations. Ainsi, « *les entreprises innoveront pour préserver leur position concurrentielle et aussi pour se procurer un avantage compétitif. Une firme peut réagir à une innovation d'une concurrente en innovant elle-même pour ne pas perdre des parts de marché. Ou encore, elle peut prendre les devants et innover pour s'assurer sur le marché une position stratégique vis-à-vis de ses concurrentes, par exemple en élaborant et en s'efforçant d'imposer des normes techniques plus élevées pour les produits qu'elle fabrique* » (Manuel d'Oslo, 2005, p.19).

Ainsi, de la capacité des entreprises à innover et à être créatives dépend leur aptitude à défendre leur place sur le marché. Lorino & Tarondeau (1998) affirment l'utilité de l'innovation en rappelant que : « *produire de bons produits avec de bons processus ne permet pas à une firme de survivre longtemps. Pour survivre, la firme doit innover. L'innovation est, pour une firme, un des moyens de se différencier de ses concurrentes et de changer les règles du jeu dans une industrie* » (p.312).

Ils rappellent également que « *depuis quelques années, la conception dominante de la stratégie concerne l'acquisition et la maîtrise de ressources et compétences permettant à la firme de se différencier de ses concurrents, de déployer ses activités, d'innover ou de disposer d'une flexibilité suffisante pour s'adapter aux évolutions de l'environnement ou aux stratégies des concurrents* » (p.314).

L'innovation, de par les nombreux enjeux qu'elle représente en termes de rentabilité, de compétitivité et de pérennité ou encore en termes de croissance et de créations d'emplois, nécessite des études approfondies, qu'elles soient menées à l'échelle européenne, nationale, organisationnelle ou d'une sous-unité, afin mieux appréhender et donc mieux maîtriser ce processus.

« *Par "dynamo de l'innovation", on entend le réseau complexe de facteurs qui façonne l'innovation au niveau de l'entreprise. Placer la dynamo de l'innovation au centre de la carte, c'est reconnaître que la capacité d'innovation d'une économie dépend pour beaucoup de l'entreprise. Il importe donc de comprendre les caractéristiques qui rendent les firmes plus ou moins innovantes, ainsi que la manière dont l'innovation se crée à l'intérieur des entreprises* » (Manuel d'Oslo, 2005, p.25).

Tout comme le souligne le Manuel d'Oslo, il nous semble effectivement particulièrement intéressant et important de s'intéresser à la question des facteurs habilitants ou au contraire freinants de l'innovation.

Enjeux du contrôle de gestion : le contrôle de gestion, quels rôles ?

Par ailleurs, en tant que composantes des organisations, les systèmes de contrôle de gestion, à travers certains outils tels que les budgets, la comptabilité analytique ou les tableaux de bord, occupent également une place majeure.

Le contrôle de gestion n'est pas un concept figé. Du fait qu'il soit un instrument au service de l'entreprise, ses missions ont évolué en même temps que les firmes ainsi que leur environnement tendaient à se transformer. Si ses rôles se sont vus modifiés, c'est surtout dans une logique cumulative : de nouvelles missions se sont greffées aux missions initiales. Ainsi, le contrôle de gestion a vu ses rôles élargis, ce qui lui confère une importance grandissante.

Le contrôle de gestion apparaît pour beaucoup comme un outil incontournable d'un point de vue de la performance financière, ce fut d'ailleurs l'une de ses premières fonctions. Le contrôle de gestion est un moyen pour les entreprises de maîtriser leurs coûts. La comptabilité analytique est un outil qui permet de suivre et optimiser la rentabilité des produits ou des activités. Les budgets sont utilisés, entre autres, pour mesurer et prévoir le coût des investissements ainsi que les retours sur investissement. Ainsi, ils permettent de mesurer la rentabilité des projets d'investissement. Globalement, on retient de cette approche que le contrôle de gestion est au service de l'efficacité et de l'optimisation.

Par ailleurs, le contrôle de gestion est un instrument important d'un point de vue stratégique. Il assure la mise en œuvre de la stratégie en fixant des objectifs et en veillant à la convergence des buts de chacun, mais il est également un levier d'émergence de nouvelles stratégies.

En outre, il présente un intérêt pour garantir l'efficacité opérationnelle, puisque les managers prennent appui sur les outils de contrôle de gestion pour suivre et piloter leur service, en vue d'atteindre les objectifs stratégiques fixés par la direction.

Enfin, le contrôle de gestion apparaît comme le garant de la performance globale de l'entreprise puisqu'il permet de piloter tous les volets de la performance qu'il s'agisse du volet financier, social ou environnemental.

En somme, nous retenons que le contrôle de gestion est indispensable pour suivre et évaluer les résultats, mais également pour piloter l'organisation dans son ensemble et aider dans les prises de décisions. Il est le garant de la performance financière ainsi que de la performance multidimensionnelle. Enfin, il est un outil à la fois stratégique et opérationnel.

Ces divers rôles expliquent l'intérêt croissant de la part des entreprises pour les outils de contrôle de gestion. Le contrôle de gestion tend alors à s'étendre à toute catégorie d'organisations, privées et publiques, culturelles et artistiques, industrielles et de services, etc. Traditionnellement réservé aux grandes firmes, le contrôle de gestion rencontre également un engouement grandissant de la part des petites structures. L'essor du marché du consulting, et en particulier à destination des TPE, illustre cette demande émergente de la part des entrepreneurs pour les dispositifs d'aide au pilotage.

« Le nombre de consultants indépendants a doublé - voir triplé - ces 10 dernières années. Selon l'Insee, il existait déjà presque 100 000 structures de conseil en 2011. [...] Le potentiel de croissance du marché du conseil en France est donc ailleurs, vers le marché des TPE » (Le Figaro, 28/02/2015⁵).

Contrôle de gestion et innovation : un enjeu organisationnel paradoxal ?

Malgré le rôle capital des systèmes de contrôle de gestion dans le succès et la pérennité des entreprises, leur place et leur légitimité ont été remises en cause par certains chercheurs (Hope & Fraser, 1997 ; Damanpour, 1991), du fait de leur incompatibilité avec l'environnement instable, incertain, hostile et risqué dans lequel les firmes évoluent depuis les années 1980. Ce nouveau cadre exige en effet de la flexibilité et de la réactivité et requiert une forte capacité à innover (si possible rapidement) pour faire face à la forte pression concurrentielle. Or, ces nouvelles exigences peuvent apparaître contradictoires avec la rigidité, la rigueur, l'aversion aux risques souvent associées au contrôle de gestion.

Les entreprises se trouvent face à deux impératifs à première vue antinomiques mais tout aussi décisifs dans leur capacité à survivre. Elles sont en effet contraintes de combiner efficacité opérationnelle, c'est-à-dire garantir la satisfaction des clients d'aujourd'hui en termes de fonction, prix, temps, quantité et distribution, et flexibilité stratégique, en assurant la satisfaction des clients de demain par de nouvelles combinaisons produit-marché-technologie-organisation (Mothe & Brion, 2008). Les entreprises sont donc amenées à répondre à divers

⁵ Le Galès, Y.. (2015). Une explosion du marché français du consulting à prévoir ?. *Le Figaro*. <http://blog.lefigaro.fr/legales/2015/02/le-marche-du-consulting-va-exploser.html>

objectifs contradictoires, ce qui les conduit à mener une véritable gestion des “paradoxes”. Ainsi, de la même manière qu’Amans & al. (2015) soulignaient l’existence concomitante de deux logiques antagonistes au sein des organisations artistiques, concilier contrôle de gestion et innovation relèverait d’une logique paradoxale pour les organisations innovantes. Chiapello (1998) avait déjà mis en lumière l’antinomie que représentent les logiques créatives et managériales en présentant certains antagonismes : imagination/calcul ; sensibilité/rationalité ; créativité/prévisibilité et régularité ; liberté/contrôle ; etc. Néanmoins, comme le soulignent Smith & Lewis (2011), il en va de la survie des organisations innovantes que de répondre à ces impératifs souvent antinomiques, car ils permettent à la fois de « *construire des capacités pour l’avenir tout en garantissant le succès pour le présent* » (p.384). Une telle problématique a fait émerger un ensemble de travaux relativement récents, qui ont ainsi proposé une théorie générale des paradoxes organisationnels (Garcias & al., 2015 ; Lüscher & Lewis, 2008 ; Lewis, 2000). Ces études montrent que les modes décisionnels classiques souvent fondés sur la dichotomisation s’avèrent peu adaptés aux environnements changeants et complexes, et insuffisants pour garantir simultanément performance de court terme et pérennité.

Plusieurs chercheurs se sont donc intéressés à cette problématique et ont souligné l’enjeu pour les entreprises de tendre vers un type particulier d’organisation “ambidextre”, caractérisé par la poursuite simultanée d’objectifs d’exploration de nouvelles ressources et d’exploitation des compétences déjà existantes (Mahmoud-Jouini & al., 2007 ; McNamara & Baden-Fuller, 1999). Les entreprises qui allieraient simultanément stratégie d’innovation d’une part, et efficacité et optimisation des ressources et processus d’autre part, afficheraient en effet des niveaux de performance accrus et profiteraient d’un avantage concurrentiel durable. De plus, ces deux logiques créeraient des synergies et se soutiendraient mutuellement. Ainsi, toute stratégie d’exploration induit une stratégie d’exploitation afin de permettre à l’entreprise de tirer profit de ses activités d’exploration. Inversement, comme le souligne Mignon (2009), « *les constantes peuvent contribuer au changement* » (p.76), ce qui illustre le fait que les logiques d’exploitation peuvent générer de nouvelles connaissances et compétences et donc soutenir les activités d’exploration. Ainsi, innovation et efficacité/optimisation (assurées par les outils de contrôle de gestion) non seulement ne seraient pas paradoxaux ni exclusifs mais pourraient au contraire être poursuivis simultanément.

2. Objet de recherche : questionnement, positionnement et délimitation du sujet

L'objet de la recherche sera de s'intéresser au lien entre innovation et contrôle de gestion et ainsi contribuer au courant de recherche qui tente de réhabiliter la légitimité des systèmes de contrôle de gestion dans les organisations innovantes (Berland & Persiaux, 2008 ; Dent, 1990 ; etc.). Il s'agira plus précisément d'observer la présence ou l'absence d'outils de contrôle de gestion dans des organisations innovantes, de comprendre leur rôle au sein de ces entreprises, d'identifier les déterminants de leur mise en place et enfin de déterminer leur influence sur l'innovation de ces organisations.

La problématique générale est la suivante : **Quels sont les liens réciproques entre contrôle de gestion et innovation ?**

Nous proposons donc de répondre à trois sous-questions de recherche :

- Comment se caractérisent les systèmes de contrôle de gestion dans des organisations innovantes ? (question de la **nature** des outils)
- Quelles sont les raisons d'adoption des outils de contrôle de gestion dans ces organisations innovantes ? (question des **déterminants** et des **rôles**)
- Quel est l'impact du contrôle de gestion sur l'innovation ? (question de l'**influence**)

La thèse que nous défendons s'inscrit dans le paradigme qui remet en cause cette vision paradoxale et exclusive de la relation innovation-contrôle de gestion. Nous partageons le point de vue selon lequel le contrôle de gestion, dans sa nouvelle acception, est en mesure de répondre à ses missions traditionnelles en termes de rentabilité et d'efficience mais aussi à de nouveaux objectifs en termes d'innovation et de changements.

La réponse à ces questionnements permettra de valider ou d'infirmer cette thèse, mais plus globalement, elle apparaîtra comme une contribution au débat portant sur l'antagonisme du couple innovation-contrôle de gestion.

Nous allons à présent exposer les choix opérés en vue de répondre à ces interrogations, ce qui sera l'occasion de présenter les délimitations de notre sujet de recherche.

Quelle innovation ?

« *Innovation is : production or adoption, assimilation, and exploitation of a value-added novelty in economic and social spheres ; renewal and enlargement of products, services, and markets ; development of new methods of production ; and establishment of new management systems. It is both a process and an outcome* » (Crossan & Apaydin, 2010, p.1155).

Crossan & Apaydin (2010) proposent une définition relativement complète de l'innovation. Ils mettent en avant l'idée que l'innovation peut à la fois être considérée en tant que résultat et en tant que processus. Ce processus lui-même pouvant consister en la génération d'une idée nouvelle ou en l'adoption d'une idée imaginée par d'autres. Par ailleurs, la typologie qu'ils proposent se rapproche des typologies traditionnelles.

La typologie proposée par Schumpeter (1983) est sans conteste l'une des plus célèbres. Ce dernier identifie cinq types d'innovation : les nouveaux produits ; les nouvelles méthodes de production ; les nouveaux marchés ; les nouvelles sources d'approvisionnement et les nouvelles façons d'organiser les entreprises. Le Manuel d'Oslo, aujourd'hui une référence sur les questions relatives à l'innovation, définit quatre types d'innovation : les innovations de produit (le terme "produit" est utilisé pour désigner à la fois les biens et les services) ; les innovations de procédé ; les innovations de commercialisation et les innovations d'organisation.

Plusieurs travaux analysent les différents types d'innovations selon qu'il s'agisse d'innovation produit/processus, d'innovation incrémentale/radicale ou encore d'innovation administrative/technique.

Néanmoins, comme le soulignent Damanpour & Aravind (2012), la plupart des études menées sur l'innovation ont surtout concerné la typologie produit-procédé. Les innovations produit et procédé sont deux types d'innovation technologique (Hollen & al., 2013). L'innovation produit implique la création de nouveaux produits basés sur des technologies nouvelles alors que l'innovation de procédé consiste en la mise en œuvre d'une nouvelle méthode de production qui implique des changements significatifs dans les techniques, le matériel et/ou le logiciel⁶. L'innovation de procédé est souvent passée au second plan, derrière l'innovation produit. Pourtant, elle joue également un rôle déterminant dans la performance des entreprises. Elle permet, entre autres, de réduire les coûts de production et d'améliorer la qualité des produits.

⁶ Source : INSEE, Définitions Innovation. In Institut national de la statistique et des études économiques (en ligne). <http://www.insee.fr/fr/methodes/default.asp?page=definitions/innovation.htm>

Elle pourrait même soutenir l'innovation produit, en intervenant sur plusieurs paramètres tels que le coût, l'efficacité et la vitesse de réalisation du nouveau produit (Hollen & al., 2013 ; Pisano, 1997).

Notre sujet s'intéresse à la question du lien entre l'innovation et le contrôle de gestion. Pour observer cette relation nous considérons l'innovation en tant que processus, incluant toutes ses phases, de la créativité à la concrétisation commerciale. Dit autrement, nous avons souhaité observer l'influence du contrôle de gestion sur la génération d'idées mais également du point de vue de son implémentation concrète, qui correspond plus précisément à la mise sur le marché du nouveau produit.

Pour observer ce lien, nous avons particulièrement ciblé des entreprises innovantes dans l'offre proposée au client. Cette innovation produit/service est définie par l'évolution technologique et/ou par le client, quels que soient le degré de nouveauté des produits, ou la nature de l'innovation, radicale ou incrémentale. Néanmoins, si pour qualifier une entreprise d'innovante nous retenons le seul critère de l'innovation produit, nos résultats montreront que le contrôle de gestion impacte non seulement l'innovation de produit mais également l'innovation de procédé.

Quel contrôle ?

Chiapello (1996), dans son article intitulé « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence » identifie plusieurs modes de contrôle. Elle distingue le contrôle invisible ou informel tel que la culture d'entreprise, qui correspond au concept de contrôle clanique développé par Ouchi (1979), du contrôle formel qui peut prendre plusieurs formes. Pour Chiapello (1996), le contrôle est « *toute influence créatrice d'ordre, c'est-à-dire d'une certaine régularité* » (p.52) et plusieurs sources de contrôle peuvent interagir entre elles.

L'auteur relève quatre moyens d'exercer le contrôle : le contrôle par le marché ; le contrôle par les relations inter-individuelles ; le contrôle par la culture, qu'il s'agisse de la culture de la société, de l'organisation ou des professionnels. Enfin, le contrôle par l'organisation est celui qui nous intéresse particulièrement dans cette étude. Ce dernier se décline en plusieurs moyens de contrôle tels que le contrôle par les règles formelles et les procédures (Jørgensen & Messner, 2009), le contrôle par les structures (Eisenhard & Brown, 1997), et enfin le contrôle de gestion.

Proposer de définir le contrôle de gestion est une tâche délicate.

Le contrôle de gestion peut se définir sous trois angles différents. Une approche par les missions, une approche par les acteurs et une approche par les outils.

Considérer le contrôle de gestion par le prisme des missions qu'il recouvre, oblige à un retour aux fondements, qui nous permettra notamment d'appréhender l'évolution du concept. Anthony (1965), considéré comme le père fondateur de la discipline, définit le contrôle de gestion 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* » (p.17). Il opère une distinction entre la planification stratégique, le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel, qu'il remettra en question en 1988 lorsqu'il proposera de définir le contrôle de gestion comme le « *processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation* » (p.10). Comme le souligne Berland (1999), « *cette définition est plus large que la première, moins comptable, moins centrée sur les ressources et plus sur les finalités de l'organisation [...] ce changement de définition n'est pas neutre et reflète vraisemblablement une modification profonde du concept de contrôle de gestion* » (p.17).

Ainsi, les missions du contrôle de gestion ont évolué. Trois stades peuvent être retenus :

Le premier correspond à la première définition d'Anthony (1965). Les missions du contrôle de gestion sont relatives à l'allocation des ressources, au contrôle des activités, à la surveillance des comportements, à la réduction des coûts et à la performance financière au service des actionnaires.

Par la suite, le contrôle de gestion a vu ses missions élargies. Il est désormais au service du top-management, d'une part parce qu'il est un outil d'aide à la prise de décision, et d'autre part, parce qu'il assure la mise en œuvre de la stratégie notamment via le recours aux systèmes de reportings. Il assure pour cela la convergence des buts au sein de l'organisation. On retrouve ici la seconde définition proposée par Anthony (1988).

Enfin, plus récemment (fin des années 1990), le contrôle de gestion joue désormais un rôle stratégique, puisqu'il permet de faire émerger des stratégies nouvelles. Il assure également le pilotage de la performance multidimensionnelle et est destiné au middle-management. De nouveaux outils voient ainsi le jour pour servir les nouvelles missions du contrôle de gestion.

Comme le rappellent Bollecker & Naro (2014), « *le contrôle de gestion est généralement appréhendé au travers de ses aspects les plus tangibles. Dans les organisations, il s'incarne – souvent, mais pas toujours – par une “fonction” généralement appelée “contrôle de gestion”, dirigée par un responsable : la directrice ou le directeur du contrôle de gestion* » (p.11).

La définition du contrôle de gestion sous l'angle des acteurs revient alors à considérer que relève du contrôle de gestion toute activité pratiquée par le contrôleur de gestion. Or, comme le soulignent Bouquin & Pesqueux (1999), « *si l'on peut dire que la comptabilité est au moins ce que pratiquent les comptables, le marketing ce que pratiquent les commerciaux, la pratique des contrôleurs ne recouvre qu'une partie du contrôle de gestion* » (p.94).

Pour Bouquin (2001), en effet, les contrôleurs de gestion peuvent effectuer des tâches qui ne relèvent pas du contrôle de gestion : la comptabilité ; la gestion financière ; la gestion du personnel ; l'administration ou encore l'informatique. Pour beaucoup, leur rôle consiste à la réalisation de tâches bureaucratiques de collecte de données, sans apporter le volet analyse et donc, sans assurer leur mission d'aide à la décision.

De plus, le processus de contrôle de gestion s'observe également sans contrôleur. En effet, dans un grand nombre de petites structures ne disposant pas des ressources financières suffisantes pour se doter d'un profil de contrôleur de gestion, ce sont les managers ou les dirigeants qui recouvrent la fonction de contrôleur de gestion en assumant, en plus de leur rôle de manager ou de dirigeant, les missions rattachées à la fonction “contrôle de gestion”.

Enfin, « *le contrôle de gestion se matérialise également par des méthodes, des dispositifs et des instruments de gestion : des budgets, des états de reporting, des tableaux de bord, des systèmes de calculs de coûts, etc. Vu sous cet angle instrumental et technologique, le contrôle de gestion est envisagé dans ses dimensions fonctionnalistes, en tant qu'instrument d'analyse et d'aide à la décision, assurant la maîtrise de l'efficience et de l'efficacité dans l'accomplissement des buts organisationnels* » (Bollecker & Naro, 2014, p.11). Ainsi, « *le contrôle de gestion peut être vu comme un ensemble d'outils de gestion permettant d'assurer la qualité des choix dans le fonctionnement de l'entreprise* » (Meyssonnier, 1999). Dans une organisation, le contrôle de gestion peut donc s'observer par la présence d'instruments comptables de prévision et de suivi tels que la comptabilité de gestion, le contrôle budgétaire, les tableaux de bord. David (1996) définit les outils comme les « *dispositifs formalisés permettant l'action organisée* » (p.10). Aussi, les missions du contrôle de gestion ne peuvent être remplies sans supports de l'action. Leur caractère pragmatique leur confère un intérêt particulier tant du point de vue des recherches académiques que des praticiens. Les approches théoriques par les instruments constituent l'ensemble des « *travaux qui proposent d'étudier l'action gestionnaire, non pas à travers sa substance, ses discours ou les intentions des managers, mais à travers les*

instrumentations, techniques, scientifiques ou gestionnaires qui sont mises en place pour conduire l'action collective et produire de nouvelles capacités stratégiques » (Aggeri & Labatut, 2010, p.6). Un certain nombre de travaux se sont donc intéressés aux outils en abordant diverses questions telles que la question de l'adoption, la question des usages (Quemener & Fimbel, 2012) ou encore celle de l'appropriation (Grimand, 2012). Certains, dans une approche interactionniste, étudient l'influence de l'outil sur les acteurs (Rocher, 2008). Qu'il soit perçu « *comme support de planification-contrôle du projet* » ou « *comme image de sa rationalité pour l'extérieur et les décideurs-financeurs* » (Lorino, 2002, p.5), l'outil revêt une importance incontestable pour toute organisation. C'est la raison pour laquelle on observe un accroissement considérable des cabinets de conseils ou des structures publiques d'accompagnement des entrepreneurs. Les acteurs de terrain expriment en effet une attente forte en termes d'outillage de gestion, gage de rentabilité, de compétitivité, de performance et de pérennité. Toutefois, si les missions du contrôle de gestion ne peuvent être véhiculées sans supports, elles peuvent néanmoins prendre appui sur des dispositifs autres que les outils de contrôle de gestion, c'est-à-dire d'autres modes de contrôle qu'ils soient formels ou informels.

C'est pourquoi, parmi ces trois approches, cette étude appréhendera le contrôle de gestion à travers la présence de ses outils. En effet, nous ne pensons pas que la présence d'une fiche de poste de contrôleur de gestion suffise à refléter l'existence de pratiques de contrôle de gestion au sein d'une organisation. Par ailleurs, les missions du contrôle de gestion peuvent être relayées par d'autres types de supports.

Néanmoins, cette étude laisse une grande latitude à la définition d'outil de contrôle de gestion. Plus précisément, nous considérons comme outil de contrôle de gestion tout outil classique, traditionnellement enseigné dans les formations gestionnaires, mais également ceux relevant de logiques d'appropriation, voire ceux construits sur mesure.

Quelle unité d'analyse ?

Gopalakrishnan & Damanpour (1997) rappellent que l'innovation peut être étudiée selon plusieurs niveaux d'analyse : macroéconomique, organisationnel ou sous-unité opérationnelle. Ainsi, un certain nombre de travaux s'intéressent au rôle et à l'influence du contrôle de gestion sur l'innovation en prenant comme unité d'analyse le projet ou le processus de développement (Jørgensen & Messner, 2009 ; Davila & al., 2009 ; Akroyd, & al., 2009 ; Gautier, 2002 ; Hertenstein & Platt, 2000). D'autres ont choisi d'appréhender cette relation sous l'angle

organisationnel (Castillo-Rojas & al., 2012 ; Malagueño & Bisbe, 2010 ; Davila & al., 2009 ; Marginson & al., 2006).

Cette recherche s'inscrit dans la continuité de cette ligne de travaux en choisissant d'opter pour une unité d'analyse plus globale en nous intéressant aux entreprises innovantes plutôt qu'aux projets innovants. En effet, nous souhaitons connaître toutes les possibilités du contrôle de gestion dans un contexte global innovant, ainsi que son influence sur le niveau d'innovation des entreprises.

Par ailleurs, on constate que de façon générale, la majorité des travaux étudiant la question du lien entre le contrôle de gestion et l'innovation porte généralement sur les grandes structures (Davila, 2005 ; Reid & Smith, 2000). Comme le souligne Malo (2000), peu de travaux se sont intéressés aux systèmes de contrôle de gestion dans la PME. Un courant émergent a ainsi tenté de pallier le déséquilibre existant entre les recherches portant sur les grandes structures et celles relatives aux PME (Chapellier & al., 2013 ; Nobre & Zawadzki, 2013 ; Germain, 2005 ; Villesèque & Courrent, 2008 ; Meyssonier & Zawadzki, 2008 ; Nobre, 2001 ; Van Callie, 2003 ; Bergeron, 2000).

Toutefois, comme le rappelle Jaouen (2010), les « *recherches sur les TPE demeurent relativement marginales dans les travaux en entrepreneuriat. Celles-ci sont en général intégrées dans les recherches portant sur les PME (elles-mêmes se concentrant souvent sur les moyennes entreprises) [...] Si le tissu économique français est composé à plus de 90 % d'entreprises de moins de 10 salariés, plusieurs auteurs soulignent l'ignorance générale et le manque d'attention porté à la TPE en tant qu'objet de recherche* » (p.134).

Ainsi, si nous choisissons d'analyser le lien entre contrôle de gestion et innovation sous l'angle organisationnel, nous nous intéresserons par ailleurs plus précisément aux petites structures en étudiant deux cas de PME, ainsi qu'aux très petites structures telles que les start-ups.

Quelles questions de recherche ?

Les travaux de recherche qui portent sur la relation innovation-contrôle de gestion examinent diverses problématiques.

Hertenstein & Platt (2000), par exemple, étudient la nature des pratiques en termes de mesure de la performance des processus de développement de nouveaux produits.

Plusieurs auteurs s'interrogent sur le rôle du contrôle de gestion sur la performance des projets de développement de nouveaux produits et mettent en évidence une corrélation positive (Gautier, 2002 ; Nixon, 1998). Ditillo (2004) montre que les systèmes de contrôle jouent une

multitude de rôles dans des contextes marqués par une forte intensité de connaissances et d'incertitudes.

Davila & al. (2009) quant à eux cherchent à connaître les raisons de l'adoption d'un système de contrôle de gestion dans les processus de développement de produits, la relation entre ces raisons et la rapidité de l'adoption d'une part et les indicateurs de mesure de la performance retenus d'autre part.

Akroyd & al. (2009) s'intéressent aux modes d'utilisation des systèmes de contrôle de gestion et la façon dont ils impactent l'innovation des entreprises. Autrement dit, le lien favorable ou défavorable du contrôle de gestion sur l'innovation dépend de la façon dont les outils sont utilisés. Henri (2006) étudie plus précisément l'impact d'une utilisation interactive des systèmes de contrôle sur les capacités organisationnelles telles que les capacités d'innovation ou entrepreneuriales, pendant que Bisbe & Otley (2004) constatent que ces systèmes interactifs modulent (effet modérateur) l'effet de l'innovation sur la performance. Bedford (2015), enfin, s'intéresse aux effets des différents modes d'utilisation des systèmes de contrôle de gestion sur les différents types d'innovation (innovation d'exploitation/innovation d'exploration).

Parmi les recherches qui s'intéressent au contrôle de gestion dans les entreprises innovantes, et en particulier dans les très petites structures innovantes telles que les start-ups, certains chercheurs s'intéressent aux raisons d'adoption d'outils de contrôle de gestion (Reid & Smith, 2000 ; Sandino, 2007 ; Davila & Foster, 2005 ; Granlund & Taipaleenmäki, 2005). Hormis les travaux de Meyssonier (2015), peu de travaux s'intéressent à la question de la nature des outils implémentés en contexte innovant et en particulier dans des entreprises innovantes spécifiques que sont les start-ups. De plus, on constate qu'aucune étude à ce jour ne s'est interrogée sur l'influence des outils de contrôle de gestion sur le degré d'innovation de ces organisations, innovantes par nature. Une piste intéressante apparaît alors pour contribuer à la littérature traitant du rôle du contrôle de gestion sur l'innovation, en étudiant le cas spécifique des petites organisations innovantes telles que les PME et les start-ups. Par ce biais, cette étude entend prolonger le travail amorcé par Meyssonier (2015), notamment, et comme l'auteur le suggère, en répliquant une partie de son étude portant sur la question de la nature et des déterminants « *dans d'autres écosystèmes innovants pour accumuler les données sur les best practices en matière de contrôle de gestion dans les startups (poursuite des recherches empirico-descriptives)* » (p.19).

Ainsi, cette recherche, qui étudie la question du lien entre l'innovation et le contrôle de gestion du point de vue de l'organisation et non du projet ou du processus de développement, souhaite répondre aux questions de recherche relatives à la nature, aux déterminants et à l'influence des outils de contrôle de gestion dans des organisations innovantes de petite taille telles que les PME, voire de très petite taille en s'intéressant également aux start-ups.

3. Intérêt du sujet

Cette recherche a pour objectif de contribuer à la connaissance académique tout en représentant un intérêt pour les praticiens.

Les apports **théoriques** attendus sont multiples :

D'abord, si plusieurs travaux ont pour objet d'appréhender l'influence du contrôle de gestion sur l'innovation, aucune étude n'a abordé la question du lien réciproque entre innovation et contrôle de gestion. Le premier apport de ce travail doctoral consiste donc à interroger l'influence mutuelle entre ces deux concepts clés.

Par ailleurs, peu de recherches s'intéressent au rôle du contrôle de gestion en tant que support d'ambidextrie. Si un lien favorable entre contrôle de gestion et innovation a déjà été mis en lumière dans la littérature, ces travaux ne montrent pas comment, d'un point de vue organisationnel, le contrôle de gestion est à la fois le garant de l'efficacité et l'optimisation tout en étant vecteur d'innovation. Cette étude interroge donc le potentiel rôle joué par le contrôle de gestion dans les capacités des organisations à tendre vers un modèle d'ambidextrie jusqu'ici encore très peu étudié, à savoir l'ambidextrie contextuelle.

La troisième contribution théorique majeure réside dans l'exploration de l'influence de l'innovation managériale sur d'autres types d'innovation, en l'occurrence dans cette recherche l'innovation produit. L'objet de ce travail est d'élargir cette question du rôle du contrôle de gestion sur l'innovation produit, à celle relative aux liens entre l'innovation managériale et d'autres modes d'innovation.

D'un point de vue **méthodologique** les recherches en contrôle de gestion portent majoritairement sur les grandes structures. Quelques travaux ont entrepris d'étudier des plus petites organisations, telles que les PME. Ces recherches restent encore minoritaires, et ce phénomène s'accroît à mesure que la taille de l'organisation décroît. Ainsi, les pratiques en contrôle de gestion des TPE sont aujourd'hui très peu documentées. L'originalité de ce travail

est d'étudier la question du lien entre contrôle de gestion et innovation du point de vue des petites (voire très petites) organisations innovantes.

Par ailleurs, nous avons entrepris une démarche encore non utilisée pour étudier la question du lien entre le contrôle de gestion et l'innovation en choisissant d'observer les pratiques de contrôle de gestion au sein d'entreprises récemment inscrites dans une démarche globale d'innovation. Cette approche dynamique n'a en effet pas encore été employée dans les différents travaux s'intéressants au lien entre innovation et contrôle de gestion.

Enfin, si les travaux qui traitent de l'influence du contrôle de gestion sur l'innovation sont majoritairement quantitatifs, cette recherche s'aligne sur les quelques études qui ont souhaité appréhender cette question d'un point de vue qualitatif et plus précisément par la technique de l'entretien.

L'objectif était d'abord d'extraire du terrain un maximum de données pour comprendre la relation visant à être étudiée.

Le second intérêt résidait dans l'étude et la compréhension d'un phénomène organisationnel d'un point de vue micro. Il s'agissait en particulier d'étudier les micro-processus à l'œuvre en réhabilitant le rôle des acteurs dans ce processus d'instrumentation. Ainsi, l'un des apports majeurs de ce travail est l'attention particulière portée aux acteurs, en considérant que la réalité s'exprime à travers leur perception de même qu'elle est façonnée par leurs actions.

D'un point de vue **pratique**, la question du rôle du contrôle de gestion dans les organisations innovantes représente un enjeu majeur. Les contributions **managériales** espérées sont dans un premier temps d'apporter aux praticiens un éclairage sur les rôles et missions du contrôle de gestion et ainsi engendrer une réflexion sur l'apport des outils de contrôle de gestion par rapport à leur activité innovante.

Par ailleurs, en documentant les pratiques en contrôle de gestion de diverses PME et start-ups innovantes, ce travail permet également d'apporter une aide aux dirigeants dans le choix d'outils à implémenter. Il met notamment l'accent sur l'importance d'effectuer des "bricolages" afin de s'approprier les outils traditionnels et ainsi se doter d'outils répondant parfaitement à leurs besoins.

4. Présentation du plan de l'étude

La thèse est organisée en deux parties.

La **première partie** est composée de trois chapitres et est consacrée à la revue de littérature ainsi qu'à l'élaboration du cadre théorique et conceptuel. Ces trois chapitres apparaissent complémentaires en ce qu'ils permettent d'affiner notre démarche de recherche pour traiter de la question générale du lien entre le contrôle de gestion et l'innovation, et parce qu'ils permettent de mobiliser, de rapprocher et tisser des liens entre plusieurs concepts clés afin d'aborder ce questionnement sous un angle nouveau. Cette construction en trois temps illustre le cheminement de notre réflexion pour appréhender cette relation paradoxale entre l'innovation et le contrôle de gestion.

Le **chapitre 1** se propose de réaliser un "état de l'art" sur la question générale de la gestion du paradoxe innovation/contrôle de gestion. Plus précisément, ce chapitre se centre sur la littérature traitant de cette contradiction/réconciliation entre le contrôle de gestion et l'innovation en tant que processus, en faisant apparaître les deux principaux paradigmes existants sur cette question du lien entre l'innovation et le contrôle de gestion, ainsi que les postulats sur lesquels ils reposent.

Le **chapitre 2** présente un double intérêt. D'une part, il se propose d'affiner la question de recherche en ciblant l'analyse de la question générale du lien entre le contrôle de gestion et l'innovation du point de vue de l'organisation, ce qui permet en outre d'introduire le choix de la méthode de recherche adoptée. Par ailleurs, son objet est également d'aborder ce questionnement par le prisme d'un concept théorique spécifique, celui de l'ambidextrie organisationnelle. Il apparaît en effet que la littérature portant sur l'ambidextrie constitue un apport relativement pertinent et riche pour appréhender cette problématique générique du paradoxe innovation/contrôle de gestion.

Le **chapitre 3** a pour visée d'introduire le cadre théorique d'innovation managériale, qui représente à nos yeux une clé de lecture intéressante pour analyser la relation entre le contrôle de gestion et l'innovation. Il s'agira plus précisément de montrer en quoi les outils de contrôle de gestion peuvent être considérés comme des innovations managériales. Cette démonstration s'appuiera, entre autres, sur la mobilisation d'un autre cadre théorique phare qui repose sur deux concepts voisins, celui de l'"appropriation" et du "bricolage". L'originalité réside ici dans le rapprochement opéré entre deux concepts jusqu'alors abordés séparément dans la littérature (innovation managériale et appropriation/bricolage), mais qui, toujours selon notre propre point de vue, peuvent être appréhendés conjointement.

La **seconde partie** est également structurée en trois chapitres. Elle est dédiée à l'élaboration du cadre empirique.

Le **chapitre 4** expose les choix épistémologiques et méthodologiques réalisés au regard de notre problématique de recherche. Il présente également les dix-neuf start-ups et PME étudiées ainsi que les deux études de cas que nous avons conduites.

Le **chapitre 5 et 6** présentent et discutent les résultats de l'étude empirique. La démarche employée est celle de l'analyse comparative. Elle permet de dégager plus aisément des tendances et des enseignements que nous discutons ensuite.

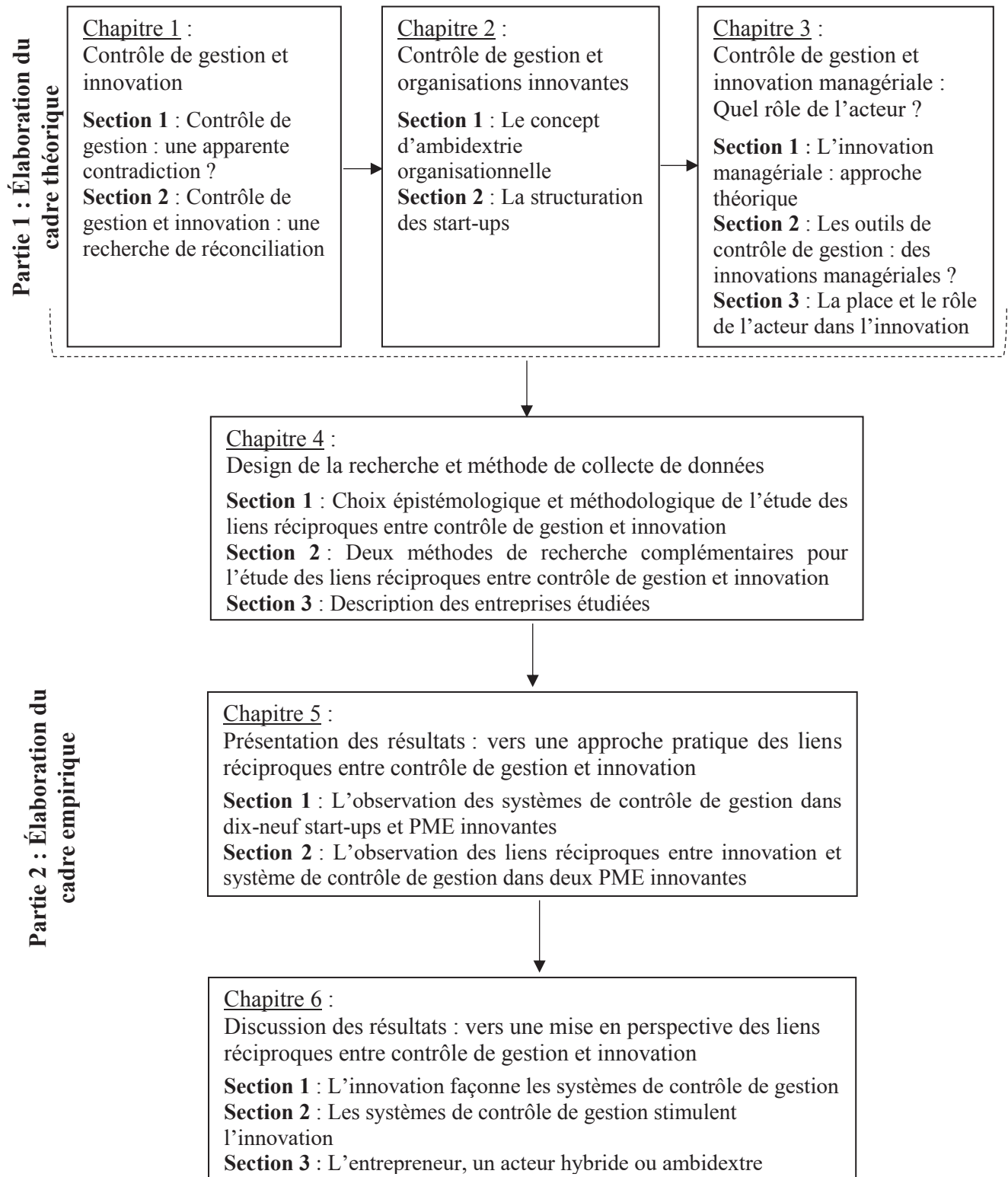
Dans un premier temps, il s'agit dans le **chapitre 5** de présenter de façon transversale les résultats relatifs à l'étude exploratoire portant sur dix-neuf start-ups et PME, ainsi que de réaliser une comparaison inter-cas entre nos deux PME innovantes.

Puis, le **chapitre 6** consiste à mettre en perspectives les résultats de notre recherche à la lumière des cadres théoriques et conceptuels mobilisés. Nous montrons dans un premier temps comment l'innovation façonne les systèmes de contrôle de gestion. Ensuite, nous mettons en exergue qu'à travers divers mécanismes, les outils de contrôle de gestion soutiennent l'innovation, et ainsi nous contribuons au débat portant sur la question de l'influence du contrôle de gestion sur l'innovation. Cette étude met ainsi en lumière l'existence d'un cercle vertueux unissant contrôle de gestion et innovation. Enfin, nous mettons en évidence le rôle ambidextre du dirigeant qui soutient à la fois l'innovation et la créativité et l'optimisation et l'efficacité en impulsant la structuration de son entreprise via la mise en place d'outils de contrôle de gestion.

La conclusion de la thèse tente de mettre en lumière les principaux apports de ce travail de recherche. Elle sera aussi l'occasion de présenter les limites ainsi que les perspectives possibles pour compléter et approfondir cette étude.

La figure ci-dessous schématise la construction de la thèse.

Figure 1 : Schématisation de la construction de la thèse



Source : élaboration personnelle

PARTIE 1 –
CONTRÔLE DE GESTION ET
INNOVATION :
CADRE THÉORIQUE ET CONCEPTUEL

La **première partie** de ce travail de recherche est consacrée à l'élaboration du cadre conceptuel. Notre cadre théorique est structuré en trois parties. Ces trois chapitres illustrent trois regards différents d'une même problématique. La problématique du lien paradoxal entre le contrôle de gestion et l'innovation présente en effet des extensions intéressantes et nous permet de mobiliser différents concepts qui nous fournissent des clés de lecture intéressantes pour la compréhension de ce paradoxe.

Cette démarche nous permet ainsi de recouvrir une large partie de la littérature, et de nourrir ce travail d'un ensemble de réflexions riches et diverses pour traiter cette problématique générale du paradoxe innovation/contrôle de gestion.

Dans cette perspective, le **premier chapitre** se concentre sur la littérature traitant de cette contradiction/réconciliation entre le contrôle de gestion et l'innovation en tant que processus. Il s'agira dans une première section de recenser les travaux présentant le contrôle de gestion comme un frein à la créativité et l'innovation. Nous présentons les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion mobilisés dans cette ligne de recherches pour montrer que ces systèmes de contrôle de gestion traditionnels sont spécifiques à un contexte particulier et peuvent s'avérer défavorables au processus d'innovation. Puis, nous présentons les concepts de créativité et d'innovation pour montrer en quoi d'autres modes de contrôle apparaissent plus pertinents en contexte d'innovation.

Dans une seconde section nous exposerons les travaux qui se positionnent en faveur d'une réconciliation entre ces deux notions. Nous verrons dans un premier temps que la vision du contrôle de gestion a changé en même temps que l'évolution de l'environnement des organisations et des problématiques rencontrées. Ses utilisations et ses rôles se sont élargis. Au-delà de ses missions traditionnelles de réductions des coûts et de contrôle des résultats financiers, les systèmes de contrôle de gestion apparaissent alors comme des dispositifs d'aide à la décision et au pilotage de la performance globale. Finalement, les systèmes de contrôle de gestion sont compris comme des vecteurs de nouvelles idées et comme les garants de la réalisation du produit final. Ils apparaissent comme des éléments favorables voire indispensables au processus d'innovation.

Le **second chapitre** aborde la question du lien entre contrôle de gestion et innovation sous l'angle organisationnel. Il nous semble en effet intéressant de regarder comment les organisations parviennent à gérer ces deux logiques. Sont-elles exclusives l'une de l'autre ? Ou bien les entreprises parviennent-elles à les combiner et sous quelle forme ?

Nous introduisons d'abord le concept d'ambidextrie. Il s'agit plus précisément de définir ce que recouvre le concept d'ambidextrie et sa logique paradoxale, ainsi que les différentes formes que peut prendre l'ambidextrie au sein d'une organisation. Puis, nous en exposons les enjeux du point de vue de la performance de l'entreprise d'une part, et du point de vue de l'apprentissage d'exploitation d'autre part.

La seconde section s'intéresse plus spécifiquement à un type particulier d'organisation innovante : les start-ups. Les start-ups possèdent des caractéristiques spécifiques qui expliquent *a priori* qu'elles disposent de systèmes de contrôle informels. Pourtant, la littérature montre que dans la pratique, celles-ci sont demandeuses d'outils de structuration. Nous verrons quels sont les déterminants de ces logiques de structuration ainsi que les rôles que peuvent remplir ces outils de contrôle de gestion au sein de ces petites structures innovantes.

Dans un **troisième chapitre**, nous établissons le lien entre l'innovation produit et le contrôle de gestion au travers du concept d'innovation managériale. Nous présentons d'abord le concept d'innovation managériale en rappelant les multiples définitions et typologies proposées dans la littérature. L'innovation managériale soulève plusieurs enjeux tant du point de vue de la performance que du point de vue de l'innovation technologique. Si la lumière a toujours été portée sur l'innovation technologique, l'innovation managériale n'en demeure pas moins importante et apparaît même comme incontournable pour conférer aux entreprises un avantage concurrentiel durable. Nous rappelons comment (processus) et sous quelles conditions (origine et antécédents) les innovations managériales prennent naissance au sein des entreprises.

Le second objectif de ce chapitre est de montrer dans quelle mesure les outils de contrôle de gestion sont des innovations managériales. À nos yeux, ils représentent incontestablement des innovations managériales et cela s'observe à trois niveaux. Dans le domaine du contrôle de gestion, plusieurs outils ont successivement vu le jour, présentant des formes différentes, des modes d'utilisation et des rôles différents. Ces outils ont donc été conçus dans le but de promouvoir les objectifs organisationnels et, parce qu'ils représentent des techniques nouvelles par rapport aux connaissances et pratiques du moment, ils représentent des innovations managériales "absolues". En outre, ils peuvent représenter des innovations "relatives", au regard de la structure adoptante, qui bouleverse ses pratiques en introduisant un nouvel outil de contrôle de gestion, bien que ce dernier soit déjà employé dans d'autres organisations. Enfin, nous rappelons que les entreprises qui s'approprient les outils de contrôle classiques, au sens rendu propre à leur usage, réalisent de l'innovation managériale de type incrémental. Elles réinventent les outils traditionnels pour répondre à leurs besoins et problématiques spécifiques.

Dans un troisième temps nous exposons le rôle joué par les acteurs dans l'adoption et la génération d'innovations managériales. En effet, outre les pressions institutionnelles qui semblent pousser les entreprises à mettre en place des innovations managériales, et plus précisément des outils de contrôle de gestion, les acteurs semblent exercer leur libre-arbitre en choisissant intentionnellement de mettre en place des nouvelles pratiques. Par ailleurs, ces entrepreneurs institutionnels engagent également des processus de bricolage afin de s'approprier les outils et de les rendre adaptés à leur usage. Pour mieux rendre compte de ce concept d'appropriation, nous nous appuyons sur deux conceptualisations de l'outil au travers des théories positiviste et instrumentale. Si la théorie positiviste concède à l'outil une valeur prescriptive et normative qui induit une logique de conformation, la théorie instrumentale réintroduit le rôle de l'acteur qui conçoit l'outil selon l'usage qu'il souhaite en avoir. L'appropriation est alors rendue possible, voire même souhaitable, pour permettre aux acteurs de réaliser leurs missions avec succès et ainsi rendre les entreprises performantes.

**CHAPITRE 1 –
CONTRÔLE DE GESTION ET INNOVATION**

L'objectif principal de ce **premier chapitre** est de réaliser la revue de "l'état de l'art" sur la question du lien entre deux concepts *a priori* antinomiques que sont l'innovation et le contrôle de gestion. La revue de littérature sur ce sujet fait en effet apparaître deux grands paradigmes. Pour la littérature dite "traditionnelle", le contrôle de gestion pourrait représenter un frein à l'innovation (section 1), tandis qu'un autre pan de la littérature réhabilite la place et la légitimité du contrôle de gestion dans les processus d'innovation (section 2).

Il s'agit dans ce chapitre de définir les concepts clés afin de délimiter notre objet d'étude par rapport aux travaux déjà réalisés sur ce thème. La structure de ce chapitre nous permet aussi d'illustrer le cheminement de notre réflexion qui nous a conduit par la suite à nos questions de recherche.

Ce chapitre illustre, sur le plan théorique, la première étape de ce travail de recherche qui consiste à répondre à la question de la compréhension de la place des systèmes de contrôle de gestion au cœur des processus d'innovation et de comprendre pourquoi et comment des systèmes de contrôle de gestion *a priori* antinomiques avec des processus d'innovation peuvent en réalité apparaître comme complémentaires de ces processus.

Si la réponse à cette question semble évidente tant ces concepts apparaissent antinomiques par définition, toute une ligne de travaux a finalement présenté des résultats surprenants et ont laissé cette question en débat. Nous avons ainsi souhaité apporter un éclairage supplémentaire en présentant dans ce chapitre les différents liens mis en lumière par ces deux paradigmes ainsi que leur postulat de départ.

Nous verrons ainsi dans une **première section** pourquoi le contrôle de gestion et l'innovation semblent *a priori* contradictoires. Pour ce faire nous montrons que la majorité des travaux portent sur un modèle particulier de contrôle de gestion et nous en présentons les caractéristiques (1). Puis dans un second temps, nous présentons le concept d'innovation et ce qui semble nécessaire pour promouvoir l'innovation (2).

La **seconde section** s'appuie sur les travaux qui au contraire réconcilient ces deux notions. Ils s'inscrivent dans une nouvelle perception du contrôle de gestion plus élargie (1) et soulignent les différents mécanismes par lesquels le contrôle de gestion permet de soutenir le processus d'innovation (2).

Section 1. Contrôle de gestion et innovation : une apparente contradiction ?

« Les activités de recherche et développement ayant un impact important sur la performance globale de l'entreprise, le besoin de contrôle de ces activités et les moyens alloués devraient être significatifs » (Gautier, 2002, p.4).

Pourtant, traditionnellement, les systèmes de contrôle de gestion formels sont perçus comme des freins à l'innovation et aux efforts de changements dans l'organisation (Damanpour, 1991 ; Quinn, 1978), ou au mieux jouent un rôle mineur en matière d'innovation (Rockness & Shield, 1984). L'argument principal de ce courant est que les systèmes de contrôle de gestion formels ne seraient pas capables de traiter les incertitudes fortement élevées dans un tel contexte d'innovation (Tushman, 1997).

1. Les limites du contrôle de gestion traditionnel ...

La notion de contrôle de gestion recouvre différentes acceptions. À l'origine, une définition étroite du concept semble prévaloir dans un certain nombre de travaux mais également dans les pratiques observées sur le terrain.

Nous allons tâcher de montrer que ce contrôle de gestion "traditionnel" correspond à un certain type d'organisation évoluant dans un environnement particulier. Il présente un ensemble de caractéristiques bien spécifiques, qui semblent desservir tout processus créatif et innovant.

1.1 Les caractéristiques du contrôle de gestion traditionnel, le contrôle de type cybernétique

Chiapello (1997) traduit la vision traditionnelle du contrôle de gestion comme un dispositif intentionnel de mise sous contrôle de l'entreprise. Le contrôle de gestion est donc pris au pied de la lettre et ne recouvre qu'une mission de contrôle et de mise sous surveillance.

Dans ce qui suit, nous montrerons que le contrôle de gestion traditionnel incarne le modèle de contrôle cybernétique développé par Woodward (1970) dont nous exposerons les caractéristiques générales. Nous présenterons plus précisément deux de ses aspects qui sont l'information exclusivement financière et son utilisation "diagnostique".

Selon Chauvey (2010), cette « *approche dite traditionnelle du contrôle de gestion correspond à celle développée au début du XX^e siècle dans les grandes firmes multidivisionnelles, qu'illustre la définition d'Anthony & al. (1965) [...] la représentation qui sous-tend cette conception du contrôle est de type cybernétique comme l'explique par exemple Hofstede (1978)* » (p.36).

Hofstede (1978) propose de définir le contrôle cybernétique comme l'utilisation de boucles de rétroaction reposant sur : la fixation d'objectifs, la mesure des résultats atteints, la comparaison entre les objectifs et les résultats, le retour d'informations sur les écarts indésirables dans le processus à contrôler et la correction des écarts (traduction de Hofstede, p.451).

À l'origine du concept, c'est Woodward (1970) qui introduit la notion de contrôle cybernétique et le présente comme « *l'assurance que les activités produisent les résultats prévus et est limité à la mesure des résultats des activités, l'analyse de l'information de suivi et, si nécessaire, la mise en place d'actions correctives* ». Ici, la mesure des résultats repose sur un postulat fort, celui d'un découpage de l'organisation en centres de responsabilités cloisonnés et c'est dans cette logique que Guedj (2000) présente les tableaux de bord "classiques" comme étant « *spécialisés par fonction et centrés sur les données internes et historiques* » (p.618).

Le contrôle de gestion cybernétique reposerait donc sur une approche traditionnelle, répressive et mécaniste du contrôle de gestion. Il serait soumis à la fois à une "dictature du résultat" (Bouquin & Pesqueux, 1999) mais également à une gestion par les coûts (Mersereau, 2000) puisque comme l'évoquent Bouquin & Pesqueux (1999), « *à l'origine du développement de la discipline, les systèmes quantifiés de mesure, principalement construits sur une base comptable, vont être privilégiés* » (p.99).

Plus largement, le contrôle de gestion cybernétique est « *vu comme un instrument au service de la direction d'une entreprise : il est intentionnel et lui-même sous contrôle. Tout ce qui échappe au contrôle n'est pas du contrôle pour la pensée en gestion* » (Chiapello, 1997, p.82). Il s'appuie donc sur les concepts d'objectifs ou de normes (Chiapello, 1997), il est vu comme le garant de la conformité et de la stabilité (Bouquin & Pesqueux, 1999) et s'entend comme un mode de gestion dit "au rétroviseur" qui s'intéresse davantage à expliquer et justifier les résultats passés qu'à anticiper les actions correctives (Malo & Mathé, 2000).

Dans cette conception « *les outils de gestion ont ainsi pour vocation de réduire la complexité ou l'ambiguïté des situations, de la "digérer", mais surtout pas d'en générer. Le contrôle apparaît ainsi être un outil de rationalité (eu égard à ses finalités) par la rationalité (de ses méthodes), c'est-à-dire un outil à la fois rationnel et de rationalisation* » (Chauvey, 2010, p.36).

Nous retiendrons que le modèle cybernétique :

- repose sur un modèle d'organisation cloisonnée par service. Il ne soutient pas la gestion transversale de l'organisation et ne raisonne pas en termes de processus.
- s'inscrit dans une logique de réduction des coûts. Il n'est pas vecteur de création de valeur.
- est un contrôle réactif par le biais de systèmes de mesure des résultats. Il ne suit pas une logique proactive et n'est pas un outil de pilotage.
- cherche à réduire les déviations, est normatif et coercitif. Il ne permet pas de prendre en compte les "facteurs de complexité", comme, entre autres, la divergence des buts au sein de l'organisation (Chauvey, 2010).

Le contrôle de gestion traditionnel repose sur un modèle de contrôle cybernétique, il est particulièrement caractérisé par le type d'information qu'il renferme. Toute l'attention est focalisée sur l'information financière qui demeure la priorité absolue pour l'entreprise. Aucune autre problématique ne semble intéresser la direction ni requérir le soutien d'outils pour en assurer la gestion.

1.1.1 Une approche exclusive du contrôle de gestion par la dimension financière

Le modèle traditionnel du contrôle de gestion serait apparu dans les années 1920 chez General Motors à l'initiative de Sloan et Brown. Il repose sur un type d'information exclusivement financier.

Selon Bunce & al. (1995), les outils traditionnels de contrôle de gestion auraient pour mission le contrôle des dépenses opérationnelles dans une logique de performance financière. Le modèle de contrôle de gestion serait donc majoritairement orienté vers la production de rapports financiers et établirait le lien entre la performance des différentes activités de l'entreprise et les exigences des actionnaires. Ainsi, le contrôle de gestion traditionnel repose sur des outils tels que le ROI (*Return on Investment*), le reporting financier ou encore le budget.

Par ailleurs, Guedj (2000) explique que « *dans les années 1950, le contrôle de gestion était tourné vers la comptabilité analytique rétrospective avec comme finalité, le calcul du coût de*

revient. Dans les années 1960, la comptabilité budgétaire a permis de mesurer les écarts et de déléguer les responsabilités ; après négociation des objectifs budgétaires, le contrôle s'exerçait a posteriori pour procéder aux ajustements lors des dérives » (p.613).

Ainsi, ce système traditionnel de la comptabilité analytique est dans une grande mesure influencé par les règles et les procédures de la comptabilité financière (Turki, 2006).

Bollecker (2001) rapporte cependant que ces systèmes de contrôle de gestion fondés sur l'information financière présentent des limites. Ils sont inadaptés aux environnements instables et complexes. Ils ne semblent donc plus pouvoir répondre aux nouveaux besoins d'informations des organisations qui nécessitent des informations non-financières, qualitatives et opérationnelles.

Le contrôle de gestion traditionnel de type cybernétique est aussi caractérisé par un mode d'utilisation particulier des outils de contrôle de gestion.

1.1.2 Les caractéristiques du contrôle de gestion de type diagnostic

Simons (1990) rappelle que « toutes les organisations grandes et complexes ont des systèmes similaires de contrôle de gestion [...] mais il y a des différences dans la manière d'utiliser les systèmes de contrôle de gestion » (p.135 traduit par Sponem, 2004, p.3).

Comme nous l'avons exposé précédemment, les systèmes de contrôle de gestion cybernétiques reposent sur une utilisation particulière des outils de contrôle de gestion. Ceux-ci sont utilisés en vue de minimiser les écarts par rapport aux objectifs initiaux. Cette manière d'utiliser les outils de contrôle de gestion est qualifiée de "diagnostique".

Le contrôle diagnostique est un concept développé par Simons (1995, 1990) qu'il définit comme :

« 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 performance » (Simons, 1995, p.59 traduit par Sponem, 2004, p.3).

Plus précisément, le contrôle diagnostique consiste en la mise en œuvre et le suivi de la stratégie initiale (intended strategy). Il repose sur une gestion par exception via une batterie d'indicateurs jugés nécessaires par le manager pour piloter son organisation. Il requiert une faible attention du manager dans la mesure où seules les déviations par rapport aux résultats attendus sont

analysées. Il apparaît donc comme un système de *feedback* utilisé pour surveiller et corriger les écarts par rapport aux standards de performance fixés en amont. La quantité importante d'informations délivrées nécessite toutefois une automatisation des calculs et actualisations des chiffres, sans quoi ce système de contrôle serait jugé trop lourd et l'arbitrage coût/bénéfice pencherait rapidement vers la décision d'abandon de ce mode de contrôle. Le contrôle diagnostic est intéressant en ce qu'il délivre au manager un ensemble d'informations hétérogène et riche mais comporte le risque de le noyer dans toute cette masse d'informations.

Ainsi, le contrôle diagnostic ne réfère en rien à la nature des outils de contrôle de gestion mais à la façon de les utiliser. Tous les outils peuvent indifféremment être utilisés de manière diagnostique ou interactive.

Plusieurs auteurs ont ainsi cherché à étudier les rôles que recouvrent les outils de contrôle de gestion lorsqu'ils sont utilisés dans une logique de contrôle diagnostic. Par exemple, Abernethy & Brownell (1999) rapportent que le budget de type "diagnostic", via des procédures de reporting classiques, informe les cadres dirigeants si les résultats correspondent aux objectifs définis au cours de la phase de planification budgétaire. Le mode de contrôle diagnostic apparaît alors comme un moyen privilégié pour mettre en œuvre la stratégie décidée par la direction.

1.2 Le contrôle de gestion traditionnel, un contrôle peu adapté au contexte innovant

Les systèmes de contrôle de gestion traditionnels de type cybernétique présentent diverses caractéristiques qui semblent contradictoires avec les logiques qui sous-tendent le processus d'innovation. Plusieurs auteurs ont en effet montré que le contrôle cybernétique apparaissait comme adapté à un type d'organisation spécifique et apparaissait comme défavorable au sein de structures s'inscrivant dans une démarche de créativité et d'innovation.

1.2.1 Un modèle de contrôle spécifique à un contexte particulier

Selon Chenhall (2003), l'ensemble des travaux qui portent sur le modèle traditionnel du contrôle de gestion s'intéressent surtout aux entreprises au stade de développement bien avancé dont la gestion repose sur des processus répétitifs.

Les outils traditionnels de contrôle de gestion auraient été conçus pour des organisations évoluant dans un environnement relativement stable et fortement hiérarchisées et cloisonnées

s'inscrivant dans des logiques de gestion de type top-down où planification et décision émanent du sommet de la hiérarchie (Bunce & al., 1995). Ce contrôle cybernétique aurait donc une utilisation restreinte aux organisations mécaniques où ont lieu des routines standardisées avec peu de changements et ne serait donc pas approprié au contexte innovant (Burns & Stalker, 1961).

Pour Berland (2002), le contrôle budgétaire dans son acception classique est un outil pertinent lorsque l'environnement est stable et routinier. Il peut jouer son rôle d'optimisation des flux internes du fait que l'entreprise ne soit pas soumise aux variations conjoncturelles.

De plus, Gautier (2002) rappelle que pour Hofstede (1978) « *le recours au modèle cybernétique de contrôle de gestion est pertinent pour des activités qui n'ont pas un caractère fortement stochastique ou dont les conditions de réalisation et les conséquences sont facilement déterminables* » (p.6) et s'interroge sur le caractère applicable de ce modèle pour les activités de conception et développement de produits nouveaux.

1.2.2 Le contrôle de gestion traditionnel comme un frein à l'innovation

Ainsi, dans leur étude, Marginson & al. (2006) s'interrogent sur l'opposition apparente entre l'innovation, qui repose sur l'expérimentation, l'initiative, la prise de risques, la coopération et le changement, et les budgets, qui encouragent la stabilité, l'aversion aux risques, l'individualisme, l'efficacité et la réduction des coûts.

Shalley & al. (2000) considèrent que l'environnement de travail, lorsqu'il est caractérisé par des règles et contrôles rigides, représente un frein pour la motivation intrinsèque qui est un prérequis indispensable à la créativité. En ce sens, les systèmes de contrôle formels seraient néfastes pour toute organisation axée sur une stratégie d'innovation.

En outre, comme le soulignent Adler & Chen (2011), les études qui se sont intéressées aux exigences émotionnelles de la créativité et du contrôle, montrent que ces deux concepts relèvent de logiques antagonistes. Les auteurs rappellent en effet que la créativité se caractérise par l'affect positif qui encourage l'approche plutôt que l'évitement. Cet affect positif conduit les individus à considérer un imprévu comme une opportunité à saisir plutôt que comme un problème à éviter, à résoudre les problèmes plutôt que de chercher à les contourner. De façon opposée, c'est l'affect négatif qui régit les mécanismes de contrôle. Ces derniers cherchent davantage à identifier et éliminer tout nouvel événement qui représente une menace à la réalisation et au succès de l'idée créative initiale.

Ainsi, que ce soit du point de vue de la créativité ou du processus d'innovation dans son ensemble, plusieurs travaux mettent en lumière l'influence défavorable du contrôle de gestion sur l'innovation.

Comme le souligne Hamel (2009) : « *traditional control systems ensure high levels of compliance but do so at the expense of employee creativity, entrepreneurship, and engagement* » (p.93). L'auteur met en évidence que l'impact négatif du contrôle de gestion sur la créativité, et plus largement sur l'innovation, est à attribuer à un modèle spécifique de contrôle de gestion : le contrôle de gestion dans son acception classique.

Nous avons vu que ces systèmes de contrôle traditionnels reposaient sur le modèle de contrôle cybernétique, exclusivement axé sur la production d'informations financières et caractérisé par un mode d'utilisation de type "diagnostic", associé à une certaine stabilité du modèle de fonctionnement de l'entreprise. La question de la pertinence et de l'adaptabilité de ces modèles de contrôle cybernétiques se pose pleinement dès lors que l'entreprise est confrontée à des processus d'innovation par définition changeants, évolutifs et instables.

2. ... Face aux besoins inhérents au processus d'innovation

Comme le rappelle Ferrary (2008), le cycle de vie d'une innovation radicale prend naissance lors d'une phase d'exploration pure (la recherche), se poursuit avec une phase intermédiaire, une phase de transition entre l'exploration et l'exploitation qui correspond à l'étape de développement du produit, puis s'achève avec la production et la commercialisation du produit qui correspondent à la phase d'exploitation pure.

2.1 De l'émergence de l'idée...

Quel lien entre innovation et créativité ? La créativité se situe dans les phases amont du processus d'innovation (Amabile, 1998). Pour Serieyx (1987), la notion de créativité se rapproche de celle de catalyseur, ce qui la distingue de l'innovation qui renvoie au développement et à la mise en œuvre d'idées nouvelles.

Audia & Goncalo (2007) distinguent deux types de créativité : la créativité incrémentale, qui correspond à l'amélioration des connaissances et idées existantes, et la créativité "divergente" qui correspond aux idées de rupture par rapport au passé.

D'où vient la créativité ? Est-elle une qualité individuelle intrinsèque dont les individus disposent ou non ? Est-il possible de stimuler la créativité potentielle qui sommeille en chaque individu ? Peut-on parler de créativité collective ? Si la question de l'innovation apparaît cruciale pour les entreprises, celle-ci ne peut s'appréhender sans s'intéresser à la notion de créativité.

Les idées d'innovation résultent d'abord de la volonté d'innover. En effet, si la créativité peut apparaître comme un processus individuel, la question des motivations qu'ont les individus à rechercher des idées novatrices semble cruciale.

Certains auteurs ont cherché à déterminer les facteurs d'influence de la créativité. Les travaux d'Amabile (1998) et d'Amabile & al. (1996) traitent respectivement de l'influence des pratiques managériales et de la perception de l'environnement de travail sur la créativité. Ils expliquent le rôle que l'environnement peut jouer dans la motivation des individus à être créatifs.

Au-delà de la motivation, Romelaer (2002, p.31) souligne également comment l'organisation peut plus ou moins soutenir l'apparition d'idées d'innovation. Les idées qui émergent proviennent entre autres, des compétences et des possibilités de confrontation interne ; des possibilités d'expression des idées ; des possibilités d'expérimentation qui donnent et modifient les idées ; et des possibilités de contact, de travail et de confrontation avec des acteurs externes à l'organisation qui jouent le même rôle.

Ainsi, si toute une littérature sur l'aspect psychologique de la créativité s'est développée (Sim & al., 2007 ; Amabile, 1998), elle s'est progressivement orientée sur l'influence de l'environnement organisationnel et en particulier sur celle des systèmes de contrôle de gestion.

Par ailleurs, bien que la notion de créativité permette d'aborder la question de l'innovation du point de vue de l'individu, les interactions sociales relèvent également d'une grande importance dans ce processus créatif (Uzzi & Spiro, 2005). La créativité est alors pensée comme un processus collectif. Certains chercheurs se sont d'ailleurs intéressés à la question du lien entre les réseaux sociaux et la créativité "divergente" (Perry-Smith, 2006) ou incrémentale (Simon & Tellier, 2008). Ces interactions peuvent également avoir lieu au niveau interorganisationnel. Les idées nouvelles, qu'elles soient radicales ou incrémentales, sont en effet souvent issues d'échanges avec les fournisseurs, clients actuels ou potentiels ou entreprises du même secteur. De façon générale, les idées d'innovation proviennent de ce que Romelaer (2002) appelle la

“confrontation de variétés” c’est-à-dire « *la rencontre de savoirs, de représentations cognitives, de croyances, de situations présentant des ressemblances partielles et des incompatibilités partielles* » (p.31). L’auteur rappelle que les méthodes qui favorisent cette confrontation de variété consistent entre autres, en des pratiques de benchmarking, de brainstorming ou encore par des contacts avec des environnements ou acteurs jugés pertinents comme les associations et les milieux professionnels, les clients et fournisseurs.

2.2 ... À l’émergence du produit

« Both new companies and innovations within existing organizations start with an idea; they both go through a growth process constantly challenged by unexpected variation until they crystallize into a new source of value creation » (Davila & al., 2009, p.285).

Le processus d’innovation se décline donc en plusieurs phases allant de l’émergence d’une idée nouvelle à sa matérialisation concrète sur un marché. Cette dernière phase relève de l’activité de conception et développement définie par Perrin (1996) comme « *l’ensemble des activités et des processus qui permettent de passer de l’idée d’un nouveau produit (ou de l’amélioration d’un produit existant) à la fourniture de l’ensemble des informations (plans, descriptifs, logiciels...) qui permettent de lancer la production de ce produit et d’en assurer l’usage et la maintenabilité* » (p.254).

Cooper & Kleinschmidt (1986) proposent un modèle de processus d’innovation composé d’un ensemble de treize étapes et constatent que sur 203 processus d’innovation, les projets ayant abouti à un succès avaient respecté un nombre d’étapes plus élevé que les autres processus d’innovation. À nos yeux, la concrétisation matérielle d’une idée nouvelle résulte en effet de la réalisation de plusieurs de ces étapes clés :

Figure 2 : Modèle à étapes du processus d'innovation : les treize étapes de Cooper et Kleinschmidt

1	Examen initial
2	Évaluation préliminaire du marché
3	Évaluation préliminaire technique
4	Étude de marché détaillée
5	Analyse d'affaire (business plan), analyse financière
6	Développement de produit
7	Test de produit en interne
8	Test de produit en clientèle
9	Test de marché, essai de vente
10	Essai de production
11	Analyse d'affaire (business plan) avant commercialisation
12	Démarrage de production
13	Lancement sur le marché

Source : Cooper et Kleinschmidt (1986)

Davila & al. (2006) développent également un modèle de processus d'innovation sur lequel ils s'appuient pour souligner l'importance du contrôle de gestion sur l'innovation. Pour eux, l'innovation est un processus qui se décline en plusieurs étapes, et chaque étape nécessite d'être gérée, notamment par le biais des systèmes de contrôle de gestion.

Figure 3 : Processus d'innovation

Intelligence Gathering
Idea Recognition
Idea Selection
Execution Stage-gate Processes Corporate Entrepreneurship
Transition to Manufacturing
Commercialization
Value capture

Source : Davila & al. (2006)

Les activités de développement se caractérisent par des niveaux importants de communication et de coordination entre les différents acteurs-métiers et par la recherche de résolution collective des problèmes de conception (Gautier, 2002). Ainsi, pour Romelaer (2002) « *il est nécessaire qu'existe dans le processus (d'innovation) une quantité suffisante de coordination permettant la cohérence collective de l'ensemble des actions individuelles* » (p.24). Les activités de conception et de développement relèvent donc d'un ensemble d'interactions à la fois verticales et horizontales.

Elles sont également marquées par un niveau particulièrement élevé d'incertitudes et de risques. La question de l'incertitude est en effet cruciale en matière d'innovation. Elle est définie par Galbraith (1973) comme la différence entre le montant de l'information requis pour réaliser une tâche et la quantité d'information déjà disponible dans l'organisation. Pour Tani (1995) l'incertitude se situe à trois niveaux. Elle relève d'une part de l'intensité concurrentielle, d'autre part de l'évolution et de la diversité des besoins des consommateurs et enfin de l'accélération technologique.

Concernant les risques inhérents au processus d'innovation, Couillard (1995) distingue trois types de risques relatifs au management de projet d'un produit nouveau : un risque de coût qui correspond au dépassement du budget, un risque de délai et un risque technique qui consiste à ne pas atteindre les exigences opérationnelles du produit.

Pour Davila (2000), la gestion des projets d'innovation radicaux se doit d'embrasser le changement et non le combattre. Par conséquent, le processus de développement doit être caractérisé par la flexibilité et la réactivité de sorte que les personnes impliquées dans le projet d'innovation aient la capacité de répondre aux nouveaux besoins d'information et de rassembler toutes les connaissances techniques et commerciales qui ont émergé au cours de l'évolution du projet et qui sont nécessaires à la réalisation finale du nouveau produit.

2.3 Vers d'autres formes de contrôle plus adaptées au contexte innovant

Si les systèmes de contrôle de gestion traditionnels ont été présentés comme peu adaptés voire inappropriés au contexte innovant, des modes de contrôle alternatifs ont été proposés et mis en avant au regard de ces nouveaux impératifs en termes de flexibilité, d'adaptation et d'innovation.

Le contrôle par les procédures avec le concept de “routines adaptatives” de Weick & al. (1999), en est un exemple-type. Pour ces auteurs, les procédures apparaissent assez flexibles pour s'adapter aux nouveautés et aux événements inattendus et fournissent un cadre de référence à la fois stable et adaptatif.

Brown & Eisenhardt (1997) proposent quant à eux un modèle de contrôle assuré par la structure et mettent ainsi en lumière l'intérêt des semi-structures représentant selon eux :

« Organizations in which some features are prescribed or determined (e.g., responsibilities, project priorities, time intervals between projects), but other aspects are not. Semistuctures exhibit partial order and they lie between the extremes of very rigid and highly chaotic organization » (p.28).

Enfin, le contrôle par la culture et les normes sociales avec le contrôle clanique de Ouchi (1979) est souvent perçu comme particulièrement adapté aux organisations innovantes. Il s'agit d'une approche du contrôle basée sur des normes sociales qui dominent les mécanismes de contrôle formels dans un service ou une organisation caractérisé par une forte innovation.

Bien qu'un grand nombre de chercheurs aient prôné la disparition du contrôle de gestion au profit d'autres types de contrôle (contrôle par la culture ; par la structure ; par les procédures et règlements ; par l'environnement et le marché) plus à même de répondre à ces nouveaux impératifs, d'autres ont ouvert la voie de la réconciliation entre le contrôle de gestion et les nouveaux objectifs auxquels les entreprises doivent répondre en terme d'innovation, de réactivité et de flexibilité.

Si certains chercheurs ont mis en cause l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion dans les processus d'innovation, d'autres ont réhabilité son intérêt notamment dans des contextes de forte incertitude.

Cette section a été l'occasion de rendre compte de l'existence d'un pan de la littérature qui présente le contrôle de gestion comme peu favorable voire défavorable à l'innovation. Nous montrons que ces travaux reposent sur une vision spécifique du contrôle de gestion. Ces études font en effet référence au contrôle de gestion de type cybernétique, qui consiste en une approche exclusive du contrôle par la dimension financière ainsi qu'en un mode d'utilisation de type diagnostic (Simons, 1995). Par ailleurs, nous exposons en quoi consiste l'innovation dans sa phase amont (créativité) et aval (conception et développement), et présentons les modes de contrôle alternatifs présentés dans la littérature comme plus appropriés au contexte innovant.

Section 2. Contrôle de gestion et innovation : une recherche de réconciliation

Le modèle dit “classique” de contrôle de gestion incarne les besoins et problématiques du contexte qui l’ont fait naître. Au fil des mutations de l’environnement, les problématiques auxquelles les organisations sont confrontées ont sensiblement changé, ou du moins sont plus nombreuses et variées. Le contrôle de gestion a donc été amené à intégrer ces changements. Il a ainsi permis de dépasser le dilemme “soit/soit” et apparaît alors davantage comme un outil “pour”.

Dans cette section, nous verrons comment l’évolution des systèmes de contrôle de gestion a élargi les rôles et les utilisations du contrôle de gestion (1). Le contrôle de gestion utilisé dans un mode interactif est vu comme un levier d’émergence de nouvelles stratégies (1.1), et ses missions dépassent désormais le simple contrôle financier pour un pilotage de la performance globale (1.2).

Nous verrons ensuite que ce contrôle de gestion dit “moderne” s’avère plutôt favorable à l’innovation (2). Il apparaît comme vecteur de nouvelles idées (2.1) et comme garant de la réalisation du produit final (2.2).

1. Une vision élargie du contrôle de gestion...

Les systèmes de contrôle de gestion traditionnels ont été vivement critiqués du fait de leur rigidité et logique coercitive et disciplinaire. Certains outils ont d’ailleurs été remis en question quant à leur légitimité dans des organisations aux objectifs pluriels et parfois antagonistes, faisant face à un environnement incertain, complexe, aux changements rapides et fortement concurrentiel. En s’intéressant particulièrement aux budgets, Berland (2004) souligne néanmoins qu’« *au-delà des rôles du budget, c’est aussi la façon dont les managers s’en servent qui est, dans certains cas problématique* » (p.2). Cette affirmation renvoie à s’interroger tant sur le rôle des outils que sur la manière dont ils sont utilisés.

1.1 Un autre mode de contrôle : le contrôle interactif

Par opposition au contrôle diagnostique, le contrôle interactif relève du modèle de l'apprentissage organisationnel.

Dans une telle logique, les outils de contrôle de gestion peuvent aussi être perçus comme des outils de socialisation au service des managers pour sensibiliser et mobiliser l'ensemble des acteurs aux choix stratégiques de la direction.

1.1.1 Une utilisation plus interactive des systèmes de contrôle de gestion

Parmi les leviers de contrôle qu'il identifie, Simons (1995) définit les systèmes de contrôle interactifs comme « *les systèmes formels d'information que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés* » (p.95). Il s'agit plus précisément pour un manager de s'impliquer pleinement dans la gestion en interagissant avec ses subordonnés autour d'un unique outil utilisé de façon intensive. Puisqu'il dévoue toute son attention sur l'outil qui lui délivre des informations cruciales sur son entreprise voire même sur son environnement, le manager choisira l'outil le plus à même de répondre à ses besoins d'informations stratégiques.

Par ailleurs, dans un système de contrôle interactif, les outils sont utilisés « *pour stimuler le dialogue en face à face et pour construire des passerelles d'informations entre les niveaux hiérarchiques, les départements fonctionnels et les centres de profit* » (Simons, 1991, p.50 traduit par Dambrin & Löning, 2008, p.129).

Les systèmes de contrôle interactifs sont donc fondés sur des formes de management participatifs dans une démarche "bottom-up". Les débats, échanges et interactions issus des systèmes interactifs de contrôle de gestion, sont vecteurs d'apprentissages puisqu'ils assurent un partage de l'information d'une part, et une meilleure connaissance des rôles et missions de chacun et de l'organisation dans son ensemble d'autre part. Ils permettent ainsi de faire face aux incertitudes stratégiques et favorisent l'émergence de nouvelles stratégies.

Le contrôle de gestion de type "interactif" repose donc sur une approche constructive, organique et orientée sur les apprentissages.

En opposition au contrôle diagnostique, ce concept a par la suite été repris et étudié par de nombreux chercheurs.

Certains s'intéressent aux caractéristiques d'une utilisation interactive des outils de contrôle de gestion (Sponem, 2004) ainsi qu'à l'impact qu'elle peut avoir sur la performance de l'entreprise. Abernethy & Brownell (1999) analysent par exemple le budget lorsqu'il est utilisé de façon interactive. Ils constatent que le budget interactif suscite une attention importante au niveau de tous les échelons hiérarchiques de l'entreprise et constitue la base d'un échange continu entre ces différents niveaux de l'organisation au cours de fréquentes réunions. Ils relèvent également qu'il assure une performance accrue de l'organisation au cours de changements stratégiques. Naro & Travaillé (2009) concluent que le Balanced Scorecard apparaît particulièrement pertinent lorsqu'il est utilisé de manière interactive du fait des capacités de l'outil à rassembler une diversité d'acteurs en vue d'une construction collective des objectifs et de la stratégie.

D'autres auteurs ont étudié le lien entre contrôle interactif et apprentissage organisationnel, développement de nouvelles idées et émergence de stratégies nouvelles (Vaivio, 2004 ; Marginson, 2002). Henri (2006) constate dans son étude que l'utilisation interactive des systèmes de mesure de la performance accroît la collaboration au sein de l'organisation en stimulant le dialogue, ce qui est source de connaissances nouvelles et permet dans le même temps la diffusion de ces nouveaux savoirs. Ainsi, Bisbe & Otley (2004) ont examiné la relation entre l'utilisation interactive des systèmes de contrôle de gestion et l'innovation et ont conclu que plus l'entreprise était innovante, plus innovation et contrôle intégratif étaient négativement corrélés. Inversement, plus une entreprise présentait de faibles niveaux d'innovation plus l'utilisation interactive des systèmes de contrôle avait un effet positif sur l'innovation.

Beaucoup d'auteurs ont néanmoins souligné que l'utilisation interactive d'un outil de contrôle de gestion n'était pas exclusive d'une utilisation diagnostique d'autres outils de contrôle et qu'ils pouvaient être utilisés de manière complémentaire au sein d'une même organisation (Renaud, 2011 ; Widener 2007 ; Sponem, 2004). Les travaux de Essid & Berland (2011) ou de Tuomela (2005) montrent également, que l'utilisation d'un outil peut être amenée à évoluer. Le système de contrôle étudié par Essid & Berland (2011) est passé d'une utilisation interactive à une utilisation diagnostique. Cette évolution s'explique par le phénomène de surcharges cognitives que peut engendrer un système de contrôle de type interactif. À l'inverse, Tuomela (2005) montre que le *3K Scorecard* a dans un premier temps été utilisé de manière diagnostique

pour suivre et évaluer les facteurs clés de succès, mais a par la suite été utilisé de façon interactive pour promouvoir des échanges autour de la définition des objectifs et de la stratégie.

Ainsi, l'utilisation interactive des outils permet de soutenir les échanges verticaux et horizontaux au sein de l'organisation, ce qui est source d'apprentissages, d'idées nouvelles et de nouvelles stratégies.

1.1.2 Une fonction d'émergence de nouvelles stratégies

Les systèmes de contrôle de gestion sont définis comme « *les processus par lesquels les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente dans le but d'atteindre les objectifs de l'entreprise* » (Anthony, 1965).

Cette définition traditionnelle du contrôle de gestion proposée par Anthony repose sur la séparation entre le contrôle stratégique, le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel. De cette définition découle l'idée que le contrôle de gestion a pour rôle l'implémentation de la stratégie prédéfinie dans la sphère de la planification stratégique. Le contrôle de gestion est ainsi subordonné à la stratégie dans une démarche de type "top-down".

Des auteurs comme Simons (1995) remettront en cause cette vision restrictive du contrôle de gestion, en soulignant le rôle qu'il peut jouer en termes d'émergence de stratégies nouvelles dans une logique "bottom-up". Pour l'auteur, « *séparer l'élaboration de la stratégie de sa mise en œuvre revient à une dichotomie artificielle qui assimile la planification stratégique à l'élaboration de la stratégie et le contrôle de gestion à sa mise en œuvre* » (Simons, 1990, p.128 traduit par Dambrin & Löning, 2008, p.130). Ainsi, une définition plus large du contrôle de gestion permet d'embrasser le processus stratégique dans son intégralité, en incluant à la fois son rôle dans la formulation de nouvelles stratégies (Mintzberg, 1978) et celui dans leur mise en œuvre (Merchant & Otley, 2006).

Le concept de contrôle interactif proposé par Simons (1995) permet de rendre compte de la manière dont ces systèmes de contrôle de gestion favorisent les processus d'émergence des stratégies. L'auteur explique qu'« *à travers le dialogue, le débat et l'apprentissage qui entourent le processus interactif, de nouvelles stratégies émergent* » (Simons, 1995, p.102).

En s'inspirant du modèle de contrôle interactif, plusieurs chercheurs se sont attachés à observer comment les outils de contrôle pouvaient faire émerger des stratégies nouvelles (Chapman, 2005), les outils apparaissant alors comme de véritables catalyseurs (Lehmann-Ortega & Naro, 2010). Naro & Travaillé (2010) ont par exemple rapporté que bien que considéré comme un outil de contrôle diagnostique (Nørreklit, 2000), le BSC apparaissait finalement davantage comme un outil de contrôle interactif. Pour ces auteurs, cet outil se présenterait « *comme prétexte à un processus de construction collective de la stratégie et d'un modèle de performance associé* » (p.12). Ils expliquent que le processus de construction de la carte stratégique et des relations causales qui la composent, de définition des objectifs et indicateurs associés est l'occasion pour les différents acteurs de se retrouver afin d'entamer une réflexion collective autour de divers éléments tels que le métier, les valeurs, la vision ou encore le positionnement, ce qui induit une élaboration collective de la stratégie. Le BSC, en tant que support de communication transversale, est à la fois vecteur d'apprentissage organisationnel et de reformulation permanente de la stratégie.

1.2 Du contrôle financier au pilotage de la performance globale

« Désormais, ce qui compte dans le nouvel environnement concurrentiel, ce n'est pas d'avoir des résultats un mois après mais les prévisions un mois avant afin de privilégier l'anticipation et le "juste à temps" grâce aux plans d'actions et pour faciliter la mise en œuvre de la stratégie : le contrôle de gestion doit d'abord être un simulateur de vol » (Guedj, 2000, p.613).

Face à la critique des modèles classiques de contrôle de gestion dans les années 1980, plusieurs modèles de mesure de la performance ont vu le jour dans les années 1990. Ces modèles de performance ont accompagné et sont le miroir de l'évolution des systèmes de contrôle de gestion.

Le renouveau du contrôle de gestion s'exprimerait alors par deux termes clés : la "performance" et le "pilotage".

1.2.1 Émergence de nouveaux modèles de la performance

« Dans les années 1980 et 1990, le contexte dans lequel les organisations gravitaient a changé : environnement plus turbulent, déréglementation des marchés, montée de la compétitivité, stratégies corporatives variées, souci de la responsabilité sociale des entreprises, etc. Face à cette nouvelle réalité, on ne pouvait plus se limiter à la seule dimension financière pour rendre compte de la performance ni à un seul groupe d'intérêt, les actionnaires. C'est en s'intéressant aussi à des dimensions non financières, internes et externes (satisfaction des clients, intérêts des employés, qualité des processus, etc.), qu'une vision plus équilibrée de la performance s'est installée. On parle dorénavant de performance organisationnelle » (Picard, 2013, p.8).

Ainsi, à partir des années 1980, le cadre dans lequel évoluent les entreprises s'est vu modifié. La libéralisation des marchés, des contextes économiques en crise, l'émergence de problématiques sociales et environnementales sont autant de contraintes et menaces que les entreprises doivent gérer pour demeurer performantes. La performance définie par Bourguignon (1997) comme « *la réalisation des objectifs organisationnels* » (p.91), s'appréhende alors d'un point de vue multicritère et il ne s'agit plus seulement pour les systèmes de contrôle de gestion de s'assurer de la maîtrise des processus et de l'optimisation des ressources internes mais de fournir aux managers les moyens de gérer l'ensemble de ces risques et contraintes. Le pilotage de la performance s'entend alors comme l'ensemble des moyens mis en œuvre pour permettre à l'entreprise d'atteindre cette multitude d'objectifs organisationnels.

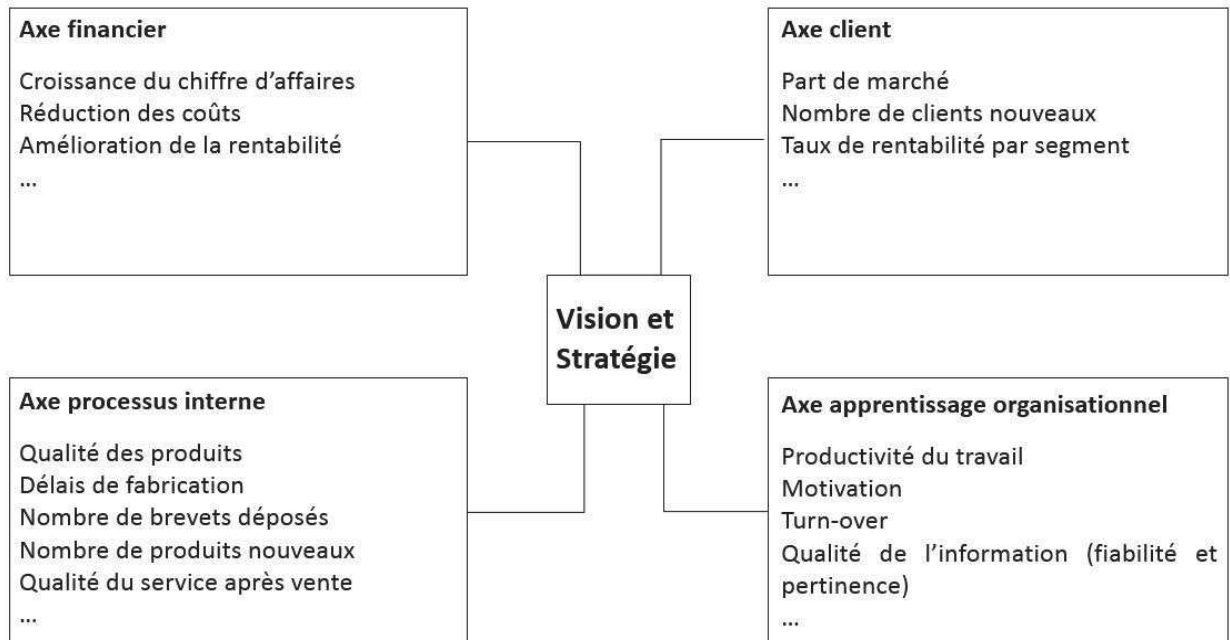
« La notion de performance s'est longuement placée dans une optique financière où la satisfaction des actionnaires est privilégiée. Or, de plus en plus de recherches allient aux indicateurs financiers, des indicateurs non financiers. En fait, le but poursuivi est de concevoir une évaluation multicritère et multidimensionnelle où les intérêts de tous les acteurs sont maintenant intégrés. Mais, là ne n'arrête pas cette évolution. En effet, l'incidence d'une logique de Développement Durable se fait sentir de manière de plus en plus prégnante au sein des entreprises. Selon cette visée, les entreprises doivent alors réfléchir à la pratique d'indicateurs de type économique, environnemental et social/sociétal » (Morana & Gonzalez-Feliu, 2012, p.1).

Plusieurs modèles de représentation de la performance illustrent cette réflexion théorique sur l'approche multidimensionnelle de la performance. Ils peuvent se décliner en trois catégories : le tableau de bord prospectif, ou Balanced Scorecard, les matrices de mesure de la performance et les modèles des parties prenantes.

- *Le Balanced Scorecard de Kaplan et Norton (1996)*

Le tableau prospectif illustre l'idée selon laquelle l'aspect économique ne suffit pas à rendre compte de la performance organisationnelle. Il regroupe donc à la fois des indicateurs financiers et non-financiers regroupés en quatre catégories : axe financier ; axe client ; axe processus et axe innovation/apprentissage. Chaque axe étant lié à un autre dans une relation de cause à effet. En partant d'une carte stratégique le Balanced Scorecard vise quatre objectifs. Il permet d'abord de traduire et clarifier les intentions stratégiques, il assure ensuite la communication et la planification des objectifs. Enfin, il assure le retour d'expérience. C'est par cette démarche d'élaboration que cet outil œuvre en faveur de la performance de l'organisation.

Figure 4 : Balanced Scorecard



Source : Kaplan & Norton (1996)

- *Les matrices de mesure de la performance*

Plusieurs matrices de mesure de la performance ont été proposées.

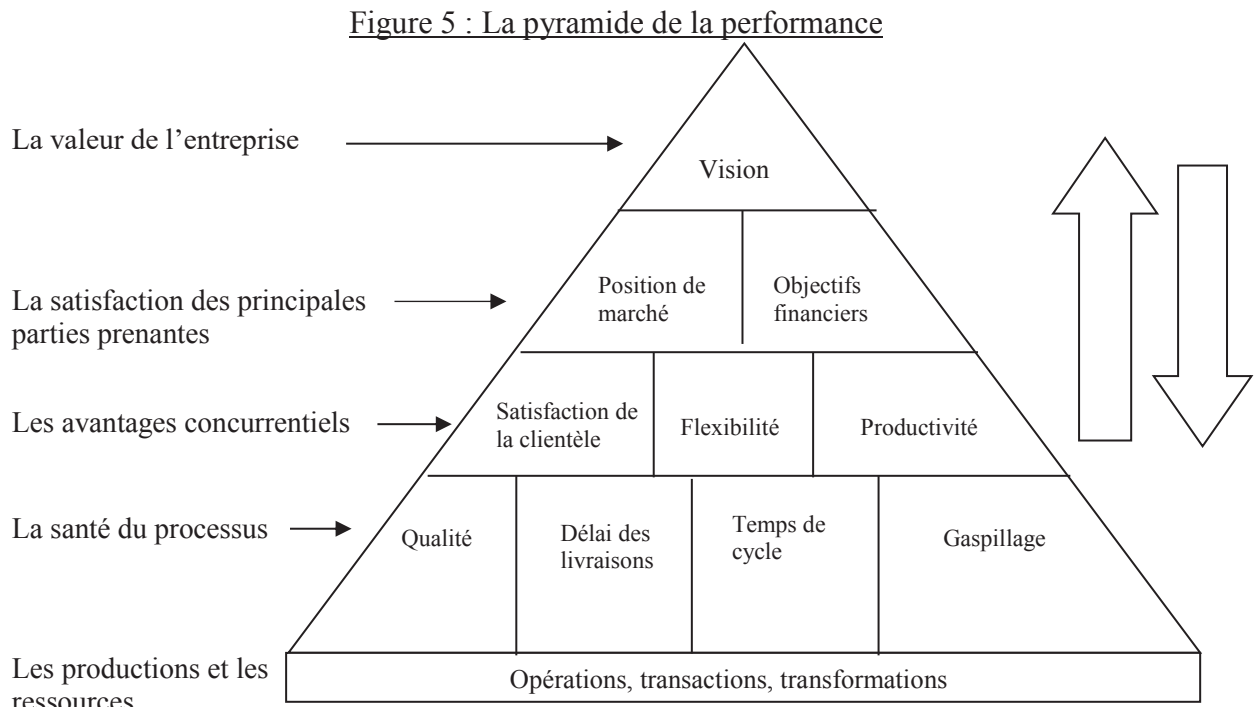
Le modèle de Brown (1996) est un modèle en cinq étapes pour atteindre la performance. La première étape consiste à définir la mission, la vision et les valeurs de l'entreprise. L'entreprise doit ensuite déterminer ses facteurs clé de succès puis établir des mesures de performance relatives à ses facteurs clés de succès, cela passe notamment par la réalisation d'un tableau de bord. Chaque mesure de performance doit ensuite être associée à des objectifs cibles. Enfin, des plans d'actions sont mis en œuvre dans le but d'atteindre ces objectifs.

Fitzgerald & al. (1991) ont développé la matrice des résultats et des déterminants. Pour eux, il existe deux types de mesure de la performance : les mesures liées aux résultats (résultats financiers et compétitivité) et les mesures liées aux déterminants de ces résultats tels que l'innovation, la qualité, la flexibilité ou encore l'utilisation des ressources. L'intérêt de cette représentation est de montrer que les mesures de performance des résultats financiers sont fonctions des mesures de performances liées aux déterminants. Il faut donc porter une grande attention aux déterminants et mener des actions concrètes sur ceux-ci afin de parvenir aux résultats financiers escomptés.

Pour Botton & al. (2012), « *la définition d'un système de mesure de performance adéquat est un levier de création de valeur parce qu'il permet une évaluation de l'efficacité et de l'efficience des actions menées par l'organisation, ainsi qu'une meilleure compréhension du progrès et des gains réalisés* » (p.37). À partir de la matrice des résultats de Fitzgerald & al. (1991), les auteurs proposent une chaîne de causalité entre des déterminants et des résultats de long terme. L'entreprise doit donc surveiller les indicateurs liés aux déterminants pour pouvoir prétendre atteindre les résultats souhaités. Les déterminants sont décomposés en intrants (ressources humaines, financières et matérielles), en processus (activités qui utilisent les intrants pour produire des extrants) et en extrants qui représentent les produits ou services finaux.

La pyramide de la performance de Lynch & Cross (1995) est une représentation qui décline la performance à travers les différentes couches hiérarchiques de l'organisation et intègre à la fois des indicateurs financiers et non-financiers, opérationnels et stratégiques. Les indicateurs stratégiques portent sur la satisfaction client, la flexibilité et la productivité de l'organisation.

Quant aux indicateurs opérationnels, ils rendent compte de la qualité, des coûts, des délais de transformation et de livraison. La stratégie organisationnelle du sommet est traduite en objectifs qui descendent dans les unités d’affaire. Un système de *feedback* sous forme de mesures permet de remonter les informations à la hiérarchie.



Source : Adaptation par Picard (2013)

- *Le modèle des parties prenantes*

Plusieurs modèles vont également expliquer la performance organisationnelle par la prise en considération d’individus internes ou externes à l’organisation qui exercent une influence sur la performance de l’entreprise.

Le modèle de Prism de Neely & al. (2002) établit le lien entre les mesures internes (capacités stratégiques et processus) et les mesures externes (parties prenantes). Dans ce modèle, la satisfaction des parties prenantes repose sur ces trois perspectives (capacités, stratégies, processus). La performance s’entend alors comme un prisme qui prend en compte ces interrelations. L’originalité de ce modèle est que la performance ne dépend pas de la stratégie mais de la définition des besoins des parties prenantes. C’est à partir des besoins identifiés que l’entreprise définira sa stratégie.

Le modèle de l'efficacité organisationnelle de Savoie & Morin (2002) repose sur cinq grandes conceptions de la performance organisationnelle : économique, psychosociale, systémique, écologique et politique. Le modèle propose de décliner ces quatre dimensions (efficacité économique, valeur des ressources humaines, pérennité et légitimité auprès des groupes externes) en quatorze critères, chaque critère étant ensuite décliné en plusieurs indicateurs.

Le modèle d'Atkinson, Waterhouse & Wells (1997) aborde la performance globale de l'organisation sous l'angle des parties prenantes. Tremblay & Audebrand (2003) rappellent les postulats de ce modèle : d'une part, une organisation doit disposer d'objectifs primaires et secondaires. Les objectifs primaires sont déclinés en plusieurs objectifs secondaires sur lesquels l'attention doit être portée car ce sont eux qui conditionnent la réalisation des objectifs primaires. D'autre part, l'organisation doit identifier les parties prenantes qui peuvent influencer sa rentabilité. Les parties prenantes sont classées selon deux groupes : les parties prenantes externes comme les clients, les fournisseurs et la communauté et les parties prenantes internes comme les actionnaires et les employés. Pour être performantes, les entreprises doivent définir, coordonner et surveiller les objectifs relatifs à chacune de ses parties prenantes.

Tableau 1 : Mesures primaires et secondaires sélectionnées pour chaque partie prenante à la Banque de Montréal

Partie prenante	Mesures primaires	Mesures secondaires
Les actionnaires	Rendement sur les investissements des actionnaires	Croissance des revenus Croissance des dépenses Productivité Ratio de capital Ratio de liquidité ratio de qualité des actifs
Les clients	Satisfaction de la clientèle et qualité des services	Enquête sur la clientèle pour différents marchés et produits
Les employés	Engagement des employés Compétences des employés Productivité des employés	Enquête d'opinion auprès des employés Indice sur divers éléments du service à la clientèle Ratios financiers du coût des employés par différentes classifications de revenus
La communauté	Image publique	Différentes enquêtes externes

Source : Traduction par Tremblay & Audebrand (2003)

Ces modèles de représentation de la performance traduisent la volonté de faire évoluer la vision de la performance organisationnelle. Les systèmes de contrôle de gestion vont donc être refaçonnés à l'image de ces nouveaux modèles de la performance. Le contrôle de gestion n'est plus seulement au service de l'optimisation de l'allocation des ressources, mais il revêt une mission de pilotage de la performance sous toutes ses formes. Le contrôle n'est plus réactif mais proactif et certains préféreront l'emploi du terme "pilotage de la performance" plutôt que "contrôle de gestion".

1.2.2 De nouveaux systèmes de contrôle de gestion pour le pilotage de la performance globale

Parmi les critiques adressées aux systèmes traditionnels de contrôle de gestion, on retrouve la dominance des données financières. Certains auteurs préconisent ainsi l'incorporation de données qualitatives et non-financières afin de prendre en compte les enjeux opérationnels des organisations (Boisvert, 1991).

Pour Bollecker & Naro (2014), « *le contrôle de gestion est ancré dans l'épistémé d'une époque, en ce qu'il est tout à la fois le produit et le médium des discours et controverses dominants dans la société à un moment donné de son histoire* » (p.16). Ainsi, comme le rappelle Berland (1999), l'évolution du concept de contrôle de gestion reflète les mutations du cadre dans lequel évoluent les entreprises. Les nouveaux enjeux expliquent le besoin de repenser les rôles et utilisations des systèmes de contrôle de gestion.

Plusieurs études se sont multipliées à partir des années 1980 autour du nouveau concept de "système de mesure de la performance". Garengo & al. (2005) le définissent comme « *un système équilibré et dynamique qui est en mesure de soutenir le processus de prise de décision par la collecte, l'élaboration et l'analyse d'informations* » (p.25).

De plus, le contrôle de gestion de type "moderne" n'est plus seulement vu comme un outil au service du contrôle et du suivi *a posteriori* de la performance, mais il comporte également une dimension proactive, recouvrant ainsi davantage un rôle de pilote (Bourguignon, 2003).

De plus en plus, le contrôle de gestion se voit attribuer comme mission d'organiser la performance de l'entreprise dans ses dimensions plurielles, c'est-à-dire intégrant les aspects

sociaux, environnementaux et sociétaux. Pour Essid & Berland (2011), la performance sociétale peut aujourd'hui être considérée comme partie intégrante de la performance organisationnelle. Ferreira & Otley (2009) considèrent d'ailleurs que la dénomination "management control systems" apparaît comme trop restrictive et lui préfèrent celle de "performance management systems", qui englobe tous les aspects de la gestion et du contrôle de la performance organisationnelle. Ainsi, ces informations physiques et qualitatives permettraient de prendre en compte les responsabilités sociales de l'entreprise.

Par ailleurs, pour être performante l'entreprise doit répondre aux attentes de l'ensemble des parties prenantes. Les indicateurs financiers traditionnels ont toujours pu satisfaire le besoin d'information des actionnaires qui peuvent ainsi s'assurer que le dirigeant œuvre dans leur intérêt. Néanmoins, d'autres acteurs se doivent d'être pris en considération dans ces systèmes de contrôle de gestion tant ils représentent des éléments cruciaux de la performance. D'abord, des indicateurs relatifs aux salariés se développent dans beaucoup d'entreprises qui ont compris que des employés satisfaits était gage de fidélité et donc de capitalisation des savoir-faire et compétences, de qualité de travail et d'implication forte, d'initiatives et de créativité, tout ceci œuvrant *in fine* dans le sens d'une performance accrue. Par ailleurs, l'attention portée aux clients semble aller de pair avec l'amélioration de la performance de l'entreprise. Comme l'avait souligné Porter (1985), la satisfaction client passe par l'optimisation de l'ensemble de la chaîne de valeur, avec une vision transversale de l'entreprise où chaque processus établit des liens entre les différentes fonctions de l'organisation, mais également avec les partenaires extérieurs. Le terme "performance globale" s'entend ici comme la prise en compte de l'intégralité des parties prenantes internes et externes reliées les unes aux autres par un ensemble de processus conduisant à la réalisation de la performance tant du point de vue financier vis-à-vis des apporteurs de capitaux, que du point de vue de la satisfaction des clients actuels et futurs. De plus, dans une logique de transversalité, les systèmes de contrôle de gestion doivent être repensés et inclure des informations à la fois financières et non-financières représentant les différentes étapes clés des processus (indicateurs prospectifs de processus : "drivers"), ainsi que les cibles finales (indicateurs de résultats : "outcomes") (Lehmann-Ortega & Naro, 2008) de sorte que toutes les parties prenantes soient prises en compte. Ainsi, à la différence des systèmes de contrôle de gestion classiques, les nouveaux outils de pilotage de la performance raisonnent en termes de processus.

Plusieurs auteurs ont donc analysé l'évolution de la fonction du contrôle de gestion (Ahsina, 2012 ; Chatelain-Ponroy & Sponem, 2007 ; Errami, 2007) au regard de ces différents aspects

de la performance (Germain & Gates, 2010). Bollecker (2001) constate ainsi une hybridité du système de mesure de la performance qui témoigne d'une volonté de piloter les organisations par des outils plus variés et plus qualitatifs.

Par ailleurs, comme le souligne Renaud (2010) au terme de son étude portant sur les systèmes de contrôle environnemental, la performance globale nécessite des outils de contrôle de gestion interactifs qui permettent une interactivité à la fois verticale (Simons, 1995), transversale (Gautier, 2002) et externe.

De nouveaux outils ont progressivement vu le jour et traduisent l'évolution des missions du contrôle de gestion. L'organisation n'est plus perçue comme une "boîte noire" qu'il convient d'optimiser, mais comme un système ouvert sur le monde devant à la fois répondre aux besoins et attentes d'une pluralité d'acteurs et intégrer des objectifs pluriels. Pour Chenhall (2003), l'organisation doit faire face à de multiples objectifs parfois contradictoires. Ils expriment le fait que la performance est un concept multidimensionnel que l'entreprise doit apprendre à gérer (Otley, 2008). Et c'est justement aux systèmes de mesure de la performance d'assurer le lien entre la stratégie, les objectifs fixés et l'opérationnel (Chenhall, 2005).

L'exemple du Balanced Scorecard (Kaplan & Norton, 1996) manifeste ce changement de cap dans la mission que peuvent recouvrir les outils de contrôle de gestion. Cet outil, qui combine à la fois des indicateurs financiers et non financiers, permet d'établir le lien entre la stratégie et les opérations. Ces indicateurs sont regroupés en quatre catégories qui sont liées entre elles par un lien de causalité, ce qui amène l'entreprise à réfléchir à sa stratégie ainsi qu'à ses différents facteurs clés de succès et ceci à tous les niveaux de l'organisation. En effet, dès les années 1980, Johnson & Kaplan accusèrent la comptabilité de gestion de trop se rapprocher de la comptabilité financière, et proposèrent de nouveaux outils pour permettre au contrôle de gestion d'être au service non plus des actionnaires mais des managers. Le Balanced Scorecard, l'Activity Based Costing ou le Target Costing illustrent cette nouvelle tendance. Le tableau de bord "à la française", plus souple dans sa construction, permet de traiter un ensemble d'indicateurs jugés pertinents au regard des caractéristiques propres à chaque organisation, c'est-à-dire ses ressources, ses parties prenantes internes et externes, ses stratégies et missions etc. Ainsi, les tableaux de bord dits "multidimensionnels" savent rendre compte de l'aspect multidimensionnel de la performance en ce qu'ils sont « *ouverts sur le monde et la concurrence, sur des éléments fournis aux autres fonctions, sur la stratégie de l'entreprise et les risques d'avenir* » (Guedj, 2000, p.618).

2. ... Réhabilitant la place et la légitimité du contrôle de gestion dans le processus d'innovation

La redéfinition du rôle des systèmes de contrôle de gestion et l'élargissement de ses modes d'utilisation ont permis d'appréhender différemment le lien entre le contrôle de gestion et l'innovation. Les systèmes de contrôle de gestion sont ainsi considérés par certains auteurs comme des soutiens aux processus d'innovation et comme des moteurs de la créativité.

2.1 Le contrôle de gestion comme vecteur de nouvelles idées

Plusieurs études ont mis en lumière l'influence positive du contrôle de gestion sur la créativité.

Pour Lorino (2006), la "médiation instrumentale" assurée par le contrôle de gestion permet un "retour réflexif" des acteurs sur leur processus, conduisant ainsi à de l'innovation produit afin d'apporter la valeur attendue par les clients.

L'analyse d'autres travaux fait émerger l'idée selon laquelle le contrôle de gestion, au-delà de sa fonction instrumentale traditionnelle, joue une multitude de rôles qui sont susceptibles d'influencer le niveau de créativité et d'innovation des entreprises.

De plus, comme le soulignent Davila (2000) ou Bisbe & Otley (2004), la manière d'utiliser les outils de contrôle influerait sur leur capacité à stimuler l'innovation dans les entreprises. Par exemple, pour Nixon (1998), ou encore Davila (2000), les systèmes de contrôle de gestion interactifs jouent un rôle informationnel destiné à gérer l'incertitude inhérente à l'innovation. Cette information peut également permettre de souligner les opportunités pour les améliorations incrémentales et les changements radicaux. Plusieurs autres auteurs soulignent l'impact positif sur la créativité et l'innovation d'usages participatif et interactif des outils de contrôle de gestion classiques, en particulier les budgets (Brownell & McIness, 1986 ; Milani, 1975). Plus précisément, ces auteurs abordent la dimension humaine et sociale du contrôle de gestion, en particulier sous l'angle des comportements (motivation, participation, satisfaction au travail).

Simons (1995) rappelle par ailleurs que la place du contrôle de gestion n'est pas seulement opérationnelle. Ce dernier tient également une place importante dans la formulation de nouvelles stratégies. Ainsi, les stratégies émergentes peuvent notamment reposer sur

l'innovation afin de s'adapter aux événements inattendus. Abernethy & Brownell (1997) utilisent le modèle de Simons pour présenter le budget comme une "machine" à dialogue ; communication ; apprentissage et création d'idées durant les épisodes de changements stratégiques.

Enfin, si la créativité passe incontestablement par une phase de réflexion qui génère des idées nouvelles, comme le soulignent Burgelman & Sayles (1986), elle doit aussi avoir recours à des processus structurés pour que les nouvelles idées qui émergent de part et d'autre de l'organisation puissent être transmises aux personnes qui ont le pouvoir de transformer ces idées en produit final, notamment par l'octroi des ressources nécessaires.

L'ensemble de ces travaux mettent en lumière par quels mécanismes les systèmes de contrôle de gestion sont à l'origine d'idées nouvelles et soutiennent la créativité au sein des organisations.

Ils interviennent également tout au long du processus d'innovation et comme le soulignent Davila & al. (2009) « *interpreting innovation as a process highlights the relevance of control systems to manage it* » (p.285).

2.2 Le contrôle de gestion comme garant de la réalisation du produit final

Si les systèmes de contrôle de gestion sont favorables à l'innovation par le biais des nouvelles idées qu'ils permettent de faire émerger, ils apparaissent tout aussi importants au niveau du processus d'innovation dans son ensemble. Ils jouent en effet divers rôles qui assurent *in fine* la réalisation et la commercialisation d'un nouveau produit rentable pour l'entreprise.

Parmi les rôles qu'ils peuvent remplir au cours du processus d'innovation, plusieurs auteurs notent tout d'abord que les systèmes de contrôle de gestion permettent de bloquer l'excès d'innovation, (Davila, 2005 ; Chenhall & Morris, 1995), permettant ainsi à ce que les idées soient converties en nouveaux produits qui améliorent la performance. Ainsi, les systèmes de contrôle de gestion jouent le rôle de filtre, en sélectionnant les idées ou projets les plus rentables.

Par ailleurs, pour Gautier (2002, p.20), les systèmes de contrôle de gestion sont importants pour la performance d'un nouveau projet d'innovation au travers de trois rôles :

- ils permettent de focaliser l'attention des participants au projet, notamment en communiquant les objectifs ;
- ils permettent au responsable du projet de faire le diagnostic du déroulement du projet par rapport aux objectifs et détecter ainsi d'éventuelles difficultés ;
- enfin, ils permettent au responsable du projet de collecter de l'information sur les principales incertitudes auxquelles le projet fait face. Ils permettent également de gérer au mieux les différents risques identifiés.

Ce qui concorde avec les résultats de Couillard (1995) qui indique que plus le niveau de risque du projet est important, plus le projet sera planifié et contrôlé de manière formelle.

Suivant la même logique, Bonner (2005) et Cooper (2001) soulignent également que les systèmes de contrôle de gestion sont importants pour la coordination et le contrôle des projets de développement de nouveaux produits. Le processus d'innovation qui est par nature incertain et risqué (Cooper, 2001) a besoin de cadres, de directives et de rigueur pour pouvoir aboutir à un succès. Le contrôle de gestion sert alors de guide et joue un rôle d'accompagnement de la réalisation du processus. En effet, Bonner (2005) affirme que le risque pourrait être minimisé grâce à l'utilisation de système de contrôle de gestion.

En plus du rôle de guide, le contrôle de gestion jouerait aussi le rôle de validation. Cooper & Kleinschmidt développent en 1993 le modèle "stage-gate" qui décompose le processus d'innovation en cinq étapes majeures, chaque étape étant précédée d'une "porte" qui n'est autre qu'une étape de validation assurée par le management en général, par le contrôle de gestion en particulier. Le processus a en effet besoin d'outils pour évaluer et valider chaque étape du processus.

Tani (1995) montre aussi que les projets de développement de produits nouveaux sont régis par des interactions horizontales par le biais d'un contrôle de type interactif. Le target-costing apparaît alors comme un outil de partage de valeurs et d'informations qui permet à la fois une réduction drastique des coûts (obtenue à l'aide d'une forte coopération entre les différentes fonctions) et l'émergence d'idées, portant sur la technologie ou les besoins des clients, nécessaires à l'élaboration du plan stratégique de conception et développement du produit nouveau. De son point de vue, le contrôle de gestion assure ainsi la résolution conjointe des

problèmes de conception et développement de nouveaux produits via l'interaction horizontale entre managers des différentes fonctions. Ainsi, au niveau de la phase de réalisation du produit final les systèmes de contrôle de gestion jouent un rôle clé du fait qu'ils assurent la communication et la coordination entre une multitude d'acteurs impliqués dans ce projet, ce qui apparaît comme une condition primordiale pour le succès du nouveau projet. Ils sont en effet supports d'échanges permettant de faire face aux différentes incertitudes stratégiques inhérentes à tout projet exploratoire et assurent ainsi la résolution collective des problèmes de conception et développement du nouveau produit.

L'étude de Davila (2000) nous donne un éclairage sur les types d'incertitude qui peuvent intervenir au cours du processus de développement d'un nouveau produit et la manière dont les systèmes de contrôle de gestion parviennent à gérer ces incertitudes.

Ainsi, lorsque l'incertitude relative au marché est élevée, un travail de "pré-développement" du produit doit être réalisé pour résoudre un certain nombre de questions portant par exemple sur la définition du produit, sa durabilité et sa valeur ajoutée, ou encore sur l'attractivité du marché et les synergies possibles. Selon l'auteur, les systèmes de contrôle de gestion sont nécessaires aux projets d'innovation soumis à une incertitude relative au marché élevée parce qu'ils favorisent des interactions avec les différentes fonctions disposant d'informations relatives à cette incertitude de marché, telles que les services marketing et commercial.

De même, l'auteur envisage le second type d'incertitude qui est celle relative à la technologie et explique que dans ce cas il faut davantage mettre l'accent sur l'utilisation des ressources pour comprendre la nouvelle technologie. Ainsi, les systèmes de contrôle de gestion requis pour les projets d'innovation soumis à une incertitude technique élevée et une faible incertitude de marché se caractérisent par l'utilisation de règles et de procédures ainsi que par le recours à des équipes fonctionnelles spécialisées dans les aspects techniques de l'innovation.

On pourrait résumer les différents rôles assignés aux systèmes de contrôle de gestion en deux grandes catégories : ils représentent des cadres qui permettent de guider le processus d'innovation vers la réussite, ils représentent des supports d'interactions et d'informations capables de faire émerger des nouvelles idées à partir des nouvelles opportunités identifiées.

« Incremental and radical innovation requires formal tools that structure the execution process without becoming rigid mechanisms ; these tools are flexible enough to take advantage of unexpected opportunities but strong enough to keep the direction » (Davila & al., 2009, p.287).

La seconde section de ce chapitre 1 fait état d'un ensemble de travaux ayant pour visée de réhabiliter la place et la légitimité du contrôle de gestion dans le processus d'innovation. D'abord, il s'avère que nombre de ces recherches prennent appui sur une vision élargie du contrôle de gestion utilisé de manière interactive (Simons, 1995) et à des fins de pilotage de la performance multidimensionnelle. Par exemple, Meyssonier (2015) explique que *« tout ceci⁷ se fera dans le cadre conceptuel rénové et élargi du système de pilotage de la performance, dépassant la vision financière traditionnelle du contrôle de gestion et intégrant les aspects stratégiques et opérationnels »* (p.19).

Et c'est précisément cette conception "moderne" du contrôle de gestion qui lui confère une influence positive, tant sur la créativité des entreprises, qu'au niveau de la réalisation du produit final.

⁷ Dans son article intitulé « les dispositifs de pilotage de la performance en environnement innovant et incertain : étude comparative de huit start-ups », Meyssonier (2015) évoque les perspectives de recherche dans d'autres éco-systèmes innovants.

Nous avons exposé dans ce **premier chapitre** “un état de l’art” sur la question du lien entre innovation et contrôle de gestion en faisant apparaître les deux principaux paradigmes.

Pour la littérature dite “traditionnelle”, le contrôle de gestion représente un frein à l’innovation ou au mieux joue un rôle mineur en matière d’innovation. Néanmoins, beaucoup de ces travaux s’appuient sur le modèle de contrôle de gestion cybernétique développé par Woodward (1970) dont les deux principales caractéristiques sont une utilisation diagnostique des outils de contrôle de gestion au sens de Simons (1995) et une information exclusivement financière. Ce modèle de contrôle de gestion cybernétique serait adapté à un type d’organisation spécifique caractérisé par un environnement stable, des routines standardisées et fortement hiérarchisées et cloisonnées et ne serait donc pas approprié au contexte innovant. Ce type de contrôle encourage en effet l’efficacité, la réduction des écarts, l’aversion aux risques, l’individualisme et représenterait un frein au processus d’innovation et de créativité qui repose sur le changement, la prise de risque, l’expérimentation et la coopération. Ainsi, des modes de contrôle alternatifs ont été proposés et mis en avant au regard de ces nouveaux impératifs en termes de flexibilité, d’adaptation et d’innovation tels que le contrôle clanique de Ouchi (1979), le contrôle par les procédures de Weick & al. (1999) ou encore le contrôle par la structure avec le concept de semi-structure développé par Brown & Eisenhardt (1997).

Toutefois, un autre pan de la littérature réhabilite la place et la légitimité du contrôle de gestion dans les processus d’innovation. L’ensemble de ces travaux repose sur une vision élargie du contrôle de gestion. Ce contrôle de gestion “moderne” est utilisé dans un mode interactif et est vu comme un levier d’émergence de nouvelles stratégies. Par ailleurs, ses missions dépassent désormais le simple contrôle financier pour un pilotage de la performance globale. De par ses rôles et utilisations “élargis”, le contrôle de gestion apparaît comme favorable à l’innovation. Il favoriserait l’émergence de nouvelles idées notamment par le biais des apprentissages et interactions qu’il suscite et des informations qu’il délivre. Mais il serait également le garant de la réalisation du produit final. En jouant le rôle de filtre, il permettrait de sélectionner les idées ou projets les plus rentables. De plus, tout au long du processus de développement du nouveau produit il interviendrait pour la coordination, la validation et le contrôle du projet. Il servirait donc de guide dans la réalisation du processus de développement.

**CHAPITRE 2 –
CONTRÔLE DE GESTION ET ORGANISATIONS
INNOVANTES**

Ce **chapitre 2** a pour visée d'explorer la question du lien entre le contrôle de gestion et l'innovation sous l'angle organisationnel. Nous nous sommes intéressés dans un premier chapitre aux liens entre contrôle de gestion et innovation, en essayant de mettre en lumière, sur le plan théorique, les complémentarités entre ces deux concepts, au-delà de l'apparente contradiction. Ce chapitre portait en particulier sur les liens entre contrôle de gestion et processus d'innovation dans son ensemble mais également du point de vue de l'un de ses composants principaux qu'est la créativité. Dans le présent chapitre, nous allons tenter d'appréhender la manière dont les organisations concilient "en pratique" ces deux impératifs *a priori* paradoxaux.

Les questions auxquelles nous tentons alors de répondre dans une **première section** sont : une organisation peut-elle à la fois être efficiente, en ayant notamment recours aux systèmes de contrôle de gestion, et s'inscrire dans le même temps dans une stratégie d'innovation ? Comment ces deux logiques s'expriment-elles au contact l'une de l'autre ? Est-ce qu'une logique prend le pas sur l'autre ou au contraire sont-elles mutuellement plus fortes lorsqu'elles se conjuguent ? Enfin, quelle forme prend cette cohabitation ?

Nous présenterons d'abord le concept d'ambidextrie (1) avant d'en exposer les enjeux (2).

La **seconde section** aborde cette problématique sous une approche différente : elle consiste à observer les pratiques de contrôle de gestion dans des organisations innovantes par nature : les start-ups. Les questions qui se posent alors sont les suivantes : ce type d'entreprise aux caractéristiques spécifiques sont-elles dotées d'outils de contrôle de gestion ? Quels sont les déterminants et les rôles de ces outils ?

Nous expliciterons dans un premier temps, sur le plan théorique, les caractéristiques des start-ups qui expliquent *a priori* le besoin d'un système de contrôle simple et informel (1), pour finalement montrer que la littérature en contrôle de gestion souligne que ces petites organisations innovantes peuvent parfois disposer d'outils de contrôle de gestion (2).

Section 1. Le concept d'ambidextrie organisationnelle

« La notion d'ambidextrie organisationnelle renvoie à la capacité des entreprises à articuler, à combiner et à mettre en œuvre simultanément des activités et des processus d'innovations aux caractéristiques divergentes mais nécessaires à la survie des entreprises » (Kacioui-Maurin, 2011, p.4).

Les organisations doivent en effet faire face à une concurrence accrue et pour conserver leur place sur le marché, elles doivent allier des logiques qui autrefois étaient poursuivies seules. Aujourd'hui, il ne suffit plus à l'entreprise d'être innovante pour gagner et conserver des clients, de même que nombre d'entreprises industrielles ont dû entreprendre des stratégies de lancement de produits nouveaux pour faire face à la pression sur les prix engendrée par l'existence d'un nombre croissant de concurrents nationaux et internationaux. Stratégie d'optimisation et d'efficacité et stratégie de rupture doivent désormais évoluer au sein d'une même structure. Pourtant, elles relèvent de logiques opposées qui s'avèrent parfois difficiles à concilier. L'ambidextrie illustre cette volonté et les moyens mis en œuvre par une organisation pour poursuivre simultanément ces impératifs paradoxaux.

1. Approche théorique du concept d'ambidextrie

L'émergence du concept d'ambidextrie est née d'une première vague de travaux en stratégie (Porter, 1980 ; Miles & al., 1978).

À partir des années 1990, March ouvre la voie de la réflexion sur l'apprentissage organisationnel. Le dilemme exploitation/exploration est alors appréhendé non plus d'un point de vue stratégique mais cognitif et ces deux notions permettent de caractériser les différents modes d'apprentissage.

L'approche par l'apprentissage organisationnel a conduit à diverses études sur ce thème d'ambidextrie, certaines portant sur l'innovation (Mahmoud- Brion & al., 2008 ; Jouini & al., 2007 ; Tushman & O'Reilly, 1996), la structure organisationnelle (Gupta & al., 2006 ; Birkinshaw & Gibson, 2004 ; Benner & Tushman, 2002), ou encore la coopération interfirmes (Messeghem & Paradas, 2009 ; Ferrary, 2008).

1.1 Définitions

Le concept d'ambidextrie est né des travaux de Duncan (1976), mais c'est surtout à partir des années 1990, avec l'étude de Tushman & O'Reilly (1996), qu'émergent les principales investigations sur cette problématique (Raisch & al., 2009).

Tushman & O'Reilly (1996) caractérisent une organisation ambidextre comme étant capable de développer de nouveaux produits pour les marchés émergents, ce qui repose notamment sur l'expérimentation et la flexibilité, tout en étant compétitive dans les marchés matures en recherchant l'efficacité et l'optimisation des ressources et compétences existantes.

Pour Gupta & al. (2006) l'ambidextrie organisationnelle se définit comme « *la poursuite simultanée de l'exploration et de l'exploitation grâce à des sous-unités ou des personnes différenciées mais étroitement liées, chacune d'entre elles étant spécialisée soit dans l'exploitation soit dans l'exploration* » (p.693).

Plusieurs auteurs ont proposé de définir ces deux notions :

« L'exploitation se définit comme l'utilisation efficace de savoirs existants. L'exploration est la découverte de nouvelles idées qui se fondent sur l'expérimentation, la prise de risque et l'engagement dans des directions nouvelles » (Simon & Tellier, 2008, p.146).

La définition proposée par March (1991) marque davantage la distinction entre le concept d'exploration et celui d'exploitation :

« L'exploration inclut des choses comprises dans les termes tels que recherche, variation, prise de risques, expérimentation, jeu, flexibilité, découverte, innovation. L'exploitation inclut des choses telles que perfectionnement, choix, production, efficacité, sélection, implémentation, exécution » (p. 71).

Comme le soulignent Garcias & al. (2015), on peut aisément constater que la littérature ne fait pas émerger de définition véritablement claire et partagée. Ils relèvent en effet que certains auteurs appréhendent ces terminologies sous l'angle des connaissances/savoirs/compétences (March, 1991), d'autres considèrent plutôt le couple produit/marché tel que He & Wong (2004). Benner & Tushman (2002) enfin, préféreront les "trajectoires technologiques" pour définir les concepts d'exploration et d'exploitation. La conclusion tirée par Garcias & al. (2015) est que « *ces évocations permettent néanmoins de comprendre le principe de délimitation entre*

exploitation et exploration : il s'agit de départager l'existant du nouveau, le déjà-connu du non encore connu » (p.159).

Néanmoins, certains auteurs s'opposeront à cette vision de l'exploitation (He & Wong, 2004 ; Benner & Tushman, 2002) en avançant l'idée qu'elle puisse également être associée à l'apprentissage et à l'innovation, mais de différentes natures. Tout comme Ney & al. (2008) ou Soulerot & Farjaudon (2007), nous pensons en effet que l'exploitation et l'exploration sont certes respectivement associées à des intentions d'optimisation, d'efficience, de compétitivité et de performance de court terme, et d'innovation, de croissance, de compétitivité et de performance de long terme, mais cela n'en retire en rien l'aptitude des stratégies d'exploitation à faire émerger des mécanismes d'apprentissage et être source d'innovations bien que cela ne représente pas leur raison d'être initiale.

Ainsi, certains auteurs introduisent la notion d'innovation d'exploitation qui représente :

« Les stratégies basées sur l'accélération des processus de conception, de développement et de mise sur le marché à partir des compétences technologiques et marketing de l'entreprise » (Brion & al., 2008, p.179).

L'entreprise, en parallèle d'innovations radicales réalisées à partir des activités d'exploration, va donc réaliser une multitude d'innovations de type incrémental à partir des nombreuses connaissances et compétences qu'elle aura su capitaliser et exploiter au travers d'activités d'exploitation. De plus, comme le soulignent Simon & Tellier (2008), la créativité peut aussi bien déboucher sur des idées radicalement nouvelles que s'exprimer dans des projets d'exploitation.

1.2 Exploitation/Exploration : Un paradoxe incommensurable ?

Un certain nombre d'auteurs ont soulevé la difficulté d'appréhender conjointement l'exploitation et l'exploration. Par exemple, Mom & al. (2003) soulignent la difficulté de concilier dans un même horizon d'espace et de temps ces deux types de stratégies antinomiques. Pour Smith & Lewis (2011), les logiques d'apprentissage visant à « *construire des capacités pour le futur* » seraient difficilement conciliables avec les logiques de performance visant à « *garantir le succès pour le présent* » (p.384).

Les organisations seraient naturellement plus enclines à suivre une stratégie d'exploitation plutôt qu'une stratégie d'exploration, ce qui serait néfaste sur le long court car cela menacerait leur pérennité (Soulerot & Farjaudon, 2007).

Ainsi, toute une littérature suggère que ces activités ne peuvent être combinées au sein d'une même structure.

Ces deux stratégies seraient exclusives l'une de l'autre, du fait qu'elles obéissent à des rationalités différentes et se disputent des ressources rares (March, 1991). La stratégie d'exploitation qui répondrait à une logique d'efficacité correspondrait à une forme d'organisation de type bureaucratique caractérisée par l'existence de règles formelles et de contrôles hiérarchiques, ainsi que par des niveaux de standardisation, formalisation et spécialisation élevés. *A contrario*, la stratégie d'exploration serait plus encline à voir le jour dans une structure de type organique, et reposerait davantage sur une logique de flexibilité où autonomie, créativité et variété des tâches sont valorisées (Adler & al., 1999).

Ainsi, leur articulation serait source de multiples tensions au sein de l'organisation. Au regard de ces différences incommensurables, une part de la littérature préconise donc aux managers de choisir l'une ou l'autre alternative.

Les auteurs s'intéressant à la question des modes de gestion des paradoxes (Grimand & al., 2014) montrent néanmoins qu'au-delà de la gestion par le dilemme (Smith & Lewis, 2011) correspondant au mode de gestion des paradoxes appelé "opposition" par Poole & Van de Ven (1989), et qui consiste à privilégier l'un des deux éléments du paradoxe au détriment de l'autre, la gestion par le compromis permet de trouver un certain équilibre entre les deux éléments constitutifs du paradoxe. Ce type de gestion par le compromis correspond à la logique de séparation spatiale et temporelle présentée par Poole & Van de Ven (1989), et s'applique aux ambidextries structurelle et de réseau (logique de séparation spatiale), et temporelle (logique de séparation temporelle). Enfin, ce que les auteurs appellent "synthèse" s'apparente au quatrième modèle d'ambidextrie, à savoir l'ambidextrie contextuelle, et consiste à rapprocher les deux pôles concurrents pour libérer le "potentiel positif" du paradoxe (Smith & Lewis, 2011) et créer de véritables synergies. Ainsi, « *tout l'enjeu consiste, pour une organisation, à transformer des processus a priori paradoxaux et opposés en processus dynamiques et complémentaires* » (Mignon, 2013, p.21).

Ainsi, malgré que l'exploitation et l'exploration soient abordées dans un certain nombre de travaux de façon dichotomique et soient perçues comme inconciliables au sein d'une même structure ou d'un même individu, plusieurs études, en introduisant le concept d'ambidextrie,

vont suggérer l'intérêt pour les organisations d'atteindre un certain équilibre entre logique d'exploration et d'exploitation. Ces études portant sur l'ambidextrie organisationnelle vont donc s'intéresser à la manière dont les entreprises vont parvenir à gérer ces tensions (Schmitt & al., 2010 ; Simsek, 2009), voire créer de véritables synergies entre ces deux processus (Adler & al, 1999).

Un premier ensemble de travaux va s'intéresser aux différentes formes que peut recouvrir la gestion de ce paradoxe. L'ambidextrie structurelle, contextuelle et de réseau ont successivement été présentées comme des réponses possibles à la conciliation d'objectifs antagonistes.

D'autres auteurs ont porté leur intérêt sur l'impact de ce type de structure, ou de façon plus large, ce type de gestion "ambidextre" sur la performance.

La question des facteurs favorisant son émergence a également fait l'objet de plusieurs recherches (Brion & al., 2010 ; Brion & al., 2008).

Enfin, quelques auteurs ont également tenté d'appréhender les implications d'un modèle d'organisation ambidextre sur les systèmes de contrôle de gestion (Grimand & al., 2014 ; Lehmann-Ortega & Naro, 2008). Des auteurs comme Lillis & van Veen-Dirks (2008) ont par exemple montré que les entreprises ambidextres sont dotées de systèmes de contrôle de gestion plus complexes caractérisés par une plus grande diversité de mesures ce qui traduirait une recherche de gestion de l'équilibre plutôt que de compromis des priorités concurrentes. Bedford (2015) étudie quant à lui les effets individuels et complémentaires des leviers de contrôle développés par Simons (1995) sur la performance par le biais des différents modes d'innovation.

1.3 Les différentes formes d'ambidextrie organisationnelle

Plusieurs possibilités s'offrent aux entreprises pour mener de front stratégie d'exploration et stratégie d'exploitation. Elles peuvent opter pour une séparation spatiale entre ces deux types d'activités. Celle-ci peut être opérée d'un point de vue intraorganisationnel ou interorganisationnel. Les organisations peuvent aussi choisir de dépasser les oppositions apparentes en articulant ces deux logiques au sein d'une même unité d'affaire. Ces deux stratégies conjuguées peuvent ainsi se renforcer mutuellement et il peut ressortir d'une telle association de véritables synergies. Des auteurs comme Nooteboom (1999) ou Gilsing & Nooteboom (2004) ont également abordé le concept d'ambidextrie temporelle, également

appelée “équilibre ponctué” (Burgelman, 2002), qui fait référence à différents cycles temporels entre de longues périodes d’exploitation et de brèves mais intenses périodes d’exploration.

1.3.1 L’ambidextrie structurelle

La recherche d’équilibre entre exploitation et exploration a d’abord été pensée au niveau du design organisationnel (Raisch, 2008 ; O’Reilly & Tushman, 2008).

L’ambidextrie structurelle consiste à faire coexister les activités d’exploitation et d’exploration de manière simultanée en les séparant dans différentes unités (Benner & Tushman, 2003).

Miles & al. (1978) ont identifié trois types d’organisation : une structure mécanique, une structure organique et une structure hybride. Pour Soulerot & Farjaudon (2007), la structure mécanique doit être préférée dans un objectif d’optimisation des ressources existantes. La structure organique permettrait de développer une stratégie d’exploration. Enfin, la structure hybride serait davantage adaptée aux logiques d’ambidextrie, qui se posent comme un compromis entre recherche d’efficience et d’optimisation et recherche d’opportunités et de compétences nouvelles. Cette structure hybride correspond au concept de “semi-structure” développé par Brown & Eisenhardt (1997). Ces auteurs ont mis en avant l’intérêt des semi-structures au travers de trois exemples d’entreprises jugées plus performantes.

L’ambidextrie structurelle consiste alors à faire coexister au sein d’une même organisation deux structures différenciées du point de vue de leurs caractéristiques, de leur intention stratégique et de leurs tâches critiques (Soulerot & Farjaudon, 2007).

La structure d’exploitation serait relativement vaste et centralisée, dotée d’une culture forte et de divers processus à suivre et respecter. Elle suivrait une stratégie de maximisation, d’efficience et de minimisation des écarts (Benner & Tushman, 2003).

Les unités exploratoires seraient au contraire plus petites et décentralisées. La culture serait moins marquée et les processus plus flexibles. L’adaptabilité et l’expérimentation sont recherchées en priorité (Benner & Tushman, 2003).

1.3.2 L’ambidextrie de réseau

L’ambidextrie peut également être comprise à un niveau interorganisationnel. Ney & al. (2008) précisent en effet que les organisations, conscientes de la nécessité de mener des projets d’exploration, peuvent choisir de réaliser des partenariats lorsque les compétences internes s’avèrent insuffisantes pour préparer l’avenir.

Ce type d'organisation illustre l'ambidextrie dite de "réseau" (McNamara & Baden-Fuller, 1999). Les activités d'exploitation et d'exploration peuvent par exemple être conduites dans des entités juridiquement séparées soit par alliance soit par sous-traitance (Parmentier & Mangematin, 2007).

Ney & al. (2008) constatent également qu'un certain nombre d'entreprises dépassent leurs difficultés à mettre en œuvre une politique d'innovation en instaurant des relations de coopération. Celles-ci leur permettent d'accéder aux ressources et savoirs de leur partenaire, et facilitent ainsi la réalisation d'innovations d'une part, mais surtout la réalisation d'innovations qui ne relèvent pas de leur expertise et domaine de compétence traditionnels. Leur étude montre comment les entreprises qui souhaitent sortir de leur domaine de compétence en réalisant de l'innovation d'exploration font appel à des partenaires externes, tandis que les entreprises qui réalisent la recherche en interne, développent de nouveaux savoir-faire relatifs à leur cœur de métier tout en cherchant à gagner en compétitivité. Un autre constat intéressant est le choix du partenaire en fonction du type d'innovation. Pour l'innovation autour du cœur de métier, donc de type incrémental, les relations de confiance et de long terme sont privilégiées, les partenaires de première intention sont par exemple les fournisseurs. En revanche, les innovations portant sur des produits périphériques (innovation de type radical) conduisent à rechercher des partenaires sur la base d'expertise car les entreprises cherchent à s'entourer de compétences plus diverses et plus pointues.

Un certain nombre d'études se sont également intéressées au cas des clusters industriels pour traiter de la question de l'ambidextrie interorganisationnelle (Messeghem & Paradas, 2009 ; Dibiaggio et Ferrary, 2003 ; Saxenian, 1994). Ferrary (2008) explique en effet qu'« *au sein d'un cluster, une division du travail se met en place entre des agents hétérogènes et interdépendants qui contribuent de manière complémentaire au processus d'innovation* » (p.110). Certains seront ainsi spécialisés sur les activités d'exploitation et d'autres auront en charge les activités d'exploration. L'auteur précise que l'acquisition de nouvelles connaissances nécessaires à l'innovation radicale doit de préférence être réalisée dans une petite structure indépendante, telle que la start-up. L'autonomie et la petite taille étant deux conditions qui permettent aux individus créatifs d'influencer la culture organisationnelle et ainsi faire émerger des connaissances nouvelles suffisamment robustes pour atteindre la phase d'exploitation. Ainsi, l'enjeu pour les entreprises de grande taille spécialisées dans des activités d'exploitation est d'être encadrées dans ces réseaux d'organisations porteurs d'ambidextrie. Toujours selon Ferrary (2008), cette forme d'ambidextrie interorganisationnelle serait plus avantageuse en

termes de compétitivité de long terme, en particulier lorsque l'environnement est très changeant.

Néanmoins, ces deux types d'ambidextrie que sont l'ambidextrie structurelle et de réseau présentent une faiblesse de taille, elles ne favorisent pas les liens entre activités d'exploitation et d'exploration. Elles représenteraient toutes deux un mode de "gestion par le compromis" (Smith & Lewis, 2011), qui semble présenter quelques limites en ce sens qu'il ne libère pas toutes les possibilités offertes par le paradoxe. Les auteurs préconisent donc aux organisations de s'appliquer à faire émerger le "potentiel positif" des paradoxes. La troisième forme d'ambidextrie présentée dans la littérature, l'ambidextrie contextuelle, serait la forme la plus adéquate pour libérer et tirer profit de toutes les opportunités d'un tel paradoxe. Aussi, pour Birkinshaw & Gibson (2004) il n'apparaît pas toujours souhaitable de séparer physiquement les activités d'exploitation et d'exploration. Les auteurs plaident pour le recours à une ambidextrie contextuelle et comportementale qui présenterait l'avantage de permettre à l'entreprise une reconfiguration rapide des activités pour faire face aux changements de l'environnement.

1.3.3 L'ambidextrie contextuelle

Certains aspects du contexte intraorganisationnel peuvent également influencer l'équilibre entre exploration et exploitation.

Brion & al. (2008) vont même plus loin en soulignant le fort impact que peut représenter le contexte organisationnel sur les capacités ambidextries de l'organisation et en particulier sur l'innovation ambidextrie de celle-ci.

L'ambidextrie contextuelle se caractérise par une gestion simultanée des activités d'exploitation et d'exploration dans une même unité, et combine exigence de performance et incitation à la créativité.

L'ambidextrie contextuelle représente la liberté laissée aux individus de choisir en fonction du contexte de leur environnement de travail entre les activités d'alignement de court terme et les activités d'adaptation de long terme (Birkinshaw & Gibson, 2004).

« Sous la condition que la hiérarchie fournisse un environnement organisationnel combinant des incitations à la recherche de l'efficacité et à la créativité, les membres de l'entreprise organisent leur temps de travail de manière à y intégrer à la fois des activités d'exploration de nouvelles connaissances et des activités d'exploitation de connaissances maîtrisées » (Dupouët & Barlatier, 2011, p.15).

Ainsi, comme le résumait Ghoshal & Barlett (1994), le contexte organisationnel est fortement dépendant des actions et pratiques managériales, ce qui admet que le rôle du manager dans ces processus stratégiques soit crucial. Ce sont eux qui, par les systèmes, processus et incitations qu'ils instaurent, permettent à une organisation de fonctionner de manière ambidextre. Amabile & al. (1996) et Amabile (1998) avaient d'ailleurs déjà souligné dans leurs études portant sur les antécédents de la créativité, que la culture et les pratiques instaurées par le type de management pouvaient représenter une forte influence sur la créativité individuelle et donc sur le niveau d'innovation dans l'organisation.

Ainsi, un certain nombre d'éléments permettent de créer un contexte relativement favorable à l'ambidextrie. Tushman & O'Reilly (1996) soulignent par exemple que malgré la grande taille des trois entreprises étudiées (plus de 350 000 employés), ces dernières conservent un fonctionnement sur un modèle de petite structure en encourageant le travail en plusieurs petits groupes autonomes, de sorte à favoriser le sentiment de responsabilité vis-à-vis de leurs propres résultats. Ceci permettrait de promouvoir une culture de prise de risque, de responsabilisation et d'autonomie. Cependant, ces entreprises n'omettent pas de tirer avantage de leur grande taille via les économies d'échelle qu'elles peuvent réaliser. Elles cultivent également un esprit de tolérance. Plus précisément, les managers qui prennent des risques sont félicités même lorsque les prises de risque aboutissent à des échecs. Amabile & Conti (1999) ont également rapporté que l'encouragement de la prise du risque ainsi que l'acceptation de l'échec étaient des facteurs importants pour promouvoir l'innovation au sein d'une organisation. De plus, Tushman & O'Reilly (1996) constatent que les firmes ont également diminué le nombre de niveaux hiérarchiques et procédé à une décentralisation importante des prises de décision, mais ceci est effectué de façon cohérente et maîtrisée via la mise en place d'un contrôle financier fort, d'un partage de l'information ou encore d'une responsabilité individuelle accrue. Les auteurs mettent ainsi en évidence un subtil équilibre entre la taille et la réactivité, l'autonomie et le travail en groupe que ces organisations de type ambidextre sont capables de réaliser. Parmentier & Mangematin (2007) mettent également en exergue un type de management spécifique des structures menant de pair activités d'exploration et d'exploitation. Ils relèvent en effet « un

climat de confiance, soutien aux individus dans ses différentes activités, avec des objectifs à la fois ambitieux et atteignables ; définition de règles claires et rigoureuses sur le fonctionnement de l'organisation », mais également « *des dispositifs de soutien de la créativité : récolte des idées, temps accordé à leur réalisation, échec non sanctionné, participation active de toute l'équipe à la conception développant un climat de confiance* » (p.10), ceci cohabitant en parallèle avec des processus de conception rigoureux notamment au travers d'une définition en amont des différentes étapes clés du processus (pré-production, production et test) d'une part, et d'une succession de phases de validation avec des objectifs mesurables, tout au long du processus d'autre part.

Dupouët & Barlatier (2011) montrent comment les communautés de pratiques peuvent être un support à l'ambidextrie contextuelle, dans le sens où elles constituent un contexte mêlant exigence de performance, de partage et de création de connaissances ceci par le biais d'un encouragement de la part de la hiérarchie à expérimenter. De plus, la possibilité offerte aux individus d'appartenir à plusieurs communautés de pratique séquentiellement ou simultanément illustre leur libre arbitre dans le choix d'allouer leur temps entre exploration et exploitation. C'est la dimension individuelle de l'ambidextrie contextuelle qui est ainsi représentée.

Un certain nombre d'études s'accordent donc sur le fait que ces deux logiques d'exploration et d'exploitation sont conciliables au sein d'une même structure et peuvent même se soutenir l'une et l'autre (Adler & al., 1999).

Ces trois types d'ambidextrie ne sont pas nécessairement exclusifs, et peuvent au contraire se conjuguer afin de parvenir à développer une capacité duale globale d'exploitation et d'exploration. Néanmoins, il convient de souligner que parmi ces différentes formes d'ambidextrie, seule l'ambidextrie contextuelle semble réellement tenter de rapprocher les deux éléments du paradoxe exploitation/exploitation, l'ambidextrie structurelle et de réseau consistant en effet à séparer physiquement les éléments contradictoires (Grimand & al., 2014). L'article de Brion & al. (2010), qui teste l'impact des facteurs organisationnels et managériaux sur les capacités d'une organisation à fonctionner de manière ambidextre, conclut que la structure n'influençant pas l'innovation, il semble plus pertinent d'influer sur les comportements et les modes de management que sur les structures. Les auteurs poursuivent en expliquant en effet que « *ce sont les agents qui sont à l'origine tant des structures que des actions, donc des modes de management* » (p.191).

2. Les enjeux de l'organisation ambidextre

Plusieurs auteurs ont suggéré l'intérêt pour les entreprises de développer des structures ambidextres. Le premier argument avancé est l'avantage compétitif de ce type d'organisation qui allie innovations radicales et optimisations des ressources et processus, de même qu'une performance globale accrue (2.1). L'"apprentissage d'exploitation" représente un autre enjeu majeur des organisations ambidextres (2.2). Il consiste en l'exploitation des connaissances issues d'activités exploratoires dans le but de générer d'autres connaissances.

2.1 Ambidextrie et performance

Choisir entre activité d'exploration et activité d'exploitation, relève aux yeux de certains auteurs comme un mode de gestion sous-optimal pouvant conduire à plusieurs effets négatifs (Lewis, 2000). Mignon (2013) précise à ce sujet qu'« *un développement fondé sur une exploitation excessive, c'est-à-dire l'amélioration continue et exclusive des compétences centrales, rend plus difficile le développement de nouvelles capacités. À l'inverse, les organisations engagées dans de purs processus d'exploration, sans chercher à transférer les connaissances et à réduire la distance entre connaissances existantes et nouvellement acquises, risquent d'en supporter les coûts sans en retirer les avantages concurrentiels associés* » (p.17).

Plusieurs auteurs (Katila & Ahuja, 2002 ; Levinthal & March, 1993) ont ainsi souligné l'importance de concilier l'exploitation et l'exploration. Il en va en effet de la performance de l'entreprise.

« Pour rester efficace à long terme, les managers et les organisations doivent être ambidextres- capables d'implémenter à la fois des changements progressifs et des changements révolutionnaires. [...] Alors que dans les premiers stades du cycle de vie d'une catégorie de produits, la concurrence est basée sur les différences autour du produit, dans les étapes ultérieures la concurrence repose davantage sur l'efficacité et les coûts » (Tushman & O'Reilly, 1996, p.8-p.15).

Ainsi, pour ces auteurs, chaque stratégie d'innovation de produit/service, doit être accompagnée d'une stratégie d'innovation de processus en vue d'améliorer la productivité et ainsi de réduire les coûts. Parvenir à un avantage concurrentiel durable repose donc sur un juste équilibre entre

la performance de court terme, reposant sur l'optimisation et l'efficacité, la stabilité et les routines, la maîtrise et le contrôle, et la performance de long terme, qui repose sur une stratégie d'exploration de nouvelles opportunités et connaissances mais peut s'avérer coûteuse et risquée. En effet, la présence simultanée de stratégies d'exploitation et d'exploration serait positivement corrélée à une performance accrue, plus précisément en termes de croissance des ventes (He & Wong, 2004).

Par ailleurs, Mignon (2009) rappelle que « *cet équilibre entre changement et continuité ne doit pas être uniquement perçu de façon dialectique mais de façon récursive au sens où les constantes peuvent contribuer au changement* » (p.76). Ainsi, il serait possible que le contrôle, assuré par les procédures, les normes ou les outils de contrôle de gestion et habituellement perçu comme gage de stabilité en instaurant routines et régularités des situations et des pratiques, puisse être vecteur de changements et promouvoir des formes d'innovations radicales.

Ainsi, bien que tout un pan de la littérature ait considéré les logiques d'exploitation et d'exploration comme deux logiques concurrentes et exclusives, plusieurs auteurs se sont posés à contre-courant en présentant les effets positifs d'une concomitance de ces deux stratégies.

2.2 Entre exploration et exploitation, l'“apprentissage d'exploitation” : un autre enjeu de l'organisation ambidextre ?

Au-delà de la simple conciliation des activités d'exploitation et d'exploration, certains auteurs soulignent ce qui à nos yeux pourrait représenter le véritable enjeu de l'ambidextrie, à savoir l'existence d'un lien entre exploration et exploitation matérialisé par plusieurs types d'apprentissages intermédiaires.

Ces “apprentissage incrémentaux” (Miner & Mezias, 1996), “innovations d'exploitation” (Benner & Tushman, 2002) ou encore “apprentissage d'exploitation” (Brady & Davies, 2004) représentent « *les apprentissages associés aux stratégies de croissance par réplique, extension et diffusion de capacités existantes* » (Garcias & al., 2015, p.155). Ils permettraient de diffuser, répliquer ou encore étendre les compétences et connaissances nouvelles tirées d'un projet exploratoire à d'autres projets ultérieurs ou à l'ensemble de l'organisation (Garcias & al., 2015).

Le lien établi entre exploration et exploitation est un lien réciproque puisque ces apprentissages d'exploitation consistent à exploiter des connaissances et compétences émergentes (exploration => exploitation), dans le but d'en générer des nouvelles (exploitation => exploration). Ainsi, les apprentissages intermédiaires permettraient de mieux rendre compte de la variété des apprentissages en jeu au sein d'entreprises s'inscrivant dans une double logique de préparer l'avenir, et de développer ses capacités actuelles pour demeurer performance dans le présent.

Pour clarifier davantage ce qui sous-tend la logique d'apprentissage d'exploitation, il convient de rappeler qu'il ne s'agit pas d'optimiser (par le biais de logiques d'exploitation) les nouvelles compétences et connaissances acquises par le biais d'activités d'exploration. Ceci renvoie en effet au concept même d'ambidextrie, appréhendé sous sa forme dichotomique traditionnelle puisque l'exploration du nouveau est réalisé dans le but de préparer le futur, et l'exploitation des connaissances tirées de l'exploration, consiste à les optimiser afin de rendre l'entreprise plus performance et compétitive dans le présent.

L'apprentissage d'exploitation illustre une démarche différente en ce qu'il consiste à tirer avantage de connaissances issues de l'exploration (l'apprentissage d'exploitation ne s'inscrit donc pas dans une logique d'exploration pure), en vue de préparer l'avenir, notamment en participant à l'élaboration de nouveaux projets (en ce sens, il ne peut pas non plus être qualifié d'exploitation). Plus simplement, ces apprentissages d'exploitation rendent possible des transferts de connaissances de projet à projet, et de projet vers l'organisation (Garcias & al., 2015). Cependant, comme le soulignent les auteurs en conclusion de leur étude « *ces transferts de connaissances rendent nécessaires des redéploiements de ressources qui peuvent s'avérer délicats à mettre en œuvre* » (p.155).

Notons par ailleurs, que l'ambidextrie contextuelle, par nature, semble plus encline à voir émerger ce type d'apprentissage d'exploitation et ainsi faire émerger le "potentiel positif" des paradoxes évoqué par Smith & Lewis (2011). En effet, elle offre à la fois une certaine liberté et une proximité favorisant la rencontre entre ces deux forces opposées, leur permettant ainsi d'interagir pour ensuite en ressortir des apprentissages d'exploitation.

Nous retiendrons de cette première section du chapitre 2 que si les activités d'exploitation (associées aux pratiques de contrôle de gestion) et d'exploration (associées à l'innovation) apparaissent *a priori* comme paradoxales, plusieurs organisations ont tenté de résoudre ce paradoxe. Trois formes d'ambidextrie s'offrent alors à elles : l'ambidextrie de réseau, structurelle et contextuelle. En effet, l'ambidextrie représente un enjeu de taille puisqu'elle serait source d'une performance accrue pour les entreprises. De plus, la concomitance de ces deux logiques semblerait faire émerger des "apprentissages d'exploitation" et permettrait ainsi de créer de véritables synergies entre ces stratégies. Toutefois, l'ambidextrie contextuelle serait par nature plus encline à faire émerger le "potentiel positif" des paradoxes évoqué par Smith & Lewis (2011), les deux autres types d'ambidextrie consistant en une séparation physique des activités d'exploitation et d'exploration.

Section 2. La structuration des start-ups

S'intéresser à la question des liens réciproques entre contrôle de gestion et innovation sous l'angle organisationnel passe par l'étude des pratiques en contrôle de gestion dans les structures innovantes.

Comme le soulignent Cardinal & al. (2004), la plupart des études qui portent sur les systèmes de contrôle de gestion s'intéressent exclusivement aux caractéristiques et aux rôles du contrôle de gestion dans les grandes structures matures. Mitchell & Reid (2000) précisent que cela s'observe précisément dans les études qui s'intéressent à la question de l'innovation et du développement de produits nouveaux.

Ainsi, un nombre encore limité d'études a investi des problématiques relatives au contrôle de gestion dans les petites structures, et *a fortiori* dans les start-ups (Meyssonnier, 2015). Nous allons donc nous intéresser aux caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion au sein de ces petites structures, permettant ainsi d'évacuer un facteur de contingence majeur en termes de structuration des entreprises, celui de la taille de l'organisation.

1. Des caractéristiques qui expliquent *a priori* le besoin d'un système de contrôle simple et informel

La start-up apparaît comme un type d'organisation innovante aux caractéristiques spécifiques (1.1). Ces dernières peuvent laisser présager d'un système de contrôle de gestion informel et de l'absence d'outils de contrôle de gestion (1.2).

1.1 Caractéristiques des start-ups

Greiner (1972) nous permet de considérer cinq éléments clés pour définir le stade de développement organisationnel d'une entreprise. Pour Moores & Yuen (2001), selon le stade de développement dans lequel se trouve l'entreprise, les besoins en contrôle de gestion diffèrent. Ainsi, le cycle de vie explique les différentes pratiques de contrôle de gestion (Condor, 2012).

L'âge de l'organisation apparaît pour Greiner (1972) comme l'élément le plus essentiel pour définir une organisation. Il est avéré que les pratiques organisationnelles ne sont pas constantes au cours du temps, qu'elles évoluent en même temps que l'organisation gagne en maturité. Ainsi pour l'auteur, cette première variable souligne un point fondamental : les problèmes et les principes de gestion sont enracinés dans le temps.

La taille est le second élément caractéristique d'une organisation. Comme le souligne Greiner (1972), les problèmes ainsi que les solutions ont tendance à changer de façon marquée en fonction de l'évolution du nombre d'employés et de l'augmentation du volume des ventes. Les problèmes de coordination et de communication s'amplifient, de nouvelles fonctions émergent, les niveaux hiérarchiques se multiplient, et les fonctions deviennent plus interdépendantes.

Ce qui caractérise une organisation c'est également son inscription dans une phase de **croissance continue**. Celle-ci survient généralement 2-3 ans après sa création. Lors de ces phases de croissance de long terme, des ajustements modestes semblent être nécessaires pour maintenir la croissance dans un même schéma global de gestion.

La croissance organisationnelle n'est pas linéaire. Il s'agit de périodes turbulentes de révolution, appelées "étapes de la Révolution", car elles présentent généralement une perturbation importante des pratiques de gestion.

La vitesse à laquelle une organisation connaît des phases d'évolution et de révolution est étroitement liée à son environnement de marché, il convient donc de considérer le taux de croissance de l'industrie.

Au regard de ces caractéristiques, nous pouvons définir une start-up comme une jeune entreprise (âge), de petite taille (taille), en phase de décollage (croissance ou fort potentiel de croissance) et innovante. Cette définition rejoint celle donnée par Redis (2007) qui caractérise la start-up comme « *une société jeune, dont l'activité présente un fort contenu technologique, et ayant reçu au moins un apport financier de la part du capital-risque. Ces sociétés ont pour caractéristiques communes d'appartenir à des secteurs innovants et/ou de développer des technologies de pointe* » (p.2) ou encore celle proposée par Meyssonier (2015) pour qui « *ces startups sont des jeunes entreprises innovantes à fort potentiel de croissance dans le secteur des nouvelles technologies* » (p.4).

Parmi ces quatre caractéristiques, deux d'entre elles apparaissent dans la littérature comme déterminantes dans la nature des pratiques de contrôle de gestion en vigueur dans ces organisations.

D'abord, il s'agit de **très petites structures**. En effet, comme le rappelle Greiner (1972), le temps n'est pas le seul déterminant de la structure, et les organisations qui ne sont pas devenues grandes peuvent conserver les mêmes pratiques de gestion sur de longues périodes. Aussi, le facteur taille a souvent été évoqué comme un facteur de contingence majeur des systèmes de contrôle de gestion.

En outre, ces entreprises se distinguent par leur **fort caractère innovant**. Or, comme nous l'avons présenté dans le premier chapitre (section 1), le contrôle de gestion s'avèrerait *a priori* inadapté au contexte innovant.

1.2 Caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion des start-ups

Un ensemble de travaux a montré que la taille était un facteur de contingence qui pouvait expliquer les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion (Chapellier & al., 2013 ; Van Caillie, 2003 ; Lavigne, 2002). Plusieurs études laissent apparaître que les PME ont un système de contrôle souvent peu formalisé, peu développé (Nobre, 2001). Cette littérature entrepreneuriale qui porte sur la structuration des PME laisse apparaître que bon nombre de dirigeants d'entreprises de tailles petites ou moyennes ne disposent que d'outils de gestion élémentaires (Zawadzki, 2011).

Ainsi, Davila & al. (2009) rappellent que « *the early stages of a company do not need formal controls. Small groups can coordinate and control efforts through informal management and social norms (clan control)* » (p.287).

Le système de contrôle des PME serait donc relativement simple et principalement constitué d'indicateurs financiers classiques comme le chiffre d'affaires, la marge, la trésorerie, quelques calculs des coûts, et quelques ratios de rentabilité. Ce qui concorde avec le constat fait par Whitley (1999) pour qui les systèmes de contrôle en PME se caractérisent par une faible formalisation et une grande simplicité. D'autres auteurs ont également relevé que les dirigeants de PME s'appuieraient davantage sur des informations informelles et non-financières que formelles et financières (Vallerand & al., 2008 ; Bescos & Mendoza, 1998). Les outils de contrôle de gestion seraient ainsi "embryonnaires" et informels (Ben Hamadi & Chapellier, 2012 ; Colot & Michel, 1996).

Par ailleurs, pour Jaouen (2010) « *il est généralement admis que les caractéristiques des PME s'accroissent avec la diminution de la taille des entreprises : faible spécialisation des tâches,*

faible formalisation, rôle central du dirigeant, importance de la subjectivité et des représentations dans la prise de décision, etc. » (p.134).

Ainsi, si les PME sont caractérisées par le recours à des informations verbales ou des médias informels (Mac Mahon & Holmes, 1991) plutôt qu'à des systèmes de contrôle de gestion formalisés via la présence d'outils de contrôle de gestion, nous pouvons supposer que les mêmes modèles de contrôle de gestion s'appliquent aux TPE et par là, également, aux start-ups.

En outre, nous avons montré dans le chapitre précédent que l'innovation et le contrôle de gestion seraient *a priori* incompatibles. Il faudrait donc développer d'autres formes de contrôle plus adaptés à ce type de structure innovante et les coupler à un système de contrôle de gestion informel (cf. section 1, chapitre 1).

2. Des start-ups en recherche d'outils de contrôle de gestion

Néanmoins, plusieurs études ont montré que les start-ups présentaient contre toute attente des systèmes de contrôle formalisés, et formulaient même le besoin de disposer d'outils adaptés à leurs caractéristiques particulières.

Bayad & al. (2011) constatent en effet qu'« *un nombre impressionnant d'acteurs et de structures privées ou publiques ont vu le jour ces dix dernières années pour répondre à ce besoin de professionnalisation et donc d'accompagnement des entrepreneurs. Or les programmes et les outils de gestion proposés par ces prescripteurs sont jugés par les dirigeants comme trop éloignés de leur réalité et peu pertinent en contexte de TPE* » (p.118).

Quelques chercheurs se sont intéressés aux pratiques en contrôle de gestion encore peu étudiées dans de très petites structures telles que les start-ups.

Dans son étude, Meyssonier (2015) s'interroge sur les différentes raisons qui ne rendent pas toujours nécessaire l'introduction du contrôle de gestion dans les start-ups. L'auteur relève trois raisons majeures. « *Il y a d'abord la petite taille qui permet une supervision directe et un management de proximité efficace* » (p.10). Il constate également que les partenaires financiers n'impulsent pas systématiquement la mise en place d'outils de contrôle dans les entreprises en phase d'émergence. Il souligne enfin, que lorsque la nature de l'activité est particulièrement liée à la science comme dans le cas des entreprises de biotechs, le contrôle de gestion est alors considéré comme un facteur clé de second ordre.

De la même façon, plusieurs auteurs ont cherché à déterminer les raisons qui conduisent les start-ups à se doter d'outils de contrôle de gestion.

L'étude de Granlund & Taipaleenmäki (2005) souligne l'existence d'une opposition culturelle fondamentale entre le contrôle et la liberté (créativité, flexibilité, etc.) au sein des start-ups. Pour ces auteurs, si la petite taille de ces entreprises pourrait expliquer l'existence d'un système de contrôle limité, la présence d'investisseurs financiers externes est une caractéristique qui pousse au contraire ces entreprises à se structurer davantage via les outils de contrôle de gestion. Ces derniers exercent en effet une pression sur ce type d'entreprises pour mettre en place un système de contrôle et de reporting fiable en raison de la distance physique entre les investisseurs et les opérations qui sont financées. Ces auteurs soulignent également que le besoin perçu par le manager de disposer d'outils de suivi et de pilotage représente une condition essentielle au développement de système de contrôle de gestion dans les start-ups. Ces acteurs prennent leurs décisions non seulement grâce à leur expérience et leur intuition, mais aussi grâce à des informations factuelles, en s'appuyant en particulier sur les outils de contrôle de gestion. Enfin, les auteurs révèlent que les outils majoritairement employés dans ces structures sont étonnement peu portés sur la mesure de la performance, l'analyse financière interne ou la planification stratégique, mais portent davantage sur les activités de reporting, des suivis budgétaires, ou des suivis de projets R&D.

D'autres auteurs relèvent d'autres éléments caractéristiques des start-ups qui expliqueraient leur besoin de se structurer via des outils de contrôle de gestion. Reid & Smith (2000) observent à l'issue de leur étude que les crises de trésorerie, le manque de financement et l'engagement dans une stratégie d'innovation sont positivement corrélés au développement des systèmes de contrôle de gestion.

Sandino (2007) montre à partir d'un échantillon de 97 start-ups que ces petites structures adoptent un système de contrôle "basique" caractérisé par le contrôle des prix et des stocks ou encore des suivis budgétaires. Elles adopteront ensuite en fonction du type de stratégie suivi (stratégie de différenciation ou stratégie par les coûts) un système de contrôle "additionnel" qui repose par exemple sur le contrôle des risques, le contrôle des coûts afin de renforcer l'efficacité opérationnelle et la réduction des coûts ou encore le contrôle des recettes qui consiste à rester à l'écoute des clients et promouvoir la croissance.

Davila & Foster (2005) étudient également au travers d'un échantillon de 69 start-ups les raisons d'adoption qui poussent les start-ups à se doter de systèmes de contrôle de gestion formalisés. Entre autres, ces systèmes de contrôle de gestion joueraient un rôle de légitimation vis-à-vis des parties prenantes externes et permettraient de gagner des contrats, ils seraient

également adoptés du fait du profil du manager (expérience passée) ou encore en vue de résoudre des problèmes.

Meyssonnier (2015) étudie les outils mis en place et utilisés par huit start-ups et observe l'existence de seuils de structuration. Il constate que des dispositifs opérationnels spécifiques au métier et à l'entreprise sont utilisés en parallèle d'outils aux missions plus classiques, comme le suivi des résultats financiers. L'auteur complètera ses résultats par une seconde étude également menée en 2015 et mettra en évidence certains facteurs de contingence qui expliquent le recours ou non aux outils de contrôle de gestion. Il relève que le profil du dirigeant-fondateur ou le type de business model influencent le choix de développer ou non un système de pilotage alors que le recours à des partenaires financiers externes privés ou publics ne semblent pas jouer un rôle dans le processus de structuration des start-ups.

D'autres auteurs comme Davila & Foster (2007, 2005) étudient les systèmes de contrôle dans les start-ups en s'intéressant plus précisément à la vitesse d'adoption des outils de contrôle de gestion en fonction de certaines variables telles que la stratégie. Davila & Foster (2007) relèvent que la structuration des start-ups accompagne la croissance (en termes d'effectifs) de l'entreprise pour pallier les insuffisances des systèmes de contrôle de gestion informels. Pour Davila (2005), c'est la taille, la présence d'un capital-risque, le changement de Direction et la perception de la Direction sur le rôle de systèmes de contrôle de gestion qui expliquent la vitesse d'adoption d'outils de contrôle basés sur les ressources humaines.

Greiner (1972) n'étudie pas particulièrement les start-ups, mais au travers du modèle de croissance de l'organisation, il explique que dès la première phase de croissance, les entreprises sont amenées à adopter des systèmes de contrôle de gestion du fait que l'augmentation du nombre de salariés ne peut plus être exclusivement gérée de façon informelle. C'est ce qu'il appelle la crise du "leadership".

Certains enfin se situent dans une approche dynamique en cherchant à explorer comment les systèmes de contrôle se forment et se modifient dans une organisation. C'est le cas par exemple des travaux de Cardinal & al. (2004) qui observent que la start-up se caractérise par différentes étapes durant lesquelles le système de contrôle évolue. Ils constatent que le déséquilibre entre contrôle informel et formel, les crises ou les problèmes de performance sont autant d'éléments qui conduisent les managers à rééquilibrer le système de contrôle en place.

Ces auteurs ont donc observé sur le terrain que les start-ups disposaient de systèmes de contrôle de gestion formels à travers la présence d'un certain nombre d'outils. Si peu de travaux s'intéressent spécifiquement à la nature des outils implémentés dans les start-ups, un certain nombre ont néanmoins tenté de comprendre les raisons qui poussent ces toutes petites structures à se doter d'outils, voire à modifier le système de contrôle en place, (en abandonnant certains outils, en les modifiant ou en incorporant de nouveaux). On constate néanmoins qu'aucune étude ne s'est interrogée à ce jour à l'influence de ces outils implémentés sur le degré d'innovation de ces organisations, innovantes par nature. Une piste intéressante apparaît alors pour contribuer à la littérature traitant du rôle du contrôle de gestion sur l'innovation, en étudiant le cas spécifique des start-ups.

Toutes ces études parviennent à un certain consensus en admettant que les start-ups ne peuvent se passer de système de contrôle de gestion, en particulier parce que celui-ci permet d'accompagner leur croissance. Ces systèmes de contrôle de gestion fourniraient un cadre de référence stable qui s'avère important pour les entreprises évoluant dans des environnements marqués par des changements rapides, ils permettraient également de capter les apprentissages inhérents à ce type de structure dynamique.

Ainsi, en dépit des deux caractéristiques majeures que représentent la très petite taille de la structure et le fort degré d'innovation, et qui *a priori* seraient incompatibles avec des systèmes de contrôle formels, la start-up réunit néanmoins un ensemble de caractéristiques qui rendent pertinente, voire nécessaire, la présence d'outils de contrôle de gestion pour piloter ce type de structure. La question de savoir comment ces outils de contrôle stimulent la créativité et l'innovation de ces organisations restent néanmoins en attente de précisions, et permettrait de compléter la littérature existante sur le lien entre le contrôle de gestion et l'innovation.

Cette seconde section met en lumière les principales caractéristiques permettant de définir une start-up. Ainsi, une start-up apparaît comme une jeune entreprise (âge), de petite taille (taille), en phase de décollage (croissance ou fort potentiel de croissance) et innovante. Ces caractéristiques expliquent que les start-ups nécessitent *a priori* d'un système de contrôle de gestion “embryonnaire” et informel. Pourtant, dans la pratique, on constate que les start-ups disposent de systèmes de contrôle formalisés et souhaitent poursuivre leur structuration en se dotant d'outils adaptés à leurs besoins et spécificités.

Ce **second chapitre** nous a permis d’explorer la question du lien entre le contrôle de gestion et l’innovation sous l’angle organisationnel. Pour ce faire, nous avons présenté dans une **première section** le concept d’ambidextrie organisationnelle qui consiste pour une entreprise à poursuivre simultanément une stratégie d’exploration et une stratégie d’exploitation. L’exploration repose sur la découverte de nouvelles idées alors que l’exploitation se définit comme l’utilisation efficace de savoirs existants (Simon & Tellier, 2008). On retrouve donc derrière le concept d’ambidextrie cette question du lien entre le contrôle de gestion et l’innovation d’un point de vue organisationnel. Nous avons d’abord montré en quoi ces deux logiques apparaissent *a priori* paradoxales. Puis, nous avons montré comment les organisations ambidextries tentent de dépasser cette opposition en adoptant trois formes d’ambidextries organisationnelles, que sont l’ambidextrie structurelle, l’ambidextrie de réseau et l’ambidextrie contextuelle. Nous soulignons que, d’un point de vue théorique, seule cette dernière forme d’ambidextrie semble réellement tenter de rapprocher les deux éléments du paradoxe exploitation/exploration, l’ambidextrie structurelle et de réseau consistant en effet à séparer physiquement les éléments contradictoires (Grimand & al., 2014). Nous avons ensuite mis en lumière les enjeux théoriques de l’organisation ambidextrie. L’ambidextrie serait d’abord un moyen pour les entreprises de profiter d’un avantage concurrentiel durable et d’une performance de long terme, mais elle permettrait également de faire émerger des “apprentissage d’exploitation” (Brady & Davies, 2004) qui représentent les connaissances issues de l’exploration qui sont utilisées, “exploitées” en vue de préparer l’avenir, notamment en participant à l’élaboration de projets nouveaux. Ainsi, les logiques d’exploitation apparaissent davantage comme des soutiens que comme des freins aux logiques d’exploration.

La **seconde section** aborde cette problématique sous une approche différente : elle consiste à observer les pratiques de contrôle de gestion dans des organisations innovantes par nature : les start-ups. Nous avons d’abord présenté les caractéristiques de ce type particulier d’organisations qui sont de jeunes et petites structures, en phase de décollage et innovantes. Ces caractéristiques et en particulier la “taille” et l’activité innovante expliquent *a priori* un système de contrôle peu formalisé voire inexistant. Néanmoins, certains travaux soulignent que les start-ups présentent contre toute attente des systèmes de contrôle formalisés, et formulent même le besoin de disposer d’outils adaptés à leurs caractéristiques particulières. La plupart se sont attachés à présenter les déterminants de cette structuration. Hormis les travaux précurseurs récemment entrepris par Meyssonier (2015), la nature des outils implémentés n’est pas appréhendée ni même la façon dont ces outils peut stimuler l’innovation de ces organisations.

CHAPITRE 3 –

CONTRÔLE DE GESTION ET INNOVATION

MANAGÉRIALE : QUEL RÔLE DE L'ACTEUR ?

L'objectif de ce travail doctoral est d'observer les liens réciproques entre contrôle de gestion et innovation de produit. La revue de littérature a fait apparaître un débat parallèle portant sur la question du lien entre l'innovation managériale et l'innovation technologique de procédé ou de produit. L'analyse de la définition proposée de l'innovation managériale a mis en évidence, que les outils de contrôle de gestion, en tant que nouvelles techniques et pratiques de gestion à destination des managers dans le but d'accroître la performance de l'entreprise, pouvaient être considérés comme des innovations managériales. Ainsi, il nous a semblé intéressant d'appréhender cette question générale du lien entre le contrôle de gestion et l'innovation produit par le biais du concept d'innovation managériale. Ce travail pourra ainsi contribuer au débat qui porte sur la question de l'influence de l'innovation managériale sur d'autres types d'innovation, ici en l'occurrence, l'innovation produit.

Ce **troisième chapitre** consiste donc à inclure la question du rôle du contrôle de gestion sur l'innovation produit dans une réflexion plus générique sur l'influence de l'innovation managériale sur d'autres formes d'innovation.

Nous présentons dans une **première section** le concept d'innovation managériale (1) ainsi que ses enjeux (2).

Puis, dans une **seconde section**, nous exposons pourquoi les outils de contrôle de gestion peuvent être considérés comme des innovations managériales radicales ou "absolues" (1), "relatives" (2) ou encore incrémentales (3).

Enfin, la **troisième section** est destinée à présenter le rôle des acteurs dans l'innovation managériale. Nous expliquons d'abord que parmi les raisons d'adoption des innovations managériales, l'entrepreneur institutionnel joue un rôle prépondérant (1), puis nous exposons comment, par le biais de logiques d'appropriation, l'acteur joue également un rôle important dans la génération d'innovations managériales de type incrémental (2).

Section 1. L'innovation managériale : approche théorique

« *The progress of management innovation is probably as important to economic and social progress as technological innovation* » (Birkinshaw & Mol, 2006, p.82).

Bien qu'elle soit un concept récent, l'innovation managériale est aujourd'hui perçue comme un levier de performance et de compétitivité. Tout comme l'innovation technologique, elle apporterait à l'entreprise un surplus de valeur vis-à-vis de la concurrence. Le nombre croissant de cabinets de conseil atteste de cette demande de plus en plus importante de la part des entreprises, qui ont pris conscience de la valeur ajoutée de ce type d'innovation.

1. Présentation du concept d'innovation managériale

En référence à la définition de l'innovation proposée par Schumpeter (1934), il est communément admis de considérer une innovation selon qu'elle soit technologique (nouveaux produits ; nouvelles méthodes de production) ou non-technologique (nouvelles formes organisationnelles ; nouveaux marchés) ou encore selon qu'il s'agisse d'une innovation produit (nouveau bien ou service) ou d'une innovation processus (nouvelle forme organisationnelle ou nouvelle méthode de production) (Armbruster & al., 2008).

Néanmoins, la majorité des études traite de l'innovation produit ou technologique et un nombre encore relativement faible de chercheurs étendent ces questions à d'autres types d'innovation plus immatérielles (Damanpour, 2014 ; Le Roy & al., 2013) mais dont l'enjeu pour les entreprises a pourtant déjà été révélé dans plusieurs études.

1.1 Définitions et typologies

Pour définir l'innovation managériale Crossan & Apaydin (2010) la distinguent de l'innovation technique.

« *Technical innovations include products, processes, and technologies used to produce products or render services directly related to the basic work activity of an organization. Conversely, administrative innovations are indirectly related to the basic work activity and more directly related to its managerial aspects such as organizational structure, administrative processes, and human resources* » (Crossan & Apaydin, 2010, p.1169).

Comme le soulignent Volberda & al. (2013), la littérature s'intéressant à la question de l'innovation managériale fait apparaître plusieurs termes, indifféremment utilisés pour traiter des questions d'innovation de gestion. Les auteurs rappellent néanmoins que l'innovation organisationnelle, administrative ou managériale, sont des innovations non-technologiques qui, bien que très proches, ne sont pas tout à fait identiques. Ainsi, selon Volberda & al. (2013), l'innovation administrative serait le concept le plus étroit faisant référence à l'allocation des ressources, aux politiques des ressources humaines et à la structure organisationnelle, alors que l'innovation organisationnelle serait celui le plus englobant est le plus souvent utilisé dans des termes plus larges pour couvrir les changements technologiques et administratifs. Damanpour (1991) parle ainsi de « *“dual-core model” of organizational innovation* » (p.561). De même que Damanpour & al. (2009) distinguent deux types de changements de processus organisationnels, à savoir les innovations de processus technologiques et les innovations de processus administratifs. Néanmoins, pour Hollen & al. (2013), ces innovations de processus administratifs feraient référence aux changements dans la manière dont les firmes sont gérées et seraient ainsi qualifiées de “management innovation” (Hamel, 2006) ou “managerial innovation” (Damanpour & Aravind, 2012). On observe ici la confusion opérée par Hollen & al. (2013) entre ces deux notions d'innovation managériale et administrative.

Cette confusion se retrouve aussi entre l'innovation managériale et organisationnelle notamment lorsque certains auteurs utilisent une définition plus étroite de l'innovation organisationnelle au point de ressembler sensiblement à celle d'innovation managériale :

« The term organisational innovations covers a wide spectrum of innovations ; for example, it can mean innovations in management practices, innovations in the administrative processes or innovations in the formal organisational structure »
(Alänge & al., 1998, p.7).

Ainsi, cette définition se superpose avec la définition de l'innovation managériale proposée par Hamel (2006) « *l'innovation managériale peut être définie comme l'écart significatif par rapport aux principes, processus ou pratiques de gestion traditionnels, ou par rapport aux formes organisationnelles courantes qui modifie la façon dont le travail managérial est effectué* » (traduit de Hamel, 2006, p.3).

C'est le terme d'innovation managériale que nous emploierons dans le reste de notre développement.

Plusieurs études se sont ainsi multipliées afin de mieux appréhender ce concept émergent d'innovation managériale. Elles se sont d'abord attachées à définir l'innovation managériale (Hamel, 2006).

Pour Birkinshaw & al. (2008), l'innovation managériale se réfère à l'introduction de pratiques de gestion, aux processus et aux structures qui sont destinés à promouvoir les objectifs organisationnels. Ils précisent que les pratiques de gestion se réfèrent à ce que les managers font dans le cadre de leur mission quotidienne qui est de définir les objectifs et les procédures associées, d'organiser les tâches et les fonctions, de développer les talents et de répondre aux demandes des différentes parties prenantes. Les processus de gestion quant à eux font référence aux routines qui régissent le travail des managers, telles que la planification stratégique, la gestion de projet ou l'évaluation de la performance. Enfin, toujours selon Birkinshaw & al. (2008), la structure organisationnelle se rapporte à la gestion de la communication dans l'organisation, et la façon dont les managers alignent et tirent profit du travail de tous les membres de l'entreprise. Par extension, ils considèrent également toute nouvelle technique de gestion comme une innovation managériale. Plus précisément, tout nouvel outil, approche ou technique adopté qui modifie le cadre actuel de l'entreprise (Waddell & Mallen, 2001).

Pour Damanpour & Aravind (2012), les innovations managériales consistent en de nouvelles façons de concevoir la stratégie, de structurer les tâches ainsi que les unités organisationnelles. *« Elles modifient les processus de gestion de l'organisation et les systèmes administratifs, motivent et récompensent les membres de l'organisation, et permettent l'adaptation et le changement organisationnel »* (p.423).

Ainsi, plusieurs auteurs font consensus pour définir l'innovation managériale comme des *« pratiques, processus et structures qui affectent le travail de gestion quotidien au niveau opérationnel »* (traduit de Mol & Birkinshaw, 2009, p.5).

Néanmoins, on distingue deux approches différentes de l'innovation managériale.

Alors que pour Kimberly (1981) qui est à l'origine du concept, une innovation managériale représente ce qui est nouveau dans l'état de l'art de la gestion- définition qui est partagée par Birkinshaw & al. (2008)- d'autres auteurs considèrent le caractère nouveau au regard de l'organisation (Hollen & al., 2013 ; Kimberly & Evanisko, 1981).

Pour Birkinshaw & Mol (2009), « *such innovations are typically incremental in nature, and include new approaches to structuring the firm, new management techniques and new marketing methods that firms pick up from other organizations* » (p.6).

De la même façon, plusieurs typologies de l'innovation managériale sont proposées dans la littérature.

Parmi d'autres typologies, Walker & al. (2011) distinguent par exemple les innovations relevant d'une dimension administrative de celles relevant d'une technologie de l'information. Ce premier type consisterait en l'adoption de nouveaux systèmes et processus de gestion afin de rendre le travail de gestion du manager plus efficace, tandis que le second consiste en l'utilisation de nouveaux systèmes de gestion et d'information afin d'améliorer l'efficacité des systèmes et processus opérationnels de l'organisation.

Whittington & al. (1999) présentent les trois principales dimensions des changements organisationnels contemporains « *changing structures, changing processes and changing boundaries* » (p.586) et précisent que ces trois dimensions de l'innovation organisationnelle se renforcent mutuellement.

Une autre typologie proposée est celle d'Armbruster & al. (2008) qui expliquent qu'on peut différencier les innovations organisationnelles structurelles (qui modifient et améliorent les responsabilités, les flux d'information, le nombre de niveaux hiérarchiques, la structure de la division des fonctions) des innovations organisationnelles procédurales (qui affectent les routines, processus et opérations dans le but d'améliorer la rapidité, flexibilité et qualité de la production) et que chacune peut recouvrir une dimension intra ou interorganisationnelle. Ils proposent ainsi une typologie sous forme d'items : l'innovation structurelle intraorganisationnelle (transversalité des équipes, décentralisation des fonctions de planification, de contrôle ou opérationnelle, etc.) ; l'innovation structurelle interorganisationnelle (alliances/coopérations/réseaux, sous-traitance, etc.) ; l'innovation procédurale intraorganisationnelle (maintenance préventive, audits de qualité et certification, etc.) ; l'innovation procédurale interorganisationnelle (juste-à-temps, gestion de la chaîne logistique etc.).

1.2 Processus de génération et d'adoption de l'innovation managériale

D'autres chercheurs se sont intéressés plus précisément à la question du processus d'adoption des innovations managériales (Alcouffe, 2004). Ils s'accordent à dire que l'adoption d'une innovation est un processus "multiphase".

Plusieurs auteurs marquent la distinction entre le processus de génération et le processus d'adoption de l'innovation.

Le premier est un processus créatif qui résulte en quelque chose de nouveau de façon absolue (Damanpour, 2014). Il s'agit plus précisément d'« *un produit, d'un service, d'une technologie ou d'une pratique qui soit au moins nouveau pour une population organisationnelle donnée* » (traduit de Damanpour & Aravind, 2012, p.425). Le processus de génération comprend cinq phases successives : l'insatisfaction du statut quo ; l'inspiration venant de l'extérieur ; l'invention qui résulte d'une combinaison de l'insatisfaction et de l'inspiration ; la validation interne et externe ; la diffusion aux autres organisations (Birkinshaw & Mol, 2006). Il correspond au concept de "source-based stage model" développé par Klein & Sorra (1996) puisque l'attention est portée sur la source de l'innovation.

Le processus d'adoption est un processus où les organisations acquièrent et utilisent une pratique qui existe déjà dans le but de répondre aux besoins ou problèmes identifiés (Damanpour, 2014). Il se traduit par « *la mise en œuvre d'un produit, service, technologie ou pratique nouvelle pour l'organisation adoptante* » (traduit de Damanpour & Aravind, 2012, p.425). Le processus d'adoption consiste, pour une organisation, à prendre connaissance des nouvelles idées, les acquérir, les adapter et les utiliser. Les auteurs rappellent les quatre étapes du processus d'adoption proposées par Hage & Aiken (1970), à savoir l'évaluation, l'initiation, l'implémentation, et la routinisation. Mais d'autres modèles de processus d'adoption ont été proposés (voir tableau 2). Pour Klein & Sorra (1996), le processus d'adoption s'inscrit dans ce qu'ils qualifient de "user-based stage model" et correspond à la prise de conscience d'un besoin ou d'une opportunité de changement en incorporant une innovation dans le répertoire comportemental de l'utilisateur. Il s'agit d'un processus qui se décline en cinq phases : la prise de conscience ; la sélection ; l'adoption ; l'implémentation ; la routinisation. Au contraire du modèle basé sur la source, ce modèle est focalisé sur l'utilisateur de l'innovation.

Tableau 2 : Modèles de processus d'adoption d'une innovation

AUTEURS	PHASES						
Hage & Aiken (1970)	Évaluation		Initiation		Implémentation		Routinisation
Zaltman & al. (1973)	Prise de conscience	Formation des attitudes	Décision		Implémentation initiale		Implémentation durable et soutenue
Meyer & Goes (1988)	Prise de conscience	Prise en considération et discussion	Évaluation	Décision	Essai	Acceptation	Extension
Tornatzky & Fleischer (1990)	Prise de conscience d'un problème		Sélection	Engagement dans l'adoption	Implémentation		Routinisation
Damanpour (1991)	Initiation et décision				Implémentation		Poursuite de l'usage
Wolfe (1994)	Conception d'idées	Prise de conscience	Appréciation et Sélection	Décision	Implémentation		Confirmation Routinisation Application complète
Rogers (1995)	Besoin et prise de conscience	Persuasion	Décision		Implémentation		
Zbaracki (1996)	Variation		Sélection		Rétention		
Klein & Sorra (1996)	Prise de conscience	Sélection	Décision		Implémentation		Routinisation
Damanpour & Schneider (2006)	Initiation			Décision	Implémentation		
Damanpour & Wischnesky (2006)	Reconnaissance d'un besoin	Recherche	Évaluation	Sélection	Adaptation	Implémentation	Routinisation
SYNTHÈSES	PHASE 1 INITIATION		PHASE 2 DÉCISION		PHASE 3 IMPLÉMENTATION		PHASE 4 ROUTINISATION

Source : Tiré de Dubouloz (2012)

Comme le souligne Dubouloz (2012), sur la question de l'adoption de l'innovation, la plupart des modèles proposés considèrent le processus d'adoption comme un enchaînement linéaire et séquentiel de plusieurs étapes et peu portent sur l'innovation de type managérial. Son étude aboutit pourtant à un modèle de type "interactif", où le processus d'adoption est réalisé de façon récursive. Par ailleurs, l'auteur précise qu'« au-delà du caractère récursif que ce processus suggère, notamment en phase d'expérimentation, il propose que les apprentissages des acteurs prenant part à l'adoption d'une IOM (innovation organisationnelle et managériale) produisent, en retour, des modifications sur l'objet, soit sur l'IOM telle qu'envisagée au début du processus » (p.10).

2. Les enjeux de l'innovation managériale

Comme le soulignent Walker & al. (2011), les innovations managériales sont largement adoptées par les organisations, pourtant leur influence sur la performance organisationnelle est encore peu étudiée.

2.1 L'innovation managériale et la performance

De célèbres exemples ont été rapportés dans la littérature quant à l'impact des innovations managériales sur la performance, la compétitivité et la productivité des firmes. Par ailleurs, l'innovation managériale générerait, au même titre que l'innovation produit, de la croissance économique (Sanidas, 2005).

« We find evidence in a wide range of industry sectors that the systematization of management innovation will be a critical success factor for 21st century companies »
(Feigenbaum & Feigenbaum, 2005, p.96).

L'introduction en 1903 par DuPont du mode de calcul ROI (Return on investment), et plus récemment le développement de l'open source par Linux (Hamel, 2006), la gestion de la qualité totale (TQM) (Zbaracki, 1998), la certification ISO (Benner & Tushman, 2002), la comptabilité par activité, représentent quelques illustrations d'innovations managériales ayant permis aux organisations de rencontrer un franc succès en termes de niveau de performance vis-à-vis de la concurrence. Walker & al. (2011) rappellent comment le Balanced Scorecard introduit dans des organismes publics a permis d'accroître la performance de l'organisation en alignant l'organisation avec les exigences de l'environnement en termes de qualité de services publics à moindre coût.

Dans leur article intitulé « Against the flow : Reaping the rewards of management innovation », Mol & Birkinshaw (2006) rappellent que dans l'industrie automobile, il a été largement admis que c'est davantage l'innovation de gestion que l'innovation technologique, qui a conduit les entreprises à un avantage concurrentiel de long terme. Ils expliquent par exemple, que Henri Ford a beaucoup innové lors de la fabrication du modèle T et a ainsi considérablement augmenté la productivité des travailleurs. Ils donnent également l'exemple de General Motors qui a longtemps dominé le marché grâce à son invention de la forme organisationnelle en "M".

Ce modèle a en effet permis à l'entreprise d'accroître de façon exponentielle ses niveaux de croissance et a également été très difficilement imitable par la concurrence de General Motors. Enfin, les auteurs présentent l'exemple de Toyota, qui, grâce à son système "Just-In-Time", continue de détenir un avantage de coût significatif sur ses concurrents américains et européens.

Ainsi, certaines études se sont particulièrement intéressées aux effets de ce type d'innovation sur la performance et plus précisément sur la productivité, la profitabilité, la croissance ou encore la compétitivité (Gebauer, 2011 ; Walker & al., 2011 ; Mol & Birkinshaw, 2009).

L'innovation managériale mettrait notamment en œuvre les changements organisationnels nécessaires pour permettre aux entreprises de s'adapter à leur environnement ce qui entraînerait un accroissement de l'efficacité et de l'efficience des processus internes (Volberda & al., 2013 ; Walker & al., 2011 ; Adams & al., 2006).

Certains auteurs soulignent que l'innovation managériale garantirait même aux entreprises un avantage compétitif plus durable du fait qu'elle soit plus difficile à imiter que l'innovation technologique (Volberda & al., 2013), et serait par conséquent à privilégier dans un contexte de changements technologiques accélérés et de forte concurrence (Teece, 2007).

Pour comprendre comment ce type d'innovation peut impacter le niveau de performance de l'entreprise, Le Roy & al. (2013) rappellent que « *les innovations managériales ont une propension à infléchir le processus de décision traditionnel de l'entreprise et sont considérées comme des moyens ou des stratégies organisationnelles pour gérer l'incertitude* » (p.79). Dans la même logique, les innovations managériales peuvent être assimilées aux "dynamic capabilities", qui permettent aux entreprises de répondre de façon appropriée aux changements de l'environnement (Gebauer, 2011 ; Teece, 2007). Ces aptitudes dynamiques reposent sur des nouvelles pratiques de gestion, des changements organisationnels ou encore l'amélioration des talents et savoir-faire du capital humain et qui permettent d'augmenter le niveau de connaissances de l'entreprise et d'accroître sa performance (Jansen & al., 2005).

Globalement, on retient que le lien entre l'innovation managériale et la performance est clairement établi (Mol & Birkinshaw, 2009).

L'innovation managériale en tant que phénomène indépendant confère en effet aux entreprises une performance accrue (Mol & Birkinshaw, 2009).

Mais elle est aussi corrélée à la performance de façon indirecte, en augmentant le niveau d'innovation technologique des entreprises (Damanpour & al., 2009).

2.2 L'innovation managériale et l'innovation technologique

Certains auteurs ont cherché à étudier le lien entre l'innovation managériale et l'innovation technologique, qu'elle soit en termes de processus ou de produits (Mol & Birkinshaw, 2012 ; Cohen & Levinthal, 1990). Un premier pan de la littérature a travaillé sur l'approche dichotomique de l'innovation technologique et managériale. Chaque type d'innovation serait associé à des caractéristiques organisationnelles spécifiques et opposées.

À partir des années 1990, un grand nombre de travaux vont au contraire souligner que l'évolution des formes organisationnelles facilite le développement de nouveaux produits ou procédés.

« The continuous product and service innovation that is required to meet such heightened customer value expectations must stem from a culture of systematic management innovation » (Feigenbaum & Feigenbaum, 2005, p.96).

Greenan & al. (1993) soulignent également qu'il est important que les firmes qui s'inscrivent dans une stratégie d'innovation technologique réalisent en parallèle de l'innovation organisationnelle.

Ces approches dites "intégratives" présentent le lien entre innovation technologique (produit ou processus) et innovation managériale selon trois perspectives. Hollen & al. (2013) mettent en lumière trois types de relations qui lient l'innovation managériale et l'innovation technologique : l'innovation technologique précède l'innovation managériale (1) ; l'innovation managériale précède l'innovation technologique (2) ; les deux types d'innovation sont interdépendants et se combinent (3).

(1) Dans une perspective inter-organisationnelle, Hollen & al. (2013) avancent l'idée selon laquelle après une première phase de découverte technologique au sein de l'organisation, la phase de développement, du fait de certains freins rencontrés au niveau intraorganisationnel, doit être réalisée à l'extérieur de l'entreprise. Le modèle de type séquentiel (Damanpour & al., 1989) présente donc l'innovation technique comme antérieure à l'innovation managériale.

(2) Pour Khanagha & al. (2013), les entreprises doivent opter pour des structures organisationnelles qui rendent favorables l'émergence de nouvelles connaissances et de nouveaux savoir-faire nécessaires à la réalisation d'innovations technologiques. Ici, c'est donc l'innovation managériale qui précède l'innovation technologique. Ayerbe (2006) rappelle que pour Ménard (1994), l'innovation organisationnelle, en modifiant la nature et l'agencement des activités, est vecteur d'apprentissages qui conduisent en retour à des capacités de création ou encore à des capacités d'absorption technologique. De même que pour Damanpour & Evan (1984), c'est l'innovation managériale qui déclenche l'innovation technologique.

(3) Les travaux qui s'inscrivent dans la théorie socio-technique défendent l'idée selon laquelle la dissociation du technique et du social n'a pour effet que de sous-optimiser les performances des entreprises (Damanpour & al., 2009). Ainsi, les deux types d'innovation doivent aller de pair afin que l'organisation puisse maximiser sa productivité, sa compétitivité ou encore sa rentabilité (Damanpour & Aravind, 2012). C'est le modèle "d'innovation synchrone" (Ettlie, 1988) qui est développé.

Damanpour & Evan (1984) rappellent en effet « *a balanced implementation of administrative and technical innovations would help to maintain the equilibrium between the social and technical systems, which in turn would lead to high performance* » (p.407). Dans le même esprit, Whittington & al. (1999), ne manquent pas de souligner que « *the performance benefits of any change are dependent, therefore, upon the nature of other potentially complementary changes* » (p.585). De même que pour Damanpour & Wischnevsky (2006) réaliser conjointement l'innovation managériale et l'innovation technologique permet de créer des synergies qui affectent la capacité de l'organisation à introduire et à fournir des services à ses clients et répondre à ses multiples objectifs.

Damanpour & al. (2009) aboutissent également à la conclusion que la combinaison de différents types d'innovation (innovation produit, innovation de processus technologique et innovation managériale) permet d'accroître la performance de manière plus significative que l'utilisation d'un seul type d'innovation à la fois.

Tableau 3 : Trois types de relations entre l'innovation managériale et l'innovation technologique

Auteurs	Type de relation
Sanidas (2004), Fleming (2002), Khanagha & al. (2013), Lam (2005), Camisón & Villar-Lopez (2014)	Innovation managériale => Innovation technique
Evan (1966), Passmore & al. (1982), Goldhar & Jelinek (1983)	Innovation technique => Innovation managériale
Daft (1978), Collins & al. (1988), Damanpour & Aravind (2012), Damanpour & al. (2009), Sapprasert & Clausen (2012), Ettlie (1988),	Innovation managériale ⇔ Innovation managériale

Source : inspiré de Hollen & al. (2013)

Pour Damanpour & al. (1989), le rôle premier de l'un ou l'autre type d'innovation dépendrait dans quel sous-système (technique ou social) les connaissances seraient le plus investies, et dans quel sous-environnement (administratif ou technique) les changements interviennent le plus fréquemment. Les auteurs rapportent que pour Daft (1982, p.150) « *changes in the administrative subenvironment create respective changes in the administrative component of the organization and produce administrative outcomes such as new structures, strategies, policies, and decision and control systems. These administrative changes, along with changes in the technical subenvironment, then, affect the technical system of the organization and produce technical outcomes such as new products or services. The administrative innovations, therefore, play an additional role in the organization's* » (p.590).

Cette section nous a permis de proposer une définition de synthèse sur le concept d'innovation managériale. L'innovation managériale peut se définir comme tout processus ou toute structure, pratique, méthode, technique de gestion ; qui soit nouveau/nouvelle par rapport aux connaissances et pratiques actuelles, ou nouveau/nouvelle au regard de l'organisation qui l'adopte ; qui modifie le travail du manager ; dans le but d'augmenter la performance de l'entreprise. Ainsi, l'innovation managériale peut être soit générée (lorsqu'il s'agit d'une nouveauté dans l'état de l'art), soit adoptée (lorsqu'il s'agit d'une nouveauté pour l'organisation adoptante). De plus, l'innovation managériale est un enjeu majeur pour les entreprises du fait qu'elle confère aux entreprises une performance accrue d'une part, et du fait qu'elle soutienne l'innovation technologique (processus ou produit) d'autre part. Il a également été souligné que l'innovation technologique conduit à mettre en place de l'innovation managériale, et que ces deux types d'innovation se soutiennent mutuellement et doivent être menés de pair pour des niveaux de performance optimaux.

Section 2. Les outils de contrôle de gestion : des innovations managériales ?

L'état de l'art sur l'innovation managériale nous fait retenir plusieurs points essentiels pour synthétiser l'ensemble des définitions proposées et suggérer une définition faisant plus ou moins consensus au sein de la communauté des chercheurs en gestion.

Une innovation managériale est : tout processus ou toute structure, pratique, méthode, technique de gestion ; qui soit nouveau/nouvelle par rapport aux connaissances et pratiques actuelles, ou nouveau/nouvelle au regard de l'organisation qui l'adopte ; qui modifie le travail du manager ; dans le but d'augmenter la performance de l'entreprise.

Les outils de contrôle de gestion en tant que techniques de gestion à destination des managers afin de les aider dans leur processus de prise de décision dont la finalité ultime est la performance dans son acception la plus large, c'est-à-dire une performance multidimensionnelle qui recouvre des aspects financiers, sociaux, environnementaux, ou encore de satisfaction client etc., peuvent être qualifiés d'innovation managériale "absolue" (ou radicale) (1), "relative" (2), ou incrémentale (3).

1. Des outils comme de véritables ruptures : des innovations "absolues" ou radicales

Le contrôle de gestion a en effet connu de récentes innovations relativement célèbres comme la méthode de calcul de coûts ABC, ou le Balanced Scorecard. Mais de façon générale, on constate que l'outillage gestionnaire s'est étoffé au fil des années afin de répondre aux diverses problématiques rencontrées sur le terrain : cycle de vie des produits raccourci, mutations de l'environnement accélérées, concurrence accrue etc. Le but final est celui de garantir aux entreprises des niveaux de performance optimaux.

À l'origine, l'apparition du contrôle de gestion "traditionnel" aurait été imputable à l'Organisation Scientifique du Travail (OST) imaginée par Taylor, reposant sur la décomposition du travail en une multitude de tâches élémentaires et sur la distinction entre les tâches d'exécution et celles de décision. L'idée sous-jacente était d'optimiser les coûts, les effectifs et les processus. Cette recherche d'efficience des processus et de maîtrise des coûts a nécessité des outils et des indicateurs pour mesurer et traquer le gaspillage et en particulier le

gaspillage du temps des ouvriers (Berland, 1999). Dans les années 1920, Général Motors est considérée comme l'une des premières organisations à avoir mis en place ce que nous considérons aujourd'hui comme un système de contrôle de gestion moderne (Lambert, 2005). Des instruments comme le Return On Investment (ROI), qui permet aux actionnaires de déterminer le taux de rendement du capital investi, ou encore le budget et l'analyse des écarts dans les années 1930, se sont ainsi progressivement développés.

À partir des années 1980, l'heure à la remise en question du contrôle de gestion dit "traditionnel" et des outils associés a sonné. Cette remise en cause porte sur le fait que le contrôle de gestion soit davantage axé sur le contrôle financier et donc sur les actionnaires, et ne soit pas suffisamment au service des managers. Ce courant critique s'inscrit dans la continuité du mouvement "Beyond Budgeting", amorcé dans les années 1950 et qui correspond en particulier à la critique du budget, dont certains chercheurs prônent même la disparition. Les reproches faits au budget portent sur plusieurs éléments. Selon l'étude de Berland (2004), le budget ne couvre qu'une période d'un an, ne permet pas les apprentissages, n'établit pas de lien avec la stratégie, et est tourné vers le passé. De plus, il serait consommateur de temps (Jensen, 2001 ; Schmidt, 1992). Enfin, pour Hope & Fraser (1997), le budget représenterait un frein à l'innovation.

Ainsi, de nouveaux outils de contrôle de gestion voient le jour comme le Target Costing et l'Activity Based Costing (ABC) (Alcouffe, 2004). Avec ces nouveaux instruments de contrôle, ce sont les indicateurs physiques, une représentation de l'entreprise par les processus et les notions de transversalité et de long terme qui sont privilégiés.

En 1990, le retour du capitalisme financier place à nouveau les actionnaires au centre du contrôle de gestion. Un nouvel outil, Economic Value Added (EVA) permet aux actionnaires de connaître la valeur créée par l'entreprise et permet de mettre en cohérence les objectifs des managers avec ceux des actionnaires (Chatelain-Ponroy & Sponem, 2007). En 1992, le Balanced Scorecard (BSC) lancé par Kaplan et Norton est un tableau de bord reposant sur une carte stratégique basée sur quatre axes liés entre eux par une relation de causes à effets : la performance financière dépend de la satisfaction des clients qui dépend de l'efficacité des processus, qui elle-même dépend de l'apprentissage et de l'innovation.

Ces nombreux exemples attestent que le contrôle de gestion est un domaine où l'innovation est fortement présente. De nouveaux outils ont en effet vu le jour, en marquant de véritables ruptures par rapport aux outils qu'ils ont remplacés, tant du point de vue de leur forme, que des

objectifs qu'ils permettaient d'atteindre. Ces changements radicaux de techniques de gestion ont été réalisés dans le but de donner aux managers les moyens de s'adapter à l'évolution de l'environnement, et donc à l'évolution des problématiques à traiter en vue de permettre à leur entreprise de rester performante.

2. Des outils perçus comme nouveaux par les organisations : des innovations “relatives”

Les outils de contrôle de gestion peuvent également représenter des innovations managériales dans la mesure où ils sont perçus comme de nouvelles pratiques pour les entreprises qui les adoptent, bien que cela ne soit pas elles qui aient créé ces outils.

« Le caractère nouveau d'une innovation s'entend ainsi par rapport à la personne ou au groupe de personnes qui considère son adoption. Dans ce sens, un outil de gestion sera une innovation s'il est perçu comme nouveau par les acteurs » (Alcouffe & al., 2003, p.29).

En effet, dans une perspective de rationalité économique, les managers cherchent à se munir d'outils leur permettant de satisfaire les impératifs d'efficacité et d'efficience (Abrahamson, 1996). Influencés par une logique institutionnelle de mimétisme des pratiques, ces managers se tournent donc vers le contrôle de gestion et ses outils qui ont la réputation d'être de véritables tableaux de bord pour piloter l'entreprise, et vont se doter d'outils “à la mode” (Abrahamson, 1996), c'est-à-dire ceux qui sont revendiqués par des acteurs de première influence tels que les consultants (Wright & al., 2012), les universitaires ou encore ceux adoptés par d'autres entreprises qui sont considérées comme de véritables succès et des modèles à suivre.

Ainsi, le contrôle de gestion apparaît de plus en plus comme une réponse aux nombreuses difficultés que rencontrent les entreprises qu'elles soient bien établies ou en décollage, qu'elles relèvent du secteur tertiaire ou de l'industrie, qu'il s'agisse de grandes entreprises ou de TPE, que leur dirigeant soit issu ou non de la “doxa managériale”.

Nombreuses sont celles qui choisissent de se structurer au travers d'outils de contrôle de gestion, ce qui représente de leur point de vue comme de l'innovation managériale. En effet, ces outils sont de nouvelles techniques qui affectent le travail des managers ainsi que leur prise de décision et qui ont pour finalité de les aider à conduire leur entreprise vers la performance.

On retrouve l'une des définitions proposées par Kimberly (1981) : « *Une innovation managériale est un programme, un produit ou une technique qui est perçu comme nouveau par l'individu ou le groupe d'individu considérant son adoption et qui, au sein de l'organisation où elle est mise en place affecte la nature, la localisation, la qualité et/ou la quantité de l'information disponible pour la prise de décision* ».

3. Des outils “bricolés”, *ad hoc* : des innovations “incrémentales”

En outre, « *l'adopter c'est l'adapter* » (Akrich & al., 1988, p.1). Au-delà de la perception des acteurs du caractère nouveau de la technique employée, bien souvent l'adoption d'un nouvel outil s'accompagne de certaines modifications afin de le rendre parfaitement adapté aux besoins identifiés ou à la structure adoptante.

« Le modèle de l'intéressement permet de comprendre comment est adoptée une innovation, comment elle se déplace, comment elle se répand progressivement pour se transformer en succès. L'analyse socio-technique souligne que le mouvement d'adoption est un mouvement d'adaptation. La coulée continue n'existe pas en général. Elle doit être transformée, modifiée en fonction du site où elle est mise en œuvre » (Akrich & al., 1988, p.2).

Ces modifications peuvent porter de façon non exclusive sur l'usage, la fréquence d'usage, les utilisateurs ou encore le contenu de l'outil qui font que bon nombre d'entreprises, bien que disposant d'outils de gestion “classiques”, sont dotées d'outils personnalisés, parfois plus ou moins éloignés des standards des modèles d'origine.

Ainsi, pour Carton & al. (2006) « *depuis plus d'une dizaine d'années, de multiples objets offrant une grande flexibilité interprétative ont été adoptés par les organisations. Ces artefacts sont des sortes de coquilles vides qui vont se remplir des usages, interprétations, paramétrages... des utilisateurs-finaux* » (p.161). En ce sens, ces organisations réalisent de l'innovation managériale de type incrémental.

Alcouffe & al. (2003) rappellent effectivement que « *ce sont des pratiques qui sont parfois de simples arrangements de techniques déjà connues. C'est alors dans la façon d'utiliser ces techniques et d'arranger les différents éléments ensemble que réside l'innovation* » (p.31).

Ils rejoignent la vision de Solle & Rouby (2003) qui soutiennent l'idée selon laquelle « *ce qui engendre l'innovation n'est pas la recherche au sens étroit du terme mais bien l'étude de nouvelles combinaisons de l'existant* » (p.152).

Par ailleurs, Ansari & al. (2010) rappellent que les entreprises peuvent tirer parti des innovations de gestion d'autres entreprises, leur succès est également déterminé par la façon dont les innovations managériales sont adaptées au contexte unique de l'organisation. Ils rappellent en effet : « *a central aspect of our perspective is that the adoption and diffusion of new corporate practices often requires significant amounts of adaptive as well as interpretive effort, as organizations seek to integrate these practices into existing organizational technologies, cultural contexts, and political arenas* » (p.85).

La multiplication des outils dans les organisations a conduit un certain nombre de chercheurs à s'intéresser aux rôles et différents usages des outils ainsi qu'à la question du processus d'appropriation des outils par les acteurs.

Dans cette section, nous avons vu que les outils de contrôle de gestion, en tant que techniques de gestion à destination des managers afin de les aider dans leur processus de prise de décision dont la finalité ultime est la performance, peuvent être qualifiés d'innovations managériales "absolues" (ou radicales), "relatives", ou incrémentales. Au cours de ces dernières décennies, l'outillage gestionnaire a connu un certain nombre de nouveautés représentant de véritables ruptures par rapport aux outils qu'ils ont remplacés. Le contrôle de gestion est donc un domaine où l'innovation est fortement présente. Celle-ci peut être qualifiée d'innovation managériale "absolue" ou radicale.

Par ailleurs, ces outils représentent de l'innovation managériale "relative" en ce qu'ils apparaissent aux yeux des entreprises adoptantes comme de nouvelles pratiques, bien que cela ne soit pas elles qui aient créé ces outils.

Enfin, nombre d'entre elles adaptent, transforment, façonnent ces nouveaux outils introduits, de sorte qu'ils apparaissent comme des innovations managériales incrémentales.

Section 3. La place et le rôle de l'acteur dans l'innovation managériale

Si l'innovation managériale a été vue comme soutien de l'innovation technologique et vecteur de performance et de compétitivité, plusieurs auteurs ont cherché à déterminer dans quel contexte apparaissent les innovations managériales dans les organisations.

1. Les raisons d'adoption des innovations managériales

Ces innovations managériales, qu'elles soient "absolues", "relatives" ou incrémentales représentent des changements organisationnels qui, selon la littérature, peuvent être induits par deux types de causes. Selon la théorie néo-institutionnelle dite "courante", ils peuvent résulter de pressions venant de l'environnement organisationnel externe (1.1), ou bien, dans une approche néo-institutionnaliste "étendue", être issus des actions des agents institutionnels (1.2).

1.1 Théorie néo-institutionnelle "courante"

Plusieurs auteurs se sont intéressés aux différents antécédents de l'innovation managériale (Wright & al., 2012 ; Harder, 2011). Birkinshaw & Mol (2006) ont cherché à déterminer l'origine et le processus générateur de l'innovation managériale dans les organisations. Selon ces auteurs, la mise en œuvre de l'innovation managériale est plus difficile à justifier et ses effets sont plus difficiles à évaluer que l'innovation technologique ce qui explique le rôle majeur joué par des acteurs externes jugés légitimes dans les préconisations qu'ils prodiguent en termes de changements organisationnels. Ces universitaires, consultants, anciens employés ou "gourous" de gestion, jouent donc un rôle crucial dans ce processus d'implémentation d'innovation managériale car ils sont les garants du bénéfice futur tiré de ce type d'innovation qui, par nature, est immatériel et donc difficile à identifier et mesurer. Ce sont donc eux qui donnent du crédit à l'innovation et qui permettent de faire accepter en interne ces changements de pratiques, « *la recherche d'une position dans ces milieux d'expertise est d'ailleurs un moyen pour ces instances (en charge de l'évolution des outils et de leur adaptation aux caractéristiques propres de l'entreprise) de renforcer une légitimité interne parfois problématique* » (Berry, 1983, p.29).

Ainsi, Damanpour (2014), s'appuie sur deux courants théoriques pour expliquer le choix fait par les entreprises d'introduire une innovation managériale, à savoir la théorie institutionnelle et la théorie économique de rationalité. Du point de vue de la théorie institutionnelle, la quête de légitimité pousse les organisations à adopter des pratiques ou techniques de gestion conformes aux attentes sociales, et ce d'autant plus que, comme nous l'avons précédemment souligné, les bénéfices tirés de ces nouvelles pratiques sont incertains et peu facilement observables. Ainsi, un grand nombre de nouvelles techniques ou pratiques managériales seraient le fruit d'isomorphisme institutionnel, qui selon le modèle de DiMaggio & Powell (1983) s'exprime de plusieurs façons : l'isomorphisme mimétique, où les entreprises imitent les pratiques de concurrents ou d'entreprises considérées comme des modèles, l'isomorphisme coercitif et la conformité aux pressions normatives qui poussent les organisations à s'aligner sur les attentes de parties prenantes majeures telles que les clients, les partenaires financiers etc. Progressivement, ces nouveaux outils vont se répandre dans nombre d'organisations.

Berry (1983) déjà soulignait que *« les changements importants proviennent souvent de l'extérieur, les services de l'entreprise ne faisant que suivre le mouvement : la comptabilité analytique, les calculs d'actualisation, le contrôle de gestion, etc., ont été introduits sous la pression d'institutions extérieures [...] beaucoup d'instruments sont présentés comme ayant une grande prétention à l'universalité et nombre d'innovations de gestion sont transposées d'un lieu à l'autre sans réflexion suffisante sur la pertinence de cette opération »* (p.29).

Ce constat s'aligne sur celui fait par De Vaujany (2006) qui souligne que : *« des idées fortes portées par les médias sur les “bonnes pratiques”... les organisations sont de plus en plus exposées à des objets ou des outils de gestion poussés par l'“extérieur” et mis en œuvre par la ligne opérationnelle »* (p.110). Ainsi, ce néo-institutionnalisme “classique” considère que les organisations adoptent certaines pratiques dans le but de se conformer aux pressions institutionnelles de leur environnement, *« ou pour réduire les risques, en imitant des pratiques qui semblent réussir ailleurs et/ou qui sont valorisées dans la communauté à laquelle elles appartiennent »* (Leca, 2006, p.69). Les structures organisationnelles sont donc, selon les tenants de la théorie néo-institutionnelle classique ou traditionnelle, également qualifiée de “courante” par Leca (2006), le reflet de logiques institutionnelles plutôt que des calculs rationnels d'efficacité (Barley & Tolbert, 1997).

Cependant, Damanpour (2014) n'exclut pas la perspective rationnelle et rappelle que bon nombre de travaux ont mis en évidence que l'innovation managériale affecte positivement la productivité, les ventes, la satisfaction des clients, etc. Abrahamson (1996) précisera même que

« organizations also adopt management fashions in a desire to learn about management techniques that would help them respond to organizational performance gaps opened up by real technical and economic environmental changes. Management fashion setting, consequently, can serve as a technical learning process for many managers » (p.255).

1.2 Théorie néo-institutionnelle “étendue”

Ainsi, la théorie institutionnelle dans son approche classique distingue les pressions institutionnelles (légitimité) des pressions techniques (efficacité) et les considère comme exclusives l'une de l'autre. Lounsbury (2008) souligne en effet « *this narrow conceptualization of institutional dynamic was fundamentally flawed in that it maintained a distinction between technical forces and rational decision-making on the one hand, and institutional forces and “irrationality” on the other* » (p.350). Outre cette première critique, il a également été reproché à la théorie néo-institutionnelle “courante” « *de ne pas étudier les processus par lesquels les institutions sont créées, transposées et/ou décomposées* » (traduit de Cruz & al., 2009, p.93). Enfin, la troisième critique porte sur le fait que la théorie néo-institutionnelle met l'accent sur les processus de changement convergents, en sous-estimant l'intérêt des agents pour l'adoption de pratiques imposées de l'extérieur (Cruz & al., 2009).

Pourtant, Barley & Tolbert (1997) rappellent qu'initialement les premiers travaux des institutionnalistes postulaient explicitement l'existence d'une dualité inhérente aux institutions : les institutions proviennent des actions sociales tout comme elles les contraignent. Cependant, les auteurs soulignent également que par la suite, les travaux institutionnalistes se sont focalisés sur la seule capacité des institutions à contraindre les actions. Les auteurs ajoutent : « *The problem with this approach is that it depicts an institution as somehow distinct from those who comply and, more importantly, from the act of compliance itself. The result reifies the notion of institution* » (p.5). Dans une logique déterministe, les actions et comportements des acteurs sont donc « *déterminés par ces logiques institutionnelles et sont ainsi tenus pour pris* » (Chabault, 2008, p.3). Les institutionnalistes considèrent donc les organisations comme des entités passives qui cherchent à acquérir une légitimité en se conformant aux pressions environnementales (Cruz & al., 2009). Ainsi, comme le souligne Leca (2006), le néo-institutionnalisme “courant” présente d'importantes limites dont celle de négliger le rôle des agents. Ce-faisant, il ne s'intéresse donc pas aux processus par lesquels les structures émergent ou sont influencées par les actions sociales.

Pour répondre à cette limite, plusieurs travaux ont vu le jour et ont opéré un changement de perspective à travers le cadre théorique néo-institutionnel “étendu”, qui rend désormais compte des capacités stratégiques des acteurs. Si le néo-institutionnalisme “courant” est traditionnellement utilisé pour expliquer l’homogénéité des pratiques et des structures organisationnelles, via les pratiques d’isomorphisme institutionnel, la théorie néo-institutionnelle “étendue” réhabilite le rôle des individus pour expliquer la diversité des situations et la singularité de certaines pratiques. Elle permet ainsi d’étendre la portée des recherches en dépassant le cadre de l’isomorphisme et de la conformité symbolique pour s’intéresser aux acteurs et à leurs pratiques, mais elle permet également d’examiner de manière plus approfondie la relation entre les forces institutionnelles et les micro-processus (Amans & al., 2015 ; Cruz & al., 2009). Plusieurs recherches ont donc pour visée de décrire les changements qui s’opèrent d’un point de vue macro par des éléments explicatifs de niveau micro, et réhabilitent ainsi le rôle des acteurs dans le changement institutionnel (Lounsbury & Crumley, 2007). Johnson & al. (2000) offrent ainsi une meilleure compréhension de la façon dont les managers du secteur public influencent le processus de privatisation en s’intéressant aux microprocessus par lesquels les acteurs sont désinstitutionnalisés du secteur public puis réinstitutionnalisés dans le secteur privé.

Ainsi, pour Beckert (1999), l’entrepreneur a la capacité de prendre position vis-à-vis des pratiques institutionnalisées en adoptant des modes de pratiques alternatifs. Il est donc capable de rompre avec les règles établies s’il perçoit qu’une telle action est bénéfique et source de profit. C’est ce que l’auteur appelle le “désencastrement” de l’agent. Les pratiques de substitution représentent, selon ce même auteur, « *l’innovation créée par l’acte entrepreneurial de destruction créatrice* » (p.787), et pourront éventuellement par la suite être imitées et servir de modèles, ce qui correspond à la phase de “réencastrement”.

Ainsi, l’institutionnalisme “étendu” introduit le concept d’entrepreneur institutionnel (DiMaggio, 1988), dont le but est « *d’instaurer ou de changer les règles du jeu* » (Leca, 2006, p.75), dans une logique d’intentionnalité rationnelle. Il convient de préciser l’existence de deux approches distinctes du concept de rationalité. Pour Meyer & Rowan (1977), il existe une rationalité de type institutionnel. Celle-ci confère une rationalité aux individus qui s’alignent sur les exigences de leur environnement. D’autres auteurs en revanche, considèrent une approche plus instrumentale et stratégique de la rationalité et valorisent ainsi l’autonomie des individus dans la prise de décision, ces individus agissant dans le but de servir leurs intérêts

stratégiques. Ainsi, l'entrepreneur est un individu rationnel, mais il est également doué d'intentionnalité. En effet, « *défini comme un agent qui mobilise ressources et supports dans le but de transformer une institution ou d'en créer une nouvelle, l'entrepreneur institutionnel réintroduit une part d'intentionnalité dans le processus de changement institutionnel* » (Chabault, 2008, p.2). Les entrepreneurs sont donc en capacité d'agir, mais ils agissent à des fins d'efficience et d'efficacité. En effet, comme le soulignent Sharma & al. (2010), en adoptant un comportement d'isomorphisme les acteurs organisationnels gagnent en légitimité ainsi que les ressources souhaitées, mais cette conformité peut entrer en conflit avec les activités techniques et les exigences en matière d'efficacité. Cette opposition entre légitimité et efficacité est traduite par le concept de "découplage" (Meyer & Rowan, 1977). Hopper & Major (2007) ont par exemple rapporté ce phénomène en montrant comment les responsables du département de production ont résisté à l'implémentation de la méthode ABC du fait que leurs intérêts et besoins d'information aient été négligés. En conséquence, ce nouveau système de contrôle de gestion a été découplé des processus internes du département de production. Le découplage consiste donc en des déviations et divergences par rapport aux pratiques imposées.

Ainsi, si pour Sharma & al. (2010) ce sont les contradictions institutionnelles qui expliquent la motivation des acteurs à promouvoir des arrangements institutionnels alternatifs, passant ainsi d'une logique passive à une logique active et réflexive, d'autres auteurs (Tolbert & Zucker, 1983) soulignent que les managers ou employés adoptent une innovation dans la conviction que cette innovation améliore les processus internes. En effet, c'est la logique technico-rationnelle qui, bien souvent, guide les agents dans l'adoption de nouvelles pratiques ou de nouvelles structures. Strang & Macy (2001) ajoutent même que, « *ce qui en surface ressemble à un comportement rationnel-mimétique masque souvent des décisions d'adoption qui sont faites par des managers doués d'intelligence et en quête de performance* » pratique (traduit de Lounsbury, 2008, p.350). Là encore, le poids de l'acteur est indéniable dans ce processus d'adoption de toute nouvelle pratique de gestion.

Ainsi, si la théorie néo-institutionnelle classique considère les pressions techniques et institutionnelles comme indépendantes voire comme mutuellement exclusives, plusieurs auteurs ont conclu au contraire que ces deux logiques sont liées et ont toutes deux un impact sur les organisations (Dillard & al., 2004). De plus, comme le soulignent Hopper & Major (2007), ces deux exigences peuvent parfois être en tension dialectique et provoquer des conflits et des résistances à l'institutionnalisation de la pratique imposée. De la même manière, Oliver (1991) a souligné que les organisations répondent stratégiquement de différentes façons aux pressions institutionnelles. Pour l'auteur, « *les organisations n'adoptent pas toujours des*

comportements de mimétisme, mais peuvent trouver un compromis, se livrer à des tactiques d'évitement, essayer de manipuler les sources de pression, ou simplement défier ou ignorer les exigences institutionnelles » (traduit de Lounsbury, 2008, p.351). Toutefois, Hopper & Major (2007) rappellent que des écarts de pratiques peuvent également s'observer même lorsque les logiques techniques et institutionnelles ne sont pas en opposition. Les auteurs décrivent notamment le cas où les acteurs ont adapté le système de contrôle de gestion imposé par l'environnement externe afin de l'intégrer dans les processus internes. Cette adaptation est le fait de l'existence de diverses logiques que l'entreprise se doit de satisfaire simultanément. Ils introduisent ainsi le concept de "couplage lâche" en réponse à la concomitance de logiques multiples, mais non conflictuelles. Plus précisément, ils expliquent que le système de contrôle de gestion imposé au niveau global (par les sociétés mères) et les pratiques utilisées en interne pour gérer les activités (au niveau de la joint-venture) sont effectivement liées et connectées, bien que certaines différences puissent néanmoins s'observer. Par le biais d'un couplage dit "lâche", la joint-venture a donc adapté le système de contrôle global pour produire des pratiques locales qui satisfassent des logiques et demandes différentes, non conflictuelles mais complémentaires. De plus, ces variations qui ont été introduites dans les pratiques de contrôle de gestion au niveau local ne modifient en rien le statut ou la légitimité du système de contrôle global.

De façon générale, c'est l'existence de multiples logiques qui expliquent l'émergence continue de nouvelles variantes de pratiques. Ainsi, ces pratiques subissent des appropriations à l'origine de la diversité des pratiques qui s'observent dans les organisations (Lounsbury, 2008). Par exemple, dans leur étude, Tsamenyi & al. (2006) observent comment les forces institutionnelles et les forces de marché interagissent et influent respectivement sur le système de contrôle de gestion. Hoque & Hopper (1997) quant à eux, s'intéressent aux effets des logiques d'isomorphisme et des forces de marché sur les pratiques budgétaires. Parmi les cinq facteurs externes susceptibles d'influencer les pratiques budgétaires (le climat politique, les relations industrielles, la concurrence du marché, les organismes d'aide et la réglementation gouvernementale), les relations politiques et industrielles ainsi que la concurrence sont les principales sources d'influence. L'étude met en avant que les turbulences dans les relations politiques et industrielles rendent les systèmes budgétaires formels inefficaces. Ceux-ci deviennent ritualistes et sont découplés des pratiques managériales. De la même façon, Hussain & Hoque (2002) mettent en évidence que l'adoption de mesures de performance non-financières dépend à la fois des facteurs institutionnels et des forces de marché.

Dans cette même idée, la notion de “performativité” a été développée pour aider à comprendre comment les pratiques peuvent être modifiées ou adaptées afin d’accomplir des tâches spécifiques ou pour répondre aux demandes et attentes de multiples parties prenantes (Feldman, 2003). Lounsbury & Crumley (2007) rappellent que selon cette perspective, pour les chercheurs qui s’intéressent au concept de performativité, les innovations sont produites en permanence (Orlikowski, 2000) et le changement institutionnel est vu comme un processus endogène. De plus, la performativité implique que l’activité est réalisée par des agents qualifiés (Fligstein, 2001) qui, par le biais d’actions stratégiques, vont effectuer des déviations et modifications plus ou moins importantes au regard de la pratique initiale. Fligstein (2001) souligne et réhabilite ainsi le rôle de l’acteur : « *this idea is elaborated to suggest how actors are important to the construction and reproduction of local orders. I show how its elements already inform existing work. Finally, I show how the idea can sensitize scholars to the role of actors in empirical work* » (p.105).

Nous retiendrons donc que parmi les raisons d’adoption de toute nouvelle pratique, et de façon générale, de toute innovation managériale, on constate l’existence de deux logiques, à savoir, la logique institutionnelle et la logique d’efficience et de rationalité, qui apparaissent d’une part comme non-exclusives, et d’autre part, pas toujours contradictoires et opposées. Ainsi, les organisations sont soumises à de nombreuses et diverses pressions venant de leur environnement externe qui les poussent à adopter certaines pratiques. Néanmoins, par le biais d’une démarche active et réflexive, les acteurs interviennent également dans ce processus à des fins stratégiques d’efficience et de performance. Ils tiennent d’abord une place importante dans la décision d’adoption d’outils, de pratiques et plus généralement d’innovations managériales, en ce qu’ils peuvent choisir délibérément de mettre en place certaines pratiques conformément aux préconisations issues de leur environnement. Mais ils jouent également un rôle indéniable dans les modifications, adaptations et appropriations réalisées autour de ces nouvelles pratiques imposées.

2. Du dépassement d’une logique de conformation à une logique d’appropriation

Les outils de contrôle de gestion, en tant que nouvelle pratique ou technique, et ainsi, en tant qu’innovation managériale, sont relativement répandus au sein des organisations. Pourtant, relativement peu de chercheurs se sont intéressés à leur étude. Fayol fut sans doute le précurseur

dans cette tâche. Néanmoins, “l’outillage gestionnaire” était perçu dans sa dimension instrumentale seule et les outils de gestion étaient appréhendés de façon neutre, rationnelle, et apparaissaient en mesure de répondre aux objectifs d’optimisation et d’efficacité des organisations. Cette théorie positiviste a longtemps prévalu, mais une autre approche a vu le jour dans le but de dépasser cette vision étroite des outils de gestion que propose la théorie positiviste.

Avant de présenter les deux principaux courants sur lesquels repose l’étude des outils de gestion, il convient en premier lieu, de chercher à définir certains concepts.

Il convient de distinguer les outils de gestion des dispositifs de gestion, des objets de gestion et des règles de gestion.

Moison (1997) définit les dispositifs de gestion comme des « *arrangements des hommes, des objets, des règles et des outils* », les outils de gestion comme des « *schémas de raisonnement reliant de façon formelle un certain nombre de variables issues de l’organisation et destinées à instruire les divers actes de la gestion* ».

Selon De Vaujany (2006), un objet de gestion correspond « *à tout signe, technique ou savoir-faire local et élémentaire dont le but est d’orienter ou de faciliter une action collective et micro-sociale* », alors qu’une règle de gestion est « *un discours ou une pratique interne ou externe à destination des membres de l’organisation, et dont la visée est explicitement normative* » (p.113).

Si le concept d’outil de gestion ne fait pas unanimement consensus dans la discipline des sciences de gestion, c’est notamment autour de la question de son rôle dans les organisations.

Toutefois, un certain nombre de chercheurs semblent partager la définition proposée par Hatchuel & Weil (1992) sur ses caractéristiques.

Selon ces auteurs, l’outil de gestion se définit par :

- un substrat technique qui est l’ensemble des supports concrets dans lesquels les instruments s’incarnent ;
- une philosophie gestionnaire qui représente les comportements de travail induits par l’outil soit parce que l’outil permet de les organiser soit parce qu’il incite à leur adoption ;
- une vision simplifiée des relations organisationnelles.

Parmi les études qui traitent des outils de gestion, deux visions s'opposent quant à la nature de l'outil.

2.1 Théorie positiviste de l'outil et logique de conformation

La théorie positiviste s'inscrit dans une perspective "représentationniste" et "computationnelle" (Lorino, 2005 ; 2002), et correspond à une vision de l'outil purement instrumentale excluant ainsi tout rôle et influence joué par les acteurs dans le processus d'instrumentation.

2.1.1 Théorie positiviste

Comme le rappelle Bérard (2011), certains auteurs considèrent que les outils seraient porteurs d'une rationalité initiale et d'une norme, ils seraient dotés de ce que De Vaujany (2009) appelle "valeur structurelle" ou "valeur d'assimilation".

Cette théorie est effectivement qualifiée de positiviste puisqu'elle suppose l'existence d'une réalité objective, indépendante du regard du sujet, où le but de l'outil est d'objectiver cette réalité, en « *produisant une représentation symbolique de l'organisation, dans un langage symbolique universel* » (Lorino, 2002, p.6).

Cette approche est aussi qualifiée de technocentrique du fait qu'elle soit centrée sur les qualités intrinsèques de l'outil (Rabardel, 1995), et exclut le rôle joué par les acteurs dans le processus d'instrumentation. Les outils de gestion sont alors appréhendés au travers de leur valeur prescriptive et normative.

Lorino (2002) souligne que cette théorie sous-tend les travaux de chercheurs ou consultants qui présentent les outils de gestion hors de leur contexte, et leur imputent de manière déterministe, certains types d'action ou de comportement spécifiques à la structure de l'outil en question. Avis partagé par Perez, Chalayer & al. (2005), pour qui les approches positivistes sont à l'origine de préconisations d'outils comptables et financiers standardisés, reconnus et acceptés par tous les acteurs.

Grimand (2012, p.239) résume les quatre postulats sur lesquels repose cette vision instrumentale des outils :

- l'efficacité de l'outil repose sur ses qualités propres et son aptitude à représenter la réalité ;
- l'outil influence de façon unilatérale les représentations des acteurs ainsi que leur comportement ;
- l'outil est indépendant des facteurs de contingence ;
- en retour l'acteur n'a aucune influence sur l'outil, il s'agit d'un acteur désincarné. Pour l'auteur, l'outil permet de modéliser l'action *ex ante*.

Néanmoins, Grimand (2012) rappelle qu'« *en investissant ainsi l'outil d'une force autonome, le risque est grand de sous-estimer l'importance du contexte social dans lequel il s'inscrit de même que les jeux de pouvoir qu'il inspire* » (p.241).

2.1.2 Logique de conformation

Nous avons précédemment présenté la théorie positiviste qui correspond à une certaine vision de la nature et du rôle de l'outil. Plus particulièrement, l'outil dispose d'une rationalité substantive, il permet d'objectiver la réalité économique de l'activité (Lorino, 2002), et est appréhendé au travers de ses rôles normatifs et prescriptifs.

La logique de conformation s'appuie sur cette perception de l'outillage gestionnaire développée par la théorie positiviste et développe les modalités d'implémentation et d'utilisation correspondants.

Cette logique de conformation repose sur une conception restrictive des usages. Puisque l'outil est porteur d'une réalité objective, son adoption seule suffit à garantir succès, pérennité et efficacité. Nul besoin pour l'organisation de s'approprier l'outil et de l'adapter à ses besoins et caractéristiques propres, puisque l'outil est porteur d'une vérité universelle, univoque, indépendante de tout facteur de contingence. Ses qualités intrinsèques induisent des résultats organisationnels indépendants des caractéristiques de l'organisation dans laquelle il opère. Il suffit donc de se conformer aux usages standards prescrits par l'outil pour obtenir les retombées économiques et financières attendues.

Par ailleurs, « *la conception des outils et leur usage sont distingués, et envisagés sous la forme d'une interaction récurrente* » (De Vaujany, 2009, p.8). Selon ce principe de conformation, la question des usages est une question de second ordre (Quemener & Fimbel, 2012). Alors que l'outil tire sa force et sa valeur lors de la phase de conception initiale, ses usages ne représentent que peu d'intérêt -on parlera d'ailleurs de son usage- puisqu'il ne s'agit que de la simple diffusion de l'usage standard prévu lors de sa conception, sans déviation possible (Quemener & Fimbel, 2012). Lorino (2005) précise en effet que « *la conception étant circonscrite au cercle étroit des experts, l'essentiel de l'activité devient exécution et la problématique gestionnaire se concentre sur la maîtrise de l'exécution* » (p.59).

Ainsi, cette logique de conformation met en avant l'existence de deux sphères distinctes et dissociées, la sphère "exécutions-opérations" (qui relève de l'usage) s'alignant de façon unidirectionnelle sur la sphère des "pouvoirs-savoirs" (associée à l'étape de conception de l'outil) (Quemener & Fimbell, 2012).

Rabardel (1995) reproche à l'approche technocentrique de ne pas considérer la sphère d'utilisation et les processus de production de connaissances qui y sont liés : « *affirmer que les connaissances techniques ne peuvent progresser qu'à travers la conception et la construction de nouveaux objets techniques relève encore d'un point de vue, pour partie, à dominante technocentrique où la technique est réduite aux objets et systèmes, l'activité prise en compte étant uniquement celle des concepteurs socialement désignés comme tels* » (p.26).

2.2 Théorie instrumentale et logique d'appropriation

« Une technique n'existe que lorsqu'elle est pratiquée, c'est-à-dire lorsqu'elle passe par quelqu'un qui, l'ayant apprise ou inventée, la met en œuvre de façon efficace. Il n'y a pas de technique sans cette efficacité et les habiletés humaines qu'elle implique »
(Rabardel, 1995, p.23).

Pour l'auteur, l'approche instrumentale contribue à la réflexion théorique et à l'examen empirique des relations hommes-systèmes techniques centrées sur l'homme.

2.2.1 Théorie instrumentale

Comme l'évoquent Quemener & Fimbell, (2012), divers courants se sont opposés à la vision purement instrumentale des outils et ont ainsi repensé le rôle et le mode d'existence des outils de gestion. C'est notamment le cas de la théorie instrumentale (Aggeri & Labatut, 2010), l'approche cognitiviste et behavioriste (Cyert & March, 1963).

Ainsi, un certain nombre d'auteurs mettent l'accent sur la nature pragmatique des outils de gestion (Oiry, 2011 ; Martin & Picceu, 2007) et perçoivent les outils via leur "valeur d'appropriation" (De Vaujany, 2009).

Ils considèrent que « *l'outil n'est pas porteur de connaissances ou de rationalité en soi* » (Bérard, 2011, p.8). Ici, la place de l'acteur est réhabilitée et l'implémentation de tout nouvel outil est envisagée comme une construction sociale itérative et réflexive. En effet, les outils influenceraient les représentations, les valeurs, les normes sociales ou encore les routines initiales des acteurs (Drevetton, 2011).

Les outils seraient ainsi vecteurs de changement et d'apprentissage. Ils permettent à la fois l'apprentissage individuel reposant sur la boucle classique « signaux – interprétation – réponse » et l'apprentissage collectif, processus de « *construction de références partagées, entraînant la gestion de l'information à partir de représentations codifiées et l'organisation de réunions autour de ces représentations* » (Pesqueux & Durance, 2004, p.12).

Ils sont également les supports des deux modèles d'apprentissage présentés par Argyris & Schön (1978), à savoir l'apprentissage en simple boucle qui consiste à modifier les pratiques sans pour autant qu'il soit nécessaire de remettre en cause les principes qui sous-tendent ces pratiques dans l'organisation, et l'apprentissage en double boucle qui consiste « *à modifier le "programme maître", c'est-à-dire à changer les valeurs et les croyances qui guident les stratégies d'action* » (Dechamp & al., 2006, p.187). L'outil est donc un vecteur de réflexivité qui permet aux acteurs de questionner leurs actions et leur rôle dans l'organisation et vis-à-vis d'autrui (Aubouin & al., 2012).

L'outil est aussi un langage destiné « *à augmenter les échanges dans un contexte socialisé compris par tous les acteurs et à transformer les égocentrismes initiaux en "objectivité"* » (Dambrin & Löning, 2008, p.127).

Rabardel (1995, p.42) rappelle les quatre caractéristiques essentielles d'un artefact selon Bødker & Bannon (1991) :

- les artefacts existent dans l'activité et sont constamment transformés par l'activité ;
- les artefacts ne doivent pas être analysés en tant que choses mais dans la façon dont ils médiatisent l'usage ;
- les artefacts ne sont pas seulement des moyens individuels, ils sont porteurs de partage et de division du travail ;
- ils ont une signification incorporée dans une pratique sociale.

Pour Lorino (2002), cette seconde position théorique n'étudie les outils de gestion « *que comme éléments intégrés au comportement et à l'action des acteurs de l'organisation* » (p.5) et suppose que « *la connaissance ne peut être construite que par un sujet, engagé dans une action, dans une expérience personnelle* » (p.17). L'auteur ajoute que ce n'est pas tant la restitution fidèle de la réalité qui importe, mais la compréhension des interprétations et constructions symboliques réalisées autour de l'outil et qui conduisent à certains actes et comportements au sein de l'organisation.

L'auteur définit ainsi l'outil de gestion comme un « *signe, produisant du sens et donc produisant des actions* » (p.5). L'instrument de gestion a donc une double nature objective et subjective. Il constitue à la fois un artefact "objectif" qui est soit matériel soit informationnel, et un schème d'action, c'est-à-dire un concept de nature opératoire fondé sur l'expérience « *permettant au sujet de mettre en œuvre cet artefact dans un type d'action donné, "schème d'utilisation" de l'instrument* » (p.14). Ces schèmes d'utilisation sont par définition subjectifs puisqu'ils sont conditionnés à certains types de contextes, c'est-à-dire à un genre de situation spécifique (type de structure, relations entre acteurs, problématiques à traiter etc.). De plus, l'outil a également un double rôle puisqu'il est à la fois contraignant de par sa nature d'artefact, et habilitant via les schèmes interprétatifs qu'il permet de mobiliser et de routiniser. Par ailleurs, l'outil permettrait la réalisation d'un cercle vertueux. En routinisant les schèmes d'action, il serait ainsi capable de dégager l'attention des acteurs pour analyser et interpréter d'autres signes.

Dans cette perspective pragmatique de l'outil, toujours selon Lorino (2002) il existerait quatre fonctions essentielles de l'outil :

- instrumenter la coordination nécessaire pour réaliser les processus d'action collectifs ;
- instrumenter la routinisation de schèmes d'action ;
- instrumenter le repérage d'écarts ;
- instrumenter la mobilisation de répertoires de significations, de grilles d'interprétation, de glossaires, de référentiels pour interpréter ces écarts.

2.2.2 Logique d'appropriation

Tout comme la logique de conformation s'aligne sur la vision du rôle et de la nature des outils de gestion présentée par la théorie positiviste, la logique d'appropriation repose davantage sur l'approche sociotechnique des outils de gestion au travers de ce que Aggeri & Labatut (2010) qualifient "d'approche théorique par les instruments".

La logique d'appropriation considère en effet que « *la conception d'un outil est consubstantielle à son usage* » (De Vaujany, 2006, p.118).

En additionnant les logiques autonomes individuelles aux logiques de conformation (Quemener & Fimbell, 2015), la logique d'appropriation peut être associée à la théorie de la régulation conjointe, présentée par Reynaud (1988) qui intègre à la fois la régulation de contrôle qui consiste en la conception et l'instrumentation des dispositifs de gestion par les parties prenantes dominantes, et la régulation autonome qui s'intéresse à la façon dont les acteurs vont « *se réapproprier à leur tour les outils, objets et dispositifs de gestion tournés vers eux, "jouer" avec les règles de gestion, détourner les outils de gestion proposés par la régulation de contrôle, éviter l'utilisation de certains objets de gestion, inventer des objets de gestion complémentaires afin de pallier les insuffisances du système...* » (De Vaujany, 2006, p.114). Selon cette logique, conception et usage seraient alors intégrés dans un vaste processus récursif et continu, où « *après un premier travail de conception, l'outil est approprié par un ou plusieurs acteurs qui le forment, le déforment, l'interprètent* » (De Vaujany, 2009, p.119).

De plus, Reynaud (1988) insiste sur la réalité et l'importance de la régulation autonome, selon lui « *elle n'est pas un phantasme d'indépendance, une simple réaction affective au poids de l'autorité, elle repose sur des informations pertinentes que le travailleur détient (et souvent détient seul)* » (p.15).

La théorie de la régulation-conjointe (ou la logique d'appropriation) se rapproche également de la théorie de la “conception à l'usage” présentée par De Vaujany (2009) qui considère la conception comme intégralement comprise dans le processus d'appropriation. À l'inverse, la théorie de “la mise en acte” considère l'appropriation uniquement comme un processus de “mise en acte”, d'usage. Quemener & Fimbel (2015) s'appuient sur la théorie de la régulation sociale pour redonner « *de l'épaisseur aux acteurs en leur reconnaissant une contribution à l'existence des outils de gestion* » (p.7). Ils soulignent le caractère pratique et délibératif de la mise en œuvre des outils de gestion et mettent en évidence le poids des régulations sociales sur les usages, les non-usages ou les usages imprévus.

Dans le même esprit que la théorie de la régulation-conjointe, la théorie de la “conception à l'usage” ou la logique d'appropriation, Moisdon (2005) invite donc à « *d'autres modèles qui feraient des outils de gestion non des vecteurs de conformation et de normalisation mais des ouvertures vers des espaces de liberté et de création collective* » (p.249).

Ainsi, si la plupart des entreprises adoptent des outils standards, bon nombre d'entre elles choisissent de s'approprier ces outils. Un certain nombre d'auteurs se sont intéressés à la question de l'appropriation ou du bricolage des outils (Oiry, 2011 ; Perez, Rouchon & al., 2005).

En effet, comme le rappelle Comtet (2009), les concepteurs ne peuvent pas prévoir le comportement des personnes dans leur totalité d'autant plus que celui-ci est évolutif, et qu'il est difficile d'imaginer et anticiper les besoins futurs et les caractéristiques propres aux différents usagers. Ainsi, Vacher (2004) met en lumière l'intérêt de disposer « *d'un outillage gestionnaire le plus simple, le plus incomplet et le plus provisoire possible* » (p.1), ce qui favoriserait le processus d'appropriation de ces outils par les membres de l'organisation et éviterait ainsi les comportements de rejet ou bien l'adoption d'un outil jugé non efficace par les acteurs concernés par cet outil. Ce qui correspond selon l'auteur au “slack organisationnel” de March (1991), c'est-à-dire le « *mou laissé à l'initiative du manager pour lui permettre de naviguer entre l'objectivité des normes institutionnelles et la subjectivité de la situation* » (Journé & Raullet, 2004 cité par Vacher, 2004, p.10).

Plusieurs auteurs ont ainsi observé la présence de logiques d'appropriation dans les organisations. Ils constatent en effet que les usages imaginés et les usages réels coïncident rarement et ce même dans des contextes spécifiques tels que le service public (Rocher, 2008). Comtet (2009) rapporte par exemple que « *l'utilisation en situation fait qu'une technologie est*

différente selon les groupes sociaux dans lesquels elle est inscrite. Sa transformation (le bricolage qui l'affecte) répond à une appropriation différente selon les structures sociales » (p.8). Engel & al. (1997) désignent sous le terme “d'autonomisation” le fait que l'outil se dote d'un statut propre, d'une identité propre, en ne respectant pas toujours, ou du moins de façon plus ou moins rigoureuse, les conventions qui avaient prévalu lors de leur construction, et font ainsi l'objet d'usages plus ou moins éloignés de ceux prescrits initialement.

Des auteurs comme Gervais & Moreau (2004) étudient le rôle des représentations sociales et soutiennent l'idée selon laquelle les perceptions des acteurs des outils du contrôle de gestion influencent la forme des outils de contrôle employés par les organisations. « *Les consensus trouvés au sein des réunions de suivi des expérimentations, et donc le développement de représentations sociales partagées, sont nécessaires au processus de construction : progressivement l'outil se dessine* » (Drevet, 2008, p.143). Ainsi, toute pratique est le fruit d'une dynamique d'interprétation entre l'individu et son environnement et le processus de construction de l'outil passe par le pilotage de ses différentes représentations sociales (Drevet & al, 2012).

Grimand (2012) reprend la définition de l'appropriation proposée par Ségrestin (2004), il s'agit d'un « *processus interprétatif, de négociation et de construction du sens à l'intérieur duquel les acteurs questionnent, élaborent, réinventent les modèles de l'action collective* » (p.242).

D'autres auteurs tels que Gauche (2013), Bérard (2011) ou De Vaujany (2006) soulignent les différents aspects du concept d'appropriation.

D'une part, appropriation signifie adaptation, c'est-à-dire rendre propre à un usage déterminé. D'autre part l'appropriation fait également référence à la notion d'attribution qui évoque le fait de s'attribuer quelque chose, c'est-à-dire de “faire sien”.

Le bricolage s'inscrit dans cette perspective d'appropriation, il est également étudié par certains chercheurs (Ciborra, 2004). Pour Comtet (2009) « *il s'agit de la volonté, individuelle et réitérée, de rendre conforme à l'objectif envisagé, l'usage d'un dispositif technique* » (p.4) ou encore « *la possibilité que l'organisation donne ou laisse aux acteurs d'interagir avec la structure sociotechnologique* » (p.5).

Une fois élaborée par des concepteurs, De Vaujany (2009) rappelle que la technologie « *prend vie au sein de l'organisation, et devient un objet relativement autonome, porté par les improvisations et les bricolages de ses gestionnaires utilisateurs* » (p.9).

Grimand (2012) rappelle qu'une fois les rôles et finalités assignés et le support formel dessiné, se succèdent de multiples réappropriations de l'outil correspondant à des enjeux politiques ou symboliques ou encore à des dynamiques d'apprentissage. Trois trajectoires sont alors possibles, l'abandon de l'outil, des usages "clandestins" ou la réintégration des usages émergents.

Rocher (2008, p.64) retrouve les quatre façons que peuvent employer les utilisateurs pour redéfinir une innovation, c'est-à-dire un nouvel outil implémenté, identifiées par Akrich (1998):

- le déplacement de l'outil qui consiste en la modification du spectre des usages prévus sans annihiler ce en quoi il a été initialement conçu ;
- l'adaptation qui introduit quelques modifications dans le dispositif afin de l'ajuster aux caractéristiques de l'utilisateur ou de son environnement ;
- l'extension, c'est-à-dire l'enrichissement des fonctions de l'outil ;
- le détournement qui induit une transformation radicale du rôle de l'outil.

De façon générale, les études s'accordent sur le fait que les outils sont majoritairement détournés des prescriptions initiales.

Bédé & al. (2012) soulignent qu'à mesure de leur diffusion au sein des organisations, les outils subissent des transformations par le biais de processus d'appropriation de la part des acteurs. Et selon ces auteurs, les outils ne sont efficaces « *que si les individus concernés par leur application, c'est-à-dire ceux qui doivent les mettre en pratique, les utiliser dans leur travail quotidien, se les approprient* » (p.84). Cette vision est partagée par Comtet (2009) pour qui l'efficacité de l'usage d'un système d'information s'observe lorsque l'organisation laisse aux acteurs la possibilité de détourner l'usage de ces systèmes. Ainsi, pour l'auteur « *l'appropriation réussie (donc efficace) d'un nouveau dispositif sociotechnique implique une phase de bricolage pendant laquelle l'acteur manipule la technologie pour la rendre conforme à ses attentes et à ses besoins professionnels* » (p.2).

Au regard des différentes conceptualisations réalisées autour de la notion d'outil, nous pouvons constater que les travaux portant sur la question de l'appropriation des outils se basent de fait sur la définition qui considère l'outil non pas comme un objet purement externe au sujet, mais au contraire comme un objet qui est soumis à diverses manipulations de la part des acteurs et par conséquent à des détournements d'usages. Ainsi, pour Grimand (2006), « *l'outil intègre une part investie par le sujet qui lui imprime sa visée, son style* » et ne prend « *sens que par son*

inscription dans l'activité humaine » (p.242). Par ailleurs, « *l'appréciation de la "valeur" d'un outil de gestion ne saurait donc se résumer à l'analyse de ses propriétés intrinsèques mais est indissociable des capacités créatrices des usagers, de la façon dont ils transforment, donnent du sens à l'invention initiale* » (p.242). Il ajoute à cela que les outils sont conduits à évoluer au gré des usages, notamment au niveau des représentations ou interprétations développées à son égard. Enfin, l'auteur souligne le rôle à la fois contraignant et habilitant de l'outil en bornant à la fois le champ des usages et en assurant une certaine distance réflexive des acteurs sur leur propre pratique.

Afin de mieux appréhender le cadre théorique de l'appropriation, De Vaujany (2006) suggère quatre axiomes :

- axiome 1 : la dynamique d'appropriation des objets et outils de gestion est historique et contingente.
- axiome 2 : les objets et outils de gestion présentent une certaine flexibilité instrumentale et interprétative.
- axiome 3 : la compréhension de l'appropriation nécessite la prise en compte du regard des concepteurs (logique de régulation de contrôle et perspective rationnelle) ; des utilisateurs-finaux du point de vue des dynamiques d'apprentissage (logique de régulation autonome et perspective "psycho-cognitive") ; des utilisateurs-finaux du point de vue des processus sociologiques (logique de régulation autonome et perspective "socio-politique").
- axiome 4 : l'appropriation est un processus continu, qui prend naissance dès la phase de conception (où les outils font déjà l'objet de premières interprétations). La seconde étape est "l'appropriation originelle" où entre en jeu les dimensions socio-politiques ou psycho-cognitives, s'ensuit une phase de routinisation de l'utilisation, mais qui n'apparaît pas comme la fin du processus puisque de multiples "réappropriations" ou "bricolages" vont régulièrement refaçonner l'outil afin qu'il puisse s'adapter à toute modification de l'environnement ou inhérente à la structure.

Plusieurs auteurs (Perez, Chalayer & al., 2005) s'intéresseront à comprendre la rencontre entre l'acteur et l'outil dans un contexte organisationnel spécifique. Ils chercheront à appréhender les différentes logiques qui sous-tendent le processus d'appropriation d'un outil dans une organisation donnée.

Dechamp & al. (2006) proposent par exemple trois façons d'appréhender le processus d'appropriation.

L'approche rationnelle décrit l'appropriation comme le moyen pour les organisations de demeurer performantes parce qu'elle donne la possibilité aux acteurs de continuer à atteindre leurs objectifs. Les outils, sans cesse refaçonnés de sorte à ce qu'ils restent adaptés à leurs besoins évolutifs, sont perçus comme des moyens à leur disposition pour rester efficaces. Dans cette approche rationnelle, l'outil est perçu comme un "vecteur de rationalisation".

La perspective socio-politique considère l'appropriation comme un moyen mis en œuvre par les acteurs dans un but de manipulation. Les outils de gestion sont des supports de rhétorique visant à justifier ou légitimer des choix stratégiques vis-à-vis des différentes parties prenantes (Rouchon & al., 2006). Ils structurent les rapports sociaux et répondent à des enjeux de pouvoir, de valorisation personnelle et de stratégie d'influence. Les acteurs adaptent donc les outils à leur disposition en fonction des objectifs qu'ils recherchent. Ainsi, d'outils d'aide à la décision, ils deviennent outil de communication interne et externe et d'adhésion entre les acteurs (Rouchon & al., 2006).

Enfin, dans une logique psycho-cognitive, les outils sont « *construits et utilisés par des acteurs humains dotés d'un comportement et d'un jugement emprunts d'irrationalité, de subjectivité, ou d'opportunisme* » (Perez, Rouchon & al., 2005, p.4). Dans cette approche l'outil est dépendant des caractéristiques intrinsèques de l'acteur, telles que son âge, son expérience, sa formation etc., de ses intentions, mais également de son environnement c'est-à-dire d'un certain nombre de facteurs de contingence tels que la taille, l'activité de l'entreprise, le contexte économique et concurrentiel etc.

Pour Comtet (2009), le bricolage « *peut donc être considéré comme la possibilité que l'organisation donne ou laisse aux acteurs d'interagir avec la structure sociotechnique* » (p.5) et présente trois apports essentiels pour les organisations. Tout d'abord, le bricolage apparaît comme une réponse à l'incertitude et permet aux acteurs de rester efficaces quant aux objectifs qui leur sont assignés. Cette capacité d'adaptation devient alors une compétence clé. De plus, le bricolage favorise la mémoire organisationnelle et par là-même la gestion des connaissances. Enfin, la notion de bricolage permet de mieux appréhender les différents types d'usages (prescrits ou réels) des dispositifs sociotechniques.

En somme, ces travaux concordent sur l'importance de penser et de faire évoluer les outils en fonction du contexte d'action collectif. L'étude de Perez, Rouchon & al. (2005) tire la conclusion que « *la construction et l'utilisation des outils comptables et financiers dépend des caractéristiques intrinsèques de l'individu, mais également de l'entreprise* » (p.20). Pour Rouchon & al. (2006), l'appropriation n'est autre que l'adaptation et la mise en adéquation de l'outil à une utilisation déterminée par des individus évoluant dans un « *contexte organisationnel complexe, au sein duquel les interrelations entre acteurs et les comportements individuels d'acteurs entrent en ligne de compte de manière significative [...] les outils comptables et financiers sont appropriés de façon quasi automatique et inconsciente par les acteurs qui les construisent et les utilisent* » (p.129).

Les outils de gestion s'inscrivent donc dans un perpétuel processus d'appropriation et de bricolage par les acteurs afin de s'adapter aux évolutions de l'environnement, de la structure et donc du besoin des usagers. Ce n'est que par cette stratégie d'appropriation des outils que les acteurs peuvent rester efficaces au sein de l'organisation, c'est-à-dire qu'ils peuvent atteindre les objectifs fixés et accomplir les missions qui sont les leur, l'efficacité de chaque maillon étant indispensable à la performance globale de l'organisation. Par ailleurs, cette adaptation au contexte signifie aussi que les outils soient différents selon la structure accueillante. Autrement dit, l'appropriation est un processus propre à chaque réalité sociale. « *Le bricolage correspond à une action située qui ne prend sens qu'au travers des différents éléments du système organisationnel complexe qui motivent sa mise en œuvre* » (Comtet, 2009, p.8). L'auteur poursuit en soulignant que « *chaque outil est personnalisé en fonction du besoin professionnel. L'objectif est de permettre une réponse innovante et adaptée à l'organisation* » (p.8). Cette conclusion coïncide avec le constat fait par De Vaujany (2009) pour qui « *les organisations seraient habitées par de nombreux bricoleurs qui jonglent avec les routines et les artefacts à leur disposition* » (p.8). Ainsi, comme le souligne Comtet (2009), c'est par l'innovation permanente, que ce type de management qualifié "d'agile" permet la maîtrise des coûts et l'adaptation face aux exigences nouvelles des clients.

Cette dernière section avait pour objectif de présenter le rôle des acteurs dans la génération et l'adoption d'innovation managériale, et plus particulièrement d'un type spécifique d'innovation managériale, à savoir les outils de contrôle de gestion. Nous avons effectivement expliqué que si les innovations managériales sont souvent adoptées sous l'influence de pressions institutionnelles, une analyse sous l'angle des micro-processus permet de souligner que les acteurs jouent à l'évidence également un rôle actif dans les processus de changements institutionnels. L'entrepreneur institutionnel, en tant qu'acteur rationnel et stratégique, choisit intentionnellement d'adopter des innovations managériales en vue de répondre à ses objectifs de performance (efficacité et efficience). Mais son libre-arbitre s'observe également dans les pratiques de "découplage" (opposition franche entre légitimité et efficacité) ou de "couplage lâche" (existence de multiples logiques à satisfaire). Cette section a également été l'occasion de montrer, en nous focalisant plus précisément sur un type spécifique d'innovation managériale que sont les outils de contrôle de gestion, que deux logiques s'opposent sur le mode d'utilisation de ces innovations managériales et qui correspondent à deux approches théoriques distinctes. La théorie positiviste induit une logique de conformation des pratiques et sous-tend la théorie néo-institutionnelle "classique" qui consiste à promouvoir le recours à des pratiques standards en conduisant ainsi à une homogénéisation des organisations. La théorie instrumentale au contraire ne marque aucune distinction entre l'outil et son utilisateur, représentant chacun la face d'une même pièce. Il n'existe alors non pas un usage mais des usages, au gré des divers jeux de bricolage et d'appropriation de ces outils par les acteurs. Par le biais de cette adaptation et appropriation, là encore, les acteurs tiennent une place centrale dans la génération d'innovations managériales, en ce qu'ils sont à l'origine d'innovations managériales de type incrémental.

Nous avons d'abord présenté dans cette **première section du chapitre 3** les diverses typologies et définitions relevées dans la littérature en soulignant toutefois que les notions d'innovation managériale, administrative et organisationnelle sont souvent utilisées de façon indifférenciée bien que présentant certaines nuances. L'innovation organisationnelle serait le concept le plus englobant alors que l'innovation administrative serait celui le plus étroit. Nous présentons également les enjeux de l'innovation managériale. Elle serait source de profitabilité, de compétitivité et de croissance et dépasserait même l'innovation technologique pour conférer une performance de long terme et un avantage concurrentiel durable. Par ailleurs, l'innovation managériale serait étroitement liée à l'innovation technologique. Si pour certains l'innovation technologique engendrerait de l'innovation managériale (Evan, 1966), pour d'autres, l'innovation managériale est antérieure et permet la réalisation d'innovations technologiques (Khanagha & al., 2013). D'autres enfin, considèrent que ces deux types d'innovation doivent être systématiquement poursuivis simultanément afin d'optimiser les performances de l'entreprise (Damanpour & Evan, 1984). Nous avons également rapporté que l'innovation managériale, comme toute innovation, relevait de deux processus : le processus de génération et le processus d'adoption dont nous avons respectivement présenté les caractéristiques.

La **seconde section** a consisté à présenter les outils de contrôle de gestion comme des innovations managériales. D'abord, nous avons présenté une succession d'outils ayant vu le jour ce dernier siècle, représentant de véritables ruptures par rapport aux pratiques du moment et apparaissant ainsi comme des innovations "absolues" et "radicales". Puis, nous avons expliqué que les outils de contrôle de gestion pouvaient également représenter des innovations "relatives" et "subjectives" au sens où ils sont perçus comme nouveaux au regard des organisations adoptantes (Alcouffe & al., 2003). Dans un troisième temps, nous avons mis en lumière que bien souvent les outils adoptés sont bricolés pour être adaptés aux caractéristiques de la structure qui implémente le nouvel outil. Ils représentent en ce sens des innovations de type "incrémental".

Dans la **troisième section** enfin, nous avons mis en lumière l'importance des acteurs dans la réalisation d'innovations managériales. Si les pratiques d'isomorphisme représentent une raison explicative de l'introduction de nouvelles pratiques de gestion au sein des organisations, les acteurs semblent également intervenir de façon autonome et délibérée dans la mise en place de nouveaux outils de contrôle de gestion, vu comme des innovations managériales "relatives". Par ailleurs, ils réalisent des innovations managériales incrémentales par le biais des bricolages et appropriations qu'ils réalisent autour des outils implémentés. Pour mieux rendre compte de ce concept d'appropriation, nous nous sommes appuyés sur deux conceptualisations de l'outil

au travers des théories positiviste et instrumentale. La théorie positiviste s'inscrit dans une perspective "représentationniste" et "computationnelle" (Lorino, 2005 ; 2002), et correspond à une vision de l'outil purement instrumentale. Elle concède à l'outil une valeur prescriptive et normative qui induit une logique de conformation qui repose sur une conception restrictive des usages et met en avant l'existence deux de sphères distinctes et dissociées, la sphère "exécutions-opérations" (qui relève de l'usage) s'alignant de façon unidirectionnelle sur la sphère des "pouvoirs-savoirs" (associée à l'étape de conception de l'outil) (Quemener & Fimbell, 2012). La théorie instrumentale réintroduit le rôle de l'acteur au travers de logiques d'appropriation pour lesquelles « *la conception d'un outil est consubstantielle à son usage* » (De Vaujany, 2006, p.118). Ainsi, conception et usage seraient alors intégrés dans un vaste processus récursif et continu, où « *l'outil est approprié par un ou plusieurs acteurs qui le forment, le déforment, l'interprètent* » (De Vaujany, 2009, p.119).

CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE

Il s'agissait dans la **première partie** de cette thèse de présenter la revue de littérature relative aux différents éléments de la problématique de la recherche et le modèle théorique que nous avons retenu pour aborder cette question générale du lien entre l'innovation et le contrôle de gestion.

Le **chapitre 1** était consacré à la revue de littérature sur la question du lien entre l'innovation et le contrôle de gestion, deux concepts *a priori* antagonistes. "L'état de l'art" a fait émerger deux principaux paradigmes. Un pan de la littérature perçoit le contrôle de gestion comme un frein à la créativité et à l'innovation. La majorité de ces travaux prend appui sur un type spécifique de contrôle de gestion, à savoir le contrôle de gestion traditionnel cybernétique. Ce modèle de contrôle de gestion semblerait peu adapté au contexte innovant et d'autres modes de contrôle sont alors préconisés pour gérer les processus d'innovation.

Le second paradigme au contraire, considère le contrôle de gestion comme étant favorable à l'innovation. L'analyse de ces travaux fait apparaître un contrôle de gestion aux missions et modes d'utilisation élargis, le rendant ainsi favorable tant du point de vue de la créativité que de celui de la réalisation du produit final. Ainsi, ce débat ne semble pas véritablement tranché et ce travail doctoral se propose de ce fait d'apporter une contribution en analysant plus spécifiquement cette question du lien entre contrôle de gestion et innovation du point de vue organisationnel, par opposition aux études s'intéressant spécifiquement au processus de développement ou à la gestion d'un unique nouveau projet.

Ainsi, le **chapitre 2** a étudié comment les organisations parviennent à concilier logique d'efficience et d'optimisation (exploitation) par le biais du contrôle de gestion, et logique d'innovation (exploration). L'analyse sous l'angle organisationnel montre également que ces deux logiques apparaissent paradoxales, mais que nombre d'organisations tentent de dépasser cette contradiction en faisant le choix de recourir à un type d'organisation ambidextre, qu'il s'agisse d'ambidextrie de réseau, structurelle ou contextuelle. Les entreprises ambidextres présenteraient en effet des niveaux de performance et de compétitivité supérieurs aux entreprises adoptant une seule des deux logiques. Par ailleurs, l'attention a été particulièrement portée sur un type spécifique d'organisation pour observer cette question du lien entre exploitation et exploration, autrement dit la question du lien entre contrôle de gestion et innovation. Les start-ups étant en effet très peu étudiées dans le domaine du contrôle de gestion,

et présentant divers attributs pouvant laisser penser qu'elles ne disposent pas de système de contrôle de gestion, ce type d'organisation nous a donc paru particulièrement intéressant pour aborder cette problématique. Quelques travaux ont d'ailleurs relevé de façon surprenante que ces petites, voire très petites structures innovantes, jeunes et en phase de décollage disposaient de systèmes de contrôle de gestion formalisés et exprimaient même l'envie de se doter d'outils de contrôle de gestion qui soient adaptés à leurs caractéristiques propres et leurs besoins spécifiques.

Enfin, **le troisième chapitre** avait pour objectif d'insérer cette problématique du lien entre contrôle de gestion et innovation dans la question qui s'intéresse au lien entre l'innovation managériale et l'innovation produit. Pour ce faire, nous avons d'abord cherché à présenter le concept d'innovation managériale pour ensuite montrer dans quelle mesure les outils de contrôle de gestion pouvaient apparaître comme des innovations managériales. Ainsi, ce travail doctoral se veut contribuer à la question du lien entre l'innovation managériale et d'autres types d'innovation (sociale, commerciale, procédé, produit, etc.), en s'intéressant à une innovation managériale spécifique, les outils de contrôle de gestion, et son influence sur l'innovation de produit. En outre, ce troisième chapitre avait également pour visée de mettre en exergue les raisons d'adoption des innovations managériales et en particulier des outils de contrôle de gestion. Outre les pratiques d'isomorphisme, les acteurs semblent également jouer un rôle majeur dans l'adoption de ces nouvelles pratiques de gestion. Ces entrepreneurs institutionnels, dans une logique d'intentionnalité rationnelle choisissent d'implémenter des outils de contrôle de gestion par souci d'efficacité et de performance. De plus, leur libre-arbitre s'exprime par le biais de processus de bricolage et d'appropriation qu'ils effectuent afin de rendre ces outils adaptés à leurs besoins et objectifs stratégiques. Là encore, le rôle de l'acteur est souligné par opposition à la théorie positiviste, qui dans une logique de conformation, néglige le rôle des agents dans la configuration des outils de contrôle de gestion.

**PARTIE 2 –
CONTRÔLE DE GESTION ET
INNOVATION :
CADRE EMPIRIQUE**

La **seconde partie** de cette thèse représente le cœur de notre travail empirique et est constituée de trois chapitres.

Le **quatrième chapitre** a pour visée de présenter le design de la recherche ainsi que la méthode de collecte de données. Il expose tout d'abord le postulat épistémologique de cette recherche sur lequel reposent les choix réalisés en termes de méthodologie employée. S'appuyant sur une représentation du monde de type "interprétativiste", ce travail doctoral s'appuie sur une démarche qualitative menée en deux temps : une étude exploratoire auprès de dix-neuf start-ups et PME innovantes et deux études de cas de PME récemment inscrites dans une stratégie globale d'innovation. Toujours selon un souci de cohérence vis-à-vis du positionnement épistémologique initial de cette recherche, l'entretien se présente comme la technique de collecte de données de premier choix pour cette étude. L'analyse de contenu par thèmes est la méthode utilisée afin de traiter les données collectées.

L'objet du **cinquième chapitre** est d'étudier la question du lien entre le contrôle de gestion et l'innovation sous l'angle organisationnel. Nous avons donc souhaité observer et comprendre les pratiques en contrôle de gestion dans les organisations innovantes. Cette recherche a été réalisée en deux temps, correspondant à deux niveaux d'analyse complémentaires. Un travail exploratoire a d'abord été mené dans le but d'observer les pratiques en contrôle de gestion dans des entreprises innovantes par nature. Un échantillon de dix-neuf start-ups et PME innovantes a donc été étudié pour répondre à la question : « Existe-t-il du contrôle de gestion dans les entreprises innovantes, et si oui, pourquoi ? ». Une réponse affirmative conduirait inéluctablement à s'interroger sur le rôle et l'influence du contrôle de gestion dans ces organisations innovantes. La seconde approche a ensuite consisté à observer l'évolution des systèmes de contrôle de gestion dans deux PME s'inscrivant depuis quelques années dans une démarche d'exploration, c'est-à-dire dans une stratégie d'innovation. Cette seconde partie du travail empirique permettant d'appréhender d'une autre manière comment l'innovation et le contrôle de gestion pouvaient mutuellement s'influencer.

Le **chapitre 6** est l'occasion de discuter les résultats de ce travail empirique et permet ainsi d'effectuer un retour sur le cadre théorique et conceptuel que nous avons mobilisé en partie 1. Trois principaux enseignements semblent se dégager de cette étude. Nous expliquons dans une première section que l'innovation produit façonne en deux temps les systèmes de contrôle de gestion et nous amène ainsi au constat suivant : l'innovation produit conduit à de l'innovation

managériale “relative” et incrémentale. De façon réciproque, nous avons pu mettre en lumière divers rôles du contrôle de gestion, le faisant ainsi apparaître comme favorable à l’innovation produit. On relève plus précisément que le contrôle interactif comme le contrôle cybernétique soutiennent le processus d’innovation dans ces trois phases (naissance du projet, développement, et évaluation). La troisième section rappelle le rôle joué par le dirigeant qui se présente comme un acteur hybride ou ambidextre en soutenant à la fois l’innovation, et l’efficience et l’optimisation (via la mise en place d’outils de contrôle de gestion). En effet, en tant qu’acteur rationnel et stratégique, le dirigeant intervient d’une part dans la décision de mettre en place des outils de contrôle de gestion, mais il réalise aussi une appropriation de ces outils standards, par le biais de “bricolages”, afin de se doter d’outils adaptés à ses besoins et objectifs stratégiques.

CHAPITRE 4 –
DESIGN DE LA RECHERCHE ET MÉTHODE DE
COLLECTE DE DONNÉES

La question principale à laquelle ce travail doctoral tente de répondre est la suivante :

- Quels sont les liens réciproques entre le contrôle de gestion et l'innovation ?

De cette problématique générale découlent trois sous-questions de recherche :

- Quelle est la nature des systèmes de contrôle de gestion des entreprises innovantes ?

- Quelles sont les raisons d'adoption d'outils de contrôle de gestion ?

- Quel est le rôle du contrôle de gestion sur l'innovation ?

La littérature relative aux raisons d'adoption d'outils de contrôle de gestion dans des start-ups et PME innovantes est encore relativement peu abondante, et très largement de nature quantitative (Davila & al., 2009 ; Sandino, 2007 ; Davila & Foster, 2007, 2005). Les travaux relatifs à la nature des systèmes de contrôle de gestion des petites organisations innovantes, hormis ceux investis par Meyssonier (2015) très récemment, sont quant à eux inexistantes. Enfin, la question du rôle du contrôle de gestion sur l'innovation est également majoritairement traitée par des études quantitatives portant sur des grandes entreprises (Bedford, 2015 ; Bisbe & Malagueño, 2012 ; Malagueño & Bisbe, 2010 ; Henri, 2006 ; Cañibano & al., 2000) ou bien ont comme unité d'analyse le projet (Akryod & al., 2009 ; Jørgensen & Messner, 2009 ; Gautier, 2002 ; Hertenstein & Platt, 2000).

Pour étudier la question du lien entre innovation et contrôle de gestion au travers des trois sous-questions relatives à la nature, aux déterminants et au rôle, nous avons choisi comme unité d'analyse l'organisation, en étudiant des organisations de petite (PME) et très petite taille (start-ups) par le biais d'une méthodologie de type qualitatif. La visée étant en effet d'explorer et de faire émerger la connaissance du terrain, et non de tester ou confirmer un ensemble d'hypothèses. En effet, les questions de la nature et des déterminants étant encore peu étudiées, celle du rôle du contrôle de gestion dans les entreprises innovantes d'un point de vue organisationnel dans des structures de petites tailles encore inexplorée, ce travail apparaît alors comme exploratoire et l'approche qualitative paraît de ce fait plus appropriée et pertinente.

Ainsi, face à cette relative méconnaissance une étude exploratoire a d'abord été menée auprès de dix-neuf start-ups et PME innovantes. Celle-ci avait pour objet de répondre à une question préliminaire, celle de la nature des systèmes de contrôle de gestion, qui allait ensuite donner l'orientation de la recherche et permettre de préciser nos questions de recherche. La question de départ était en effet de savoir s'il existait ou non des pratiques en contrôle de gestion formelles dans des entreprises innovantes par nature, et dans l'affirmative, en connaître les contours ainsi que les raisons de telles pratiques. Constatant que les entreprises innovantes, et

de petites tailles disposaient d'outils formels de contrôle de gestion nous avons dans un second temps souhaité aborder la question du rôle du contrôle de gestion sur l'innovation. Cette question a ensuite été approfondie via l'étude de deux cas de PME ayant récemment mis en place une stratégie d'innovation. Ce choix d'entreprise permettait en effet d'aborder cette même question du lien entre contrôle de gestion et innovation de façon différente mais complémentaire à l'étude préliminaire menée. Ces deux cas ont d'ailleurs pu faire émerger l'existence d'un lien réciproque, où le contrôle stimule l'innovation, mais où réciproquement, l'innovation conduit à mettre en place du contrôle de gestion et façonne ainsi les systèmes de contrôle de gestion.

Ce **chapitre 4** est plus précisément constitué de trois sections.

La **première section** présente les choix épistémologique (1) et méthodologique (2). Nous expliquerons dans un premier temps que parmi les trois principaux paradigmes que nous présentons succinctement, le paradigme interprétativiste correspond au positionnement du chercheur sur sa représentation du monde et de la nature de la connaissance et sur la façon dont il envisage d'en rendre compte. Puis, nous exposons le choix d'une méthodologie qualitative axée sur la technique de l'entretien. L'analyse de contenu est la technique de traitement des données retenue.

La **seconde section** présente plus précisément les deux méthodes de recherche employées. L'étude exploratoire auprès de dix-neuf start-ups et PME innovantes (1) est réalisée par un travail en coupe basé sur deux séries d'entretiens. Une seconde étude a ensuite été menée au sein de deux PME innovantes (2) en utilisant la méthode des cas et un mode de collecte de données essentiellement basé sur l'entretien. Celui-ci est complété par des sources de données secondaires.

Enfin, la **section 3** est dédiée à la description des entreprises étudiées. Nous présentons d'abord les caractéristiques de l'échantillon des dix-neuf start-ups et PME innovantes (1), puis nos deux cas de PME innovantes (2).

Section 1. Choix épistémologique et méthodologique de l'étude des liens réciproques entre contrôle de gestion et innovation

Un travail de recherche est défini par une certaine représentation du monde et de la réalité qui correspond à une manière spécifique de produire la connaissance scientifique. De ce postulat épistémologique découle une méthodologie permettant de produire un certain type de résultats. Ces résultats peuvent consister à prescrire, expliquer, ou comprendre (Perret & Séville, 2007).

Nous présenterons d'abord le positionnement épistémologique de cette recherche (1) avant d'explicitier le choix du recours à une méthodologie qualitative (2).

1. Positionnement épistémologique de la thèse

Selon Perret & Séville (2007), le positionnement épistémologique consiste à répondre à trois questions majeures : la question de la nature de la connaissance produite, la question du chemin de la connaissance et enfin, la question de la valeur et du statut de la connaissance.

Plus précisément, la question de la nature de la connaissance revient à s'interroger sur la nature de la réalité que le travail de recherche tente d'appréhender, et correspond à la vision du monde social qu'a le chercheur.

S'interroger sur la manière dont la connaissance est engendrée, c'est chercher à savoir si l'objet de la recherche consiste à expliquer, comprendre ou construire la réalité.

Enfin, la question de la valeur et du statut de la connaissance correspond aux critères de validité de cette connaissance.

Après avoir présenté les différents paradigmes épistémologiques (1.1), nous exposons en quoi le paradigme interprétativiste correspond à la démarche de cette recherche (1.2).

1.1 Brève présentation des trois principaux paradigmes en sciences de gestion

Pour répondre à ces questions, trois grands paradigmes épistémologiques sont traditionnellement utilisés en sciences de gestion dont Perret & Séville (2007) exposent les postulats.

Le paradigme positiviste considère que la réalité possède une essence propre. Le rôle du chercheur est alors de s'attacher à découvrir cette réalité qui est extérieure à lui. Le paradigme positiviste repose donc sur le principe d'objectivité, concept présenté par Popper (1991) selon lequel l'objet de la recherche est totalement indépendant du sujet qui l'observe ou l'expérimente.

Le chemin de la connaissance selon la vision déterministe de la réalité consiste donc en la recherche d'explications pour répondre à des questions de type « pour quelles causes ».

En ce qui concerne les critères de validité, le paradigme positiviste considère qu'il existe des critères précis permettant de caractériser le type de connaissance produite. Ces critères ont évolué et après les critères de vérifiabilité et de "confirmabilité", c'est le critère de réfutabilité qui est aujourd'hui retenu.

Selon l'approche interprétativiste, « *le monde social est fait d'interprétation. Ces interprétations se construisent grâce aux interactions entre acteurs, dans des contextes toujours particuliers* » (Perret & Séville, 2007, p.19). Les auteurs rappellent que la réalité est donc dépendante du sujet. Ainsi, le processus de création de la connaissance repose sur la notion de compréhension qui recouvre deux niveaux. Le premier niveau de compréhension porte sur le sens que donnent les acteurs de la réalité. Autrement dit, comment les acteurs perçoivent-ils leur propre monde. Pour Lee (1991), la seconde acception du terme compréhension est relative aux interprétations qu'aura le chercheur sur les différents éléments qu'il observe.

Alors que les critères de validité du courant positiviste impliquent l'existence de lois générales, c'est le caractère idiographique des recherches qui est retenu par l'approche interprétativiste. Plus précisément, la compréhension d'un phénomène est dépendante du contexte dans lequel il s'inscrit. Ceci exige une description détaillée du phénomène, y compris les éléments historiques et contextuels. Par ailleurs, l'empathie du chercheur représente le second critère de validité. Il s'agit d'évaluer la valeur d'une recherche au travers de la capacité du chercheur à appréhender la manière dont les acteurs vivent leur réalité.

Toujours selon Perret & Séville (2007), le courant constructiviste considère de la même façon qu'il n'existe pas de connaissance objective de la réalité. La réalité n'existe donc par *a priori* mais se construit. Ainsi, « *le réel est construit par l'acte de connaître plutôt que donné par la perception objective du monde* » (Le Moigne, 1995, p.71).

Les constructivistes proposent deux sources de validation de la connaissance. Le critère d'adéquation développé par Glaserfeld (1988) et celui d'enseignabilité proposé par Le Moigne (1995). Ces critères permettent d'accepter différentes méthodes de production de la connaissance et plusieurs modes de raisonnement.

1.2 Le choix du paradigme interprétativiste

Comme le souligne Koenig (1993), l'existence de ces trois paradigmes permet « *de disposer d'une variété d'approches qui, chacune à leur manière, sont en mesure de rendre compte de certains aspects des réalités complexes auxquelles s'intéressent les sciences de l'organisation* » (p.4).

Parmi ces trois paradigmes, c'est le paradigme **interprétativiste** qui est retenu dans ce travail doctoral.

Plus précisément, cette recherche considère que la nature de la connaissance produite est à la fois **subjective et contextuelle**.

Nous considérons en effet que les pratiques en contrôle de gestion sont fonction du contexte organisationnel et que l'influence du contrôle de gestion sur l'innovation dépend de la perception des acteurs ainsi que du mode d'utilisation des outils de contrôle de gestion. Comme Colon (2014), nous pensons qu'« *un élément de connaissance atteint le statut de réalité, perçu comme objectif, par un processus de construction sociale à partir de significations et de représentations subjectives. Par conséquent, la réalité est dépendante de celui qui l'observe* » (p.78). Par exemple, s'agissant de la question du rôle du contrôle de gestion sur l'innovation, il peut y avoir plusieurs réalités. Le rôle de "filtre" souligné et perçu de façon positive par les acteurs en ce qu'il permet de choisir les bonnes innovations et faciliter la prise de décision pour se lancer dans des projets innovants, pourrait, de façon opposée, être perçu comme défavorable si les acteurs considéraient qu'il empêche certains projets d'innovation de voir le jour. Ce qui motive ce travail est la compréhension de la manière dont les acteurs d'entreprises innovantes perçoivent le contrôle de gestion et son impact sur l'innovation de leur firme, comment ils l'utilisent et pour quelles raisons ils ont eu recours à de telles pratiques.

Ce travail s'attache ainsi à **comprendre** plus qu'à expliquer la réalité. Il s'agit plus précisément de comprendre les interprétations que se font les acteurs de la réalité. En effet, la démarche de cette recherche consiste à prendre en considération et saisir les raisons d'adoption d'outils de contrôle de gestion, les attentes et motivations des acteurs et leur perception vis-à-vis du rôle du contrôle de gestion.

Ainsi, cette recherche est **idiographique** car elle s'attache à étudier les phénomènes en situation. La connaissance consiste en effet en la description de cas singuliers. Il ne s'agit pas de dégager des lois universelles mais de comprendre comment le contrôle de gestion peut apparaître favorable ou défavorable à l'innovation par le biais d'expériences vécues par les acteurs ainsi que par le biais de leur interprétation et perception de ces expériences. Le but étant de faire émerger des éléments de compréhension d'un phénomène, qui pourront par la suite être testés à plus grande échelle.

Enfin, le dernier point qui caractérise une démarche interprétativiste, comme le rappelle Colon (2014), est que « *l'auteur d'une recherche interprétative est imprégné de ses propres a priori et représentations* » (p.79). C'est donc l'interprétation du chercheur qui guide la compréhension du phénomène étudié. Néanmoins, la technique de traitement des données employée permettra sinon d'ôter toute la subjectivité dont est empreint le chercheur, d'apporter une certaine rigueur dans la démarche d'analyse des données.

2. Choix d'une méthode qualitative

« Les méthodes qualitatives de recueil de données, assurant un contact direct entre le chercheur et l'objet de recherche se sont donc imposées comme étant les moyens les plus pertinents pour accéder au réel » (Lambert, 2005, p.181).

Tout comme l'auteur, pour effectuer cette recherche, notre choix s'est naturellement porté sur une méthode qualitative, qui consiste à étudier « *les phénomènes dans leur cadre naturel* » (Giordano, 2003, p.16). Ce type de méthode semble en effet correspondre à l'objet de notre recherche qui est de comprendre le lien entre l'innovation et le contrôle de gestion et qui s'inscrit dans une démarche exploratoire. En effet, alors que la méthode quantitative s'attache davantage à vérifier et tester des modèles ou hypothèses, notre travail vise quant à lui à explorer et construire un modèle de compréhension d'un phénomène particulier.

Comme le souligne Mucchielli (1994), la recherche qualitative repose sur « *un ensemble de techniques qualitatives de recueil et d'analyse de données utilisé pour un objectif de recherche* » (p.7). Plus précisément, deux principaux modes de collectes de données se distinguent, à savoir l'observation qu'elle soit participante ou non, et l'entretien individuel ou réalisé en groupe (Baumard & al., 2003).

Nous avons retenu dans ce travail la technique de l'entretien (2.1) afin de disposer de données discursives reflétant les perceptions et représentations des acteurs. C'est la méthode d'analyse de contenu qui a été employée pour traiter et analyser ces données discursives (2.2).

2.1 Collecte des données

Qu'il s'agisse de l'enquête exploratoire ou des deux études de cas, la principale source de données primaires qui a été retenue dans ce travail de recherche est la technique de l'entretien. En effet, dans une logique interprétativiste il nous apparaît que la réalité n'existe pas en soi, mais seulement au travers des perceptions des acteurs. Comme Perret & Séville (2007), nous pensons que « *les individus créent leur environnement par leur pensée et leurs actions, guidés par leurs finalités. [...] Pour l'interprétativisme le processus de création de connaissance passe par la compréhension du sens que les acteurs donnent à la réalité. Il ne s'agit plus d'expliquer cette réalité mais de la comprendre au travers des interprétations qu'en font les acteurs* » (p.20-23). Ainsi, non seulement la réalité existe dans le regard des individus, mais elle est façonnée par leurs représentations, d'où l'importance de saisir au travers du discours des agents comment ceux-ci se représentent le contrôle de gestion et les outils qu'ils mettent en place, pour quelles motivations choisissent-ils ou non de se doter d'outils de contrôle de gestion et de quelle manière ils perçoivent le contrôle de gestion au regard de leur activité innovante et leur objectif premier, qui est celui d'innover constamment dans l'offre proposée au client. Par ailleurs, l'observation, qui est le second type de recueil de données primaires dans une démarche qualitative, n'aurait pas permis d'appréhender la question des motivations et raisons d'adoption. La question du lien aurait été également délicate à traiter par ce biais puisqu'elle aurait nécessité des études longitudinales pour recouvrir toutes ces expériences positives ou négatives de l'interaction entre innovation et contrôle de gestion vécues dans ces entreprises. Or, il est difficile pour un unique chercheur de mener plusieurs études longitudinales parallèlement.

Plus précisément, dans cette recherche nous avons mené exclusivement des entretiens individuels. Le type d’entretien a évolué au cours de la recherche. On distingue deux phases.

Lors de la phase exploratoire nous avons mené des entretiens exploratoires qui consistent à « *mettre en lumière des aspects du phénomène auxquels le chercheur ne peut penser spontanément, et compléter les pistes de travail suggérées par ses lectures* » (Blanchet & Gotman, 1992, p.43). Les auteurs poursuivent en ajoutant que « *l’entretien est l’outil de prédilection de la phase exploratoire d’une enquête dans la mesure où, il est lui-même un processus exploratoire* » (Blanchet & Gotman, 1992, p.43). À partir des thèmes qui ont spontanément émergés de ces entretiens exploratoires, le chercheur a ensuite affiné le guide d’entretien qui avait initialement été construit en prenant appui sur la revue de littérature et les pistes de recherche que voulait mettre à jour le chercheur. Une fois le guide d’entretien définitivement élaboré une seconde série d’entretiens a été réalisée dans le but de comparer les différentes entreprises interrogées autour de ces thèmes identifiés par la recherche de terrain. Ces entretiens exploratoires ont donc aidé à l’élaboration du guide d’entretien semi-directif ainsi que pour orienter et affiner l’objet de cette recherche.

Ainsi, la deuxième phase d’entretiens menés dans notre échantillon de dix-neuf start-ups et PME innovantes consistait en des entretiens dits “centrés” (Merton & al., 1990), tout comme les entretiens réalisés par la suite dans nos deux études de cas. Plus précisément, un entretien semi-directif consiste à prendre appui sur un guide d’entretien structuré pour aborder divers thèmes définis au préalable par le chercheur (Baumard & al., 2003). Ainsi, un même guide a par la suite été employé avec les différents interlocuteurs rencontrés à des fins de comparaisons. Néanmoins, bien que structuré, « *l’entretien semi-directif centré laisse la porte ouverte “aux surprises du terrain”* » (Lambert, 2005, p.184). Comme le soulignent Baumard & al. (2003), le guide d’entretien de départ peut être amené à évoluer si au cours de l’entretien, l’interlocuteur aborde de lui-même des thèmes qui n’étaient pas prévus initialement. Notre guide a ainsi encore été modifié au cours des entretiens réalisés dans nos deux cas de PME.

2.2 Traitement des données

Les entretiens réalisés lors des deux phases empiriques ont été enregistrés avec l’accord des interviewés puis intégralement retranscrits. À partir de l’ensemble de ces retranscriptions, nous avons pu procéder à une analyse de contenu qui consiste à un « *ensemble de techniques*

d'analyse des communications utilisant des procédures systématiques et objectives de description du contenu des messages » (Bardin, 2001, p.38).

Cette méthode d'analyse des données correspond à notre démarche de recherche qui est de nature exploratoire et vise à “découvrir” la réalité issue de l'observation du terrain. Plus précisément, c'est la fonction heuristique (Bardin, 1977) de la méthode qui est employée.

Pour Bardin (1977), cette méthode d'analyse de contenu consiste à coder selon certaines règles les données brutes tirées du terrain.

Selon le même auteur, l'analyse de contenu peut à la fois être une analyse des “signifiés”, qui correspond à l'analyse thématique et à la fois une analyse des “signifiants”, comme par exemple l'analyse lexicale. Nous avons retenu l'analyse thématique pour cette recherche.

L'organisation du codage est réalisée en deux principales étapes présentées par Bardin (1977) comme suit :

Le codage a consisté dans un premier temps à choisir les unités d'analyse. Il s'agit d'opérer un découpage du contenu à analyser en unités d'enregistrement, également appelés unités de codage ou unités d'analyse. L'unité d'enregistrement est donc le « *segment de contenu à considérer comme unité de base en vue de la catégorisation* » (Bardin, 1977, p.103).

Dans cette recherche, ce découpage est réalisé d'un point de vue sémantique, autrement dit, il est réalisé à partir des thèmes identifiés (“noyaux de sens”) plutôt qu'à partir des mots ou phrases (découpage lexical ou linguistique).

Ainsi, l'unité d'enregistrement retenue dans cette étude est le thème, défini par Unrug (1974) comme « *une unité de signification complexe, de longueur variable ; sa réalité n'est pas d'ordre linguistique mais d'ordre psychologique : une affirmation mais aussi une allusion peuvent constituer un thème ; inversement, un thème peut être développé en plusieurs affirmations (ou propositions). Enfin, un fragment quelconque peut renvoyer (et renvoie généralement) à plusieurs thèmes* » (Unrug, 1974 cité par Bardin, 1977, p.104).

Puis, à partir de ces thèmes, a lieu la catégorisation des codes qui consiste selon Bardin (1977) à classer les éléments d'un ensemble d'abord par différenciation puis par regroupement par genre en fonction des critères prédéfinis en amont. Ainsi, une catégorie est un regroupement d'unités d'analyse ayant des significations proches.

La définition des catégories peut être réalisée “*a priori*” ou “*a posteriori*” (Allard-Poesi & al., 2007).

Pour notre part, l'élaboration des catégories a d'abord été effectuée "*a priori*", c'est-à-dire en partant de la question de recherche générale et du cadre théorique établi au préalable. Cette catégorisation a ensuite également été réalisée "*a posteriori*" en effectuant la définition des catégories de façon simultanée avec le processus de codage. Plus précisément, les unités de codage ont été identifiées, comparées puis classées et c'est de façon concomitante avec le classement réalisé qu'ont émergé les catégories (Allard-Poesi & al., 2007). Comme le rappellent Allard-Poesi & al. (2007), cette méthode peut être rapprochée de la méthode de comparaison systématique de codage des données de Glaser & Strauss (1967).

C'est à partir de ces différentes catégories qu'ont ensuite eu lieu les analyses.

Les entretiens de l'étude préliminaire et des deux études de cas ayant été réalisés à partir de guides d'entretien quelque peu différents, le dictionnaire des thèmes permettant d'effectuer le codage des informations recueillies au cours de ces deux phases présente de ce fait quelques divergences.

À l'issue de l'étude exploratoire, quatre thèmes ont émergé.

Le thème "**organisation**" réunit des informations relatives aux entreprises de l'échantillon étudié. Plus précisément, des informations ayant trait à l'activité, la date de création, l'effectif, le chiffre d'affaires ou encore la structure de l'actionnariat, la problématique de gestion dominante, l'incubation ou non dans des pépinières et le profil du dirigeant ont été relevées au cours de ces échanges. Le but étant de déterminer l'existence ou non d'une influence de certaines variables de contingence sur les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion (présence ou absence d'outils, nature des outils et modes d'utilisation) des entreprises innovantes étudiées.

Le thème "**système de contrôle de gestion**" nous a permis d'observer la nature de ces systèmes de contrôle de gestion, c'est-à-dire les outils utilisés, les fréquences d'usage, les acteurs-utilisateurs et enfin les perspectives. La sous-catégorie "rôles et déterminants" a permis d'appréhender la question des raisons d'adoption.

"**Innovation**" est un thème qui a permis d'apprécier le regard des acteurs sur les différentes sources d'innovation. Ce thème présentait l'intérêt d'évaluer le degré de conscience du dirigeant vis-à-vis de toutes les sources dont sont issues les idées innovantes et permettait ainsi de réaliser une projection sur la façon dont ces acteurs pouvaient appréhender le contrôle de gestion et son rôle sur l'innovation de leur entreprise.

Enfin, le thème "**contrôle de gestion et innovation**" correspond au type de lien entre l'innovation et le contrôle de gestion qui a été identifié au cours des entretiens. Seule une relation positive a franchement émergé des discours. À partir des différents arguments avancés

par les interviewés, la sous-catégorie “conditions nécessaires” est ensuite apparue pour comprendre ce lien favorable observé entre ces deux variables.

Le dictionnaire des thèmes tirés des entretiens des deux études de cas présente un thème supplémentaire : “**système d’information**”. Il permet de rendre compte des raisons de la mise en place de systèmes d’information et de mettre en évidence dans quelle mesure le système de contrôle de gestion et le système d’information sont liés.

Les autres thèmes sont identiques à ceux de l’étude exploratoire, avec pour certains, des compléments d’information comme :

- “**nature**” de l’**innovation** (thème “innovation”). Ici, l’objectif était d’illustrer en quoi les entreprises étudiées étaient innovantes, comment une entreprise qui innove dans un domaine mène parallèlement d’autres types d’innovation, et à quel niveau le contrôle de gestion peut impacter l’innovation de l’entreprise ;
- “**histoire**” et “**stratégie**” dans le thème “organisation” ont permis de retracer l’évolution de l’entreprise et dans quelle logique ces deux PME s’inscrivent au moment de l’étude, en termes d’innovation mais également en termes de stratégies de façon plus générale ;
- “**innovation**” dans le thème “contrôle de gestion”. Cet item a quant à lui spontanément émergé au cours de plusieurs entretiens et a ensuite été intégré dans le guide d’entretien afin de compléter l’observation du lien réciproque entre innovation et contrôle de gestion.

Les tableaux ci-dessous récapitulent le codage réalisé sur les informations collectées au cours de l’étude exploratoire et des deux études de cas.

Tableau 4 : Codage des informations collectées lors de l'enquête préliminaire

Thèmes	Sous-catégories	Items
Organisation	Activité Âge Taille Chiffre d'affaires Structure actionnariat Problématique de gestion Incubateur	
	Dirigeant	Expérience Formation
Système de contrôle de gestion	Nature	Outils Acteurs Fréquences Perspectives
	Rôles et déterminants	Légitimation Justification Optimisation Pilotage Croissance
Innovation	Source	Dirigeants Mode de management Veille Capitalisation & apprentissages Interactions internes Échanges externes
Contrôle de gestion et innovation	Rôle favorable du contrôle de gestion sur l'innovation	Financement Filtre Optimisation Information Interactions
	Conditions nécessaires	Adaptation Souplesse et malléabilité

Source : élaboration personnelle

Tableau 5 : Codage des informations collectées auprès des deux études de cas

Thèmes	Sous-catégories	Items
Organisation	Activité Âge Taille Histoire Structure actionnariat	
	Stratégie	Croissance Diversification Différenciation
	Dirigeant	Expérience Formation
Système de contrôle de gestion	Nature	Outils Acteurs Fréquences Perspectives Limites Transversalité
	Rôles et déterminants	Légitimation Justification Optimisation Pilotage Croissance Innovation
Innovation	Nature	Procédé Produit Conditionnement Marketing Service
	Source	Dirigeants Mode de management Veille Capitalisation & apprentissages Interactions internes Échanges externes
Contrôle de gestion et innovation	Rôle favorable du contrôle de gestion sur l'innovation	Financement Filtre Optimisation Information Interactions
	Conditions nécessaires	Adaptation Souplesse et malléabilité
Système d'information	Nature	
	Rôle	Capitalisation Certification Contrôle de gestion

Source : élaboration personnelle

La première section a consisté à présenter le positionnement épistémologique de cette recherche ainsi que les choix méthodologiques qui en découlent. Plus précisément, le paradigme interprétativiste vise à rendre compte de la perception des acteurs pour avoir accès à la réalité du phénomène observé. Dans notre travail, la question du rôle favorable ou défavorable du contrôle de gestion sur l'innovation a été traitée au travers du discours et donc des représentations des acteurs. C'est donc la méthode qualitative reposant sur la conduite d'entretiens qui a été employée. Le traitement et l'analyse des données ont été effectués par la méthode de l'analyse de contenu. Plus spécifiquement, une analyse thématique a été réalisée par le biais de codages par thèmes.

Section 2. Deux méthodes de recherche complémentaires pour l'étude des liens réciproques entre contrôle de gestion et innovation

Notre travail empirique a été mené en deux temps. Une étude exploratoire a d'abord été conduite auprès de dix-neuf start-ups et PME innovantes (1). L'objectif était de construire notre objet de recherche à partir des observations tirées du terrain. Si la revue de littérature a évidemment mis à disposition du chercheur un certain nombre de connaissances autour de cette question du lien entre innovation et contrôle de gestion, sa démarche fut celle de partir sans *a priori*, et de construire sa recherche à partir des constats réalisés auprès de cet échantillon exploratoire. Sa question initiale était en effet très basique : « Y a-t-il du contrôle de gestion dans les entreprises innovantes et pourquoi ? ».

La seconde phase empirique correspond à un objectif d'approfondissement de la question du lien entre innovation et contrôle de gestion observé au cours de l'enquête préliminaire, en adoptant une démarche différente mais complémentaire. Deux études de cas ont donc été réalisées au sein de deux PME étant passées d'une activité industrielle classique à une stratégie d'innovation (2).

1. Une étude exploratoire au sein de dix-neuf start-ups et PME innovantes

L'objectif de cette étude est de comprendre le rôle des outils de contrôle de gestion au sein des entreprises innovantes en tentant de déterminer dans quelle mesure et sous quelles conditions ces outils peuvent être perçus comme favorables à l'activité innovante.

Pour cela, nous avons bâti notre recherche sur une étude exploratoire de dix-neuf start-ups et PME innovantes, étude dont le design de recherche (1.1) ainsi que les modalités de recueil des données (1.2) sont présentés en suivant.

1.1 Intérêt d'un travail en coupe sur un échantillon représentatif

L'étude des pratiques en termes de contrôle de gestion et plus largement de pilotage de la performance en contexte innovant, nous a conduits à choisir, à l'image de l'étude menée par

Meyssonier (2015), un travail en coupe sur un échantillon de dix-neuf start-ups et PME innovantes. Comme le souligne l'auteur, ce travail en coupe se pose comme une alternative intéressante aux études de type longitudinal, « *démarche très chronophage, aléatoire et illustrative mais peu probante car aboutissant à la description d'un cas unique ou d'une poignée de cas* » (p.59).

Par ailleurs, ce type d'approche transversale permet d'observer les pratiques d'un échantillon représentatif, se posant ainsi comme une méthode de recherche intermédiaire entre les études quantitatives riches en nombre mais parfois pauvres en contenu, et les études qualitatives longitudinales ou études de cas qui se veulent rentrer plus en profondeur pour faire émerger du terrain des connaissances nouvelles mais sont nécessairement plus restreintes en terme de représentativité.

Au travers de cette méthode, nous avons souhaité découvrir la nature des systèmes de contrôle de gestion des entreprises innovantes, ainsi que les déterminants de leur mise en place et dans un second temps leur rôle et influence sur l'innovation de ces entreprises.

Ce travail étant exploratoire, cela explique le choix opéré en termes de grande variété des entreprises interrogées. En effet, la diversité des caractéristiques des start-ups et PME rencontrées, en termes d'effectif, de date de création, de secteur d'activité, de structure de l'actionnariat, de type d'innovation, de stade de développement ou de formation du dirigeant, nous a permis d'appréhender l'effet de ces variables de contingence sur la relation que nous souhaitions observer entre innovation et contrôle de gestion. Ainsi, ce choix d'organisations très variées résidait dans la volonté de mettre en lumière des différences ou bien des traits récurrents par le biais de comparaison de situations très diverses.

1.2 Une collecte de données basée sur deux séries d'entretiens

Au-delà, le choix d'une démarche qualitative repose sur la volonté de comprendre l'influence des outils de pilotage sur la créativité et plus globalement sur l'activité innovante de ces entreprises. Pour ce faire, interviewer les acteurs nous a paru indispensable pour comprendre les effets de ces outils sur la créativité et l'innovation, car dans cette question, la représentation des acteurs nous paraît déterminante. En effet, au travers de ces récits, nous avons autant cherché à faire émerger les mécanismes par lesquels les outils de contrôle et de pilotage peuvent influencer sur le niveau d'innovation, qu'à mettre en lumière la perception qu'ont ces acteurs des outils de contrôle de gestion et plus globalement du rôle du contrôle de gestion. Plus précisément, nous avons souhaité mener notre démarche en deux temps. Une première série

d'entretiens semi-directifs à visée exploratoire nous a permis de recueillir un ensemble de données foisonnant et varié, laissant le plus d'ouverture possible à nos interlocuteurs pour nous nourrir de toute la richesse de ces cas d'entreprises. En effet, nous pouvons qualifier ces entretiens de "centrés souples" (Lambert, 2005, p.194), puisqu'un guide permettait de balayer un certain nombre de thèmes tirés de la revue de la littérature, tout en accordant une grande latitude aux répondants. L'objectif de cette phase préliminaire était de faire émerger du terrain le maximum de connaissances relatives à notre question de recherche.

Sur la base des informations tirées de cette première phase d'entretiens, nous avons ensuite réalisé une seconde série d'entretiens semi-directifs afin de collecter les renseignements manquants pour parvenir à un ensemble d'informations relativement précis et homogène. Cette seconde série d'entretiens était réalisée sur la base d'un guide d'entretien semi-directif davantage structuré qu'au début de la phase exploratoire.

Ces entretiens ont été réalisés de façon majoritaire avec les dirigeants-fondateurs (>70%).

La seconde catégorie d'acteurs interrogés représente la fonction finance avec des fiches de postes telles que Contrôleur de gestion, Directeur administratif et financier.

Le choix du type et du nombre restreint d'acteurs rencontrés par structure reflète les particularités des organisations étudiées ainsi que la problématique de notre recherche. D'une part, l'échantillon de notre étude est composé dans une proportion largement majoritaire de très petites structures (60% de moins de 10 salariés), les petites entreprises de moins de 55 salariés représentent 35% des PME interviewées (15% entre 10 et 20 salariés, 20% entre 30 et 55 salariés). Enfin, nous avons rencontré une seule organisation de type ETI de 145 salariés, ce qui représente 5% de notre échantillon. De plus, il s'agit pour la majorité, d'entreprises dirigées par le créateur, le dirigeant est donc un acteur central dans l'organisation tant du point de vue de l'innovation puisque c'est lui qui est bien souvent à l'origine de l'offre innovante proposée aux clients, que du point de vue de la gestion puisque c'est lui qui initie ou non la structuration de son entreprise, aux travers d'outils de contrôle de gestion. De par sa double casquette et sa forte implication, et du fait du faible nombre de salariés, le dirigeant est donc apparu à nos yeux comme l'interlocuteur de référence pour traiter de la problématique des outils de pilotage en contexte innovant. Néanmoins, lorsque la taille de la structure le permettait, il nous a semblé pertinent de compléter l'analyse avec le point de vue de personnes dédiées à cette mission (l'implémentation d'outils de contrôle), à savoir des contrôleurs de gestion et des DAF, ces acteurs ayant une bonne connaissance de l'ensemble des outils en place, des rôles qu'ils remplissent dans l'entreprise et de leurs effets directs ou indirects sur l'innovation de la structure.

Tableau 6 : Entretiens réalisés au cours de l'étude exploratoire

Entreprise	Activité innovante	Personnes interrogées	Date	Durée
A	Conception et développement d'applications robotiques pour l'industrie agro-alimentaire	Dirigeant-fondateur	févr-14	1h37 + 23min
B	Edition de logiciels spécialisée dans le format PDF	Dirigeant-fondateur	févr-14	2h13 + 25min
C	Formations professionnelles via le E-learning et le Serious Game	Dirigeant-fondateur	avr-14	1h + 14min
D	Conception et développement de machines pour les laboratoires de recherche dans le domaine des nanotechnologies	2 Dirigeants-fondateur (dont DAF)	févr-14	1h30
E	Conception et développement d'outils de formation autour de l'anatomie et le digital santé	Contrôleur de gestion	avr-14	35min + 24min
F	Procédés innovants de production de biocarburant de 1 ^{ère} et 2 ^{ème} génération	DAF	févr-14	1h45 + 27min
G	Conception et développement d'outils d'évaluation de la performance énergétique des bâtiments	Dirigeant-fondateur	mars-14	30min + 18min
H	Création d'une nouvelle smart drink	Dirigeant-fondateur	mars-14	41min + 25min
I	Conception et développement de robot électrique pour l'assistance à la récolte et le désherbage mécanique des exploitations légumières	Dirigeant-fondateur	févr-14	53min
J	Conception et développement de système électronique pour les environnements extrêmes	Dirigeant-fondateur	févr-14	1h25 + 23min
K	Conception et développement de capteurs électroniques pour le pilotage de l'irrigation	Dirigeant-fondateur	avr-14	1h15+ 30min
L	Service écologique de vente et location de gobelets personnalisés et réutilisables lors d'événements festifs, culturels, sportifs ou musicaux	Dirigeant-fondateur	sept-13	35min
M	Conception et développement de bouchons en liège technologique	Dirigeant & Contrôleur de gestion	oct-13	1h30 + 38min
N	Services et conseils en informatique	Dirigeant-fondateur Contrôleur de gestion	août-13	1h10 + 37min
O	Ingénierie et développement en aquaculture et environnement	Responsable Innovation	févr-14	53min
P	Conception et développement de progiciels destinés aux professionnels de la production et traitement des matériaux de construction	Dirigeant-fondateur	sept-13	1h44
Q	Création de solutions de charges de batteries pour toutes les nouvelles générations de véhicules ou voitures électriques	Directrice adjointe axée contrôle de gestion et reporting aux actionnaires	févr-14	1h15
R	Conception et développement d'équipements de loisirs nautiques pour les professionnels du tourisme	Dirigeant-fondateur	févr-14	48min + 22min
S	Conception et développement de solutions logicielles intelligentes dans le référencement web ; outil de diagnostic automatisé et logiciel prédictif de simulation d'arrivée dans le référencement	Dirigeant-fondateur	mars-14	20min + 26min
TOTAL		19 entreprises	28 heures d'entretiens	

Source : élaboration personnelle

2. Deux études de cas de PME innovantes

La volonté d’approfondir la question du lien réciproque entre innovation et contrôle de gestion nous a conduits à réaliser une étude empirique complémentaire basée sur la méthode des cas (2.1) et deux modes de collectes de données que sont l’entretien et les sources documentaires externes et internes (2.2).

2.1 La méthode des cas

Afin de compléter l’étude préliminaire consistant à interroger la nature des systèmes de contrôle de gestion dans les entreprises innovantes, nous avons souhaité étudier et approfondir la question du lien entre innovation et contrôle de gestion par le biais de la méthode des cas dont nous rappelons la visée et l’intérêt par rapport à l’objectif de cette recherche (2.1.1). Nous justifions également le choix des deux entreprises retenues pour cette seconde phase empirique (2.1.2).

2.1.1 Intérêt de la méthode des cas

L’étude de cas se justifie lorsque l’étude tente de répondre aux questions de type « *comment* » ou « *pourquoi* » (Yin, 2003, p.9) et consiste plus précisément à « *l’étude en profondeur d’un ou de plusieurs cas qui exemplifient un phénomène que l’on veut étudier* » (Giroux, 2003, p.45). Yin (2003) propose quatre types de design pour la méthode des cas. Celle-ci peut reposer sur une étude de cas unique ou sur des études de cas multiples. Par ailleurs, elle peut porter sur une seule unité d’analyse (holistique) ou sur plusieurs unités d’analyse (enchâssée).

Pour Yin (2008), l’étude de cas est « *une enquête empirique qui examine un phénomène contemporain au sein de son contexte, lorsque les frontières entre phénomène et contexte ne sont pas évidentes, et pour laquelle de multiples sources de données sont utilisées* » (p.13).

Cette approche contextualiste s’avère cohérente avec notre posture épistémologique interprétativiste ainsi que l’objet de notre recherche.

En effet, ce travail s’intéresse aux raisons d’adoption des outils de contrôle de gestion des organisations innovantes, il s’agit donc de comprendre **pourquoi** les systèmes de contrôle de gestion sont implémentés en contexte d’innovation. De plus, cette recherche traite de la question de l’influence du contrôle de gestion sur l’innovation, qui consiste donc à déterminer **comment**

le contrôle de gestion influe sur l'innovation de ces firmes. Plus globalement, ce travail vise à la compréhension du lien entre innovation et contrôle de gestion.

Notre recherche repose sur deux études de cas, reposant sur la même unité d'analyse : l'organisation. Le nombre limité de cas se justifie par la visée de ce travail qui consiste à faire émerger des éléments de compréhension d'une relation entre deux concepts. Ainsi, ce travail s'inscrit davantage dans une logique adductive qu'inductive. L'induction étant « *une inférence logique qui confère à la découverte une constance a priori (loi) alors que l'abduction lui confère un statut explicatif ou compréhensif qui, pour tendre vers la règle ou la loi, nécessite d'être testé ensuite* » (Charreire-Petit & Durieux, 2007). De plus, comme le souligne Wacheux (1996), « *s'il s'agit d'explorer des pratiques nouvelles, ou de discuter un questionnement original, un ou quelques cas suffisent pour rentrer dans cette logique de découverte* » (p.95).

2.1.2 Sélection de nos deux cas de PME

Deux raisons principales expliquent le choix de ces deux cas d'entreprises.

D'abord, celles-ci présentent un certain nombre de similitudes qui nous permettent de pouvoir dégager des tendances ou au contraire mettre en exergue des divergences au regard des variables contingentes communes. Ainsi, ces deux PME appartiennent toutes deux au secteur agroalimentaire, sont de taille similaire avec un effectif environ égal à quatre-vingt-dix salariés équivalents temps-plein. Il s'agit de PME familiales relativement ancienne puisqu'elles ont vu le jour depuis plus de cinquante ans. Enfin, elles s'inscrivent dans une stratégie d'innovation ou connaissent une accélération et multiplication de l'innovation depuis environ quatre à six ans. Ainsi, il nous a semblé intéressant d'étudier en parallèle les pratiques en contrôle de gestion d'entreprises présentant un certain nombre de caractéristiques communes afin de déterminer dans quelle mesure ces éléments apparaissent discriminants ou au contraire quelles autres variables peuvent expliquer les divergences en termes de pratiques de contrôle de gestion et ainsi faire apparaître d'autres facteurs explicatifs des systèmes de contrôle en place dans des organisations innovantes.

Ensuite, par rapport à notre problématique de recherche qui consiste à étudier le lien entre l'innovation et le contrôle de gestion d'un point de vue organisationnel, il nous a semblé intéressant d'étudier les pratiques en contrôle de gestion d'entreprises qui n'ont pas toujours poursuivi des stratégies d'innovation. Le but étant plus précisément de retracer l'évolution des systèmes de contrôle de gestion à la suite de ce changement de stratégie, et de comprendre l'impact de l'innovation sur le contrôle de gestion, et inversement l'influence du contrôle de

gestion sur l'innovation. L'adoption de la stratégie d'innovation permet d'appréhender cette relation de manière dynamique, ce qui permet de faire apparaître des éléments n'ayant pas pu être observés en méthode plus statique. L'étude de ces deux cas nous offre une manière différente d'observer la relation entre l'innovation et le contrôle de gestion et apparaît comme complémentaire à l'étude transversale menée sur l'échantillon de dix-neuf start-ups et PME innovantes en phase préliminaire de ce travail empirique.

2.2 Deux modes de collecte de données

Cette étude de cas repose sur deux modes de recueil de données que sont les entretiens individuels (2.2.1) et dans une moindre mesure la documentation interne et externe (2.2.2).

2.2.1 Description des entretiens réalisés

Le mode de recueil de données primaires choisi pour réaliser cette étude est l'entretien individuel. Il correspond au positionnement épistémologique ainsi qu'à l'objet de la recherche. En effet, selon une démarche interprétativiste, le but de l'entretien est de permettre une « *compréhension approfondie des phénomènes organisationnels contextualisés* » (Demers, 2003, p.176).

Plus précisément, les entretiens individuels semi-directifs ont été réalisés en face-à-face. Le choix de l'entretien semi-directif repose sur la volonté de guider le moins possible l'individu dans ses réponses afin de ne pas biaiser les réponses, et surtout pour pouvoir faire émerger du terrain la connaissance dont le chercheur ne fait que rendre compte. L'entretien a néanmoins besoin d'être cadré afin d'orienter la discussion vers les questions qui motivent la recherche. De plus, certaines questions ont parfois besoin d'être explicitées, par le biais de reformulations ou de relances, pour s'assurer que le répondant ait saisi le sens de la question afin que sa réponse soit en accord avec la question véritablement posée.

Le choix des acteurs interviewés s'est naturellement orienté vers le top-management du fait que ce sont les cadres qui manipulent les outils de contrôle de gestion, le niveau opérationnel, s'il est parfois inclus dans cette dynamique de suivi et pilotage de l'organisation, n'est pas en contact direct avec l'outillage gestionnaire. De plus, l'encadrement est plus susceptible d'être impliqué dans les questions d'ordre stratégique et peuvent ainsi plus facilement appréhender la question du lien entre le contrôle de gestion et la stratégie d'innovation mise en œuvre.

Ainsi, afin de recueillir les données nécessaires pour répondre à notre question de recherche, nous avons ciblé tous les postes clés susceptibles de manipuler des outils de contrôle et de pilotage, à savoir la direction, les fiches de postes relatives à la fonction de contrôle de gestion tels que comptable, contrôleur de gestion ou directeur administratif et financier. Enfin, les top-managers de chaque service. Comme il s’agit d’étudier le lien entre innovation et contrôle de gestion du point de vue organisationnel, nous avons étudié les pratiques en contrôle de gestion au niveau de chaque service et non uniquement du point de vue du service R&D. En effet, nous souhaitons en effet mesurer l’influence du contrôle de gestion sur le niveau global d’innovation de l’entreprise, et découvrir tous les niveaux du processus qu’il peut impacter. De plus, bien que pour choisir nos entreprises nous avons retenu le critère d’innovation produit, cette approche organisationnelle permet de mettre en lumière tous les types d’innovation sur lesquels le contrôle de gestion peut avoir une influence (procédés, commercial, marketing, etc.), ainsi que les liens entre ces différentes innovations. Ainsi, le contrôle de gestion peut par exemple impacter l’innovation produit par l’intermédiaire de l’innovation de procédé.

Au total, 1353 minutes soit 23 heures d’entretiens ont été réalisées auprès de 17 personnes. Le tableau ci-dessous propose un récapitulatif des entretiens effectués dans chaque PME.

Tableau 7 : Entretiens réalisés au sein des deux cas de PME

MARAÎCHER	BISCUITERIE
Dirigeant 1 : 52 min + 1h Dirigeant 2 : 55 min Contrôleur de gestion : 51 min Comptable : 53 min Responsable production : 55 min Responsable conditionnement. : 40 min Responsable commercial : 53 min Responsable R&D : 1h15 Responsable qualité : 1h10	Directeur général : 36 min + 45 min Directrice administrative et financière : 1h43 + 50 min Comptable client : 45 min Comptable fournisseur : 1h20 Responsable industriel : 50 min + 2h35 Responsable marketing/innovation : 1h15 Responsable commercial : 1h Responsable qualité : 1h30
Total : 564 min, soit 10h 9 personnes	Total : 789 min, soit 13h 8 personnes

Source : élaboration personnelle

2.2.2 Analyse documentaire

À des fins de triangulation, des données secondaires ont également été recueillies. Plusieurs sources ont été utilisées telles que les sites internet, les communiqués de presse, les documents internes tels que des organigrammes, les comptes rendus de réunions, des outils de contrôle de gestion, des books produits ou encore des documents relatifs à la démarche qualité.

L'apport principal de ces données secondaires réside dans une connaissance plus approfondie de nos deux cas. Mais ces données permettent également de compléter les données discursives par des données factuelles.

La section 2 avait pour objet d'explicitier notre démarche méthodologique. Nous avons en effet évoqué un travail empirique réalisé en deux temps, avec en premier lieu une étude exploratoire conduite auprès de dix-neuf start-ups et PME innovantes, puis dans un second temps deux études de cas en guise d'approfondissement. Concernant l'enquête préliminaire, nous avons justifié le choix d'un travail en coupe auprès de dix-neuf start-ups et PME aux caractéristiques très diverses dans le but d'orienter et de préciser notre objet de recherche. Deux séries d'entretiens ont servi à étudier et comprendre les pratiques en contrôle dans les entreprises innovantes par nature. Deux études de cas ont ensuite été menées auprès de deux PME récemment inscrites dans une démarche d'innovation, à des fins d'approfondissement de la question du lien entre contrôle de gestion et innovation. La technique de l'entretien a également été employée, en y ajoutant une analyse documentaire complémentaire.

Section 3. Description des entreprises étudiées

Cette troisième section est dédiée à la présentation des dix-neuf start-ups et PME innovantes rencontrées au cours de la phase préliminaire de ce travail empirique (1) ainsi qu'à celle des deux cas de PME étudiées dans la deuxième partie de ce travail de terrain (2).

1. Caractéristiques de l'échantillon des dix-neuf start-ups et PME innovantes

Puisque l'objet de notre recherche porte sur les outils de contrôle de gestion adoptés dans les entreprises innovantes et leur influence sur la créativité et l'innovation de ces entreprises, notre première démarche a été de sélectionner des entreprises jugées innovantes dans l'offre proposée à leur client final. Nous nous intéressons donc dans cette étude uniquement à l'innovation produit/service.

Ainsi, toute start-up ou PME réalisant de l'innovation produit ou service, définie par l'évolution technologique et/ou par le client, quels que soient le degré de nouveauté des produits, et la nature de l'innovation, radicale ou incrémentale, sera considérée comme innovante.

Afin de nous assurer du caractère innovant des organisations rencontrées, nous avons ciblé deux catégories de firmes. D'une part, nous nous sommes rapprochés des principaux incubateurs de Montpellier et de Nîmes, afin d'obtenir une liste exhaustive de start-ups incubées. Pour recueillir des informations d'entreprises plus matures, nous avons également contacté des entreprises du Languedoc-Roussillon ayant été récompensées par l'INPI pour leur politique en matière d'innovation et de propriété industrielle. Les entreprises rencontrées sont donc soit considérées comme des succès, soit entreprennent une démarche active pour mener leur projet d'entreprise vers la réussite. On peut donc imaginer qu'elles mettent tout en œuvre, d'un point de vue technique, financier mais également en matière de gestion, pour garantir leur performance et leur pérennité.

Dans son étude, Meyssonier (2015) présente un tableau comparatif exposant les caractéristiques des huit start-ups étudiées. Basé sur ce modèle, le tableau suivant présente les caractéristiques des dix-neuf start-ups et PME faisant l'objet de notre étude.

Tableau 8 : Caractéristiques des dix-neuf start-ups et PME étudiées

	A	B	C	D	E	F	G
Nature activité	Développement d'applications robotiques pour l'industrie agro-alimentaire	Édition logiciels PDF gestion électronique de documents et de données techniques en milieu industriels à risques	Formations professionnelles à distance via le E-learning et le Serious Game	Conception et réalisation de machines pour les labo de recherche (nanotechnologie)	Services et produits autour de l'anatomie et le digital santé : outils de formation et de communication	Procédés innovants de production de biocarburant de 1 ^{ère} et 2 ^{ème} génération d'intérêt industriel et pharmaceutique	Service innovant en matière de performance énergétique des bâtiments
Phase du cycle de vie	TPE phase d'industrialis.	TPE	TPE phase d'industrialis.	Petite entreprise	Petite entreprise	Petite entreprise phase de R&D	TPE phase de lancement
Création	2007	2008	2011	2004	2009	2006	2008
Siège	34	34	34	34	34	34	34
Dirigeant	3 Docteurs en robotique	Études techniques + Master AE	Ingénieur en informatique	Ingénieur École Nationale Supérieure de mécanique et des microtechniques Expert-Comptable	Master en Biologie Cellulaire MBA Strategic Business Management	École de commerce	École de commerce
Actionnariat	3 D-F (Dirigeant-fondateur) + 2 FI (fonds d'investissement) privés	D-F (actionnaire majoritaire) + 2 associés	2 dirigeants fondateurs + 1 BA (Business Angel)	2 D-F majoritaires, salariés rentrés dans le capital	D-F + DG + 2 FI privés	FI privé > 50% Groupe industriel = 2% Capital flottant (FI < 2% & 5000 petits porteurs)	2 D-F
Nombre de salariés	3 D-F + 5 salariés	8 salariés	2 D-F + 5 salariés + 2 stagiaires	9 salariés	30 salariés + 3 DG	45 salariés	2 D-F
CA 2014	341,7 K€	904 K€	40 K€	2470 K€	2648 K€	Pas de CA	110 K€
Autres	Cap Oméga	Cap Oméga	Cap Oméga	Cap Oméga	Cap Oméga	Cap Sigma	Cap Oméga

	H	I	J	K	L	M
Nature activité	Création et vente d'une nouvelle smart drink	Conception et réalisation de robot électrique pour l'assistance à la récolte et le désherbage mécanique des exploitations légumières	Conception et la production de système électronique pour les environnements extrêmes	Pilotage de l'irrigation via des capteurs (appliqué au secteur agricole)	Achat, vente, location et lavage de matériel pour le compte de tiers	Conception et fabrication de bouchons en liège technologique
Phase du cycle de vie	TPE phase de lancement	TPE phase de commercialisation	Petite entreprise	TPE phase de lancement	Petite entreprise	Entreprise moyenne
Création	2013	2011	1990	2008	2008	1996
Siège	34	31	30	34	66	66
Dirigeant	Master en génétique des plantes et ingénieur agronome ; Ingénieur agronome	École d'ingénieur	Ingénieur électronicien	Ingénieur en micro-électronique-informatique		Ingénieur Agronome
Actionnariat	2 D-F	BA (100 actionnaires) love Money	D-F	D-F + 2 salariés + 1 BA		
Nombre de salariés	2 D-F + 1 stagiaire + 1 free-lance	5 salariés, bientôt 8 salariés	20 salariés	3 personnes	20 salariés	145 salariés
CA 2014	Inf. 1 M€	125 K€	4100 K€	240 K€ (2013)	6654 K€ (2013)	74161 K€
Autres	Grobalo (INRA) & BIC, concours européen de l'entreprise innovante		Pas d'incubateur à l'époque	Mélias, Via Innova	Concours de l'innovation artisanale catégorie " Stratégie globale d'innovation "	Label Oséo, INPI LR 2012

	N	O	P	Q	R	S
Nature activité	Société de services et de conseils en informatique, s'adressant au marché des professionnels	Ingénierie et développement en aquaculture et environnement	Conception, développement de progiciels et de services associés destinés aux professionnels de la production des matériaux de construction	Création et fabrication de solutions de charges de batteries pour les nouvelles générations de véhicules ou voitures électriques	Développement et commercialisation de loisirs nautiques pour les professionnels du tourisme au niveau mondial	Développement de solutions logicielles intelligentes dans le référencement web
Phase du cycle de vie	Petite entreprise	Petite entreprise	Petite entreprise	Entreprise moyenne	TPE phase de lancement	TPE phase de lancement
Création	1991	1992	1993	1992	2011	2012
Siège	11	34	34	34	34	34
Dirigeant	Autodidacte	DESS Aquaculture marine	Informaticien	École de Management de Lyon	Diplômés des Arts décoratifs	Master ESC Montpellier
Actionnariat	95% D-F		D-F	FI	D-F 1 entreprise 2 FI	4 personnes physiques
Nombre de salariés	30 salariés	9 salariés	14 salariés	55 salariés	0 salarié	salariés + 1 dirigeant-fondateur
CA 2014	2500 K €	812,536 € (2013)	1000 K€	13100 K€	Pas de CA	NC
Autres	INPI LR 2009	Cap Sigma	« Innovante et à la pointe de la technologie » Hérault Tribune et Objectif LR (06/05/13)	Cap Alpha	Synersud, Créalia	Cap Oméga, Lauréat concours de technologies innovantes 2012

2. Description des deux cas de PME innovantes

Nous proposons une description approfondie de nos deux cas d'entreprises reposant sur un corpus riche de verbatims ainsi que sur l'ensemble des données secondaires jugées utiles pour la présentation des cas.

Il nous semble en effet qu'une présentation exhaustive est nécessaire pour assurer une meilleure compréhension de la place de l'innovation dans ces entreprises. Cela permettra en effet d'illustrer les différents aspects que revêt l'innovation afin de mieux comprendre comment et à quels niveaux le contrôle de gestion peut influencer sur l'innovation de ces entreprises.

Nous commencerons par présenter le cas de l'entreprise BISCUITERIE (2.1), puis celui de l'entreprise MARAÎCHER (2.2).

2.1 Le cas de l'entreprise BISCUITERIE

2.1.1 Présentation et histoire

Le grand-père de l'actuel directeur général travaillait depuis de nombreuses années en Algérie avec un pâtissier d'origine espagnol où ils fabriquaient des Turrons afin de répondre à la demande de la population espagnole très présente à l'époque en Algérie. Il débuta également la production de moulages en chocolat lorsqu'il racheta la cargaison de fèves de cacao d'un cargo échoué dans le port d'Alger.

Suite à l'indépendance de l'Algérie en 1962, il fut rapatrié en France et créa sa société en 1964 route de Prades dans les Pyrénées-Orientales. Il continua ainsi la production de Turrón, de moulages en chocolat et lança également la production de la Rousquille, biscuit d'origine d'Arles sur Tech, commune dont il était originaire.

Pour gérer la production relative à ces trois activités, celui-ci a poursuivi la collaboration avec le pâtissier espagnol, et travaillait également avec sa femme et l'une de ses filles.

L'entreprise a continué à croître tout en restant familiale. C'est à partir de 2011 que la société a connu une restructuration du capital. Désormais, l'actuel directeur général et sa femme sont majoritaires et les fonctions d'encadrement ne sont plus assurées par les membres de la famille.

2.1.2 Présentation de l'activité de BISCUITERIE

2.1.2.1 Présentation des différentes activités

L'entreprise compte trois activités principales historiques : l'activité chocolat, biscuiterie et confiserie.

« Parce que la spécificité de notre société c'est qu'on a deux gammes de produits : les moulages en chocolat et les spécialités. Dans la gamme spécialité on a deux activités : la confiserie et la biscuiterie. » (DAF)

Depuis novembre 2014, une quatrième activité a vu le jour.

« On a créé une véritable pâtisserie sur place dans notre atelier de production. On emploie donc un chef pâtissier avec plusieurs employés comme salariés chez nous. » (Comptable fournisseur)

2.1.2.2 Portefeuille produits

Le portefeuille produits compte à la fois des produits permanents et des collections. En ce qui concerne les produits permanents, l'entreprise offre plus de vingt-cinq biscuits et quatorze confiseries sous sa propre marque. Suite au rachat en 2013 de l'un de ses principaux concurrents, elle propose également trente-six produits de plus dans la gamme spécialité sous le nom de la marque rachetée. Pour la gamme chocolat, dix produits permanents sont proposés en vente directe uniquement. Concernant la nouvelle activité pâtisserie, plus d'une trentaine de références existent et se déclinent en différentes tailles.

Par ailleurs, deux collections de chocolat sont réalisées chaque année pour la grande distribution. La collection de Pâques compte une cinquantaine de références et la collection de Noël propose entre vingt-cinq et trente-cinq références. Enfin, une collection spécifique est élaborée exclusivement pour les magasins, qui représentent les points de vente directe. La responsable marketing explique que :

« Dans nos boutiques nous proposons des produits qui sont des montages différents de ce qu'on peut trouver en grande distribution. C'est pour ça que les gens viennent dans nos magasins. » (Responsable marketing)

2.1.2.3 Particularités et difficultés relatives à ce type d'activité

La difficulté principale réside dans la production de deux collections totalement renouvelées chaque année. Ceci est extrêmement lourd à gérer tant du point de vue de la conception des nouveaux modèles que du point de vue de la gestion de la production. Nous interrogeons la responsable marketing mi-décembre au moment de la vente de la collection de Noël, elle nous explique :

« Quand on est dans une saison, on prépare déjà la saison d'après. Donc là on commence la saison de Noël et dès qu'on aura fini on va commencer à préparer la collection de Pâques 2017 pour la présenter au mois d'août 2016. Ensuite, on commence à recevoir les prévisionnels de commande au mois de septembre 2016 pour Pâques 2017. Donc là actuellement on est en production de Pâques 2016. » (Responsable marketing)

2.1.3 Présentation des stratégies de BISCUITERIE

2.1.3.1 Stratégie de croissance

2.1.3.1.1 Stratégie de croissance externe

En 2013, l'entreprise a adopté une stratégie de fusion-absorption. Le dirigeant explique le choix d'une telle stratégie :

« En ce qui concerne la stratégie de croissance externe avec le rachat de cette société, il faut savoir qu'il s'agissait de notre principal concurrent pendant de très nombreuses années, concurrent qui était plutôt agressif parce qu'il était dans une situation financière difficile, ce qui nous a donc causé des problèmes pendant de nombreuses années parce que les clients jouaient sur les deux tableaux et utilisaient ce concurrent comme un moyen de pression sur nos prix. On a eu l'opportunité de se porter acquéreur dans une démarche de consolidation de notre volume d'activité, puisque ça nous permettait d'être plus fort sur le marché et d'acquérir la puissance de la marque en complément de notre marque. Cette stratégie nous a aussi permis d'obtenir des compétences parce que quand on a repris la société on a réintégré au sein de notre structure des gens dans le domaine de la production, dans le domaine de la technique, dans le domaine de la qualité qui sont venus consolider nos équipes. Donc c'était une croissance qui était à la fois une stratégie de volume et une stratégie de consolidation de position, et une stratégie d'acquisition de compétences, de savoir-faire et de techniques parce qu'on a aussi acquis du matériel. » (DG)

2.1.3.1.2 Stratégie de croissance interne

L'entreprise s'est également inscrite dans une stratégie de croissance interne, en cherchant à accroître son chiffre d'affaires par l'acquisition de nouveaux clients ou par l'augmentation de

la valeur du panier moyen. Cette démarche s'est appuyée sur le choix de développer à la fois son offre et ses marchés.

2.1.3.2 Stratégie de distribution

La responsable marketing explique que la stratégie de distribution directe dans laquelle l'entreprise s'inscrit ces dernières années, vient de la volonté du directeur général de diminuer la dépendance de l'entreprise vis-à-vis de la grande distribution, en développant un véritable réseau de vente parallèle. Le directeur général explique en effet :

« Aujourd'hui notre stratégie de diversification se fait aussi par les canaux de distribution. Et dans cette stratégie de diversification ce qu'on a cherché à faire c'est de consolider les canaux de distribution sur lesquels on était jusqu'à présent et de trouver en parallèle d'autres canaux de distribution pour réduire notre dépendance vis-à-vis des canaux principaux de commercialisation des produits agroalimentaires qui sont constitués par la grande distribution donc ça s'est fait par la vente directe et également par l'évolution de nos packagings, de nos recettes ou de nos modes de présentation pour pouvoir accéder à d'autres réseaux, de travailler en marque distributeur pour d'autres réseaux, de travailler à l'export, de travailler sur la vente directe en partenariat avec d'autres producteurs à travers des stratégies d'ouverture de boutiques. » (DG)

Il rappelle de façon chronologique le processus de développement de la vente directe :

« Il y a huit ans à peu près on a ouvert notre premier magasin à Cabestany, on a suivi par un second magasin à Rivesaltes, ensuite on a développé en partenariat avec d'autres producteurs une boutique à la gare qui s'appelle "le rdv des producteurs", on a ouvert aussi une boutique il y a deux ans sur l'autoroute des Corbières associé avec d'autres producteurs d'un point de vue capitalistique, et là on vient de passer une étape supérieure puisqu'on a fait un concept qui s'appelle "fou de Sud", les halles gourmandes à Montpellier dans lequel il y a de la restauration et des halles où vous pouvez acheter tous les produits typiques de la région. Ça date de novembre 2015 donc deux mois. Et je vais poursuivre dans ce sens, par exemple j'ai rendez-vous ce vendredi pour l'ouverture d'un nouveau magasin, et je suis ce soir en rendez-vous pour une réflexion sur un autre concept à Perpignan. On adapte mais on n'abandonne pas du tout le cap de la grande distribution parce qu'aujourd'hui on a soit maintenu soit développé nos positions sur notre cœur de marché historique qui est la grande distribution mais on y adjoint une nouvelle forme de distribution. » (DG)

Le comptable fournisseur nous explique que pour développer de la vente directe en magasin, la stratégie est de proposer des produits différenciés afin que le client reparte avec plusieurs produits différents afin d'augmenter le panier d'achat.

« Même un produit pas très rentable, s'il permet d'attirer des clients, et qu'il les fait rentrer dans nos magasins le tour est joué, car après avec la diversité des produits qu'on propose les clients vont repartir avec de produits avec une plus forte rentabilité. Au jour d'aujourd'hui le chiffre d'affaires est surtout fait avec les grandes surfaces plutôt qu'en vente directe. » (Comptable fournisseur)

Ainsi, pour la responsable marketing, l'entreprise innove également par les modes de distribution.

« Donc on développe d'autres marchés. Donc ça c'est une grosse innovation aussi, parce que l'innovation vient aussi du mode de distribution. Donc du point de vue de la distribution on est passé il y a quelques années à une boutique, à ensuite des revendeurs et là aujourd'hui la stratégie de l'entreprise c'est d'aller vers un développement de la vente directe. Donc on est vraiment sur une stratégie d'innovation au niveau de la distribution et pas uniquement sur une stratégie d'innovation produit. » (Responsable marketing)

2.1.3.3 Stratégie de diversification de l'offre

2.1.3.3.1 Stratégie de diversification des activités

Depuis 2014, une quatrième activité a vu le jour dans l'entreprise. Le directeur général nous explique qu'il s'agit d'une stratégie opportuniste par rapport à la volonté de consolider la vente directe, notamment en enrichissant le portefeuille d'offre de la vente directe.

« On avait un laboratoire qui était disponible et on a cherché par le biais de cette nouvelle activité à consolider l'attractivité de notre magasin. Donc pour la pâtisserie on a un laboratoire qui est sur deux étages, il est situé au niveau de notre boutique, donc on produit sur place et on le produit de façon visible pour le consommateur parce que ça répond aussi à une stratégie à la fois de produits nouveaux mais aussi de service proposé aux clients, c'est-à-dire à se rendre attractif en donnant une visibilité sur ce qui est fait. On ne pouvait pas faire visiter l'usine et là au magasin on a trouvé derrière les vitrines la possibilité de montrer une partie de notre savoir-faire en production. » (DG)

2.1.3.3.2 Stratégie de différenciation

2.1.3.3.2.1 Stratégie de différenciation par l'innovation produit

La stratégie de différenciation passe soit par des prix plus attractifs que la concurrence, soit par de l'innovation. La responsable marketing explique :

« On ne peut pas travailler sur la différenciation au niveau du prix, mais on travaille sur la différenciation au niveau de la typologie de produits. On peut dire qu'on est innovant dans le sens où on remet en question systématiquement nos produits. » (Responsable marketing)

Le directeur général poursuit l'idée en présentant l'innovation comme un moyen de contrer les tendances déflationnistes imputables à la forte concurrence qui s'exerce sur des produits imitables.

« Ensuite historiquement dans le domaine du chocolat on a deux collections à l'année avec une rénovation complète de la gamme qui s'explique par le fait qu'il a fallu de façon constante adapter notre portefeuille produit aux exigences clients. Parce que si on reste sur les mêmes produits on a plutôt une tendance déflationniste c'est-à-dire à tirer vers le bas les prix, être toujours moins cher. Alors que nous, on propose chaque année une innovation, on propose de nouvelles pistes de communication, une nouvelle attractivité à nos gammes par de nouveaux packagings ou de nouvelles recettes de façon à ce qu'il n'y ait pas de comparaison d'une année sur l'autre. Il y a une vraie différenciation d'une année sur l'autre. » (DG)

Il précise que pour ce faire, l'entreprise cherche à proposer aux clients des produits adaptés à leur profil, à la période de vente, au type de besoin (cadeau, consommation personnelle, consommation en famille). Par exemple, pour Noël, l'entreprise présente ses produits sur des supports paniers parce qu'il véhicule le concept de cadeau. Alors que pour une consommation courante, ce sont davantage des produits en sachet qui sont proposés afin de répondre à des problématiques de prix plus accessibles.

« On fait aussi des packagings plus recherchés avec un joli visuel dans un concept gourmet par rapport au tourisme. Quand on s'adresse à un public qui achète un produit pour l'offrir, on essaie de présenter quelque chose d'un peu typé. Donc on innove pour répondre à toutes ces exigences. » (DG)

De plus, comme nous l'explique le comptable fournisseur, proposer des produits différenciés permet à l'entreprise d'attirer les clients dans ses points de vente directe, mais également d'augmenter la valeur d'achat par ticket.

« Et puis comme on essaie de développer de la vente directe en magasin, la stratégie c'est de proposer des produits différenciés afin que le client reparte avec plusieurs produits différents et fasse gonfler le panier d'achat. Même un produit pas très rentable, s'il permet d'attirer des clients, et qu'il les fait rentrer dans nos magasins le tour est joué, car après avec la diversité des produits qu'on propose les clients vont repartir avec de produits avec une plus forte rentabilité. » (Comptable fournisseur)

2.1.3.3.2 Stratégie de différenciation par la qualité

Afficher une qualité supérieure apparaît aux yeux du dirigeant comme un moyen efficace de se démarquer de la concurrence. L'entreprise revendique ses produits "Fait-main", une production reposant sur un savoir-faire local, l'excellence dans le choix des matières premières, et une certification rigoureuse garante à la fois d'une sécurité alimentaire et d'une qualité gustative maximales.

« On a toujours misé notre développement sur la qualité des produits, donc on insiste beaucoup sur la qualité c'est-à-dire sur l'attachement que l'on a au niveau des qualités de goût et de la sécurité alimentaire, c'est pour ça qu'on a aussi entamé des démarches de certification de notre entreprise au niveau international pour pouvoir démontrer à nos clients et tous nos interlocuteurs que l'on a en interne toutes les dispositions prises pour garantir la sécurité du consommateur. Donc on communique sur l'authenticité, sur l'origine. On s'est associé à Sud de France pour bien ancrer notre image locale et on travaille beaucoup sur un esprit de mutualisation c'est-à-dire qu'on commercialise un grand nombre de produits régionaux au sein de nos boutiques et on essaie de faire la promotion de nos produits en collaboration avec d'autres dans le cadre d'opérations conjointes et où on met en avant le savoir-faire local. »
(DG)

Pour répondre à cette exigence de qualité, l'entreprise a mis en place des contrôles systématiques et rigoureux.

« On est sur des produits où le taux d'humidité est souvent très important, notamment sur la Rousquille ou certains croquants qu'on fait pour des industriels, donc soit on a des cahiers des charges soit on a notre propre cahier des charges où on veut respecter un certain moelleux etc. et au départ pour respecter un certain moelleux initialement ça se faisait comme ça, à la dégustation et petit à petit on a mis en place des paramètres physico-chimiques qui nous permettent entre certaines fourchettes d'avoir quelque chose de répétable et de constant tout au long de l'année, qui ne soit pas dépendant de la personne qui déguste ou qui contrôle. Donc ça c'est un gros volet, quand on fait des Rousquilles ça prend beaucoup de temps le matin. Le contrôle consiste à des prélèvements dans l'étuve et on va contrôler soit le taux d'humidité, soit une mesure d'AW selon les produits, l'AW c'est l'eau libre dans le produit c'est l'activité en eau du produit. Donc ça c'est une première partie.

Une deuxième partie c'est le contrôle en cours de production où là on va travailler en amont c'est-à-dire qu'on va essayer de maîtriser l'humidité du biscuit sorti du four, au niveau de la cuisson maîtriser les caractéristiques de la cuisson, pour qu'à la sortie quand on fait les contrôles finaux dans l'étuve plus on est stable à la cuisson, plus on a de chance d'être bon en sortie de séchage. Ce contrôle est réalisé avec le dessiccateur, on prélève toutes les deux heures à la sortie du four des biscuits qu'on broie, qu'on passe au dessiccateur et on mesure l'humidité. Si on a des soucis on va refaire des contrôles jusqu'à qu'on soit dans les clous, que les paramètres soient bons. Il faut compter 30 minutes de temps pour réajuster et 10 minutes pour réaliser le contrôle, donc on perd à peu près de 45 minutes donc on a une réactivité de 45 minutes.

Donc au niveau processus qualité au quotidien ces contrôles-là sont primordiaux. »
(Responsable qualité)

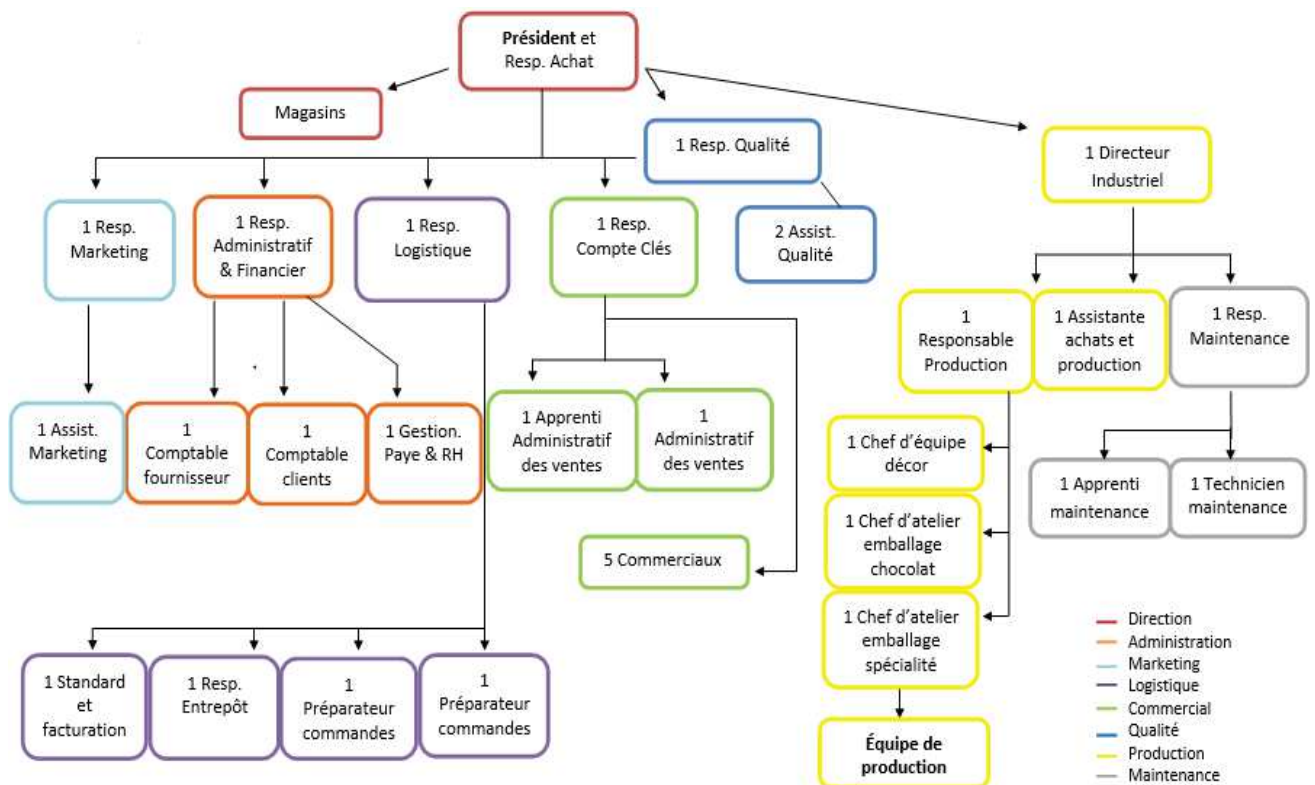
Il y a comme autres contrôles également des dégustations qui sont réalisées sur tous les produits qui sont fabriqués. Pour les spécialités, ces contrôles s'effectuent selon le planning de production de la journée. Pour le chocolat, les chefs d'atelier dégustent les chocolats qui sont sur les lignes. L'idée est de vérifier qu'il n'y ait pas de mauvais goût. Donc les dégustations portent sur tous les chocolats qui sont coulés dans la journée. Quotidiennement, les assistants qualité vont également vérifier, en prenant appui sur une checklist, tous les dossiers de production. Ils vont contrôler les éléments de traçabilité, la conformité des contrôles qui ont été

réalisés sur chaîne, les contrôles d'étiquetage. Le but étant de vérifier que les fréquences ont bien été respectées et que tous les produits ont bien été contrôlés.

2.1.4 Présentation des effectifs de BISCUITERIE

L'entreprise compte soixante permanents, ce qui correspond à quatre-vingt-dix salariés équivalents temps-plein du fait que l'entreprise emploie des saisonniers de septembre à Pâques pour répondre à l'activité chocolat.

Figure 6 : Organigramme de l'entreprise BISCUITERIE



Source : Tiré de la documentation interne de l'entreprise BISCUITERIE

2.1.5 Présentation du portefeuille clients de BISCUITERIE

L'entreprise vend ses produits à différents types de clients. Il s'agit des grandes et moyennes surfaces, des artisans boulangers ou encore des épicerie fines.

En ce qui concerne la grande distribution, l'entreprise travaille avec toutes les enseignes et réalise plus de 80% de son chiffre d'affaires total. En revanche, sur les produits "spécialités", au niveau régional, l'entreprise travaille avec tous les clients sauf le hard-discount. Le chocolat lui, est vendu dans toute la France.

Les 20% restants du chiffre d'affaires vont se répartir sur de la clientèle industrielle. Il s'agit d'entreprises qui réutilisent les produits pour les transformer, ou bien de revendeurs c'est-à-dire des grossistes. Cela peut également concerner des détaillants tels que les boulangeries, les pâtisseries, les épicerie fines, les magasins de jardinage qui ont un rayon de produits régionaux. Enfin, les magasins saisonniers peuvent aussi être ciblés comme les campings, les hôtels, les commerçants saisonniers. Cette partie-là du chiffre d'affaires est par conséquent très variable.

2.1.6 Présentation des principaux concurrents de BISCUITERIE

Sur la partie de produits régionaux, BISCUITERIE n'a pas de concurrents directs, puisque l'entreprise a racheté la dernière biscuiterie-confiserie concurrente en 2013. Actuellement, sur ce marché, seuls quelques intervenants locaux tels que des pâtisseries ou des petites biscuiteries vendent de petits volumes dans les grandes surfaces et ne représentent donc pas une réelle menace pour l'entreprise.

« Donc sur la partie biscuit on est les seuls à produire la Rousquille, le Croquant. Le Turrón on est concurrencé par les Espagnols mais on est sur des produits qui n'ont rien à voir qualitativement. » (Responsable commercial)

En revanche, sur la partie chocolat, l'entreprise doit faire face à un grand nombre de concurrents. Il s'agit de tous les intervenants dans le chocolat sur le saisonnier, c'est-à-dire Pâques et Noël.

« Par exemple on est concurrencé par Ferrero Rocher, Mars, Lint, bref tous les intervenants du chocolat. » (Responsable commercial)

2.1.7 Présentation des différents types d'innovation de BISCUITERIE

2.1.7.1 Innovation produit

Le directeur général explique que le contexte économique a poussé son entreprise à se lancer dans une stratégie d'innovation. Plus précisément, la forte pression sur les prix et les hausses des coûts empêchent l'entreprise de pratiquer toute hausse de prix et l'incitent à développer de nouveaux produits, de nouveaux packagings, etc.

« Donc le seul moyen de contrecarrer l'augmentation du coût de revient matière, du coût de revient transport, du coût de revient main-d'œuvre c'est de faire de l'innovation, des nouveaux produits, et apporter de la valeur ajoutée pour que les gens discutent moins le prix et prennent l'aspect nouveauté. » (DG)

Il précise que les bénéfices tirés de la rente de monopole doivent impérativement excéder les coûts liés au développement du nouveau produit pour que cette stratégie d'innovation produit soit pertinente pour l'entreprise.

« Notre stratégie de développement est donc basée sur de nouveaux produits et ça veut dire qu'il faut être performant dans les investissements que l'on fait dans le domaine de l'innovation (combien de temps on met pour développer un nouveau produit, combien ça coûte en main-d'œuvre, en temps d'essai, en matières et toute la charge administrative qui est liée) parce que si d'un côté on cherche à pouvoir commercialement passer des hausses de prix en faisant de l'innovation et que cette innovation nous coûte trop cher autant ne pas le faire. » (DG)

Les nouvelles idées de produits viennent généralement du marketing, de la vente et du directeur général. Puis, ces idées sont testées.

« Il y a une phase empirique pour lancer un nouveau produit, on reste dans des process où il y a pas mal de main-d'œuvre etc. donc il faut tester. Il y a une phase de tests et ensuite on mesure. » (DG)

2.1.7.1.1 Des nouvelles recettes ...

L'innovation produit de l'entreprise BISCUITERIE présente plusieurs aspects. L'entreprise réalise des innovations au niveau des recettes, elle élabore donc de nouveaux biscuits ou de nouvelles confiseries.

« Donc comme nouvelles recettes, là on a travaillé sur le bio. On fait une gamme bio donc on a travaillé sur la recette bio. » (DI)

En ce qui concerne l'activité chocolat, le directeur industriel explique qu'initialement le métier de l'entreprise autour du chocolat était les moulages. Aujourd'hui, la réalisation de moulages de Pâques existe toujours mais elle représente peu de chiffre d'affaires pour la saison de Noël. L'entreprise s'est donc inscrite dans une stratégie de développement de nouvelles recettes.

« Donc pour pouvoir maintenir un certain volume de production et un certain chiffre d'affaires à Noël on est obligé de développer autre chose. Ça peut être par exemple des enrobages, c'est-à-dire des biscuits enrobés, ou des bonbons de chocolat. Tout ceci représente des innovations. Cette année on a élaboré trois types de bonbons de chocolat avec des fourrages qu'on a développés, là c'est de la recherche et développement produit, c'est de l'innovation produit. Tous les ans il y a des nouveautés. Cette année on a fait un bonbon citron ça on peut considérer que c'est de la nouveauté aussi. On peut dire qu'on est bien entre cinq et dix nouveaux produits dans le sens nouvelles recettes à Noël par an et à Pâques cinq nouvelles recettes environ. » (DI)

2.1.7.1.2 ...Aux nouvelles collections

Le deuxième volet de l'innovation produit est la réalisation de collections. Deux collections par an sont réalisées à l'occasion de Pâques et de Noël et ne concernent que l'activité chocolat. Chaque collection est l'occasion d'introduire de la nouveauté, puisque l'idée est qu'aucun produit ne soit identique d'une année à l'autre. De nouveaux sujets peuvent voir le jour, ou bien des changements sont opérés sur des sujets ayant rencontré un fort succès au cours de la collection précédente.

« Pour la partie chocolat il y a des nouvelles gammes qui sont développées tous les ans, deux fois par an puisqu'il y a une collection Pâques et une collection Noël et à chaque fois il y a des nouveautés. » (Directeur industriel)

2.1.7.1.2.1 Innovation de sujet

L'élaboration d'une nouvelle collection passe par deux leviers. D'abord, l'entreprise peut innover au niveau des sujets.

« Ensuite, là on a une partie plus créative, quand on parle d'innovation nous chaque année on essaie de revendiquer une certaine recherche. Ici, par exemple, ça ce sont des sujets qu'on a pu présenter en 2015, on les représente en 2016 mais avec des évolutions. » (Responsable marketing)

Il s'agit de travailler sur la différenciation produit à partir de moules qui existent déjà.

« Par exemple là, c'est moule d'œuf tout bête et on a créé le petit bec, les petits yeux pour en faire un petit poussin. Donc ça c'est ce qu'on appelle de l'innovation produit. » (Responsable marketing)

« Ça c'est vraiment un produit qui est atypique sur le marché parce que ça demande beaucoup de travail, c'est très créatif, on a de la guimauve qui est coupée et placée, un œuf qui est peint au pinceau, on utilise aussi notre savoir-faire sur les biscuits c'est-à-dire qu'on utilise plus de socle en plastique mais des biscuits recouverts de chocolat. Et là par exemple pour ces deux-là c'est juste un palet de chocolat, donc tout se mange, on vend vraiment le produit complet. » (Responsable marketing)

2.1.7.1.2.2 Innovation de support

Pour la confection de nouvelles collections, l'entreprise réalise également des innovations au niveau des supports.

« On est aussi innovant dans les contenants parce que par exemple on a créé ce petit support par rapport à de la veille qu'on a pu faire. Donc on a créé le modèle avec un fabricant, on lui explique ce qu'on veut, on lui montre des exemples qu'on a achetés avec d'autres fournisseurs, et lui nous réalise des prototypes, donc on travaille sur la taille du prototype, la qualité du carton, le graphisme et après on propose donc des sujets comme celui-là qui sont plus créatifs, plus sympa, on est dans l'air du temps, un peu fun. » (Responsable marketing)

La responsable marketing explique que la différenciation au niveau des supports est un moyen de cibler l'ensemble de la typologie de client.

« Et puis on a aussi conçu ce petit support-là, le petit coffre pirate, le petit coffre girly. » (Responsable marketing)

2.1.7.2 Innovation procédés de production

2.1.7.2.1 Présentation des processus et procédés de production

Le processus de production de l'atelier chocolat commence par la réception et le stockage du chocolat liquide. Il est maintenu entre quarante et quarante-cinq degrés dans des cuves double-enveloppe. De l'eau circule entre la cuve et l'enveloppe afin de maintenir le produit en température. Ensuite, à partir de ces cuves, un réseau de circulation en Inox achemine le chocolat dans des tempéreuses, qui sont destinées à faire faire une cristallisation au chocolat. Pour qu'un chocolat puisse être utilisable et avoir un aspect brillant il faut qu'il subisse une courbe de température. Il s'agit plus précisément de le descendre à vingt-sept degrés puis de le remonter à trente-et-un degrés. C'est à cette température que le chocolat est travaillé. Il est d'abord mis dans les moules, puis ces moules sont placés sur une table vibrante afin de bien répartir le chocolat dans le moule. Pour optimiser l'homogénéité, les moules sont également placés sur une centrifugeuse. Les moules sont ensuite placés sur un tapis frigo permettant de refroidir le chocolat pendant qu'il est acheminé jusqu'à la décoratrice. Cette dernière effectue

le démoulage puis le décor à la main. La dernière étape du processus consiste en un conditionnement et l'étiquetage. Toutes ces étapes sont décrites dans une fiche technique qui est consultée au moment de la mise en production par les chefs d'équipe.

Concernant le processus de production des biscuits, il commence par le stockage des matières premières sèches qui est situé dans un entrepôt à l'entrée de l'atelier biscuit. La réception des matières premières est effectuée par le responsable logistique. Sur chaque palette est apposée une fiche palette et parallèlement une saisie informatique de cette fiche palette est systématiquement réalisée. Ceci garantit notamment une traçabilité des matières avec leur numéro de lot ou leur DLUO. Le processus de production commence par un ordre de fabrication qui correspond à la recette qui doit être produite. La recette indique les quantités de matières qui doivent être versées dans le pétrin. Une recette correspond à X quantités de pétrin à réaliser, pour Y quantités de produits. Une fois que le mélange des ingrédients est réalisé dans le pétrin, le contenu est versé sur un tapis qui va acheminer la pâte vers la trémie. La dresseuse va ensuite élaborer la forme du biscuit. Puis, les biscuits placés sur un tapis pour être acheminés vers des plaques métalliques qui portent les biscuits jusqu'au four. La température de cuisson est variable selon les recettes. Certains biscuits nécessitent d'être refroidis par une machine avant l'enrobage de meringue. Une fois l'enrobage effectué, les biscuits sont placés dans une étuve le temps du séchage, la dernière étape est réalisée le lendemain matin, et consiste en l'emballage du produit qui a lieu dans l'atelier emballage biscuit.

La première étape du processus emballage consiste en l'emballage individuel dans une cellophane. Un étui contiendra huit biscuits (emballage en carton). Cet étui est contrôlé par un détecteur de métaux avant d'être placé dans le carton. La Rousquille peut aussi être emballée dans un type d'emballage individuel, appelé "emballage étui fraîcheur" et dans ce cas la Rousquille est placée directement dans l'étui.

2.1.7.2.2 Présentation de l'innovation des procédés de production

Le processus de production est régulièrement modifié et remis en question par l'introduction d'innovations de procédés. Diverses innovations se sont en effet succédées.

L'activité biscuiterie a connu une succession d'innovations, dont la première fut l'achat en 2012 d'un mélangeur, également appelé pétrin.

« C'est un pétrin qui est technologiquement de bon niveau et qui nous permet d'avoir un bon mélange de nos produits. Ça date de 2012. » (DI)

En 2013, une machine à refroidissement a été mise en place afin de refroidir les biscuits, et en particulier les Rousquilles. Ce système permet d'automatiser la sortie du four, ce qui présente le double avantage d'assurer un refroidissement maîtrisé tout en améliorant des conditions de travail puisqu'avant les salariés travaillaient près du four pour récupérer les plaques et les températures étaient extrêmement élevées.

En 2014, BISCUITERIE a fait l'acquisition d'une sécheuse.

« Les Rousquilles, après être sorties du four sont refroidies puis passent sous un rideau d'enrobage de meringue. Ces Rousquilles sont produites le jour J et emballées jour J+1 de manière à leur laisser le temps de sécher. Donc avec cette machine, elles passent une nuit dans une étuve et le processus de séchage est piloté par un sécheur qui maîtrise les paramètres de température et d'hydrométrie. » (DI)

L'entreprise a également investi dans un basculeur de pâte en 2015.

« Le dernier investissement sur la partie biscuiterie c'est le convoyage des biscuits. C'est-à-dire que les cuves qui sortent du pétrin sont renversées sur le tapis qui alimente les deux dresseuses. Donc tout ça, ce sont des améliorations de process. » (DI)

Par ailleurs, le rachat en 2013 du concurrent principal a permis à l'entreprise d'acquérir de nouveaux procédés d'emballage, notamment l'emballage en individuel. Le directeur industriel mentionne également que d'autres projets d'amélioration sont en étude pour l'année en cours. Notamment le projet d'automatisation de la production de meringue, toujours dans l'objectif d'avoir une certaine régularité dans la production et la qualité.

Concernant l'activité chocolat, l'innovation principale a été réalisée en 2013. Il s'agit d'une ligne qui contient une machine qui est à la fois tempéreuse et enrobeuse et qui se poursuit par un tunnel de refroidissement. Cette utilisée soit pour faire des tablettes, soit de l'enrobage.

2.1.7.3 Innovation de packaging

Enfin, l'entreprise réalise beaucoup d'innovations en termes de conditionnement.

« Ce qu'on a produit cette année de très innovant pour nous c'est le principe de boîtage, parce qu'on n'avait pas du tout de boîte de ce type, donc ça a demandé énormément de travail pour concevoir une boîte. » (Responsable marketing)

La responsable marketing explique que le packaging est un moyen de multiplier les possibilités de communication de l'entreprise. De plus, l'innovation packaging est également un moyen de différencier ses produits vis-à-vis des produits concurrents.

« On veut apporter une différenciation produit donc notre innovation packaging elle sert à ça. »
(Responsable marketing)

Ainsi, BISCUITERIE se positionne dans une démarche globale d'innovation, qui se situe principalement à trois niveaux. Elle innove dans l'offre de produits proposés au client final. Ceci illustre l'axe stratégique majeur instauré par le nouveau directeur général à son arrivée en 2011-2012. Par ailleurs, cette multiplication des références à produire conduit à améliorer l'appareil productif de l'entreprise, en investissant dans des machines de production sophistiquées afin d'améliorer le rendement et la qualité de la production de cette variété croissante de produits. Enfin, l'innovation de conditionnement accompagne l'innovation produit afin de proposer au client un produit nouveau dans un emballage original. Le contenant revêt en effet d'une importance indéniable aux yeux du consommateur et participe à l'élaboration d'un produit final novateur.

Tableau 9 : Synthèse innovation de l'entreprise BISCUITERIE

Innovation produit	- Nouvelles recettes - Nouvelles collections ⇒ Innovation de sujet ⇒ Innovation de support
Innovation procédés de production	2012 : Pétrin 2013 : - Machine à refroidissement biscuits - Machine d'emballage - Tempéreuse et enrobeuseur 2014 : Sécheuse 2015 : Basculeur
Innovation packaging	

Source : élaboration personnelle

2.2 Le cas de l'entreprise MARAÎCHER

2.2.1 Présentation et histoire

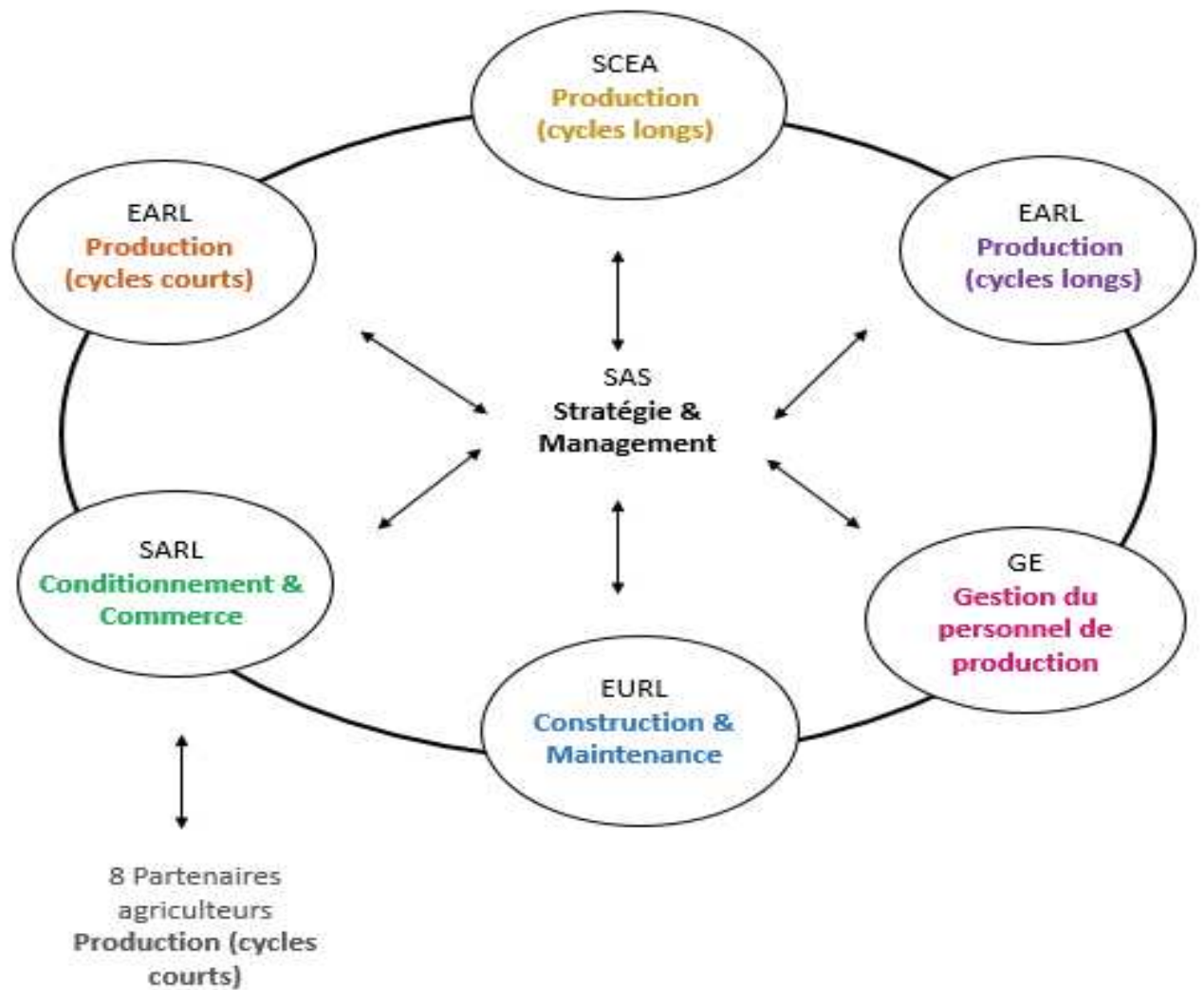
MARAÎCHER est une entreprise de type familial qui cultive des fleurs et mini-légumes.

À l'origine, des jardiniers de père en fils qui transmettent leur savoir-faire depuis plus de dix générations (plus précisément depuis 1560). L'entreprise a été créée en 1905 et l'activité qui prévalu jusque dans les années 1987 fut la production et la vente de légumes traditionnels. À partir de cette date, l'activité des mini-légumes a vu le jour. L'un des dirigeants nous rapporte l'évolution de l'image de son produit :

« Il y a 100 ou 150 ans le légume c'était l'alimentation du pauvre, vers 1750 on était censé s'approprier le caractère de ce que l'on mangeait, celui qui pouvait manger du taureau ou du sanglier pouvait devenir fort et c'est pour ça que les volailles comme le canard ou des animaux sauvages avaient une telle réputation. Alors que légumes venaient de la terre, les fruits avaient une réputation qui était meilleure, mais ce qui venait de la terre était méprisé. Alors que là on est dans la diète méditerranéenne et les mini-légumes ont surtout un caractère esthétique qui est assez exceptionnel et on peut faire de très très belles choses avec les mini-légumes. »
(Dirigeant J.S)

À l'origine existait une seule entreprise mais avec la croissance de l'entreprise, plusieurs sociétés ont été créées par type de métier. Plus précisément, MARAÎCHER compte en plus de la société initiale qui tient une place centrale et qui a aujourd'hui une fonction stratégique, trois sociétés de production (dont deux d'entre elles possèdent deux ateliers de production chacune, la troisième entreprise ne possédant qu'un seul atelier de production), une société de maintenance, une société de conditionnement, une société relative à la gestion de la main-d'œuvre de production. Enfin, plusieurs SCI permettent la gestion des terrains et bâtiments.

Figure 7 : Synthèse des différentes sociétés de MARAÎCHER



Source : documentation interne à l'entreprise MARAÎCHER

2.2.2 Présentation de l'activité de MARAÎCHER

Le modèle économique de l'entreprise consiste en l'achat et la production de mini-légumes pour la revente. Plus précisément, la SARL achète aux trois sociétés de production interne ainsi qu'à des partenaires externes et revend ensuite sur le marché. La SARL a donc une activité de négoce, alors que les trois structures de production ne font que produire.

2.2.2.1 Présentation du produit

Qu'est-ce qu'un mini légume ?

Pour présenter le mini-légume, commençons par préciser que le mini-légume n'est pas un organisme génétiquement modifié mais c'est un légume récolté avant qu'il ne grossisse. Autrement dit, c'est un fruit ou légume cueilli plus tôt, au bon moment.

« Les produits que nous faisons sont le fruit de l'observation, il n'y a pas de manipulation génétique, alors après il y a des façons de semer et des façons de récolter, c'est de l'artisanat. »
(Dirigeant J.S)

2.2.2.2 Présentation du portefeuille produit

La particularité de l'entreprise et ce qui la différencie de ses concurrents c'est son offre de mini-légumes durant toute l'année. Toutefois, certains d'entre eux se développent plus facilement et ont des saisons privilégiées. Il est donc intéressant et pertinent de présenter le portefeuille de produits en fonction du calendrier de production.

Au total, le portefeuille produit se décline en trois gammes : en plus des dix-huit produits "classiques" et des six "fleurs décoratives", quatre assortiments différents de mini-légumes sont proposés.

Tableau 10 : Calendrier de production de l'entreprise MARAÎCHER

	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	sept.	oct.	nov.	déc.
les classiques												
mini aubergine	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
mini betterave	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
mini carotte	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
mini carotte pourpre	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
mini courgette	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
mini endive	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
mini fenouil	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
mini fenouil bulbe	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
mini navet	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
mini oignon blanc	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
mini oignon rouge	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
mini poireau	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
mini poivron rouge/vert	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
courgette fleur femelle	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
courgette fleur mâle	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
aumônière végétale	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
concombre fleur	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
pâtisson fleur	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
les fleurs décoratives												
lenticule de begonia	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
fleur de bourrache	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
fleur de capucine	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
fleur de pensée	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
ombelle de fenouil	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
fleur de souci	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●

Source : documentation interne à MARAÎCHER

2.2.2.3 Particularités et difficultés relatives à la production de ce type de produit

Un mini-légume est donc un légume classique cueilli au bon moment. Ce “bon moment” diffère d’un légume à un autre, d’une variété de graine à une autre, ou selon la période de l’année (fortes variations selon les saisons). Par exemple, la mini-carotte d’hiver peut se récolter pendant deux jours, tandis que la fleur de courgette se récolte en deux heures et ces délais sont divisés par deux en été. Ainsi, la difficulté principale est la gestion du temps. Or, il faut pouvoir assurer les quantités et les délais mentionnés dans le contrat avec le client final (restaurateur de luxe). Prenons toujours l’exemple de la mini-carotte. Le temps pour cultiver les carottes passe de soixante jours environ au moins de juillet à cent-dix jours environ au mois de décembre pour obtenir la même taille. Un restaurateur qui souhaite disposer de ces mini-carottes toute l’année afin de le proposer dans sa carte quotidienne, doit pouvoir être assuré qu’il aura tous les jours sa caisse de carottes. Afin de donner cette confiance au client, il y a tout un travail en amont de recherche de la bonne variété, qui peut varier entre les saisons d’hiver et d’été. De plus, le “passage” du plein air à la serre demande beaucoup d’expertise car même si le jour décline, la pousse s’accélère légèrement donc il faut pouvoir le mesurer et l’anticiper pour récolter au bon moment. Plus précisément, la fin de l’option retenue de la culture en plein air se poursuit avec un nouveau semis pour une culture sous serre. Ainsi, l’enjeu est d’éprouver par la pratique et reproduire le modèle l’année suivante. L’un des dirigeants nous explique en ces termes :

« Je veux vous expliquer que c’est difficile de produire des mini-carottes et c’est ce qui fait que ça a de la valeur. [...] Donc pour la carotte on se rend compte que ça devient beaucoup plus compliqué de semer la carotte parce qu’on va raisonner en disant pour la dernière semaine de juillet, semaine trente-et-une, j’ai besoin de cinq-mille carottes, mais ces cinq-mille carottes il faut que je les sème à peu près neuf semaines avant c’est-à-dire semaine vingt-deux. Et pour vendre mes cinq-mille carottes que je dispatche sur une cinquantaine de villes en France et à l’étranger puisqu’à l’export on est sur une vingtaine de pays j’ai besoin d’avoir des compléments, qui sont des compléments avec du navet, du fenouil avec une trentaine d’autres produits, le fenouil et un petit peu plus long que la carotte c’est-à-dire que pour la carotte j’ai besoin de neuf semaines, j’ai besoin de onze semaines pour le fenouil, il va donc falloir que je sème semaine vingt le fenouil de la semaine trente-et-une. Et le navet est beaucoup plus rapide et il faut que je le sème la semaine vingt-cinq. Donc j’ai besoin de cinq-mille carottes, deux-mille fenouils, et mille navets et il faut que je les sème à des semaines différentes pour la semaine trente-et-une. Ce qui fait que quand on doit résoudre ce problème ex nihilo c’est impossible de l’aborder parce que ça demanderait une somme de connaissances que l’on n’a pas et c’est ce qui rend notre concurrence un peu compliquée. Nos concurrents ont du mal parce qu’ils ne peuvent pas servir la somme de produits que nous arrivons à servir dans un réseau d’une cinquantaine de villes, on peut servir tous les jours, les clients commandent deux à trois fois par semaine en général. » (Dirigeant J.S)

2.2.3 Présentation des stratégies de MARAÎCHER

L'entreprise MARAÎCHER est caractérisée par plusieurs stratégies. Elle poursuit un objectif de croissance, suit une stratégie de positionnement haut de gamme, ce qui passe entre autres par le choix d'une stratégie de niche.

2.2.3.1 Stratégie de croissance

L'entreprise affiche un objectif de croissance et de développement. Un grand nombre d'investissements ont donc été réalisés dans le but de faire décoller l'activité et l'entreprise est actuellement dans une période de début de retour sur investissement. L'un des deux dirigeants parle également de "retour de confiance" par rapport à la politique marketing menée. L'entreprise ambitionne donc se lancer dans d'autres projets d'investissement, des investissements plus importants que par le passé. Ces investissements sont divers, ils touchent l'outil de production mais pas seulement. Grâce aux outils de contrôle de gestion mis en place, il y a une meilleure planification des investissements, bien qu'il y ait encore des choses à parfaire.

Ainsi, l'ambition des dirigeants est de continuer à développer l'activité de l'entreprise au niveau international. Le dirigeant nous explique qu'aucune prospection n'est réalisée, les clients internationaux font appel à l'entreprise par le seul biais du site internet et de l'image de prestige des produits. La difficulté encore aujourd'hui réside dans la production des quantités demandées, ce qui nécessite la poursuite des investissements dans le capital productif.

2.2.3.2 Stratégie de positionnement haut de gamme

Sa particularité par rapport aux deux principaux concurrents est le positionnement haut de gamme. En effet, la stratégie mise en place depuis 2009-2010 est de cibler le marché du luxe. Par ailleurs, ce positionnement haut de gamme requiert une qualité de produit optimale.

2.2.3.2.1 Esthétique, Art et Luxe

Par opposition aux légumes traditionnels, le mini-légume dépasse la seule satisfaction des besoins primaires, il n'est plus perçu comme un simple produit d'alimentation mais comme un objet artistique et esthétique, à destination du marché de la haute gastronomie. Le dirigeant nous

explique son souhait de positionner le mini-légume dans le haut de gamme et plus précisément sur le marché du luxe, et la démarche entreprise pour y parvenir.

« Par goût, depuis toujours on veut se positionner dans le haut de gamme. On a toujours voulu se positionner dans cette démarche de haut de gamme et ensuite on a voulu passer dans le luxe. Et il y a sept ans on a créé la baseline “végétaux d’art culinaire”. Quand on a voulu passer dans le luxe, autour de nous on nous disait que ce n’était pas possible, qu’on n’y arriverait pas, qu’on ne pourrait pas créer une image de luxe avec le légume. Mais nous on a voulu aller plus loin que le haut de gamme on a voulu être premium. Pour passer là-dedans on s’est dit qu’on n’allait pas faire de la réclame, mais de l’art, des photos d’art. Et au lieu de communiquer sur des produits qu’on vend, on va communiquer sur une image de ce que nos produits peuvent être. C’est un détail mais ça nous met dans un positionnement totalement différent, et on a fait absorber ce positionnement en interne. » (Dirigeant J.S)

2.2.3.2.2 Qualité

Le positionnement haut de gamme de l’entreprise passe par une qualité irréprochable des produits mis sur le marché.

« La Direction s’est engagée dans des cahiers des charges qui sont quand même très exigeants, à la fois sur le choix du produit qui doit être apporté par les producteurs et conditionnés, et à la fois sur le travail de conditionnement en lui-même. Cette exigence fait que déjà ce qui est conditionné est d’un très haut niveau, et ensuite on se donne les moyens dans notre contrôle produit, d’envoyer un produit qui est impeccable, irréprochable. Le fait qu’on est un nombre de litiges quasi nul atteste de notre niveau de qualité. » (Responsable qualité MS)

La structure commerciale (SARL) est approvisionnée par cinq exploitations internes avec un chef de culture pour chacune des cinq exploitations. En plus, l’entreprise travaille avec huit producteurs externes. Au total, l’entreprise dispose de treize sources d’approvisionnement. Afin de garantir une qualité optimale et constante entre les différentes sources d’approvisionnement et tout au long de l’année, plusieurs choix et moyens ont été mis en œuvre.

Tout d’abord, tout se fait à moins de 10 km du lieu de conditionnement, c’est-à-dire qu’il n’y a aucune importation. Pour les deux dirigeants l’idée est claire, la qualité passe par la proximité car cette-dernière est garante d’une certaine régularité dans la qualité du produit, et bien sûr elle est également garante de la fraîcheur des produits. C’est cette qualité constante qui différencie l’entreprise de sa concurrence.

En plus de cette proximité, la qualité des produits est assurée par un “Fait-Main” tout au long de la chaîne, c’est-à-dire de la production au conditionnement en passant par le tri. Ainsi, les produits sont un à un, délicatement manipulés, rigoureusement contrôlés et triés selon des critères stricts.

Par ailleurs, la présence d'un service qualité extrêmement rigoureux répond aux niveaux d'exigence très forts de la part des deux dirigeants en termes de qualité proposée à leur clientèle. En effet, des vérifications de qualités sont systématiquement effectuées avec plus de quatre niveaux de contrôle. La responsable conditionnement nous présente les modalités du processus qualité :

« L'agrège veut dire que tous les produits qui rentrent en station sont contrôlés un à un, c'est-à-dire que chaque caissette quand elle est posée sur la ligne est contrôlée pour vérifier qu'elle soit bien conforme. Il y a un contrôle qualité très poussé car le produit est contrôlé avant lavage s'il doit y avoir lavage, il est contrôlé une seconde fois en sortie de lavage, il peut être recontrôlé au moment de la mise en colis. Et il y a aussi un contrôle qui se fait tous les jours sur ce qui est en stock frigo. Pour ce contrôle journalier on prend les palettes susceptibles de partir dans la journée, on prend un échantillon et on vérifie que la qualité soit conforme, s'il n'y a pas de souci ça s'arrête là, si par contre on rencontre des problèmes qualité on approfondit le contrôle, c'est-à-dire qu'on vérifie toutes les palettes et tous les colis un par un pour s'assurer que ce qui part chez le client est conforme. La non-conformité à ce niveau concerne surtout l'évolution du produit, c'est-à-dire un produit qui pourrit. Donc ce qu'on contrôle dans le frigo c'est l'état sanitaire du produit, on vérifie qu'il n'y ait pas l'altération. Il y a donc à peu près quatre niveaux de contrôle. Ces contrôles se sont d'une part les conditionneuses qui les réalisent, mais aussi les deux personnes en charge de la qualité c'est-à-dire le responsable qualité et l'assistant qualité. » (Responsable conditionnement)

Pour compléter le dispositif, des contrôles aléatoires sont opérés par sondages. Enfin, tout un système de traçabilité est mis en place pour chaque caissette, depuis la graine et le semis, jusqu'à la livraison.

2.2.3.3 Stratégie de niche

Le choix stratégique d'abandonner la production de légumes traditionnels pour celle des mini-légumes et fleurs décoratives durant toute l'année (cinquante-deux semaines) reflète le choix de se positionner dans une stratégie de niche.

Ainsi, de par sa spécialisation dans la production de mini-légumes et son choix de positionnement sur le marché de luxe, l'entreprise affiche clairement sa volonté de s'inscrire dans une stratégie de focalisation. Tant du point de vue de son choix de production orienté et spécialisé désormais vers les fleurs décoratives et les mini-légumes, que ses stratégies de distribution et de promotion l'entreprise ne s'adresse plus à un marché de masse dominé par les problématiques de coûts pour faire face à la concurrence, mais au contraire cible une gamme de produits et un segment de clientèle particuliers. Son but est clair, bénéficier de prix de vente supérieurs à ceux obtenus si elle avait poursuivi son activité traditionnelle de vente de légumes

classiques d'une part, et d'autre part occuper une place majeure sur ce segment de marché étroit, voire une certaine exclusivité.

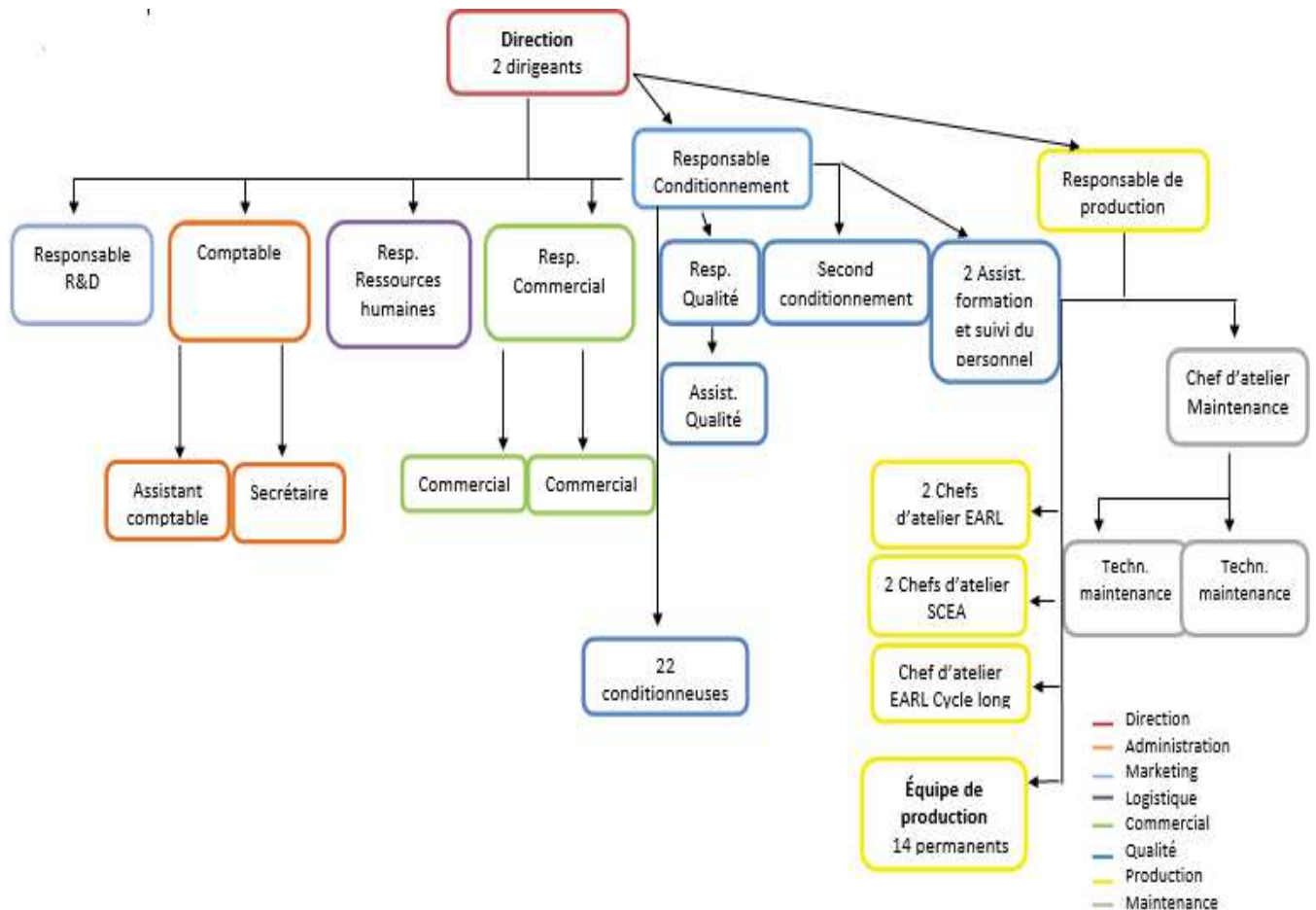
2.2.4 Présentation des effectifs de MARAÎCHER

L'entreprise compte un effectif environ égal à quatre-vingts personnes. Parmi elles, une douzaine de cadres dont quatre ingénieurs (trois en R&D). Par ailleurs, chaque cadre a son second.

L'entreprise est dirigée par deux dirigeants. L'un (J.S) est spécialisé dans la vente et le marketing. Il a été président de la fédération des légumes pendant huit ans à Paris et a eu des activités syndicales pendant une vingtaine d'années. De 2000 à 2010, il a également été président de l'office des fruits et légumes et du vin (Oniflhor et Viniflhor).

Le second dirigeant (O.S) a sous sa responsabilité la gestion de toute la production. Il est également conseiller municipal de la commune de Perpignan.

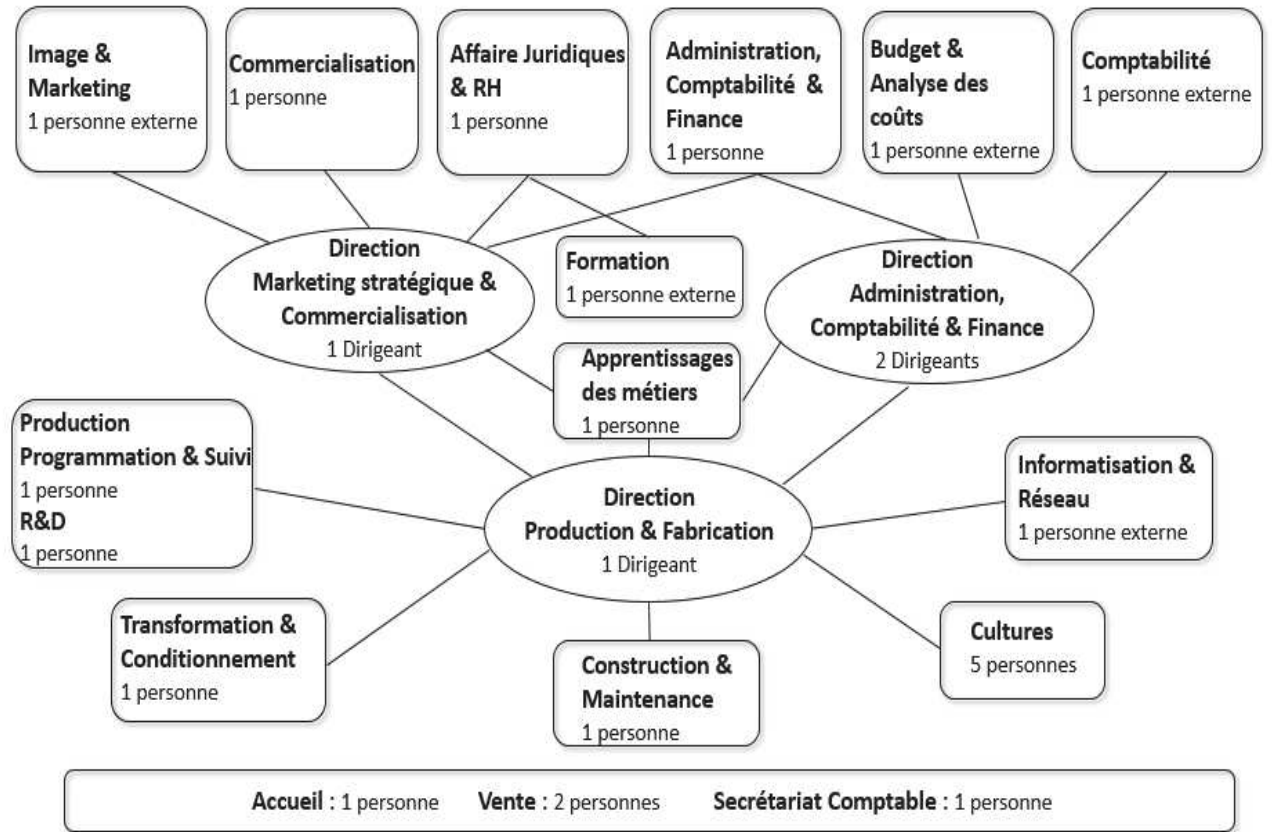
Figure 8 : Organigramme de l'entreprise MARAÎCHER



Source : élaboration personnelle

Plusieurs personnes interviennent également dans la société au travers diverses missions. Le schéma ci-dessous présente l'ensemble de ces interactions.

Figure 9 : Fonctionnement de l'entreprise MARAÎCHER et interactions



Source : documentation interne à l'entreprise MARAÎCHER

2.2.5 Présentation du portefeuille clients

L'activité de l'entreprise est de type Business to Business, il n'y a pas de ventes aux particuliers mais seulement à des grossistes qui revendent aux restaurateurs. Au total, l'entreprise dessert environ cent-quarante grossistes, dont une trentaine représente 80% du chiffre d'affaires (dont cinq grossistes représentent la plus grande part). En France, les mini-légumes de l'entreprise catalane sont livrés dans plus d'une cinquantaine de villes.

De plus, l'entreprise exporte ses produits dans seize pays (Autriche, Allemagne, Belgique, Emirats arabes unis, Espagne, Italie, Irlande, Japon, Luxembourg, Portugal, Royaume-Uni, Suède, Suisse, Japon, Chine, Corée).

2.2.6 Présentation des principaux concurrents

Les stratégies de niche et de positionnement haut de gamme laissent peu de place à la concurrence. En France il y a trois concurrents. À l'étranger, seuls deux concurrents en Afrique du sud et en Espagne proposent le même type de produit, mais le niveau de qualité n'est pas équivalent.

2.2.7 Présentation des différents types d'innovation

2.2.7.1 Innovation produit

L'innovation vient des deux dirigeants, à profils créatifs. Chacun dans son domaine apporte de nouvelles idées.

« Quand on a une idée stratégique on en parle tous les deux et si on voit que c'est facile d'y aller on ne le fait pas. On y va que si c'est difficile parce que si c'est facile à réaliser on se rend compte qu'on est très vite copié et que ça ne valait pas la peine d'y aller. Par contre pour s'organiser dans le travail de tous les jours, dans l'ergonomie les méthodes simples sont bienvenues. Mais le nouveau concept s'il est facile à réaliser on n'y va pas. [...] Par exemple avec la fleur de concombre il y a une innovation, nous sommes les premiers à commercialiser la fleur de concombre. » (Dirigeant J.S)

Les idées nouvelles viennent également de la responsable R&D qui a une mission de veille et qui est force de proposition.

2.2.7.2 Innovation procédés de production

2.2.7.2.1 Présentation des processus et des procédés de production

Le personnel de production est embauché par le groupement d'employeurs (GE), ce GE permet de mettre à disposition du personnel dans ces trois sociétés. Au total, quatorze permanents sont employés par le groupement d'employeurs. Cependant, les cinq chefs de cultures et le responsable production sont embauchés par les sociétés de production.

Au niveau des quatorze permanents, il y a deux types de poste. Sept ouvriers qualifiés sont seconds d'exploitation et ont davantage de responsabilités. Leur mission est par exemple de participer aux traitements, à la mise en place des cultures et à leur suivi. Le second profil concerne les personnes spécialisées dans la récolte, sachant que les ouvriers qualifiés font

également de la récolte. Par ailleurs, l'entreprise embauche beaucoup de saisonniers. L'été le nombre de saisonniers varie entre dix et quinze personnes supplémentaires.

Les chefs de culture ont pour mission la gestion de l'atelier même si dans le détail c'est un peu différent parce que ce ne sont pas les mêmes cultures. Cette gestion est relative à la main-d'œuvre et aux produits. Il s'agit plus précisément d'assurer en quantité et en qualité la production des cultures, c'est-à-dire l'approvisionnement à la station de conditionnement.

Des contrats sont passés entre la SARL et chaque société de production et indiquent les quantités à produire pour chaque produit pour toute l'année. Ces quantités sont ensuite rapportées à la semaine. Quant à la qualité cela passe par des cahiers des charges qui ont été définis de longue date mais qui sont réactualisés régulièrement entre la station de conditionnement, la vente, la production et la direction. Cette mise à jour dépend des produits. Le responsable production nous explique à quelles occasions il peut y avoir un changement dans le cahier des charges :

« À l'apport en station il y a des échantillons qui sont pris, des critiques sont faites sur le produit donc on rectifie un peu au fur et à mesure aussi. On peut aussi effectuer des changements en fonction de l'évolution des produits ou des emballages, en fonction des saisons. » (Responsable production)

De plus, du fait de l'innovation produit, des cahiers des charges sont régulièrement établis pour les nouveaux produits.

En ce qui concerne les processus de production, le responsable production nous explique :

« Chez nous on distingue deux process différents, on a les cycles courts et les cycles longs. Il y a évidemment une question de durée des cycles. Le cycle court en général c'est du semis ou de la plantation. Le fait que ça soit cycle court ou cycle long ça dépend du produit. Pour un cycle court, on sème une parcelle et on récolte toute la parcelle. Un cycle long c'est une culture pérenne qui va durer entre 4 mois et un an et on fait des récoltes au fur et à mesure. Les ateliers sont spécialisés soit en cycle court soit en cycle long. » (Responsable production)

Les cycles courts consistent en la plantation de semis ou de jeunes plants en plein champ. Le hors sol peut aussi être pratiqué, dans ce cas la plantation ne se fait plus dans la terre mais dans des sacs de coco.

Dans le cas de la plantation en terre un entretien du sol est réalisé tout au long du cycle (d'un mois et demi à quatre mois). À la fin du cycle a lieu la récolte. Puis, à nouveau on sème les plants ou le semis.

L'entretien est réalisé à minima une fois par semaine, mais la fréquence peut varier selon les saisons et les produits. On entend par entretien l'arrosage, la lutte contre les mauvaises herbes, c'est-à-dire entretien mécanique (arrachages à la main ou au tracteur). Enfin, la lutte contre les insectes et les attaques de champignon passe par des traitements chimiques mais également par une gestion climatique. Par exemple, sur l'atelier cycle court les techniques de gestion climatique sont le plein champ, les tunnels bâchés, les serres plastiques. Le choix entre ces méthodes dépend du produit et des saisons.

Pour améliorer la qualité et la survie des cultures, le responsable de production évoque le recours à certaines techniques de production. Par exemple, les variables d'ajustement peuvent être la densité c'est-à-dire que les plants peuvent être plus ou moins resserrés, ce qui influe sur l'aération entre chaque plant.

En ce qui concerne les contrôles, ils s'effectuent par les chefs de culture ou les ouvriers qualifiés. Il s'agit de contrôles visuels ou par instruments de mesure. Il peut s'agir d'instruments de mesure pour l'humidité du sol pour l'irrigation ou encore de thermomètres et comptages peuvent aussi être réalisés soit pour mesurer les densités soit pour surveiller le nombre d'insectes afin de savoir si le seuil à partir duquel il faut agir a été atteint. Tous ces contrôles sont faits approximativement quotidiennement c'est-à-dire que ça varie selon la saison, selon la culture. Il n'y a pas de rapports, de traces écrites sur ces contrôles réalisés, à part sur l'irrigation où sont retracés beaucoup d'éléments.

Le cycle long c'est une culture pérenne, c'est semblable à un arbre fruitier. Plus précisément, sur la durée de vie de l'arbre se succèdent des cycles qui vont de cinq mois à un an. Les récoltes se font au fur et à mesure sur ces parcelles, sur ces plantes, et l'entretien est réalisé en même temps que la récolte.

« Par exemple, une aubergine on peut être récoltée tous les jours de l'année, on parle d'ailleurs de cueillette car on n'arrache pas l'aubergine comme on arracherait une carotte (cycle court), on garde la plante en place pendant un an et après on arrache et on la remplace. » (Responsable production)

On observe à peu près le même type d'entretien que pour le cycle court, sauf pour l'arrachage des mauvaises herbes puisqu'on est sur du hors sol. Concernant les mesures d'irrigation, des sondes sont directement plantées dans les substrats (le substrat est la matière dans laquelle on cultive, comme le coco par exemple).

Pour le cycle long plusieurs techniques de production sont utilisées. Le hors sol par exemple, qui consiste à travailler sur un substrat, l'idée étant de remplacer le sol par un substrat afin d'éviter tous les problèmes liés au sol. Cette technique présente donc l'avantage de maîtriser

tous les paramètres. Le substrat actuellement employé est le coco, c'est-à-dire du substrat en matière vivante, mais les premiers hors sol étaient faits sur des substrats inertes, comme de la laine de roche par exemple. La seconde technique est la ferti-irrigation qui consiste à injecter en même temps que l'irrigation tout ce dont la plante a besoin comme de l'azote, du phosphore. Cette technique permet d'obtenir un produit beaucoup plus homogène.

Parmi les méthodes et procédés le responsable de production nous présente les différents procédés :

« On a donc le plein champ, les abris (avec les serres, les tunnels, ou des filets). Ces abris coupent le vent, augmentent la température ou permettent de gérer la pluie et les aérations. Les tunnels sont en plastique, les serres sont soit en plastique soit en verre. Ce qui différencie le tunnel de la serre c'est la forme et la gestion. La serre est très aérée, avec le toit qui s'ouvre, alors qu'avec les coupes vent on a des bâches très serrées qui s'ouvrent très peu. Le choix entre les trois techniques varie entre la culture et ce qu'on veut faire en dessous en gestion climatique. Les tunnels c'est plus rustique et on fait des produits plus rustiques comme la carotte, du fenouil, de l'oignon. Sous serre on fait aussi ces produits mais on fait aussi tout ce qui est hors sol, pour avoir une gestion climatique la plus pointue possible. Dans la serre on peut également chauffer, ce qui permet de produire l'hiver.

Donc on mélange les procédés de production. On essaie de tout mixer parce que chez nous la difficulté c'est d'être présents trois cent soixante-cinq jours par an et donc on est obligé d'avoir tout un panel de gestion climatique pour pouvoir y parvenir. » (Responsable de production)

Ces modes de production et de récolte expliquent pourquoi les mini-légumes sont en règle générale très tendres, frais et savoureux, ne nécessitant qu'une cuisson rapide.

2.2.7.2.2 Présentation de l'innovation des procédés de production

L'entreprise MARAÎCHER réalise beaucoup d'innovations de procédés. Ces innovations de procédés de production sont d'autant plus importantes qu'elles sont bien souvent à l'origine de l'innovation de produit.

« On fait constamment des découvertes et des améliorations de technique de production. On éprouve encore nos cultures avec certaines techniques, ça se fait très régulièrement. On fait des essais. On a une personne en interne qui est chargée de R&D, mais elle fait plus du développement que de la recherche, en tout cas pas recherche dans le sens recherche fondamentale. Donc avec cette personne on met en place tout un panel d'essais pour essayer de produire mieux. On fait des tests en continu, à chaque problème qu'on a on essaie de palier au problème. En effet, malgré nos techniques actuelles pointues on rencontre quand même des problèmes. » (Responsable de production)

Les idées viennent des gens du terrain qui relèvent leurs problématiques mais également de la personne chargée de la R&D production. Les nouvelles idées sont discutées avec le responsable production et avec la direction afin de décider s'il faut mettre des choses en place.

« Parmi les solutions, il peut y avoir des choses très simples et des choses très compliquées. Parmi les choses simples, on travaille pas mal maintenant sur des produits de bio-contrôle, c'est-à-dire des produits phytosanitaires mais d'origine naturelle, donc ça peut être très simple on achète un produit et on l'essaie sur quelques plantes pour voir si ça marche. Sinon ça peut parfois être très compliqué notamment sur la gestion climatique quand on commence à toucher aux structures ce sont des choses assez lourdes. » (Responsable de production)

Le responsable production explique qu'à son arrivée dans l'entreprise certains procédés de production existaient déjà, mais de nouveaux procédés ne cessent de voir le jour et l'entreprise s'inscrit véritablement dans une démarche d'amélioration continue.

« On innove et on essaie pas mal de choses. En ce qui concerne nos expérimentations, tests en procédés de production il y a des comptes rendus, des traces écrites de la part de la chargée de R&D production, même lorsqu'il s'agit des échecs, quand ça marche et quand ça ne marche pas il y a des rapports écrits.

Ce qui est difficile chez nous c'est que ce sont des cultures particulières, et il n'y a pas de littérature dessus. Je prends un exemple, la culture de tomate ça se fait partout dans le monde, il y a énormément de littérature dessus, donc si demain on veut faire de la tomate on sait quoi mettre en fertilisation par exemple, ou en lutte sanitaire. Mais nous on a des plantes qui sont très particulières c'est-à-dire qu'on travaille sur des espèces qui sont particulières et le fait de récolter jeune ou tout juste à maturité ça devient une culture particulière. Et nous les principales innovations c'est la compréhension de la culture par rapport à ces techniques, ce ne sont pas les techniques en soi qui sont très révolutionnaires dans le sens où ces techniques existent déjà. Comme notre produit est très particulier c'est la compréhension des besoins de la culture pour obtenir ce qu'on veut. Et c'est là où c'est innovant, c'est vraiment la compréhension de notre produit. Le fait de mélanger plusieurs techniques ça devient finalement un procédé innovant. » (Responsable de production)

2.2.7.3 Innovation conditionnement

2.2.7.3.1 Présentation du processus de conditionnement

Le processus de conditionnement commence par le travail des conditionneuses. Ces dernières travaillent à partir de caisses vrac, qui contiennent les mini-légumes directement récoltés du champ. Elles manipulent chaque pièce une par une. Les pièces non-conformes sont mises au tapis tandis que les pièces conformes vont pouvoir être travaillées par les conditionneuses. Le travail de conditionnement consiste d'abord à supprimer les parties du produit qui sont altérées. Ensuite, il s'agit de calibrer la pièce.

« En fonction de la taille de la pièce elles vont la mettre dans telle ou telle caisse de façon à avoir dans une même caisse des carottes de tailles relativement homogènes, puisque les caisses qu'on essaie de faire sont calibrées et en longueur et en diamètre. Pour le poireau ça ne va être calibré qu'en fonction du diamètre. Donc c'est un travail très minutieux puisque toutes ces pièces sont prises une par une, elles sont nettoyées et une fois qu'elles ont été nettoyées, il faut que les conditionneuses les mettent dans les bonnes caisses, à quelque chose près il faut que toutes les pièces soient homogènes. Après le nombre de caisses varie selon les produits, par exemple pour les carottes il peut y avoir jusqu'à environ sept caisses alors qu'en poireau il y a quatre calibres, donc quatre caisses différentes. » (Responsable conditionnement)

Ce qui est non conforme c'est tout ce qui a été altéré, trop petit ou trop gros, puisque pour chaque produit doit répondre à un cahier des charges bien précis et les personnes se doivent de conditionner par rapport à ce cahier des charges.

Ensuite, il y a les produits qui sont amenés à la station déjà pré-conditionnés. Le pré-conditionnement se fait directement sur le site de production. Le pré-conditionné, lorsqu'il doit être lavé, est mis sur les lignes pour le lavage, puis il est acheminé vers la ligne d'étiquetage. Si les produits ne doivent pas être lavés, comme les fleurs, ils sont directement acheminés vers la filmeuse-étiqueteuse. Ainsi, tout passe par la station. En ce qui concerne le pré-conditionnement ça concerne tout ce qui est fleur Décorative, fleur de courgette mâle, la fleur de courgette femelle, la fleur tartare, le fruit c'est-à-dire la courgette elle-même.

« Ensuite, on travaille aussi avec des producteurs qui produisent par exemple de la carotte, du fenouil ou du navet, et qui pré-conditionnent directeur chez eux. Et donc ce produit-là arrive également en pré conditionné. Donc ici il faut simplement le mettre sur la ligne, le laver, faire l'agrégage et le filmer et l'étiqueter. » (Responsable conditionnement)

2.2.7.3.2 Présentation de l'innovation conditionnement

L'innovation de produit conduit à de l'innovation conditionnement parce qu'un mini légume, c'est un légume plus fragile et il réclame beaucoup d'attention après la récolte. Plus particulièrement, des précautions sont prises au moment de la réalisation du tri, et surtout au moment du conditionnement et de l'emballage des produits. Ainsi, l'entreprise a dû adapter son conditionnement à son produit. Des emballages véritablement innovants et uniques voient régulièrement le jour pour répondre aux besoins et aux nouveaux besoins lorsque des nouveaux mini-légumes sont produits.

Plusieurs emballages spécifiques sont créés et déposés par l'entreprise. Par exemple, la caisse polystyrène qui isole et protège des variations de température et des chocs et qui permet une meilleure respiration du produit et une bonne régulation de l'humidité. Le deuxième emballage novateur est le Manchon Protecteur qui protège les parties les plus fragiles des mini-légumes

comme les fleurs (exemple de la fleur de courgette). Enfin, les trois alvéoles indépendantes avec quatre formats différents assurent une modularité au sein de la caisse, en plaçant les produits par espèce et/ou par couleur.

« Pour certains produits on a des problèmes de conditionnement. Pas des problèmes de production ou de vente mais des problèmes de conditionnement. Par exemple des produits qui sont marchands qui sont très qualitatifs mais qui sont trop petits pour être emballés dans nos emballages. Par conséquent on a des débouchés commerciaux mais on ne peut pas les vendre parce qu'on ne peut pas les emballer. Donc on a un travail à faire sur les emballages aussi. D'ailleurs on travaille sur les emballages, on élabore différents types d'emballage. (Me montre les prototypes de moules pour réaliser les emballages). Par exemple des prototypes pour faire des assortiments, car permet de bien caler les produits dessus. Donc l'innovation c'est tout ça, dans les produits, les emballages, mais également dans ces tableaux de gestion et ces budgets. » (Dirigeant O.S).

Pour la responsable conditionnement l'évolution majeure du processus de conditionnement est celle de la qualité.

« On attache beaucoup plus d'importance à faire de jolies caissettes, avec des pièces les plus homogènes possibles à l'intérieur des caissettes, donc la grosse évolution pour moi est au niveau de la qualité du conditionnement.

Après il y a aussi eu des évolutions dans le sens où on a adapté certaines caissettes aux produits, par exemple pour les fleurs décoratives au début on mettait les fleurs directement dans la caisse mais ça bougeait beaucoup, ce n'était pas très joli, donc on a innové on a mis à l'intérieur de chaque caisse des alvéoles pour y disposer les fleurs. Donc il y a eu des innovations. Ensuite, on a aussi des caissettes différentes selon les produits (on a trois caissettes distinctes). Pour tout ce qu'on appelle petit produit c'est-à-dire l'endive, l'aubergine, le poivron, le fenouil bulbe ces produits-là sont conditionnés dans des caissettes demi-carrées, alors que le reste comme la carotte, le poireau, le fenouil va être conditionné dans des grandes caissettes qu'on appelle CC11 ou dans des CL12. Depuis mon arrivée, il y a également eu des innovations au niveau du colis. Quand je suis arrivée il y avait deux colis, et depuis un an et demi voire deux ans ce qu'on appelle le mini-colis dans lequel il y a juste une caisse ou deux demi caissettes. Ces mini-colis venaient d'une demande spécifique d'un de nos clients. » (Responsable conditionnement)

2.2.7.4 Innovation service

L'innovation de conditionnement a également conduit à de l'innovation service, puisque l'entreprise propose un nouveau type d'emballage, le Colimix, qui offre la possibilité de mixer les produits dans un même colis et ce pour répondre à la demande précise et spécifique de chaque client. Ce nouveau service à la demande permet donc à l'entreprise de proposer à sa clientèle une plus grande diversité de produits sans augmenter le volume de la commande. Au total, c'est plus de huit types de colimix qui sont proposés.

2.2.7.5 Innovation marketing

La question de la fixation du prix est centrale. Plus précisément, il s'agit de s'interroger sur la question de la valeur. Le fait que les mini-légumes font partie des biens alimentaires et donc ils répondent en premier lieu à des besoins primaires constitue la première source de valeur. Puis, a émergé une seconde source de valeur qui est la valeur esthétique du produit. Il y a une grille tarifaire fixe, c'est-à-dire qu'il n'y a pas de variation de prix en fonction de l'offre et de la demande, c'est-à-dire selon les saisons.

Pour véhiculer l'image d'esthétique et donc positionner les mini-légumes et fleurs décoratives sur le marché du luxe, les dirigeants se sont appuyés sur la dimension artistique que pouvaient recouvrir leurs produits. Pour cela, ils entament en 2010 une collaboration avec Francesc Guillamet, célèbre photographe culinaire, particulièrement connu pour ses photographies de la cuisine de Ferran Adria considéré comme un véritable Chef innovateur, spécialiste de la gastronomie moléculaire. Ainsi, c'est au travers des photographies artistiques de Francesc Guillamet que les mini-légumes et fleurs décoratives se forment progressivement une image d'esthétique, de luxe et de haute gastronomie.

« Il y a cinq ans on s'est mis à faire de la photo à travailler avec de très grands photographes. En effet, pour passer à du haut de gamme, au luxe on a choisi l'art et on a commencé à travailler avec un photographe et on a participé à un concours à un festival de photographies culinaires à Paris et on a rencontré Francesc Guillamet qui est le photographe de El Bulli qui est dans une petite crique à Roses. On a été exposés à Valencia, on a une photo au musée d'art moderne à New-York. Les photographies ne sont pas une nouvelle activité, c'est juste au service de nos produits. [...] Mais on ne fait pas de la publicité dans les magazines. On cible l'idée que nos produits doivent se vendre par le bouche à oreille, que c'est un produit de spécialiste et donc là on a voulu montrer que la main est quelque chose d'essentiel. On fait cinq-cents photographies par an depuis cinq ans, et sur les cinq-cents on en tire une trentaine qu'on expose dans les bureaux et sur la trentaine on en tire quatre qu'on publie dans les magazines, mais ce sont des choses qu'on confine à une forme de rareté. Et nos clients les grossistes reçoivent tous ces catalogues, ce catalogue-là c'est notre carte de vœux, on l'envoie à nos quatre-cent-cinquante clients à peu près. » (Dirigeant J.S)

Nous pouvons constater le fort degré d'innovation de l'entreprise MARAÎCHER qui multiplie les types d'innovation. L'entreprise innove non seulement dans l'offre proposée au client final mais elle innove également dans ses procédés de production. Ces innovations sont nécessaires afin de pouvoir réaliser les nouveaux produits et ce, dans des niveaux de qualité optimaux.

Elle innove par ailleurs en matière de conditionnement. En effet, les nouveaux produits nécessitent des emballages spécifiques et faits sur mesure. L'innovation conditionnement apparaît donc comme indispensable puisqu'elle accompagne l'innovation produit. MARAÎCHER réalise également de l'innovation de service afin de pouvoir répondre à la

demande spécifique de certains clients. Enfin, en termes de communication, l'entreprise a recours à une technique de promotion originale et atypique, puisqu'il s'agit d'un type de communication indirect qui n'a pas comme finalité première la hausse des ventes, mais plutôt la promotion d'une image de luxe et de haut de gamme. Ce moyen vise ainsi à véhiculer une certaine image de prestige, et contribue de façon indirecte à attirer un certain type de clientèle.

Tableau 11: Synthèse innovation de l'entreprise MARAÎCHER

Innovation produit	- Nouveaux mini-légumes - Nouvelles fleurs
Innovation procédés de production	- Combinaisons nouvelles de plusieurs techniques de production (hors sol, ferti-irrigation, tunnels, serres, filets, etc.)
Innovation conditionnement	- Caissette polystyrène - Manchon protecteur pour les fleurs - 4 formats d'avéoles indépendantes
Innovation de service	8 types de colimix (service à la demande)
Innovation marketing	Photographies artistiques

Source : élaboration personnelle

Nous avons dans cette troisième section exposé les caractéristiques de l'échantillon étudié dans la première partie du travail empirique. Chacune des deux études de cas ont ensuite successivement été présentées de manière détaillée. Nous avons notamment abordé leur histoire, présenté leur activités et stratégies, mais également leur principaux concurrents et clients. Puis, un état des lieux des différents types d'innovation a également été soigneusement réalisé.

Ce **quatrième chapitre** avait pour objet de présenter les choix épistémologique et méthodologique de ce travail empirique.

En **section 1**, nous avons d’abord rappelé les différents paradigmes épistémologiques en sciences de gestion. Parmi les trois principaux courants épistémologiques que sont les paradigmes positiviste, constructiviste et interprétativiste, ce dernier correspond à la vision qu’a le chercheur de la réalité et correspond ainsi au type de connaissance qu’il compte produire. Le monde social serait en effet le fruit d’interprétations des acteurs, et l’objet de la recherche est donc de “donner à voir” (Perret & Séville, 2007) et comprendre les phénomènes étudiés au travers de la représentation des acteurs. Ce positionnement épistémologique amène donc au choix d’une méthodologie qualitative reposant sur la technique de l’entretien individuel qui semble particulièrement adaptée à la posture épistémologique retenue pour ce travail de recherche. Pour garantir un certain niveau de rigueur dans le traitement des données recueillies, la méthode de l’analyse de contenu de type “thématique” a été employée.

La **seconde section** avait pour objectif d’explicitier les deux étapes du travail empirique. Nous justifions d’abord l’intérêt de réaliser une étude exploratoire consistant en une étude transversale au sein d’un échantillon très diversifié de dix-neuf start-ups et PME permettant ainsi d’affiner notre objet de recherche autour de la question du lien entre innovation et contrôle de gestion. Pour cela deux séries d’entretiens ont été menées. Après avoir observé que plusieurs motifs à la fois internes et externes expliquaient que les entreprises innovantes, même de très petites tailles, disposaient d’outils de contrôle de gestion et que les dirigeants de ces entreprises étaient favorables au contrôle de gestion en envisageant de structurer encore davantage leur entreprise, nous avons souhaité approfondir la question du rôle du contrôle de gestion sur l’innovation par l’étude d’entreprises initialement non innovantes, mais ayant récemment opéré le choix de s’inscrire dans une stratégie globale d’exploration. Cette approche différente mais complémentaire a permis effectivement d’approcher la question du lien entre contrôle de gestion et innovation d’une autre manière. Pour cet approfondissement, et au regard de la taille de ces deux PME, la méthode des cas a été retenue, basée essentiellement sur la technique de l’entretien, et de façon complémentaire, sur quelques documentations internes et externes.

La **troisième section** enfin, était destinée à une présentation riche et détaillée de l’échantillon des dix-neuf start-ups et PME innovantes de l’étude préliminaire et des deux études de cas réalisées dans la deuxième partie du travail empirique.

CHAPITRE 5 –

PRÉSENTATION DES RÉSULTATS : VERS UNE

APPROCHE PRATIQUE DES LIENS

RÉCIPROQUES ENTRE CONTRÔLE DE

GESTION ET INNOVATION

L'objectif de cette recherche est de déterminer les liens réciproques entre contrôle de gestion et innovation. Pour répondre à cette problématique générale, nous avons souhaité observer cette relation d'un point de vue organisationnel, en analysant les pratiques en contrôle de gestion dans des organisations innovantes. Notre démarche se situe plus précisément à deux niveaux complémentaires.

Une première approche exploratoire a consisté à s'interroger sur la présence ou l'absence d'outils de contrôle de gestion dans dix-neuf start-ups et PME innovantes (**section 1**). Ces organisations étant innovantes par nature, relativement jeunes et de petites tailles, elles seraient *a priori* peu enclines à se doter d'outils de contrôle de gestion voire seraient même réfractaires à l'idée de mettre en place dans le futur des outils de contrôle de gestion, peu adaptés au contexte innovant.

Pour cette section, il s'agissait donc de répondre aux questions : les start-ups, des organisations en décollage, innovantes par nature, et les PME suivant une stratégie d'innovation, disposent-elles d'outils de contrôle de gestion et pourquoi ? Dans l'affirmative, il s'agissait d'approfondir l'analyse en cherchant à observer et comprendre les raisons de la présence de ces outils au cadre rigide, stable et formel, dans ces entreprises innovantes, par nature souples, instables et ancrées dans des processus informels. Au-delà, nous avons cherché à comprendre quel était le rôle de ces outils dans les start-ups et PME innovantes.

La seconde façon d'appréhender cette question a consisté à adopter une démarche opposée mais complémentaire, en ciblant deux cas d'entreprises initialement non innovantes mais s'inscrivant plutôt dans des logiques industrielles de production de masse de produits traditionnels, qui ont par la suite mis en place une stratégie d'innovation (**section 2**). Il s'agissait donc d'étudier le passage d'une logique industrielle classique (logique d'exploitation) à une logique d'exploration, du point de vue du système de contrôle de gestion. Ainsi, la démarche initiale était, en complément de la première étude, de répondre aux questions suivantes : Comment se caractérise le système de contrôle en place dans ces deux entreprises, et comment a-t-il évolué pour accompagner ce changement de cap stratégique désormais orienté vers une stratégie de pionnier, via l'innovation ?

Ainsi, nous pouvons dégager trois questions principales, qui abordent en trois temps cette problématique générale, des liens réciproques entre innovation et contrôle de gestion :

- Comment se caractérisent les systèmes de contrôle de gestion des entreprises innovantes ? Il s'agissait d'observer d'abord l'absence ou la présence d'outils. Puis, de renseigner la nature des outils en place. L'objet de cette étude était également de cerner l'évolution des systèmes de contrôle de gestion associée à une démarche d'exploration nouvelle pour l'entreprise.
- Quelles sont les raisons d'adoption d'outils de contrôle de gestion ?
- Quel est le rôle des systèmes de contrôle de gestion dans les organisations innovantes ? Il s'agissait plus précisément de comprendre en quoi sont-ils perçus comme des accompagnateurs et stimulateurs de l'innovation et du changement associé.

Section 1. L'observation des systèmes de contrôle de gestion dans dix-neuf start-ups et PME innovantes

Cette première section est dédiée à relater les systèmes de contrôle de gestion observés dans dix-neuf start-ups et PME innovantes. Sont-ils absents, plutôt informels ou au contraire formalisés via la présence d'outils ? Quels sont les outils utilisés, y a-t-il un type spécifique d'outils largement partagés par des entreprises innovantes par nature ? Sont-ils utilisés différemment ou de façon standard ? C'est à ces questions que le chercheur a souhaité répondre dans cette première section.

Nous avons d'abord pu constater, que bien qu'innovantes et de petites tailles, les entreprises rencontrées disposaient d'un certain nombre d'outils dont nous avons étudiés la nature (1). Nous avons ensuite cherché à comprendre les raisons qui ont poussé ces structures à se doter d'outils de contrôle de gestion (2). Enfin, nous avons tenté d'appréhender le rôle que pouvait avoir le contrôle de gestion sur l'innovation de ces entreprises (3), ainsi que les éléments pouvant expliquer l'influence positive du contrôle de gestion sur l'innovation observée dans cette étude (4).

1. Nature des outils de contrôle de gestion observés dans les start-ups et PME innovantes

Notre étude nous amène à un premier constat : la forte présence d'outils de contrôle de gestion dans les entreprises innovantes de notre échantillon, et ce, même dans les jeunes start-ups.

Tableau 12 : Synthèse des outils utilisés par les dix-neuf start-ups et PME innovantes⁸

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P	Q	R	S
Suivi trésorerie	vert	vert	gris	vert	vert	vert	vert	vert	vert	gris	vert	gris	gris	vert	vert	vert	gris	vert	vert
Calcul de coûts	vert	vert	vert	vert	vert	vert	vert	vert	vert	vert	vert	gris	vert	vert	vert	gris	vert	vert	vert
Gestion budgétaire	vert	vert	vert	vert	vert	vert	vert	vert	vert	vert	vert	gris	vert	vert	gris	vert	vert	vert	vert
TDB stratégique	vert	vert	gris	gris	gris	gris	gris	vert	gris	vert	vert	vert	vert	vert	gris	vert	vert	vert	vert
TDB opérationnel	vert	vert	vert	vert	vert	vert	gris	vert	vert	vert	vert	gris	vert	vert	gris	vert	vert	vert	gris
Compte de résultat	gris	vert	gris	vert	vert	gris	vert	gris	vert	vert	vert	gris	vert	vert	gris	gris	vert	vert	gris
Autre	gris	gris	gris	gris	gris	vert	gris	vert	vert	gris	gris	gris	gris	gris	gris	gris	gris	gris	vert

Source : élaboration personnelle

Néanmoins, même si les dirigeants prennent appui sur des outils de contrôle de gestion traditionnels, ils réalisent une véritable appropriation au point de se doter d'outils *ad hoc*. En effet, nous observons que l'utilisation, le rôle et la fréquence d'usage d'un même outil de contrôle de gestion diffèrent d'une entreprise à une autre. Ainsi, en prenant appui sur des outils classiques, ces différentes organisations effectuent une véritable appropriation dans le but de rendre ces outils propres à leur usage spécifique. L'outil prend alors un visage singulier selon la structure qui le manipule. Au final, ces entreprises se réapproprient les outils classiques de contrôle de gestion afin de se munir d'outils sur mesure.

Le suivi de la trésorerie est une pratique partagée par la majorité des entreprises rencontrées, et en particulier les plus jeunes d'entre elles. La gestion de la trésorerie apparaît en effet comme la problématique majeure pour des structures avec peu, voire pas de chiffre d'affaires, à la recherche de ressources pour financer les dépenses engagées pour le lancement de l'activité. Le calcul de coûts est également un outil particulièrement utilisé. Cependant, sa nature et sa fonction diffèrent d'une entreprise à l'autre. On distingue les entreprises qui mettent en place

⁸ La couleur "vert" signifie la présence de l'outil dans l'entreprise

un calcul de coûts par projet uniquement pour bénéficier du CIR (Crédit d'impôt recherche) sans qu'il y ait de volet pilotage.

Parmi celles qui prennent appui sur cet outil pour piloter, certaines considèrent les temps passés, les coûts d'achats, voire les charges indirectes. On observe donc deux types de pratiques : la méthode des coûts partiels en vue de mesurer la marge dégagée et donc la rentabilité de chaque produit et une démarche de calcul de coûts complets qui s'apparente à la méthode classique des centres d'analyse. Ce sont surtout des entreprises de type industriel c'est-à-dire spécialisées dans la conception et développement de machines ou de robots qui sont concernées par ce type d'approche. Les entreprises appartenant au métier du numérique quant à elles s'appuient uniquement sur les feuilles de temps des développeurs ou ingénieurs. Par ailleurs, le type de ventilation retenu est fonction du besoin d'information de chacune. La ventilation peut s'opérer par service, par gamme, par projet ou par métier.

La troisième pratique relativement répandue est la gestion budgétaire. Là encore, des différences s'observent puisqu'on distingue les entreprises qui utilisent la prévision budgétaire seule, et celles qui la couplent au contrôle budgétaire, c'est-à-dire au suivi et à l'analyse des écarts entre le budgété et le réalisé. Hormis le budget de trésorerie, largement pratiqué par l'ensemble des entreprises rencontrées, le type et le nombre de budgets utilisé varie selon les problématiques de gestion prédominantes de chacune.

Certaines entreprises de notre échantillon ont également choisi d'élaborer des tableaux de bord (TDB) stratégiques ou déclinés à des niveaux plus opérationnels. Par nature, cet outil présente une grande souplesse et malléabilité dans sa construction qui s'observent effectivement par l'hétérogénéité des informations contenues dans les tableaux de bord des différentes entreprises interrogées.

Enfin, on constate que de façon très hétérogène, le compte de résultat est utilisé par quelques dirigeants en vue de piloter leur activité. Certains l'utilisent par exemple pour dresser des comparaisons d'une année sur l'autre, alors que d'autres prennent appui sur l'outil pour effectuer des benchmarks avec la concurrence. De plus, les indicateurs jugés importants diffèrent d'une entreprise à l'autre. La fréquence d'utilisation est également très variable.

Tableau 13 : Présentation des outils utilisés par les dix-neuf start-ups et PME innovantes

	A	B	C	D
Suivi de trésorerie Fréquence	- Trésorerie courante et prévisionnelle Mensuelle	- Suivi encaissements & décaissements (aides BPI/France) Hebdomadaire		- Suivi encaissements & décaissements - Prévisionnel à 6 mois
Calcul de coûts Fréquence	- Calcul coûts d'achat et temps - Par projet, par produit, par processus Mensuelle	- Feuille de temps - Par fonction (structure, commercial, R&D, produit, service, support) - Par projet (en cours) Hebdomadaire	- Heures chargées - Charges fixes - Coûts déplacement commercial - Par projet et projet interne Trimestrielle	- Calcul coûts d'achat et temps - Calcul marge brute par affaire
Gestion budgétaire Fréquence	- Budgets prévisionnels - Contrôle budgétaire - Budgets production, commercial, investissement ... Mensuelle	- Budgets prévisionnels - Contrôle budgétaire - Budget commercial (mise en place logiciel CRM) Hebdomadaire	- Budget prévisionnel sur 3 ans - Budget de trésorerie	Existant mais non utilisé pour le pilotage
TDB stratégique Fréquence	- Activité découpée en 8 processus - 3-4 indicateurs par processus - Indicateurs financiers et non-financiers; qualitatif & quantitatif - Consolidation des infos des TDB opérationnels Semestrielle et annuelle	- 10 indicateurs - Indicateurs financiers et non-financiers Ex : contrats signés, nb jrs passés par projet, tps passé prospection commercial Hebdomadaire		
TDB opérationnel Fréquence	- TDB commercial (3-4 indicateurs) - TDB production (3-4 indicateurs) - TDB R&D (3-4 indicateurs) Mensuelle	Mise en place dans l'année 2015 de reportings (indicateurs clés pour chaque fonction) Hebdomadaire		- TDB production ; R&D ; commercial - Texte ou tableau - Davantage qualitatif que quantitatif Hebdomadaire
Compte de résultat Fréquence		- Comparaison avec les concurrents - Calcul de ratios Annuelle		Existant mais non utilisé pour le pilotage - Calcul du point mort

	E	F	G	H
Suivi de trésorerie	- Tableau de trésorerie avec échéancier fournisseur	- Trésorerie prévisionnelle (suivi du cashflow) - Suivi encaissements (crédit TVA, paiements ponctuels de partenaires, subventions, avances de BPifrance) - Suivi décaissements (standard opérationnel) Mensuelle	- Solde bancaire - encaissements/décaissements	Trésorerie - BFR
Fréquence	Hebdomadaire	Mensuelle		Quotidienne
Calcul de coûts	- Calcul de coûts complets classique - Par service	- Profit and loss par destination (4 reportings internes pour comprendre les écarts P/R année précédente - Coûts par projet et par plateforme (feuilles de temps et factures) Trimestrielle	- Mise en place prévue à MT - Par projet - Par processus - Calcul des temps passés et des coûts par postes Mensuelle ou pour réaliser des devis	- Par produit - Coûts d'approvisionnement Mensuelle (général) Semestrielle (détails)
Fréquence	Mensuelle ou trimestrielle	Trimestrielle		
Gestion budgétaire	- Budget prévisionnel 12 mois + révision mensuelle	- Budget prévisionnel 12-18 mois - Contrôle budgétaire - Budget de trésorerie (objectif : mise en place d'un suivi mensuel des écarts par poste)	- Budget prévisionnel - Contrôle budgétaire - Budget d'investissements - Budget charges et trésorerie Hebdomadaire/ Mensuelle	- Budget prévisionnel sur 6 mois - Budget d'approvisionnement
Fréquence				
TDB stratégique				
Fréquence				
TDB opérationnel	- TDB commercial (évolution CA par client, par binôme de travail) - TDB suivi projets (dates de livraison, problèmes rencontrés) Mensuelle / Hebdomadaire	- TDB R&D - Pour chaque projet un TDB avec niveau d'avancement, évaluation du risque etc. Revue de projets mensuelles		- Compte de résultat simplifié - CA & CA n-1, marge, BFR, trésorerie, retards de paiement 8 indicateurs hebdomadaires ; 4 indicateurs mensuels
Fréquence	Mensuelle / Hebdomadaire			- TDB commercial Ex : CA par commercial, nb RDV prospects, coûts des démarches commerciales (rentabilité de chaque action et déplacement) Hebdomadaire
Compte de résultat	- CA, taux marge brute, charges de structure, EBITDA, résultat d'exploitation - Aperçu de l'activité pour les 3 dirigeants et actionnaires Mensuelle		- Taux marge par prestation, CA, charges par postes ... Semestrielle	
Fréquence	Mensuelle			
Autre		- 4-5 autres TDB financiers (suivi du système de financement, etc.)		- Suivi niveau motivation des salariés - auto-évaluation - 20-30 indicateurs - Recueil d'idées pour améliorer les processus Mensuelle

	I	J	K	L
Suivi de trésorerie	- Trésorerie prévisionnelle - Suivi des écarts		- Livre des recettes	
Fréquence	Quotidienne		Tous les 15 jours	
Calcul de coûts	- Par service - Par projet (pour le CIR et autres subventions, mais pas pour le pilotage car encore au stade d'innovation, et robots développés peu différenciés donc peu d'écart de rentabilité)	- Calcul des temps et des coûts (fonctionnement, achats, sous-traitance etc.) - Par projet - Par métier (mécanique, électronique, informatique, documentaire)	- Calcul coûts horaires (tps tests, tps d'assemblage etc.) - Chaque commande client est transformée en commande fournisseur (suivi des commandes reçues par mois et cumulé P/R années précédentes + suivi des fournisseurs) Pour connaître le niveau de rentabilité des grosses commandes	
Fréquence		Mensuelle		
Gestion budgétaire	- Budget prévisionnel - Contrôle budgétaire - Budget R&D - Budget admin générale - Budget charge externes	- Budget prévisionnel sur 1 an (3-5 ans en cours) - Contrôle budgétaire - Budget commercial - Budget production : projet par projet - Budget achats : mensuelle - Budget investissement (avec amortissements) - Budget trésorerie : trimestrielle	- Budget commercial (prévisionnel 6 mois / 1 an) => (pas de suivi régulier de l'activité car l'unité de temps est l'année, le comparatif s'opère année par année) - Budget de trésorerie (prévisionnel + contrôle budgétaire)	
Fréquence	Trimestrielle/ Semestrielle			
TDB stratégique		- 10 indicateurs - Majoritairement financiers et quantitatifs - Carnets de commande, soldes bancaires, objectif de trésorerie pour financer le BFR	- Suivi des ventes et des marges - Suivi des fournisseurs (délais de paiement, optimisation des achats) - Suivi des stocks	- 15 indicateurs financiers
Fréquence		Mensuelle	Tous les 15 jours	
TDB opérationnel		- TDB commercial ; TDB R&D ; TDB des opérations (logistique, production, approvisionnement) - 3-5 indicateurs par TDB - Indicateurs financiers et non-financiers, qualitatifs et quantitatifs Ex : respect des budgets, nb jrs retard sur la livraison de produits standards, nb devis, nb jrs retard sur les études	- TDB production (fiche de production) => Traçabilité processus production => Estimation temps par module de production (chaque produit est un ensemble de sous-produits et chaque sous-produit a un temps, l'ERP calcule le temps total pour chaque produit) - TDB R&D => suivi des temps R&D software et R&D hardware pour le CIR => traçabilité des procédures	
Fréquence		Tous les 15 jours		
Compte de résultat	- TDB spécifiques dans le cadre de levées de fonds Ex : marge brute et investissement	- Comparatif entre années	- Comparatif entre années - Comparatif avec les concurrents (quelles sont leurs charges fixes, où réalisent-ils leur marge)	
Fréquence	Trimestrielle			
Autre	Mise en place d'un ERP pour gestion prévisionnelle sorties (approvisionnements) et rentrées (CA, financement bancaire ou public, levée de fonds) Pour réaliser une projection de la trésorerie à 3mois-2mois	Semestrielle	Semestrielle	

	M	N	O	P
Suivi de trésorerie		- CAF		- Suivi des paiements - BFR - CAF
Fréquence		Quotidienne		Hebdomadaire
Calcul de coûts	- Calcul du prix de revient industriel par gamme et sous-gamme - Les centres de coûts sont les phases du processus de production, puis imputation des coûts des autres départements - Fais sur Excel, pas encore automatisé (ERP)	- Ventilation à 3 niveaux	- Calcul des temps et des coûts - Pa projet	
Fréquence	Quotidienne / Mensuelle	Fonction des besoins		
Gestion budgétaire	- Budget prévisionnel sur 1 an - Contrôle budgétaire - Budget pour chaque département (commercial, production, R&D, ...)	- Budget prévisionnel - Contrôle budgétaire - Budgets commercial, trésorerie, investissement ...		- Budget prévisionnel sur 1 an - Contrôle budgétaire - Par produit
Fréquence	Mensuelle	Fonction des besoins		Hebdomadaire
TDB stratégique	- Indicateurs financiers et quantitatifs (volumes)	- Bons de commande, bon de livraison, suivi des fournisseurs, CA, factures		- Indicateurs financiers - Quelques indicateurs des TDB opérationnels
Fréquence	Mensuelle/ Trimestrielle	Quotidienne		Quotidienne
TDB opérationnel	- TDB commercial => Financiers et qualitatifs - TDB production => Indicateurs quantitatifs et qualitatifs - TDB R&D => Indicateurs financiers et qualitatifs	- TDB commercial => Mise en place d'un GRC - TDB technique - Mise en place d'une base de donnée commune entre le processus commercial et le processus technique		- TDB commercial (Hebdomadaire) => Prévisions des ventes, écarts objectifs/réalisés, suivi des devis, indicateurs commerciaux - TDB R&D (Quotidienne ou mensuelle) => Planification et suivi des projets, heures prévues/ réalisées par produits
Fréquence	Mensuelle et Trimestrielle	Quotidienne		
Compte de résultat	- Écarts entre les données du compte de résultat et le budget	- Toute l'information est jugée pertinente et est utilisée		
Fréquence	Mensuelle	Quotidienne		

	Q	R	S
Suivi de trésorerie		- Suivi encaissements	- Suivi des encaissements et décaissements
Fréquence		Quotidienne	Trimestrielle
Calcul de coûts	- Coût de revient directs par produit (ne prend pas en compte le coût de la main-d'œuvre de production interne qui est considérée comme une charge fixe, mais seulement le coût de la sous-traitance) - Par segment d'activité - Par famille de produit - Par groupe client	- Par projet - Par processus transversaux	Existant mais non utilisé pour le pilotage (pour le CIR) - Feuille de temps - Par projet
Fréquence	Mensuelle	Hebdomadaire	
Gestion budgétaire	- Budget prévisionnel - Contrôle budgétaire - Compte de résultat (CA, EBITDA, EBIT, marge brute, charge fixes par service) - Budget de trésorerie	- Mise en place prévue quand l'activité sera lancée grâce à la levée de fonds - Budgets prévisionnels 1-3 ans - Contrôle budgétaire - Budget investissement - Budget R&D	- Budget prévisionnel
Fréquence	Mensuelle	Semestrielle	
TDB stratégique	- Indicateurs financiers qui remontent aux actionnaires (CA, marge brute, EBITDA, montant des stocks, avoirs) - Indicateurs qualitatifs tirés du suivi des marchés (le but est d'avoir une vision du développement du business)	- Axé sur les dépenses - 10 indicateurs (charges fixes et dépenses exceptionnelles)	- 10 indicateurs Ex : CA, marges, dettes, créances
Fréquence	Mensuelle	Mensuelle	Trimestrielle
TDB opérationnel	- Indicateurs par TDB - TDB commercial ⇒ Analyse très fine du CA et des marges brutes - TDB production (respect des délais, taux de retours ligne produits défectueux, réclamations clients) - TDB R&D (respect planning développement, respect coûts revient des produits développés P/R cahier des charges) - TDB achats : respect des coûts (respecter les % marges brutes fixées dans le budget) - TDB qualité : taux retours clients	- Mise en place prévue dans les premiers mois suivant la levée de fonds : - d'un TDB commercial - d'un TDB production (retroplanning) - d'un TDB R&D (calcul de coûts)	
Fréquence	Mensuelle	Hebdomadaire	
Compte de résultat	- Suivi par filiale et consolidé - Ventilation des charge fixes par service - Marge brute, CA, charges fixes, EBIT, EBITDA	- Pilotage stratégique	
Fréquence	Mensuelle	Semestrielle/ Annuelle	
Autre			- La recherche d'efficacité s'effectue de manière informelle, directe et continue - Démarche globale d'optimisation - Gestion empirique

Source : élaboration personnelle

2. Les raisons d'adoption des outils de contrôle de gestion

Si les dispositifs de pilotage semblent présents au sein des différentes entreprises innovantes rencontrées, l'enjeu est de déterminer les raisons qui poussent ces organisations à mettre en place des outils de contrôle de gestion.

Cinq raisons majeures sont évoquées par les dirigeants de ces start-ups et PME. Parmi celles-ci, certaines sont liées à des facteurs externes, dans une logique de légitimation ou d'affichage auprès des partenaires financiers et clients, alors que d'autres sont liées à des facteurs internes, dans un souci d'amélioration de la croissance, d'optimisation ou encore pour répondre à l'activité de fabrication.

2.1 Facteurs externes d'adoption des outils de contrôle dans les start-ups et PME innovantes

2.1.1 Légitimation auprès des partenaires financiers et obtention du CIR

La forte présence de la comptabilité analytique dans l'échantillon étudié, bien que souvent très simplifiée, reflète un besoin de justifier les coûts de R&D par projet en vue de bénéficier du Crédit Impôt Recherche (CIR).

« On a mis en place un système de feuille de temps qui nous permet de savoir ce qu'on a passé niveau temps par activité. On a commencé à le mettre en place et derrière je vais l'analyser pour savoir combien de temps on a passé sur les charges de structure, en commercial, en R&D, en produits informatiques, en services donc derrière on a mis en place tout un système de codifications qui va me permettre moi d'avoir des tableaux-de-bord automatiques pour savoir tous les mois combien de temps on a passé sur les différentes activités de la société. Décliner les feuilles de temps par logiciels développés est en cours de réalisation. [...] Comme nous on bénéficie du crédit-impôt-recherche il faut pouvoir quand même justifier le fait que les ingénieurs ils ont passé du temps à la R&D. » (Dirigeant entreprise B)

Par ailleurs, à la question : *« Pour quelles raisons êtes-vous favorable au développement du contrôle de gestion et qu'attendez-vous des outils mis en place ? »*, un grand nombre d'entreprises ont évoqué le poids des investisseurs financiers dans la décision d'implémenter des outils de contrôle de gestion. Par exemple, le dirigeant de l'entreprise I nous indique que :

« La première raison est qu'il va y avoir une augmentation du capital et les nouveaux investisseurs vont être regardants sur l'analyse de gestion. » (Dirigeant entreprise I)

De même, la directrice-adjointe de l'entreprise Q affirme que :

« L'innovation ne veut pas dire faire n'importe quoi. Pour innover il faut avoir des moyens, pour avoir des moyens il faut trouver des partenaires financiers et eux demandent une certaine rigueur. [...] Et notamment on a eu plusieurs actionnaires successifs et le fond actuel que l'on a depuis un peu plus de six mois, c'est un gros fond d'investissement français et eux, autant ils croient dans nos nouveaux marchés et ils sont vraiment attachés à notre capacité d'innovation et de croissance internationale, autant ils nous demandent un reporting strict et d'avoir fait un budget et de suivre les écarts par rapport au budget, et c'est à cette condition-là qu'ils investissent dans la société. [...] Le budget c'est un moyen de transparence et c'est un moyen donc d'avoir des financements des banques et des actionnaires et c'est aussi un moyen de maîtriser ce qu'on fait. Pour moi, je le vois vraiment comme un outil d'aide au reporting et justement d'aide à trouver des financements. » (Directrice-adjointe entreprise Q)

Enfin, le dirigeant de l'entreprise C précise :

« La comptabilité analytique je n'en ai pas besoin tous les jours, j'en ai besoin pour faire des business plans, pour démarcher des partenaires institutionnels ou des partenaires privés. [...] La comptabilité analytique l'idée n'est pas venue de moi, elle est venue de notre actionnaire principal qui m'a dit « tu me fais la comptabilité analytique, tu m'envoies les coûts je veux savoir combien coûte chaque personne ici », il a investi, il veut suivre, il veut savoir combien ça coûte. » (Dirigeant entreprise C)

La recherche de subventions et de partenaires financiers représente une des principales causes du développement d'outils de contrôle de gestion dans les start-ups innovantes rencontrées. Cependant, beaucoup d'entre elles se sont rapidement appropriées les outils en tant que support dans le pilotage et la prise de décisions.

La directrice-adjointe de l'entreprise Q rajoute en effet que :

« Même si tout ça émanait des actionnaires, au niveau du pilotage c'est une aide énorme. Je pense que c'était un vœu depuis très longtemps mais on ne s'était jamais donné les moyens de le faire comme ça parce que ça nécessite des ressources. [...] Mais c'était une attente depuis très longtemps bien sûr d'avoir des chiffres mensuels, je pense que tout chef d'entreprise rêve d'avoir ces chiffres le plus tôt possible. » (Directrice-adjointe entreprise Q)

2.1.2 Justification et transparence auprès des clients, recherche de nouveaux contrats

Pour plusieurs dirigeants interrogés, les outils de contrôle de gestion jouent un rôle majeur dans la négociation commerciale et permettent plus précisément de gagner des contrats. Deux éléments sont mis en avant.

D'une part, le calcul de coûts permet à l'entreprise de justifier ses prix et de vendre la prestation au juste prix.

« Pour nous l'analyse analytique est fondamentale, c'est la base de notre projet. [...] Il y a aussi un aspect de justification du prix et de transparence auprès du client. » (Dirigeant entreprise G)

« Pour moi c'est un confort en négociation parce qu'à mes clients je leur dis que je ne leur vends pas un prix mais une prestation « donc ce prix ne vous convient pas c'est une chose, mais il correspond à un travail, ce travail c'est les heures, les réunions, les déplacements etc. », donc dans la négociation commerciale je ne suis pas en train de vendre un coût qui est un coût imaginaire ou un coût opaque par rapport à ce qu'il se passe sur le terrain, moi je sais exactement ce qu'il se passe sur le terrain. » (Dirigeant entreprise J)

« L'avantage de cette structuration, quand on a fait un reporting, on a pris toutes les fonctions et tous les coûts en face, tout ce qu'on allait faire. Et personne ne nous a dit qu'on était trop cher, on a eu aucune question par rapport au prix. Quand on est complètement transparent, quand on décline le prix fonction par fonction moi je considère que c'est un avantage de réaliser ce contrôle, cette structuration. » (Dirigeant entreprise A)

D'autre part, les outils de contrôle permettent à ces jeunes entreprises innovantes de remporter le marché face à des concurrents plus anciens et de plus grandes tailles. Ils donnent notamment confiance aux clients sur l'aptitude de ces jeunes firmes à maîtriser et minimiser les risques et les erreurs, et à offrir une prestation de qualité.

« Et il y a un projet en particulier dont je suis fier, là il y avait de la concurrence et on a remporté le projet devant un concurrent allemand beaucoup plus vieux que nous. On a montré au client comment on travaille sur ce type de projet à risque. Et en plus de cette structuration de notre société au niveau projet, on a montré au client qu'on était capable de détecter des problèmes que le concurrent ne pouvait pas détecter. Donc l'aspect contrôle au sein de la société c'est vraiment important, parce que ça montre au client qu'il minimise ses risques. » (Dirigeant entreprise A)

« Ce que je vois c'est plutôt une tendance à l'amélioration des processus et deuxièmement la capacité que l'on a à travailler pour des grands donneurs d'ordre qui mettent en doute notre aptitude à fournir de la qualité au regard du fait qu'on soit une petite entreprise de 20 personnes. » (Dirigeant entreprise J)

« Donc là, tous les outils qu'on met en place ça va être pour minimiser les erreurs. Vous voyez il faut minimiser les erreurs pour tenir les délais et pour être rentable. » (Dirigeant entreprise C)

On observe ainsi l'adoption de nouveaux outils de contrôle de gestion dans une perspective externe, liée soit à des demandes actionnariales, soit à l'attention des clients, mais qui au final apporte un soutien interne à l'action et au pilotage.

2.2 Facteurs internes d'adoption des outils de contrôle dans les start-ups et PME innovantes

2.2.1 Croissance de la structure et évolution de l'activité

Parmi les déterminants de la structuration de l'entreprise, la croissance de la structure et le stade de développement de l'entreprise est un troisième élément avancé par les différents acteurs rencontrés.

Pour certains dirigeants, l'augmentation des effectifs entraîne le besoin de mettre en place des dispositifs formels pour gérer la quantité d'informations nouvelles à traiter du fait de la croissance de la structure. Le contrôle de type informel doit rapidement être couplé à un contrôle formalisé via notamment les instruments de contrôle de gestion.

« Jusqu'à maintenant, à vue de nez on savait que tout se passait bien sans faire de gros calculs, mais maintenant qu'on commence à être d'une certaine taille c'est hyper important de savoir ce qu'on fait, d'analyser les besoins Trésorerie, les BFR, etc. » (Dirigeant entreprise B)

« Parce qu'en fait au départ c'était sympa on discutait on disait « toi tu vas faire ça, toi tu vas faire ci » mais au final on n'était pas vraiment organisé et là étant donné qu'on commence à grossir un peu, l'année dernière à cette même époque nous étions deux, maintenant on est dix ce n'est plus la même gestion. L'année dernière quand on répartissait les tâches il n'y avait aucun problème de suivi on savait exactement qui faisait quoi et on avait un retour immédiat, maintenant dix personnes ce n'est pas du tout pareil, on est obligé de se structurer, on est obligé d'avoir des outils et on est obligé de savoir exactement ce qu'il se passe. [...] Je pense au contraire que quand on grossit tout en gardant ce côté agile, il faut quand même formaliser de plus en plus. » (Dirigeant entreprise C)

En outre, certains dirigeants évoquent le fait que le contrôle de gestion se justifie lorsque l'entreprise a passé une première phase de recherche de marchés, de signature de contrats, c'est-à-dire quand il y a un chiffre d'affaires à gérer.

« Le contrôle de gestion c'est à mon sens intéressant quand il y a de l'activité, quand il y a de l'achat-revente, ou quand il y a une masse salariale à gérer. Nous aujourd'hui on est quand même très éloigné de ces problématiques, on a une vision de la Trésorerie à court terme. [...] Donc tant qu'il n'y a pas de business concret à gérer et qu'on est toujours dans une phase de recherche de marchés et de signatures en mon sens ça n'est pas justifié d'avoir du contrôle de gestion. Mais une fois que le business est là et qu'il faut le traiter, c'est à partir de ce moment-là que le contrôle de gestion devient intéressant. » (Dirigeant entreprise G)

« Je dirai qu'il y a plusieurs phases dans une entreprise innovante. Il y a une phase de création pure où effectivement les problématiques essentielles sont de sortir des produits, trouver des marchés, s'adresser à ses clients et dans ce contexte-là on va dire que tout ce qui est gestion et rigueur budgétaire ça vient un peu en-dessous parce que on ne peut pas se consacrer à tout, on n'a en général pas les moyens de tout faire et l'essentiel c'est quand même de vendre et pour vendre il faut avoir créé des produits qui intéressent quelqu'un. » (Dirigeant entreprise Q)

2.2.2 Activité de fabrication

Comme le souligne le dirigeant de l'entreprise D, les entreprises innovantes spécialisées dans la conception et le développement de machines ou de robots sont plus enclines à disposer d'une comptabilité de gestion plus élaborée que les entreprises du numérique. En effet, les entreprises qui s'inscrivent dans une logique industrielle doivent gérer un nombre plus élevé de charges et doivent donc maîtriser un plus grand nombre de coûts pour être rentables.

« À distinguer une entreprise qui innove en soft et une entreprise qui innove et fabrique des produits, là on est dans deux mondes différents. Nous on fabrique des machines, on a un système de gestion, on suit nos achats, on suit nos ventes, on suit nos stocks, on a des nomenclatures de fabrication mais ce n'est pas parce que c'est innovant, c'est parce qu'on a une activité industrielle et non de service. Si vous êtes dans l'industrie vous avez tous les outils normaux d'une entreprise qui fabrique des produits et si vous faites uniquement de la valeur ajoutée vous avez donc une comptabilité beaucoup plus légère. Vous n'avez pas d'achats à suivre etc. » (Dirigeant entreprise D)

« Et à côté de ça il faut qu'on garde notre caractère innovant et réactif pour les nouveaux marchés. Mais ça n'empêche pas qu'on a quand même un socle de fonctionnement industriel sur lequel on doit vraiment maîtriser des coûts. » (Dirigeant entreprise Q)

Ce résultat rejoint l'idée avancée par Meyssonier (2015) qui souligne qu'une entreprise industrielle nécessite une comptabilité de gestion relativement précise et détaillée, *a fortiori* lorsque la production est diversifiée. L'auteur explique qu'en revanche, les entreprises commerciales organisées en réseau de magasins aux modes de fonctionnement identiques et simples et vendant un même type de produits ne présentent pas la nécessité d'avoir recours à des systèmes de comptabilité analytique sophistiqués. L'auteur ajoute que ce type d'entreprise avait toutefois recours à d'autres outils tels que les budgets ou les tableaux de bord.

2.2.3 Recherche d'optimisation et d'exploitation

Ces dirigeants d'entreprises innovantes ont conscience que leur innovation seule ne peut suffire à garantir la pérennité de leur structure. Pour être viable, il faut rechercher l'optimisation. Autrement dit, l'exploitation de savoir-faire existants doit coexister parallèlement à leur activité d'exploration.

« Et bien nous, au début, on a commencé à être innovant parce que chaque nouvelle machine est innovante mais maintenant, notre métier, c'est de vendre des machines. On les a produites, elles fonctionnent, elles sont innovantes et donc il faut essayer de les vendre. Parce qu'il ne faut pas perdre de vue qu'il faut vivre et que si vous êtes innovant tout le temps à un moment donné vous ne vivez pas. Mais nous sommes toujours en phase de développement parce que nous faisons toujours des nouvelles machines. Donc on a très rapidement fait un calcul de coûts de revient de produits parce que les économies peuvent se trouver à tout niveau et il faut rentrer dans les détails. » (Dirigeant entreprise D)

« Ça permettra d'avoir une activité bien plus rentable que ce qu'elle est aujourd'hui, parce qu'aujourd'hui on a senti qu'elle périclitait, donc on avait une baisse de l'activité et on a isolé véritablement la faille qu'il y avait dans le modèle économique, donc on va corriger le modèle économique mais on ne peut le corriger que par les chiffres individuellement. » (Dirigeant entreprise N)

« Donc on est sur des problématiques de coûts et de rentabilité, c'est-à-dire que les personnages doivent être sympas, ils doivent avoir bonne tête mais on ne va pas être dans une finition maximum parce que sinon ça nous coûte trop cher. Après le pilotage qu'on fait il n'est pas tant sur le technique il est surtout sur le coût que ça prend pour faire certaines tâches et essayer de le réduire au maximum pour qu'on devienne rentable assez vite parce que maintenant j'ai des objectifs de rentabilité de la part de toutes les personnes qui nous ont fait confiance. » (Dirigeant entreprise C)

L'ensemble de ces *verbatim* illustre bien le souci d'optimisation des résultats des entreprises interrogées et le souci de rentabilité. Ce souci de rentabilité fait souvent suite à des dépenses d'innovation, dépenses qui devront être rentabilisées, soit pour maintenir et faire croître les résultats de l'activité, soit pour répondre aux attentes des parties prenantes comme le souligne le dirigeant de C.

Au final, ils soulignent les liens existants entre l'adoption de nouveaux outils de contrôle de gestion et l'innovation produits ou services dans les organisations étudiées.

Nous allons dans ce qui suit présenter le rôle des outils de contrôle de gestion sur l'innovation de ces start-ups et PME innovantes (3). Nous tentons ensuite de mettre en lumière les conditions nécessaires pour observer cette relation positive (4).

3. Le rôle des outils de contrôle de gestion sur l'innovation des start-ups et PME

Pour la majorité des entreprises de l'échantillon, le contrôle de gestion a un impact positif sur leur innovation. Six arguments sont mis en avant par les acteurs rencontrés.

3.1 “La maîtrise permet de se libérer l'esprit pour innover”

Le contrôle de gestion joue un rôle de garde-fou qui permet aux acteurs de se libérer l'esprit et du temps pour innover. Il permet aux acteurs d'avoir une vision sur les activités récurrentes de l'entreprise. Ce sentiment de contrôle et de maîtrise de l'opérationnel rassure et permet de se dégager du temps pour explorer de nouveaux projets innovants.

« Je pense qu'un système de contrôle ça apporte une certaine sécurité, on met en place des garde-fous, des barrières ça permet d'éviter de se poser des questions pour tout, tout le temps et donc se libérer l'esprit pour des choses plus innovantes. Si des procédures qu'on a mises en place font que le quotidien soit sur les rails, on ne se pose pas trop de questions, on améliore nos performances bien sûr et on se libère du temps et en principe ce temps on le consacre à créer de nouveaux produits ou à y réfléchir. [...] La fonction du contrôle de gestion c'est de sécuriser les choses, de pouvoir se libérer l'esprit, pour s'atteler à ce qui est le plus productif, le plus innovant. » (Dirigeant entreprise P)

De plus, la rigueur apportée par le contrôle de gestion permet aux entreprises d'être plus efficaces dans leur façon d'innover. Les nouveaux projets parviennent plus rapidement à être finalisés. Par ailleurs, ils sont plus rapidement maîtrisés et optimisés de sorte qu'ils assurent une rentabilité dans des délais plus brefs. Les entreprises connaissent donc des cycles d'exploration plus courts puisque l'exploitation (l'optimisation) survient plus rapidement grâce au contrôle de gestion, mais innover de ce fait plus souvent. Un cercle vertueux se met en place.

« Ce changement de gestion c'est parce qu'on s'est rendu compte qu'on s'est trop éparpillé justement parce qu'on manquait de cadres, on s'était dit que comme c'était de l'innovation, il n'y avait pas forcément besoin d'un cadre, qu'on pouvait l'assouplir. Mais en fait ça nous a plutôt fait perdre du temps. Du coup, le fait de davantage cadrer les choses ça apporte de la réactivité par rapport au marché et ça permet d'innover plus rapidement. Concrètement ça nous permet de libérer du temps pour innover parce qu'on est plus efficace et plus productif. En fait tout ce qui est outil organisationnel ça nous fait gagner du temps. » (Dirigeant entreprise H)

3.2 “La structuration permet d’innover plus rapidement grâce aux effets d’apprentissage et à la capitalisation des expériences”

Au travers des processus d’apprentissage et de capitalisation des connaissances et expériences, le contrôle de gestion semble permettre aux entreprises de sortir plus rapidement de nouveaux produits, ce qui leur apparaît comme une véritable force dans un contexte de chrono-compétition.

« Grâce à cette analyse du risque technique et financière qu’on fait, on capitalise de projet en projet. En fait l’innovation, on la produit de plus en plus rapidement. [...] On sait qu’il y a des problèmes qu’on va retrouver de projet en projet, et qu’on va devoir solutionner, mais la solution on l’a déjà. Donc on capitalise, pour aller de plus en plus vite dans l’innovation. [...] Si on a une grosse maîtrise, un gros suivi là-dessus l’avantage c’est que le chef de projet qui a réalisé la première machine il ne s’en soucie plus, il peut passer à un projet d’innovation numéro deux, à un autre produit. Il va moins passer de temps sur les machines 2, 3 ou 4 parce qu’il sait que tout roule. Donc l’idée c’est que ça permet de nous concentrer sur notre cœur de métier, et apporter de nouvelles innovations. Une fois que le produit est sorti, il faut que derrière on ait toute la structure pour que ça roule et ça nous mange le moins de temps possible. »
(Dirigeant entreprise A)

« En ce sens c’est favorable à mon activité et à mon innovation de par les améliorations et apprentissages. Parce que développer de l’innovation sur une table sans savoir ce qu’on fait et où on va ça, nous sert à rien parce que derrière on ne va pas pouvoir le reproduire. » (Dirigeant entreprise J)

3.3 “L’évaluation des moyens permet de sélectionner les bons projets”

Les entreprises innovantes doivent maîtriser leur excès de créativité et sélectionner les produits/services rentables, voire retenir ceux qui sont les plus rentables. Ainsi, les outils de contrôle de gestion jouent le rôle de filtre et orientent les dirigeants dans le choix des projets qu’ils vont retenir.

« Il y a des projets où on a largement sous-estimé les temps de développement nécessaires pour lancer les produits. Ça c’est un frein au lancement des nouveaux projets mais à la limite c’est bénéfique pour l’entreprise parce qu’on ne va pas se disperser dans cinquante projets. »
(Dirigeant entreprise Q)

« Ça me permet aussi de dire si je vais ou je ne vais pas sur le projet par rapport aux coûts associés au projet. [...] Il y a des projets comme le développement de drones qui m'a été demandé il y a des années par un client étatique je n'y suis pas allé parce que ça demandait en termes de coûts une mobilisation importante de nos ressources en moyens humains, en moyens financiers et techniques et que je ne voyais pas le marché. Et dans ce sens-là, c'est favorable parce que ça me permet de faire un choix en connaissance de cause. Du moins, j'ai une information qui est une information importante. Je veux bien prendre des risques mais je veux savoir ce que je mise et quel est le potentiel derrière. » (Dirigeant entreprise J)

« Ce sont des décisions la plupart du temps stratégiques en gros c'est pour savoir combien coûte un projet. On s'en sert quand on veut lancer un nouveau produit. On a plein d'autres projets en tête et effectivement on sera obligé de faire des choix et cet outil rentrera en compte, ça c'est sûr, c'est certain. » (Dirigeant entreprise C)

3.4 “La prévision des coûts permet de financer l'innovation”

Le volet financier du contrôle de gestion, souvent mis en avant par les chercheurs pour illustrer l'impact négatif du contrôle de gestion sur l'innovation des firmes, est au contraire perçu de façon positive par les acteurs interrogés. Les outils de contrôle de gestion comme les budgets permettent d'allouer les ressources nécessaires à l'innovation. Ils sont donc en ce sens utiles à l'innovation puisqu'ils permettent d'évaluer les besoins financiers et de rechercher les fonds pour y subvenir.

« Le contrôle de gestion permet de bien piloter l'entreprise et permet de mettre plus de budget dans la R&D. » (Dirigeant entreprise H)

« Je vais avoir besoin de mettre en place du contrôle de gestion pour savoir où on va et comment je fais pour financer ma R&D si on a des nouvelles idées. » (Dirigeant entreprise B)

« Je dirai que le fait d'avoir élaboré un budget, ça induit qu'on a prévu certaines ressources et le fait de le suivre mensuellement on explique pourquoi on est ou pas dans le budget et ça permet de solliciter de nouvelles ressources. Si on donnait l'impression d'avoir un pilotage à l'aveugle sans savoir vraiment ce qu'il se passe, quand on irait solliciter pour avoir des ressources, on nous dirait « non ». Et là, le fait qu'ils voient que c'est maîtrisé, qu'on sait pourquoi on en est là et bien ça donne confiance et ça nous permet d'avoir ces fonds. » (Dirigeant entreprise Q)

3.5 “Les interactions favorisent l’émergence d’idées nouvelles”

Les outils de contrôle de gestion, lorsqu’ils sont utilisés de manière interactive, c’est-à-dire lorsqu’ils permettent aux acteurs de se retrouver ensemble pour discuter des informations délivrées, font émerger de nouveaux besoins ou des idées nouvelles pour répondre aux besoins du marché. Ainsi, lorsque les acteurs se réunissent autour de ces outils, des échanges et des débats émergent donnant naissance à de nouvelles idées.

« Les idées nouvelles viennent de partout, par exemple quand on fait une réunion qualité, quand on discute des tableaux de pilotage, il y a toujours des remontées, des demandes d’amélioration. C’est vraiment pour se poser les bonnes questions à un certain moment, c’est avoir un guide. L’idée c’est de communiquer avec tout le monde pour améliorer les différentes problématiques qui trainent encore. La jeunesse de la société nous a fait faire des erreurs qu’on paie encore maintenant, et cette structuration nous évite de retomber dans cette spirale de l’erreur de nos débuts. Le retour d’expérience on le fait systématiquement, sur tous les projets. » (Dirigeant entreprise A)

« Après la communication des chiffres, il y a des remontées de la part des salariés par rapport à ce qui se passe sur le terrain, faisant émerger des idées nouvelles. » (Dirigeant entreprise P)

3.6 “L’information ouvre des pistes de réflexion”

Grâce aux informations qu’ils délivrent, les instruments de contrôle de gestion ouvrent des pistes de réflexion pouvant mener à de nouveaux projets. La dimension informationnelle du contrôle de gestion possède alors une valeur inestimable aux yeux de ces entrepreneurs faisant face à une forte incertitude inhérente à leur activité innovante.

« Donc à partir de là, quand on a cadré la perspective de l’innovation on va pouvoir se dire que telle ressource par exemple n’est pas optimisée, il va ainsi y avoir une recherche spécifique sur telle allocation de la ressource et donc qui dit recherche dit réflexion donc à partir de là on peut imaginer des pistes d’innovation. Donc je pense que le contrôle de gestion peut avoir un effet plutôt positif sur l’innovation. [...] Dans notre cas de figure le contrôle de gestion va plutôt stimuler l’innovation. Parce que ça va nous permettre d’analyser le cœur du fonctionnement des projets et donc de voir là où il y a des manques de connaissances, par exemple sur les remontées d’informations utilisateurs, pour coller au plus proche aux besoins du client. » (Dirigeant entreprise G)

« J’imagine que si au fur et mesure de l’année on voit que les prévisions en termes de chiffre d’affaires sur des segments de marché ne se réalisent pas, parce que le marché ne se décide pas etc., le fait de constater qu’on dérape au niveau du chiffre d’affaires par rapport à ce qu’on a prévu va engendrer les décisions de se diversifier sur un autre marché et donc pourquoi pas d’investir en Recherche et Développement sur un autre segment ou d’autres produits. » (Dirigeant entreprise Q)

4. Éléments à la base d'une perception d'un contrôle de gestion favorable à l'innovation

Au cours de la première phase d'entretiens, c'est-à-dire des entretiens semi-directifs, les acteurs interrogés ont spontanément évoqué ce qui nous est ensuite apparu comme les éléments à la base d'une perception positive du contrôle de gestion et de son rôle sur le processus d'innovation.

4.1 Des outils adaptés à l'activité et la structure

Pour beaucoup de dirigeants, les outils de contrôle de gestion n'ont de sens que lorsqu'ils sont adaptés à leur activité innovante, à leur structure, à leur besoin d'information spécifique. Ils effectuent une véritable appropriation de ces outils traditionnels, tant dans leur construction que dans la manière dont ils les utilisent. Au final, ces entreprises effectuent un "bricolage" pour se doter d'outils sur mesure.

« Je pense aussi qu'il faut faire une expérience avec des tableaux Excel, des outils un peu à gauche à droite pour savoir exactement de quoi on a besoin et surtout ne pas s'imaginer que parce qu'on a un outil tout va se faire tout seul. Il faut comprendre qu'il faut l'alimenter, le paramétrer et s'en servir. Il faut faire des petits bricolages autour de ces outils. Donc on essaie de découvrir petit à petit les outils qui nous correspondent. » (Dirigeant entreprise K)

« On a du mal avec les outils qu'on peut nous donner qui nous font rentrer dans un moule. Rentrer dans un moule ça tue notre créativité. On préfère les outils adaptés à notre entreprise, à nos besoins. [...] Quand on est sur un marché innovant on est obligé d'avoir quelque chose d'adapté. On se considère comme une entreprise classique dans le sens que les outils qu'on utilise sont une vérité absolue, mais nos chiffres clés ne sont pas forcément les mêmes que d'autres entreprises. » (Dirigeant entreprise H)

« Donc les outils sont vraiment développés sur mesure notamment sur le suivi de la trésorerie on n'est pas du tout dans cette logique de BFR parce que les fournisseurs on les paie à date. Ce qu'on suit mensuellement, c'est la consommation de trésorerie. Donc on fait à la fois en fonction de nos spécificités c'est-à-dire de notre type de structure et des ressources qui sont les nôtres. » (Dirigeant entreprise F)

4.2 Une utilisation souple et non contraignante des outils

En plus de construire des outils adaptés, les acteurs mentionnent le fait que l'utilisation faite de ces instruments de contrôle est relativement souple. Ils ne considèrent pas ces outils comme

une vérité absolue mais plutôt comme un support d'informations supplémentaire qu'il faut coupler avec d'autres pour pouvoir prendre les bonnes décisions stratégiques.

« Après les procédures et les outils de contrôle de gestion mis en place sont plus conçus comme un garde-fou, on ne les a jamais trop conçus pour être respectés à la lettre. » (Dirigeant entreprise P)

« Comme je vous le disais ce n'est pas gravé dans le marbre, on peut tout à fait l'adapter en fonction des événements nouveaux, ce n'est qu'un exercice de prévisions un budget. Dans une entreprise innovante le budget n'est pas rigide, on a une souplesse par rapport à ça. [...] Pour nous, un même outil dans des contextes différents, avec différentes personnes, ça ne fonctionne pas forcément de la même façon. Ce n'est pas l'outil en lui-même, c'est la manière de le vivre, c'est-à-dire que moi je ne suis pas figé sur mes chiffres, je suis prête à entendre tout ce qu'on me dit. » (Dirigeant entreprise Q)

« Si vous voulez les mauvais côtés, il peut y en avoir quand on est trop rigide. C'est-à-dire que si on considère ça comme un dogme et comme étant quelque chose qu'il ne faut jamais dépasser, toujours respecter etc. là oui, ça devient rigide. Ça dépend de l'utilisation que l'on en fait, c'est pour ça que je parlais de bon sens tout à l'heure, c'est comme tout. Je pense qu'il faut avoir une perception globale, c'est-à-dire qu'on ne peut pas piloter une entreprise en étant le nez sur un indicateur et en disant « attention on l'a dépassé. » (Dirigeant entreprise J)

4.3 Perception du rôle du contrôle de gestion

Les personnes interrogées ont enfin fait mention de leur perception *a priori* positive du rôle du contrôle de gestion et des différences de points de vue qui peuvent conduire à des situations très diverses d'une entreprise à une autre. Beaucoup soulignent en effet qu'à leurs yeux, le contrôle de gestion est synonyme de prise de décision et non de rigidité.

« Le contrôle, pour certains, c'est un peu péjoratif. Il y a la notion de répression derrière. Il doit y avoir des termes moins péjoratifs qui correspondent mieux aux fonctions qu'il assure. » (Dirigeant entreprise K)

« Le contrôle de gestion peut avoir un effet négatif sur l'innovation si on le prend comme un cadre, sachant que l'innovation c'est au contraire dépasser les cadres. Dans ce sens, il peut être perçu comme une limite, maintenant ce cadre il est un petit peu virtuel. Après, cela dépend aussi des personnes par exemple nous qui sortons d'une école de Commerce, cela ne nous empêche pas d'aller chercher des nouvelles sources d'innovation et d'avoir ce côté un peu rêveur. Après, selon la vision que l'on accorde au contrôle de gestion et à son rôle cela peut déterminer que celui-ci soit plus ou moins un frein à l'innovation. » (Dirigeant entreprise G)

« Et faire du contrôle de gestion ce n'est pas forcément être psychorigide, ce n'est pas obligatoire. Ça dépend des directives du management, si vous avez une pression forte de la hiérarchie qui dit « quand je t'ai dit ça, ça doit être ça » forcément les équipes tremblent s'il y a la moindre modification et ça c'est un frein à l'innovation et au développement de l'entreprise, on n'est pas du tout dans cette philosophie. » (Dirigeant entreprise Q)

Tableau 14 : Synthèse des résultats sur les systèmes de contrôle de gestion dans les start-ups
et PME innovantes

Nature des outils de pilotage	<p>Compte de résultat Gestion budgétaire Calcul de coûts Suivi de Trésorerie Tableaux de bord opérationnels Tableaux de bord stratégique Autres outils</p>
Rôles et déterminantes	<p><i>Facteurs externes</i> Légitimation auprès des partenaires financiers et obtention du CIR Justification et transparence auprès des clients, gagner des contrats</p> <p><i>Facteurs internes</i> Croissance de la structure et évolution de l'activité Activité de fabrication Recherche d'optimisation et d'exploitation</p>
Influence des outils sur l'innovation	<p>La maîtrise permet de se libérer l'esprit pour innover Les outils permettent de capitaliser les connaissances et réaliser des apprentissages pour innover mieux et plus vite L'évaluation des moyens permet de sélectionner les bons projets La prévision des coûts permet de financer l'innovation Les interactions favorisent l'émergence d'idées nouvelles L'information ouvre des pistes de réflexion</p>
Conditions nécessaires	<p>Des outils adaptés à l'activité et à la structure Une utilisation souple et non contraignante des outils Perception du rôle du contrôle de gestion</p>

Source : élaboration personnelle

Cette première section nous amène à plusieurs constats. Le premier enseignement important que nous pouvons tirer de cette étude exploratoire est la présence d'un système de contrôle de gestion formalisé dans les start-ups et PME innovantes. Nous avons pu observer que les différents outils traditionnels étaient représentés, tels que les budgets, les calculs de coûts ou encore les tableaux de bord. Néanmoins, les outils présentent la particularité d'être réappropriés par les acteurs au point de montrer une utilisation atypique par rapport aux standards. Les acteurs, par le biais de processus de bricolage, ont créé des outils sur mesure, plus ou moins éloignés des modèles d'outils classiques.

En constatant la présence systématique d'outils de contrôle de gestion dans l'ensemble des entreprises rencontrées, nous nous sommes intéressés aux raisons d'adoption de ces outils. Ce processus de structuration répond à deux logiques distinctes. Dans une perspective néo-institutionnaliste, nous avons pu observer que certaines entreprises ont mis en place des outils de contrôle de gestion selon une logique de conformation pour répondre « *aux pressions institutionnelles de l'environnement, ou pour réduire les risques, en imitant des pratiques qui semblent réussir ailleurs et/ou qui sont valorisées dans la communauté à laquelle elles appartiennent* » (Leca, 2006, p.69). Néanmoins, les acteurs tiennent également une place importante dans ce processus d'instrumentation. On peut en effet aisément percevoir le rôle clé des dirigeants qui souhaitent poursuivre en même temps que leur stratégie d'exploration, une stratégie d'exploitation qui consiste à optimiser les processus et accroître la rentabilité de leur entreprise. De plus, ces acteurs, en toute lucidité, discernent la pertinence de ces outils pour répondre à la problématique de croissance de leur structure, ou encore à leur activité de production, qui se doit plus qu'une autre, pour être pérenne, d'être optimisée. Ce rôle majeur des dirigeants sur le développement des systèmes de contrôle de gestion des start-ups et PME innovantes que nous avons étudiées s'observe également par la nature même des outils implémentés, qui nous l'avons vu, bien qu'inspirés d'outils traditionnels, apparaissent finalement dans leur forme et leur manière d'être utilisés totalement refaçonnés par les acteurs, au point de devenir des outils *ad hoc* via des processus et mécanismes d'appropriation de la part des agents.

Section 2 – L’observation des liens réciproques entre innovation et système de contrôle de gestion dans deux PME innovantes

Cette seconde section consiste à étudier le système de contrôle de gestion dans deux PME qui ont fait le choix de mettre en place une stratégie d’innovation. Il s’agira d’abord de présenter le système de contrôle en place dans chacune d’elle et d’en comprendre sa nature (1) puis de s’intéresser au rôle de ces systèmes de contrôle de gestion dans le processus d’innovation de ces deux PME (2).

1. Nature du système de contrôle de gestion dans les deux PME

Nous présentons ici une analyse systématique des résultats observés dans ces deux entreprises. Nous commencerons d’abord par décrire le système de contrôle de gestion de l’entreprise BISCUITERIE (1.1), puis celui de l’entreprise MARAÎCHER (1.2). Dans chacun des cas développés sont ainsi présentées nos observations relatives au système d’information et aux outils de contrôle de gestion.

1.1 Le cas BISCUITERIE

Les systèmes de contrôle de gestion formels se caractérisent par la présence d’outils de contrôle de gestion. Ces outils ont besoin de supports pour prendre corps. Mais surtout, à mesure que l’entreprise souhaite développer des outils de suivi et de pilotage plus fins ou plus sophistiqués et impliquer davantage d’acteurs, apparaît alors pour elle la nécessité de développer en parallèle son système d’information qui semble être un élément facilitateur de l’évolution du système de contrôle de gestion (Meyssonier & Pourtier, 2006). Le lien étroit entre système d’information et système de contrôle de gestion nous amène à exposer dans un premier temps les caractéristiques du système d’information en place dans l’entreprise BISCUITERIE (1.1.1), avant de relater l’ensemble des outils de contrôle de gestion à disposition de l’entreprise (1.1.2).

1.1.1 Système d'information

Il s'agira donc de présenter le système d'information en place dans l'entreprise BISCUITERIE (1.1.1.1), puis de comprendre les raisons du développement du système d'information (1.1.1.2).

1.1.1.1 Système d'information en place

C'est à l'arrivée du directeur général de BISCUITERIE que le système d'information a été développé. Celui-ci avait besoin de disposer d'informations cruciales sur son entreprise pour pouvoir piloter et prendre des décisions stratégiques. Néanmoins, l'investissement dans un progiciel de gestion intégré apparaissait comme un projet trop coûteux au regard de la taille de la structure voire inadapté du fait du caractère trop standardisé des outils informatiques proposés sur le marché, initialement conçus pour des grandes entreprises. Cette rigidité n'offrait donc pas aux yeux du directeur général la possibilité de répondre aux besoins spécifiques de son entreprise. Cet arbitrage coût/bénéfice l'a donc dans un premier temps conduit à mettre en place en 2008 Business Object, outil lui permettant de réaliser des requêtes et des rapports d'analyse, ainsi que des tableaux de bord utiles pour sa prise de décision.

« Alors moi ce que j'avais mis en place dans une première étape c'est un outil qui s'appelle BO (Business Object) c'est un outil décisionnel. Donc on crée un infocentre c'est-à-dire une base de données et après on a un requêteur qui permet de consulter cette base de données et l'avantage de cette base de données c'est qu'elle peut être alimentée par des bases de données hétérogènes, différentes sources qui ne sont pas forcément reliées entre elles. Et le système après vous permet de tout ressortir. » (DG BISCUITERIE)

Puis, en 2012 le directeur général décide de la mise en place de l'ERP Prismasoft, considéré comme un outil beaucoup plus souple et moins coûteux que les gros outils tel que Sage.

L'implémentation de l'ERP fut progressive dans le temps et a d'abord concerné la partie comptabilité et commerciale pour ensuite s'étendre aux autres services. Pour lui, cet outil fait sur-mesure permet de répondre à ses besoins d'informations spécifiques.

« Maintenant j'ai un nouvel outil qui est un outil qu'on a créé avec un prestataire informatique qui le modèle. Avec ce prestataire on s'aide mutuellement, moi je l'aide à définir tout ce dont j'ai besoin qui est spécifique à mon métier et lui il me fait tous les développements et si j'avais voulu la même chose avec Sage ou un autre grand standard des outils de gestion je n'aurai pas pu me le payer. Donc ici j'ai toutes les informations. » (DG BISCUITERIE)

1.1.1.2 Déterminants du développement du système d'information

Chez BISCUITERIE, trois raisons majeures ont été invoquées pour expliquer le développement du système d'information de l'entreprise, à savoir la démarche de certification dans laquelle l'entreprise a choisi de s'inscrire (1.1.1.2.1), la nécessité de capitaliser la connaissance (1.1.1.2.2) et enfin la volonté de développer un contrôle de gestion plus fin et plus précis (1.1.1.2.3).

1.1.1.2.1 Exigences croissantes des normes qualités

Dans le domaine de l'agroalimentaire, les exigences en termes de qualité expliquent le recours quasi systématique à la certification.

« Depuis dix ans les normes en termes de qualité et les exigences des clients se sont accrues. On est certifié depuis l'année dernière. » (DAF BISCUITERIE)

BISCUITERIE est certifiée IFS (International Food Standard) depuis 2013. Plus précisément, cette certification est un référentiel d'audit qui certifie les fournisseurs d'aliments des marques de distributeurs. Elle repose sur la norme ISO 9001 et le système HACCP et consiste à garantir la sécurité sanitaire des aliments ainsi que la qualité de leur production.

L'HACCP (Hazard Analysis Critical Control Point, ou Analyse des dangers et contrôle des points critiques) est un système qui identifie, évalue et maîtrise les dangers significatifs au regard de la sécurité des aliments et occupe une place prédominante dans le commerce international de produits alimentaires. La certification HACCP permet d'assurer que l'entreprise dispose d'un système de contrôle rigoureux pour garantir la sécurité de la production des denrées alimentaires.

Enfin, l'ISO 9001 est une certification du management de la qualité et repose sur la mise en place d'un système d'amélioration continue au sein de l'entreprise.

L'obtention de la certification qualité exige de l'entreprise de mettre en place un système de traçabilité rigoureux. Le but est de pouvoir renseigner tous les composants d'un produit, leur origine et d'en assurer ainsi la qualité. Ce système de traçabilité passe notamment par le déploiement d'un système informatique efficace, apte à gérer cette masse d'informations et à pouvoir rendre des comptes aux clients ou lors des audits qualité.

« Sur Prisma on enregistre un certain nombre d'éléments de production, par exemple quand on fait un produit, quand on fait une recette on va enregistrer les produits qu'on va intégrer dans cette recette, à partir de là on a cette notion de traçabilité. Donc premier intérêt on fait une recette X on sait qu'on y met tant de kilos du produit A, tant de kilos du produit B etc., avec cette recette X on va faire tant de produits finis A1 et tant de produits finis A2. Le système nous permet une traçabilité c'est-à-dire à partir d'un élément du produit A2 on est capable de remonter aux matières premières qui ont été mises en œuvre pour sa fabrication et inversement on est capable à partir d'une matière première de déterminer dans quel produit cette matière première est rentrée. » (DI BISCUITERIE)

Ainsi, la mise en place de Prismasoft a permis d'accompagner l'entreprise dans sa démarche de certification. Néanmoins, d'autres raisons ont également incité le directeur général à implémenter un ERP.

1.1.1.2.2 Capitalisation de la connaissance

Dans toute organisation, deux types de connaissances sont communément admises. D'une part, les connaissances dites "tangibles" ou "explicites", généralement contenues dans tout type de document papier ou électronique ainsi que dans les bases de données. Et d'autre part, les connaissances "tacites", également appelées connaissances "intangibles" qui représentent l'ensemble des connaissances, savoir-faire et compétences de l'ensemble du personnel. Si ce capital humain ou "immatériel" est considéré comme déterminant pour la performance des entreprises, tout l'enjeu réside néanmoins dans l'aptitude de celles-ci à transformer ces connaissances intangibles en connaissances explicites afin que la plus-value de l'entreprise s'affranchisse un maximum des individus qui la composent et puisse perdurer dans le temps.

Ainsi, si la présence d'un système d'information relativement développé permet d'assurer le suivi qualité des produits, elle assure également le stockage de l'information en vue de capitaliser les connaissances et les expériences. Pouvoir disposer de ces savoirs et savoir-faire est un enjeu crucial pour toute organisation. Que ce soit lorsque que le personnel est absent, ou quitte la société ou encore lors de cessions d'entreprises, ces connaissances et compétences sont des ressources rares qui donnent de la valeur à l'entreprise. Elles doivent donc être la propriété de l'entreprise et non plus des individus.

« En production avant qu'on ait repris la société, il n'y avait pas de responsable qualité. C'était la tante de mon mari qui planifiait toute la production sur un bout de papier, ça marchait très bien, mais pour pérenniser il a fallu mettre en place de l'informatisation. » (DAF BISCUITERIE)

« Au départ, il s'agissait d'une entreprise exclusivement familiale et dans une entreprise comme la nôtre le savoir-faire existait grâce à beaucoup de travail et reposait sur des manuscrits pour enregistrer les choses, mais il était en grande partie concentré dans la tête des gens. Et le problème dans une entreprise c'est que si vous voulez avoir une sécurisation et une vision optimale il faut que vous ayez la maîtrise des données. Et lorsque vous avez ça si demain le directeur commercial n'est pas là et bien je sais qui a acheté, à quel prix et je peux le retrouver rapidement. C'est-à-dire que je peux me remettre dans le contexte de réoccuper un poste et d'avoir les outils pour prendre des décisions à l'instant T. » (DG BISCUITERIE)

1.1.1.2.3 Développement d'un contrôle de gestion plus fin et précis

La troisième raison invoquée pour expliquer l'implémentation d'un système d'information plus élaboré est la volonté de la part du directeur général de mettre en place un système de contrôle de gestion plus sophistiqué lui permettant de disposer d'un niveau d'informations plus fin pour qu'il puisse piloter efficacement son entreprise.

À la question des raisons de la mise en place de ce nouvel ERP, le directeur général de BISCUITERIE explique qu'il avait besoin de disposer d'une information à la fois complète sur l'ensemble de son organisation, fiable et suffisamment détaillée et précise.

« Parce que l'ancien ERP n'était pas complet. Il n'allait pas jusqu'à la livraison client. Donc il n'y avait pas de cohérence globale. J'avais plusieurs outils avec des problèmes de communication entre eux que j'avais résolus en parti avec l'outil décisionnel mais ce n'est jamais qu'un pansement qu'on met sur le système. Un système, plus il est intégré du début à la fin, plus vous pouvez faire des liens et naviguer dans l'information avec sécurité, avec plus de justesse. Donc là par exemple je peux charger toutes les statistiques de vente pour mes magasins par familles mais je peux descendre après dans la précision. Donc là j'ai l'évolution du chiffre d'affaire sur plusieurs années par famille produit et si je veux avoir la vision au niveau d'un article je peux le faire. Mais si ça n'a pas été bien pensé au départ je ne peux pas sortir ces niveaux de statistique. » (DG BISCUITERIE)

1.1.2 Outils de contrôle de gestion

Nous avons présenté la nature du système d'information de l'entreprise BISCUITERIE ainsi que les déterminants de sa mise en place. Nous avons vu, que le développement du système d'information accompagne le processus de structuration en outils de contrôle de gestion. Nous allons à présent faire état des différents outils de contrôle de gestion utilisés dans l'entreprise.

1.1.2.1 Description des outils de contrôle de gestion et perspectives d'évolution

On distingue une première catégorie d'outils de suivi et de pilotage par fonction (1.1.2.1.1) et une seconde catégorie d'outils dits "transversaux" (1.1.2.1.2). Nous avons évalué la transversalité d'un outil du point de vue de l'usage de l'outil et non du point de vue de sa construction. En effet, nombre d'outils requièrent la collaboration de plusieurs acteurs pour leur construction (plus précisément, un outil de suivi et de pilotage d'un service A peut contenir des informations relevant de l'activité des services B et C) et leur analyse. Néanmoins, leur usage reste celui du pilotage d'un unique service. Nous considérons donc un outil transversal un outil dont l'usage relève de plusieurs services.

1.1.2.1.1 Des outils de suivi et de pilotage par fonction et perspectives d'évolution

Nous présenterons d'abord les multiples outils utilisés pour le suivi et le pilotage de chaque service de BISCUITERIE. Nous exposerons également les attentes des utilisateurs en termes de structuration future.

1.1.2.1.1.1 Des outils à destination du directeur général

Pour diriger son entreprise, le directeur général de BISCUITERIE a besoin de disposer d'une vue d'ensemble de son entreprise, ainsi que d'informations spécifiques et précises en fonction des problématiques du moment auxquelles il doit faire face. Pour cela, il utilise Prismasoft qui lui permet d'obtenir les indicateurs qui l'intéressent en instantané. Il nous rapporte un grand nombre d'indicateurs qu'il juge clés et qu'il suit au quotidien. Parmi eux, l'évolution du chiffre d'affaires ; le taux de commandes complètes ; les ventes par commercial et la valeur moyenne des commandes ; le coût de distribution ; le chiffre d'affaires par vendeur rapporté au coût du vendeur ; le chiffre d'affaires par vendeur rapporté au nombre de visites réalisé par magasin ; l'évolution des ventes par famille (comparaison mois M année N, par rapport au mois M année N-1) ; l'évolution des ventes par produit ; le suivi des activités (pour contrôler si une activité se développe ou si une activité présente des difficultés) ; l'évolution des taux de marge. Par ailleurs, en plus de sa liste d'indicateurs sur laquelle il prend traditionnellement appui pour suivre son activité et prendre des décisions, il explique que le logiciel lui permet de faire vivre ce "tableau de bord", en lui ajoutant régulièrement de nouveaux indicateurs en fonction des

nouvelles problématiques auxquelles il est confronté. Le côté dynamique de cet outil semble parfaitement correspondre à ses besoins.

« Ce sont des indicateurs qui me permettent de voir où j'en suis, d'anticiper mon atterrissage et qui me permettent de prendre des décisions. Je mets en place en permanence de nouveaux indicateurs. On peut faire beaucoup de choses quand on veut rentrer dans les détails, mais ce qu'il faut c'est d'abord avoir une vision macro de ce qu'il se passe et ensuite de se donner la possibilité d'aller creuser un peu plus. Donc là j'ai toute ma liste d'indicateurs qui sont classés. » (DG BISCUITERIE)

Le genre de décisions que je peux prendre à l'analyse de ces indicateurs, par exemple l'évolution des ventes de mon magasin c'est quelque chose qui m'a permis d'analyser l'intérêt de travailler en vente directe avec des impacts clairs sur la trésorerie, sur la marge et sur la stratégie de rendre indépendant le développement de mon entreprise du bon vouloir de la grande distribution. Ensuite, les évolutions sur les taux de service qui me permettent de voir si j'ai des problèmes sur un produit et d'appeler le responsable de ligne pour lui dire de faire un travail sur tel ou tel produit pour essayer d'améliorer notre qualité de service client. » (DG BISCUITERIE)

Le directeur général prend également appui sur les différents reportings qui lui sont remontés par chaque service.

« Ce sont tout un tas d'outils qui me permettent d'avoir une vision globale de l'entreprise et de m'assurer que par rapport à la stratégie que j'ai mise en place et des objectifs que j'ai fixé à chacun des services qu'on est bien en ligne avec la stratégie que j'ai définie. Il y a un reporting qualité, un reporting logistique, un reporting commercial et un reporting financier tous les mois. » (DG BISCUITERIE)

En termes de perspectives, le directeur général souhaite poursuivre le processus de structuration de son entreprise en affinant davantage le degré de précision de l'information afin de permettre une analyse encore plus fine.

« Aujourd'hui on a beaucoup de choses mais il faut affiner, compléter les informations, les rendre plus fluides avec une plus grande rapidité de traitement de l'information. Pour moi les perspectives vont passer par les précisions qu'on va apporter à l'examen des résultats. » (DG BISCUITERIE)

Le but étant d'avoir l'information la plus fiable, la plus précise et la plus actualisée possible.

« Donc d'avoir un prix de revient industriel qui soit en permanence réactualisé, techniquement il y a encore des choses à améliorer. » (DG BISCUITERIE)

Pour répondre à cet objectif, il faut poursuivre l'automatisation des calculs et des mises à jour. De nombreux paramétrages et de saisies d'informations doivent être réalisés pour permettre une actualisation plus poussée des outils en place.

« L'objectif aussi cette année c'est de calculer de manière automatique les temps de main-d'œuvre par ordre de fabrication. C'est-à-dire telle personne est affectée sur telle ligne ou telle production, tel produit. Donc l'objectif c'est d'avoir un temps précis d'intervention sur telle ligne ou telle ligne, tel ou tel produit, aujourd'hui on ne l'a pas de façon suffisamment fine. » (DG BISCUITERIE)

Cette automatisation du traitement de l'information est un moyen de capitaliser les expériences du terrain. Cela permet notamment de développer des moyens d'actions préventifs dans une logique proactive de pilotage plutôt que dans une logique de suivi *a posteriori* et de rectification.

« Sur la maintenance on peut aussi avoir des évolutions en termes de pilotage, comme avoir des systèmes d'analyse sur les demandes d'intervention qui sont exprimées par la maintenance. L'idée c'est que ces demandes soient automatiquement intégrées dans l'historique des produits et qu'on puisse ensuite avoir l'historique des machines sur la partie préventive, la partie curative et ça pourrait être associé à une ligne de production. » (DG BISCUITERIE)

Ainsi, aux yeux du dirigeant, poursuivre le processus de structuration apparaît indispensable pour suivre au plus près la performance de son entreprise et prendre les décisions appropriées. Il évoque le fait que ces informations sont nécessaires pour conduire son entreprise vers la performance, ce qui peut, entre autres, passer par de l'innovation.

« Donc on peut toujours continuer à améliorer les choses, et à aller plus loin dans l'analyse des performances et le fait d'aller plus loin dans l'analyse des performances va nous permettre de nous améliorer, toujours dans ce processus d'amélioration continue et actions correctives, et va nous permettre également d'innover davantage. » (DG BISCUITERIE)

1.1.2.1.1.2 Des outils à destination de la directrice administrative et financière

Pour piloter son service, la directrice administrative et financière utilise différents outils. Elle prend appui sur le tableau de suivi des litiges réalisé par la comptable client.

« Je travaille ici depuis trois ans. Mon plus gros du travail est le suivi de la comptabilité client c'est-à-dire les relances, les litiges. Plus précisément les litiges portent sur les erreurs de prix, les écarts quantités, les pénalités. J'utilise un tableau de suivi que je transmets aussi sous forme de graphique à la DAF. Alors ce qu'il y a dans ce tableau : le nom du client, quand il s'agit de centrales je marque aussi le nom du magasin, ensuite j'indique si ça porte sur des spécialités, ou des collections Noël ou Pâques, ensuite le montant en hors taxes, le motif, l'origine du litige, ça peut être nous, ça peut être le client, ça peut être le transporteur, le but est de détecter de rectifier le tir quand c'est de notre ressort et d'être constamment dans une logique d'amélioration continue. » (Comptable client BISCUITERIE)

Elle réalise également un suivi minutieux des frais commerciaux au travers du tableau que lui communique la comptable client. Ces informations lui sont nécessaires pour élaborer son budget.

« Ensuite, ce que la DAF m'a demandé de faire pour qu'elle puisse au niveau de son budget, voir combien reviennent les commerciaux, j'ai aussi ce tableau-là. Les informations sont salaire brut, charges sociales, carburant, frais de déplacement c'est-à-dire repas et péages. Ensuite comme autres informations je renseigne aussi les frais d'entretien véhicule, les frais de téléphone. » (Comptable client BISCUITERIE)

Toujours dans le but de construire son budget, la directrice administrative et financière prend appui sur les tableaux de suivi des charges réalisés par le comptable fournisseur.

« Je m'occupe de la comptabilité fournisseur et comptabilité générale depuis sept ans. Je tiens tous les tableaux de charges qui permettent ensuite à la DAF de faire les budgets. Je travaille sur Excel, je fais des saisies manuelles, au fur et à mesure que je saisis les factures fournisseurs je saisis dans la foulée les charges sur ce tableau, les règlements qui sont établis avec la date de règlement. Donc tout ce que je fais ça permet à la DAF d'établir le budget pour l'année qui suit et savoir ce qui relève de l'exceptionnel et du récurrent. J'ai un tableau par exemple qui présente les frais pour tout ce qui est matériau par exemple les frais généraux, ensuite on a tous les frais qui sont pour la logistique, les frais pour la spécialité, les frais pour le chocolat, les frais propres à la production, les frais magasins.

Ensuite, on a un tableau pour l'eau, le suivi de l'électricité, le suivi de la location mobilière, un tableau pour le suivi de l'entretien de biens immobiliers, un tableau de suivi des entretiens mobiliers, ou encore un suivi des frais de maintenance ou des frais de laboratoire. Ce suivi-là en plus d'être fait par activité ou magasin il est fait aussi par fournisseur. On a rajouté récemment les frais de monte-charge qu'on n'avait pas avant, qui sont attribués à la pâtisserie.» (Comptable fournisseur BISCUITERIE)

Pour la directrice administrative et financière il est évident que l'entreprise doit poursuivre sa structuration via l'amélioration des outils en place, ou l'implémentation de nouveaux outils. Par exemple, celle-ci nous explique qu'elle a besoin de suivre d'autres informations et souhaite donc développer de nouveaux indicateurs tels que des indicateurs de suivi des litiges et des avoirs.

« Les missions du stagiaire c'est de construire un tableau de bord complet avec toutes les informations dont j'ai besoin. » (DAF BISCUITERIE)

Par ailleurs, la comptabilité analytique représente un outil important pour cette entreprise de type industriel aux multiples activités. La directrice administrative et financière nous rapporte en effet sa volonté de réaliser mensuellement un compte de résultat par activité (activité chocolat, activité spécialité, activité négoce).

« Concrètement il s'agirait d'affecter les factures d'achat soit dans l'activité chocolat, ou spécialité ou négoce. J'avais donc décliné toutes les charges : charges fixes, les salaires de chaque poste, les locaux etc. selon nos trois activités.

De même, il s'agirait de scinder la main-d'œuvre qui pointe en production et d'avoir une traçabilité plus fine entre la main-d'œuvre affectée à l'activité chocolat et celle affectée à l'activité spécialités. Et lorsqu'un opérateur quitte la production pour réaliser des choses en magasins pour des communions ou des mariages par exemple, il faudrait qu'il ne soit plus comptabilisé en production.

Donc voilà mon but, c'était que le centre profit usine soit décliné en quatre-cinq centres de profit, usine-négoce, usine-spécialités, usine-vannerie, etc. » (DAF BISCUITERIE)

Pour cela, il s'agirait plus précisément que les salaires des cadres soient affectés sous forme de pourcentage aux différentes activités.

« Je voulais que le salaire de tel cadre soit affecté à tant de % en chocolat etc. Par exemple, pendant six mois le directeur industriel est en spécialité à 100%, et pendant les six autres mois il est à moitié sur les spécialités, à moitié sur le chocolat. » (DAF BISCUITERIE)

Par ailleurs, la directrice administrative et financière souhaiterait également décliner le compte de résultat par magasin, ce qui consisterait à attribuer les factures d'achat soit en cession interne soit en vente.

« Pour les produits vendus aux magasins décider entre faire une cession interne et affecter une marge mais cela impose de mettre un prix de cession dans l'outil informatique pour tous les produits donc chaque article aurait deux prix, soit considérer que l'usine réalise une vente auprès des deux magasins.

Et enfin, je souhaiterais établir un état du stock différencié selon les deux magasins. » (DAF BISCUITERIE)

1.1.2.1.1.3 Des outils de suivi et pilotage de l'activité de production

Le pilotage de l'activité de production est effectué en plusieurs étapes :

- La planification de la production qui correspond au plan industriel et commercial (PIC) ;
- Le calcul des besoins en approvisionnements qui correspond au plan directeur de production (PDP) ;
- Le programme de production ;
- Le contrôle des résultats de production.

Le PIC, le PDP et le contrôle des résultats impliquant d'autres services, nous les présenterons dans la partie relative aux outils transversaux.

Le programme de production, intervient en troisième étape dans le système de suivi et pilotage de l'activité production. Il permet d'effectuer des lancements de production. Il est réalisé manuellement par le directeur industriel sur un support Excel. Le programme de production permet d'ordonner la production et repose en partie sur le plan directeur de production.

« Ça nous indique ce qu'on doit produire chaque semaine par rapport aux prévisions de vente d'une part et par rapport aux stocks disponibles d'autre part. Donc sur sept à quinze jours on a le tableau d'ordonnement qui est en place. Pour ce système d'ordonnement on peut s'aider du plan directeur de production mais ce n'est pas le système qui nous le donne tout fait. C'est moi qui décide en fonction des priorités, du personnel disponible, de l'organisation de l'usine, donc en fonction de différents facteurs je décide ce qu'on va faire en priorité. C'est un tableau Excel que je prépare pour les deux semaines suivantes environ. Il indique combien de personnes il faut, qui on va mettre à tel poste, quelles sont les machines et les ressources dont on va avoir besoin. » (DI BISCUITERIE)

Le directeur industriel se sert également de Prismasoft pour s'informer de l'évolution des coûts d'achat. En effet, parallèlement à la production, le coût des achats des matières premières est un levier important de la performance financière de l'entreprise et impose un suivi régulier.

« Ensuite on est capable de sortir une évolution des coûts d'achat, donc ça c'est de la performance achat. Cette information on l'a en faisant une extraction à partir de Prisma. On va sortir mois par mois les quantités achetées et à quels prix. À la fin de l'année on a donc un prix moyen et l'intérêt c'est de voir comment ce prix moyen évolue. Produit par produit on regarde l'évolution du coût et on décline par composant le coût d'achat pour chacun des composants. On a certains produits sur lesquels on a des contrats, donc les contrats on les négocie une fois par an. Par exemple on négocie un volume de sucre annuel et on négocie un prix. Donc ces éléments on les compile régulièrement pour mettre à jour nos prix de revient. Le prix de revient est utile quand on fixe les prix soit avec des nouveaux clients soit quand on réajuste des contrats avec nos clients de manière à vérifier qu'on reste bien dans les clous, est-ce que les clients ont une petite marge de manœuvre pour négocier etc. Ou par rapport aux fournisseurs quand on n'a pas de contrat et qu'on fait de gros approvisionnements on renégocie les prix d'achat. » (DI BISCUITERIE)

En termes de perspectives, le directeur industriel explique les enjeux et les modalités d'une mise en place d'une comptabilité analytique plus fine. Comme cela a déjà été évoqué précédemment, l'évolution du contrôle de gestion doit être accompagnée et supportée par l'évolution du système d'information, qui rend possible à la fois le stockage de l'ensemble des informations et l'automatisation des calculs. Pour le directeur industriel, l'objectif est de parvenir à ce que le système traite les informations saisies pour sortir les indicateurs qui l'intéressent tels que les rendements matières, les rendements emballages et machines, les rendements main-d'œuvre, autrement dit des indicateurs de productivité. Il explique que c'est lui qui a mis en place ce contrôle des résultats de production à son arrivée sous forme Excel

mais que l'objectif de l'année en cours est d'assurer un suivi des indicateurs de manière automatisée.

« À terme l'objectif c'est de ne plus utiliser Excel mais Prisma comme un vrai contrôle de production. Prisma est un logiciel intégré qui permet de faire le lien à partir des commandes, des achats jusqu'à la facturation. Mais il y a encore un certain nombre d'éléments qui doivent être développés pour arriver à faire un contrôle de gestion. Par exemple, il n'y a pas de nomenclature encore dans Prisma, or s'il n'y a pas de nomenclature c'est impossible de faire du contrôle de gestion. La nomenclature c'est vraiment la base de toute la notion de prévision, de prix de revient, de comptabilité analytique. En contrôle de gestion on a encore pas mal de progrès à faire, d'avancées à établir notamment sur les coûts de revient, on doit arriver à cibler de manière un peu plus précise les coûts main-d'œuvre par exemple, de les affecter soit sur certains types de biscuits soit sur certains types de chocolat soit sur des compositions, qui sont nos spécialités, donc tout ça ce sont des coûts qu'on doit affiner. Donc Prisma doit nous permettre d'avancer un petit peu sur ce terrain-là. On doit avancer normalement cette année là-dessus. » (DI BISCUITERIE)

1.1.2.1.1.4 Des outils de suivi et pilotage du service marketing/innovation

La responsable marketing dispose d'un tableau de bord qui rassemble l'ensemble des informations qui lui sont nécessaires pour suivre et piloter son activité.

« Et moi je travaille en parallèle sur un autre tableau qui est un peu sur la même base mais qui me permet d'identifier quel est le fournisseur que j'ai retenu, si j'ai bien récolté les éléments qualité, le prix de base correspondant à une production minimum, le prix dégressif à partir de tant de quantités. C'est un peu un tableau de bord pour moi. » (Responsable marketing BISCUITERIE)

Par ailleurs, pour l'élaboration des nouvelles collections ou pour le lancement de nouvelles gammes, le directeur commercial lui fournit un tableau de bord contenant un certain nombre d'indicateurs. Il s'agit d'abord d'effectuer un ranking pour déterminer les produits qui ont le mieux fonctionné et ceux qui ont été les moins vendus. Il propose également des indicateurs sur les ventes par famille et par sous-famille, ou encore sur l'évolution du chiffre d'affaires, le poids de chaque activité, l'évolution des ventes par segment, des indicateurs de rentabilité, ainsi que le poids de chaque sous-famille par saison, les taux de retours, les gammes par enseigne.

1.1.2.1.1.5 Des outils de suivi et pilotage du service commercial

Comme le directeur général, le directeur commercial extrait directement à partir du logiciel Prismasoft les indicateurs utiles au pilotage de l'activité commerciale.

« La plupart des outils que j'ai sont issus de Prisma et sont des outils qu'on a développé avec le DG, ensuite il y a un certain nombre d'outils que j'ai développé indépendamment du DG. »
(Responsable commercial BISCUITERIE)

Parmi les informations qu'il considère comme importantes pour le suivi de son service : le chiffre d'affaires mensuel ; le chiffre d'affaires mensuel par type d'activité, par commercial, par marché (marchés chocolat, marchés BISCUITERIE) ; le taux de service ; les résultats selon les activités de Noël ou les activités de Pâques ; des indicateurs par client et par produit; des indicateurs de performance des commerciaux (valeur des commandes par client afin de réduire le coût de transport) ; un suivi des performances des nouveaux produits (ventes réalisées) ; des indicateurs qualité dans le cadre de la certification IFS puisque plusieurs services sont concernés dont le service commercial notamment sur la partie écoute client.

« Certains indicateurs ont été mis en place depuis environ mon arrivée, mais il y a des indicateurs que je n'utilise plus ou que j'utilise moins, ou que je fais évoluer. » (Responsable commercial BISCUITERIE)

Le responsable commercial dispose aussi de reportings réalisés par ses commerciaux, avec des informations telles que les prix de vente des magasins. Ou encore des comptes rendus de visites, qui contiennent des informations exclusivement qualitatives, telles que les magasins visités et la date des visites, les démarches réalisées au cours de ces visites (mises en place de produit, remontrées de commandes, négociation, etc.).

En retour, le responsable commercial envoie quotidiennement à son équipe le chiffre d'affaires réalisé par chaque commercial.

Toutefois, le responsable commercial souligne que si l'entreprise développe les informations et les outils disponibles en interne, l'entreprise gagnerait encore en performance si le personnel commercial disposait de moyens techniques pour avoir accès à cette information lors des déplacements commerciaux. Ceci permettrait, entre autres, de connaître l'état des stocks en temps réel afin d'en informer les clients et d'éviter les insatisfactions.

« Par contre c'est vrai que je n'ai pas l'outil quand je suis en déplacement sur une tablette ou autre. Ça pourrait être intéressant. Au même titre que pour les commerciaux, pour eux il serait intéressant de savoir que tel produit est en rupture, là ils ne le savent pas et ils continuent à le commander. Aujourd'hui les commerciaux n'ont pas la vision du stock. Par exemple, ce produit-là aujourd'hui il y en a dix-huit qui ont été passé en commande pourtant il y en a zéro en stock. Donc ça veut dire qu'au bout de la chaîne j'ai un consommateur qui n'est pas satisfait c'est-à-dire d'une part un magasin qui constate qu'on ne peut pas le livrer, et d'autre part un consommateur qui ne trouvera pas le produit dans ce magasin, j'ai un commercial qui n'est pas non plus satisfait parce qu'il passe une commande et il n'y a pas la livraison, donc il perd du chiffre d'affaires, ça veut dire qu'il n'aura pas forcément sa prime. » (Responsable commercial BISCUITERIE)

1.1.2.1.1.6 Des outils de suivi et pilotage du service qualité

La responsable qualité a identifié plusieurs indicateurs de performance qui lui faut suivre attentivement et régulièrement.

Le tableau de bord “réclamation” est un outil de suivi important pour la responsable qualité qui a identifié avec les membres de son équipe plus de dix causes de réclamations. Elle suit ces indicateurs de réclamation trois fois par an.

« En ce qui concerne les réclamations on suit ça de près parce que c'est une partie de l'écoute client, donc on a un tableau de bord avec des indicateurs qui nous permet de suivre les causes, de suivre les proportions et leurs évolutions d'années en années. On fait aussi un suivi des réclamations par produit. Concrètement on a suivi grâce à ça l'efficacité de notre travail sur les nuisibles. Il y a quatre ans on avait quinze réclamations par an pour les mites et aujourd'hui on en a zéro. Donc depuis trois ans avec toutes les actions qui ont été menées on a éradiqué cette cause-là des réclamations. Donc ces indicateurs nous permettent de créer des liens entre nos actions et leurs résultats. De la même façon sur les défauts des textures, l'année dernière on était sur beaucoup plus que ça, et on a donc travaillé sur les paramètres d'humidité de l'étuve, en amont de ça on a mis en place le contrôle sortie cuisson et ça nous a permis d'éviter des soucis le matin à l'ouverture de l'étuve où c'était soit trop sec, soit pas assez sec. » (Responsable qualité BISCUITERIE)

Le tableau de bord des non-conformités est également un outil majeur où sont renseignés les motifs de non-conformités, les sources des motifs, et les non-conformités par produit, les évolutions par rapport à l'année précédente et les actions qui ont été menées. Le suivi est également réalisé trois fois dans l'année.

Enfin, la responsable qualité utilise des indicateurs sur les enregistrements de production, qui selon elle, illustrent le degré de rigueur au niveau des contrôles réalisés dans les ateliers. Le contrôle des dossiers consiste à contrôler l'étiquetage, la traçabilité relative aux matières premières et aux produits finis et les contrôles liés au détecteur de métaux. Deux catégories d'indicateurs sont utilisées pour distinguer ce qui relève des emballages et ce qui relève de la production car comme l'explique la responsable qualité il ne s'agit pas exactement des mêmes métiers.

« Ces contrôles sont faits pour chaque dossier de production, pour tous les lots. Donc on note soit 0 soit 1, et dès qu'il y a le moindre souci on met un 0. Je vous montre, ça c'est un dossier de production de biscuit de notre marque, qui contient la fiche recette, ensuite on a la partie traçabilité production, et encore après on a la partie emballage. Donc on attribue une note distincte pour la partie production et pour la partie emballage. Et on fait ça systématiquement à partir du moment où on a un ordre de fabrication. Cette notation se fait sur support papier et après c'est reporté dans un tableau Excel qui est suivi à la fois par la production et la qualité, c'est dans ce tableau qu'il y a les suivi rendements etc. vous avez dû le voir avec le responsable industriel. Donc dans ce tableau il y a une colonne "indicateur", et donc si le dossier n'a aucun problème on met un 1 sinon met 0 et on renseigne le motif dans une case commentaire qu'il y a dans le tableau qui correspond à la case commentaire qu'on a sur le support papier, et ça permet de suivre où ça pêche. La statistique on la sort trois fois par an. » (Responsable qualité BISCUITERIE)

La responsable qualité souhaite parfaire son tableau de bord pour qu'il puisse d'une part intégrer de nouveaux indicateurs considérés comme indispensables à l'analyse de l'activité du service, et pour qu'il puisse fournir l'information attendue de façon automatisée. La responsable qualité pourra donc suivre les indicateurs clés actualisés pour répondre de façon instantanée à ses besoins d'information.

« Prisma est à mon avis un très bon outil qui devrait me permettre de sortir un indicateur en traçabilité, ça c'est quelque chose qui m'intéresserait de suivre. Je vais prendre un stagiaire cette année, parce que je veux travailler sur les rapports de traçabilité et je veux pouvoir sortir des statistiques facilement sur les éléments manquants. » (Responsable qualité BISCUITERIE)

1.1.2.1.2 Des outils transversaux

Nous avons présenté les outils de contrôle de gestion dédiés au pilotage de chaque service de BISCUITERIE, nous verrons dans ce qui suit que nombre d'outils sont partagés par plusieurs services. Les informations qu'ils renseignent permettent de suivre et piloter plusieurs fonctions à la fois. Ces outils transversaux assurent une meilleure coordination et cohérence globale. Ils œuvrent en faveur d'une performance accrue mais apparaissent également comme des supports privilégiés pour la créativité et l'innovation de ces entreprises.

L'entreprise BISCUITERIE compte un certain nombre d'outils communs à plusieurs services, nous les présentons successivement.

Dans le cadre de la certification IFS de l'entreprise BISCUITERIE, des revues de direction sont organisées avec tous les encadrants : la directrice administrative et financière ; le directeur général ; le directeur industriel ; le directeur commercial ; la responsable logistique ; la responsable marketing et la responsable qualité. Tous les services sont ainsi représentés. Cette revue de direction réunit le comité directeur deux fois par an dans le but d'inscrire l'entreprise dans une démarche qualité dont les deux principaux axes reposent sur la sécurité sanitaire et l'écoute client.

La revue de direction contient diverses informations qui portent par exemple sur les réclamations, les non-conformités, les nuisibles, l'écoute client, ou encore des indicateurs sur l'évolution de la consommation des appâts avec l'analyse des zones les plus fréquentées, des indicateurs sur la politique qualité ou encore des ratios tels que le nombre de réclamations rapporté au volume vendu. La responsable qualité y adjoint toute une partie analyse. Au final, ce document synthétise tout.

La revue de direction est un élément essentiel pour les audits qualité puisqu'elle permet d'apporter la preuve que tous les services sont impliqués pour fournir un produit de qualité ainsi qu'une qualité de service optimale au client final. Le tableau de bord "revue de direction" illustre les orientations prises dans les différents services afin de servir ces deux grands objectifs qualité. Deux à trois indicateurs ont été définis pour chaque service et doivent faire l'objet d'un suivi mensuel ou trimestriel. Par exemple, la responsable marketing doit suivre le taux de référencement des nouvelles collections, le directeur industriel doit suivre la performance mensuelle globale de l'activité spécialité et de l'activité chocolat. La responsable logistique doit rendre compte du coût moyen du transport et du nombre d'incidents avec les transporteurs, alors que la responsable administrative et financière informe du pourcentage des investissements réalisés par rapport aux investissements prévus, du pourcentage du budget utilisé pour les formations du personnel. Enfin, les indicateurs commerciaux sont par exemple le taux de service ou le chiffre d'affaires hors magasin.

Par ailleurs, la revue de direction intègre deux revues spécifiques : la revue fournisseurs et la revue HACCP.

Ainsi, une revue fournisseurs est organisée une fois par an, dans le même but de répondre aux exigences IFS. La revue fournisseurs consiste à évaluer chacun des fournisseurs à partir d'un certain nombre de critères (problèmes d'approvisionnement, problèmes de qualité, problème de régularité).

« Il y a des indicateurs transversaux sur lesquels tout le monde se retrouve par rapport à une évaluation fournisseur dans laquelle chaque personne qui est amenée à acheter au sein de la structure va nous remonter les informations pour permettre d'établir des critères d'évaluation des fournisseurs. Est-ce qu'ils ont respecté les objectifs de prix, les objectifs de délai, la qualité, est-ce que les quantités livrées correspondent aux quantités commandées. Ce reporting est fait une fois par an et c'est la responsable qualité qui consolide tout ça. Il s'agit d'un tableau de bord complémentaire qui a une connotation plus qualité. » (DI BISCUITERIE)

« En fonction de la note on va soit prendre la décision de convoquer parce qu'il y a quelques soucis, ou prendre contact le fournisseur pour mettre en place des actions correctives, soit il arrive qu'on décide d'arrêter avec tel ou tel fournisseur. » (DI BISCUITERIE)

Dans la même logique, la revue HACCP concerne plusieurs acteurs tels que le responsable production, les chefs d'équipe de chaque atelier, le technicien de maintenance et la responsable qualité. Les informations contenues dans la revue HACCP sont toutefois focalisées sur la sécurité alimentaire.

« Les décisions qui en découlent ce sont surtout des axes d'amélioration qui peuvent autant concerner le produit que le fonctionnement, comme par exemple un problème de manque d'anticipation sur un nouveau produit, sur une collection, ou le manque de recul, d'anticipation suite au changement d'un logiciel. » (Responsable qualité BISCUITERIE)

Des comités de direction sont également organisés quatre fois par an. Le but de ces réunions de direction est d'échanger autour de la stratégie de développement.

Il n'existe pas de tableau de bord précis pour le comité de direction, les statistiques sont travaillées en fonction des besoins selon les séances. On y examine par exemple les statistiques relatives aux chiffre d'affaires et aux clients, ainsi que les évolutions, le mix-produit, les statistiques relatives au bilan comptable.

Il existe également un tableau de bord commun à plusieurs acteurs tels que le directeur commercial, le directeur industriel, la responsable qualité, la responsable marketing et la responsable logistique.

Plus précisément, ce tableau de bord établit sujet par sujet la liste des clients associés à un prévisionnel de ventes. Ce prévisionnel de ventes est basé sur des historiques de ventes ou des estimations commerciales réalisées par le directeur commercial.

Ce tableau de bord sert de support à la planification de la production, également appelée plan industriel et commercial (PIC).

« Donc on a développé ce qu'on appelle un PIC un plan industriel et commercial. C'est un document de base élaboré avec le service commercial qui nous permet de savoir à horizon défini (dans les 3 mois, dans les 6 mois, 1 an) combien on prévoit de faire en volume par mois et par référence. Il est essentiellement basé sur l'historique pour les biscuits et il est basé sur des estimations commerciales pour le chocolat, parce qu'il y a tellement de changements de références tous les ans qu'on ne peut pratiquement pas se baser sur l'historique. » (DI BISCUITERIE)

Il permet également de réaliser, à partir du plan industriel et commercial, un PDP, c'est-à-dire un plan directeur de production qui repose sur un calcul des besoins en approvisionnements matières et emballages.

« Ce PDP nous fait un calcul de besoins en fonction des quantités à produire en fonction des nomenclatures. On mouline tout ça et le système nous donne les quantités théoriques de matières et d'emballages à approvisionner et éventuellement aussi les heures de main-d'œuvre. Donc ça c'est la partie planification. Ça a été mis en place informatiquement en 2015, avant je le faisais sur Excel. C'est moi qui ai contribué à le mettre en place avec Prisma. Le PDP ça fait intervenir le service marketing, le service qualité, le responsable de production et moi-même. Toutes ces personnes sont donc impliquées dans la démarche. » (DI BISCUITERIE)

Il est donc un outil important à la fois pour le responsable industriel et à la fois pour la responsable marketing puisque ce tableau permet à la responsable marketing d'avoir un premier niveau de prévisionnel quantitatif pour les supports, afin de déterminer ses besoins de packagings. Il permet parallèlement à la production de connaître les supports qui ont été sélectionnés et avoir un aperçu des quantités, ce qui permet au directeur industriel d'avoir une vision de son plan de charges et de savoir quels vont être ses besoins en matières premières et en ressources humaines. Il va donc lancer la production sur la base d'un prévisionnel, à hauteur de 60% environ. Le mode de fonctionnement est néanmoins différent pour l'approvisionnement en emballages, la responsable marketing nous explique en effet :

« Mais moi je ne peux pas procéder comme ça, moi à partir du moment où le prévisionnel commence à s'affiner je lance mes commandes pour pouvoir rentrer mes produits et pouvoir dire à la production à telle date vous allez avoir tel support, à telle date tel support etc. pour qu'ils puissent intégrer cette donnée-là dans leur planification de production, parce qu'ils ne vont pas commencer à produire 10000 cloches si ils n'ont pas la boîte, ça veut dire qu'il faudrait stocker le produit semi-fini et qu'il faudrait ensuite reprendre la fabrication, or c'est quand il y a des reprises de production que ça devient compliqué. Donc on préfère ne pas produire et attendre d'avoir tous les éléments. » (Responsable marketing BISCUITERIE)

C'est également un outil important pour la responsable logistique puisqu'elle est partie prenante dans le suivi du prévisionnel, elle intègre les commandes réelles et doit anticiper sur le stockage en entrepôt et sur les dates de livraison.

La responsable marketing rappelle l'interdépendance des services logistique, production, marketing, commercial qui nécessite échanges, coordination et collaboration, rôles que les outils de contrôle de gestion semblent remplir, puisqu'ils véhiculent et partagent les informations clés pour le pilotage de chaque service et assurent une cohérence globale.

« C'est important qu'il y ait une bonne coordination entre le responsable commercial, le responsable production et la responsable logistique. On fait une réunion une fois par semaine autour de cet outil-là à date et horaire fixe. Dans cette réunion-là on peut aussi parler de nos produits permanents mais ça tourne beaucoup autour de nos collections. Le gros sujet de toute façon c'est de se coordonner pour voir qu'on est bien tous en phase, c'est une réunion d'échanges qui est formalisée par un compte rendu de réunion. On peut aborder des problématiques d'emballage, de produits permanents, de nouveaux produits. » (Responsable marketing BISCUITERIE)

À partir du PDP, le directeur industriel réalise le programme de production, qui consiste à piloter exclusivement l'activité production (cf. outil de suivi et pilotage du service production).

Enfin, en quatrième étape, il s'agit d'effectuer un contrôle des résultats dans un tableau de suivi de production. Ce contrôle des résultats se décline en trois parties : le contrôle sécurité ; le contrôle qualité ; et le contrôle résultats de production. Ce dernier volet permet d'évaluer le rendement réel de la production par rapport aux standards prédéfinis. Ce tableau de suivi des résultats implique donc plusieurs acteurs de la production, de la qualité et de la maintenance.

« Aujourd'hui, ils notent les quantités fabriquées, les freintes c'est-à-dire ce qu'on peut mettre en recyclage, les déchets, le nombre de personnes. L'assistante de gestion de production reprend tout ça pour faire un tableau de suivi de production, donc c'est relativement lourd.

Ce contrôle des résultats je l'ai mis en place quand je suis arrivé sous forme Excel et là on voudrait que tout ça sorte de façon automatisée. Ce qu'on veut savoir avec ça, avec cette information c'est comment on est par rapport à un standard de production.

Pour le contrôle de résultats c'est une réunion hebdomadaire entre la production, la qualité et la maintenance. On réunit les chefs de service donc la responsable qualité et moi-même, les techniciens à la qualité, les chefs d'équipe, le responsable de maintenance. C'est là qu'on fait de l'analyse résultats. On a trois points majeurs à examiner systématiquement. Les points sécurité (accidents, incidents, presque-accidents), les points qualité (réclamations clients, améliorations nécessaire par rapport aux exigences IFS en termes de traçabilité, de qualité des structures), les points résultats de production et enfin on parle également des nouveaux produits, on fait de l'information aux chefs d'équipe quand on s'apprête à lancer une production. » (DI BISCUITERIE)

Ce contrôle de résultat a pour but de mener des actions correctives pour parvenir aux objectifs fixés. C'est un outil pour piloter à la fois le service production, le service qualité et la maintenance en vue de la performance globale.

« La partie "aval" c'est tout le processus d'amélioration continue, c'est-à-dire que ces résultats qu'on enregistre on les examine pour mesurer notre performance, de vérifier si on travaille correctement par rapport à nos prévisions et mettre en place des actions d'amélioration, soit des actions correctives quand il y a des soucis, comme une machine qui se dérègle de façon récurrente et qui nous pénalise parce qu'il y a trop de déchets ou trop de recyclages ou trop de pertes de productivité. » (DI BISCUITERIE)

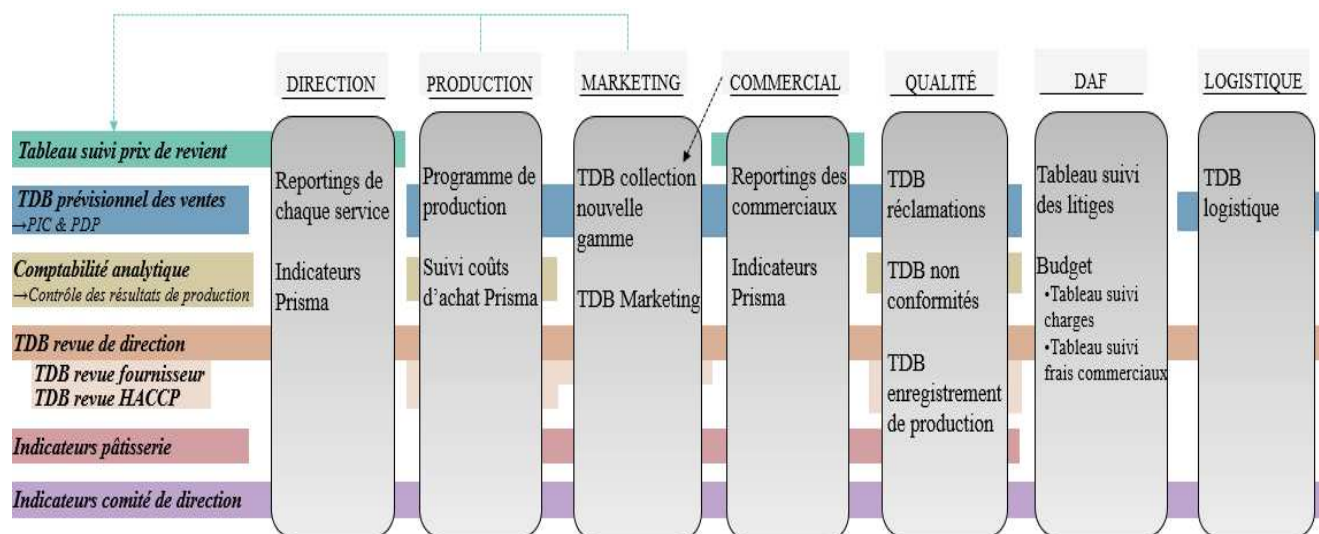
Des réunions tripartites sont également réalisées entre la responsable qualité, la responsable marketing, la responsable magasin et le pâtissier à partir de certains indicateurs.

« On se retrouve une fois par mois autour de chiffres parce que c'est intéressant de voir ce qu'il se passe et ça ce sont les chiffres qui nous parlent le mieux. On parvient aisément à constater "tient ce gâteau-là il ne tourne pas" ». (Responsable marketing BISCUITERIE)

Enfin, pour fixer le prix de vente, le directeur général et le directeur commercial disposent d'un tableau de suivi des prix de revient pour chaque référence. Ce tableau de suivi des prix de revient est réalisé pour chaque collection et est alimenté à la fois par la responsable marketing et à la fois par le directeur industriel. La responsable marketing renseigne à partir de son tableau de bord le coût de l'emballage produit par produit et le directeur industriel utilise pour sa part la comptabilité analytique pour déterminer le coût de revient de chaque produit (hors emballage).

« On a un tableau de suivi qui nous permet de donner les éléments pour renseigner le prix de revient d'un produit. Donc je donne au directeur général et au directeur des ventes un fichier avec pour chaque sujet le coût que représente le produit mais du point de vue de son contenant et le responsable industriel travaille sur le coût du produit. [...] Donc le directeur général et le directeur des ventes ont mon coût d'emballage, et le coût de fabrication avec le coût de main-d'œuvre pour réaliser le produit final emballé, donc combien de temps on va mettre pour fabriquer la cloche, pour fabriquer les deux éléments de décor, les coller, pour monter la boîte, mettre le sujet dans la boîte, faire le nœud, monter le prêt-à-vendre. Et à partir de ces informations ils construisent le prix à destination de nos clients. On fait un tableau pour chaque collection. [...] Dans ce tableau je fais ça ligne par ligne pour tous les produits de la collection.» (Responsable marketing BISCUITERIE)

Figure 10 : Synthèse des principaux outils de contrôle de gestion de l'entreprise
BISCUITERIE



Source : élaboration personnelle

1.1.2.2 Rôles et déterminants de la mise en place d'outils de contrôle de gestion

Nous avons vu tout d'abord que l'entreprise BISCUITERIE, qui suit une stratégie globale d'innovation depuis plus de quatre ans, présentait plusieurs outils de contrôle de gestion. Au-delà, nous avons également pu relever que les différents acteurs rencontrés s'accordaient tous sur le fait que poursuivre le processus de structuration était une réelle nécessité pour l'entreprise. Dans cette partie nous allons tenter de comprendre pour quelles raisons une entreprise récemment inscrite dans une stratégie d'innovation, met en place des outils de contrôle de gestion et quels rôles jouent ces outils dans de telles structures. Deux types de causes ont été identifiés : les déterminants internes (1.1.2.2.1) et les déterminants externes à l'entreprise (1.1.2.2.2).

1.1.2.2.1 Déterminants internes

Parmi les déterminants internes, on relève deux causes principales de l'implémentation d'un système de contrôle de gestion plus élaboré. D'abord, le directeur général mentionne le besoin pour lui de disposer de supports d'aide à la prise de décision et au pilotage (1.1.2.2.1.1). Différents acteurs ont également souligné que l'entreprise, malgré sa stratégie d'exploration, souhaitait pleinement s'inscrire dans une démarche d'exploitation, c'est-à-dire d'efficacité et d'optimisation. Or, ceci relève du rôle traditionnel des systèmes de contrôle de gestion, et il

semble par conséquent tout naturel pour ces acteurs de déployer davantage d'outils, ou de parfaire ceux existants pour répondre à cette quête d'optimisation des processus, et de l'entreprise dans son ensemble (1.1.2.2.1.2).

1.1.2.2.1.1 Outil d'aide au pilotage

Certains outils de contrôle sont utilisés dans un mode diagnostic dans le but d'assurer la mesure et le suivi de la performance par un mode de gestion par exception en fonction des écarts. C'est un mode de contrôle de type top-down basé sur un système de reportings. Les outils de contrôle de gestion apparaissent comme des moyens pour le directeur général de contrôler et de suivre l'ensemble de son organisation. Le contrôle de gestion apparaît alors comme une aide au pilotage et à la prise de décision.

« Le contrôle de gestion c'est l'outil qui m'assure une vision. Je ne peux pas être dans tous les domaines, je ne peux pas être dans la logistique, dans la production, dans le marketing etc. donc c'est un outil qui me permet d'avoir une vision consolidée de ce qu'il se passe et ensuite de rentrer plus dans les détails dans le travail de chacun. C'est comme ça que je conçois la mise en place du système de reportings qu'on est en train de bâtir » (DG BISCUITERIE).

1.1.2.2.1.2 Recherche de rentabilité et d'optimisation

1.1.2.2.1.2.1 Rentabilité des activités

L'entreprise BISCUITERIE s'inscrit dans une démarche de diversification du portefeuille d'activités. Mais cette stratégie doit être accompagnée d'outils pour suivre la rentabilité des activités et leurs évolutions. Le contrôle de gestion et en particulier la comptabilité analytique apparaissent alors comme des outils de suivi de la rentabilité des activités traditionnelles et des nouvelles activités implémentées.

« On a plusieurs métiers : la confiserie ; la biscuiterie ; la chocolaterie. La comptabilité analytique nous permet d'appuyer sur les leviers de croissance et de rentabilité et faire des choix d'arrêt sur certaines activités où on s'aperçoit qu'on travaille pour rien parce que la pression du marché, la situation concurrentielle ou notre capacité industrielle n'est pas en adéquation avec les objectifs de rentabilité qu'on peut se fixer. » (DG BISCUITERIE).

1.1.2.2.1.2.2 Rentabilité des investissements

BISCUITERIE est une entreprise de type industriel qui suit une stratégie d'innovation et de diversification. L'entreprise est donc amenée à réaliser à plusieurs occasions des investissements. En effet, les investissements peuvent être réalisés dans le but de développer un nouveau DAS (domaine d'activité stratégique), pour réaliser la production d'un produit nouveau, ou pour optimiser la chaîne de production et accroître la rentabilité du produit. Le contrôle de gestion apparaît ainsi comme un outil majeur dans la prise de décision de réalisation d'investissements.

« Depuis longtemps mon mari avait eu l'idée de faire cet investissement mais il n'y avait pas eu de calculs pour montrer en combien de temps il allait être rentable. Donc l'enjeu c'est de montrer en quoi tel investissement va être rentable et en combien de temps, en quoi ça va faire gagner de la productivité et retirer de la pénibilité pour affecter des gens à d'autres postes moins pénibles. » (DAF BISCUITERIE).

1.1.2.2.1.2.3 Évaluer les offres des clients/ se positionner sur les marchés

De la même façon que le contrôle de gestion permet d'évaluer la rentabilité des activités nouvelles et traditionnelles, il permet d'évaluer la rentabilité des contrats en cours ainsi que celle des appels d'offre. Il représente une aide à la décision dans le choix des contrats et permet de sélectionner les appels d'offre avec des critères objectifs de rentabilité. Le but étant d'assurer à l'entreprise des niveaux de profitabilité satisfaisants pour garantir sa pérennité.

Le directeur industriel nous rapporte le cas d'un appel d'offre que la comptabilité analytique a permis d'évaluer :

« Dernièrement on a eu une demande spécifique de Carrefour sur des ingrédients ou des compositions spécifiques sur certains produits, qui supposait pour répondre à ce cahier des charges ou à cette nouvelle exigence, l'achat de matières spécifiques avec un prix différent, et plus précisément une augmentation de prix. Donc le but c'est de connaître l'incidence de ce nouvel approvisionnement sur le coût de revient de nos produits. Le but est de calculer l'incidence d'une réponse favorable, l'incidence à l'unité mais surtout l'incidence globale sur le résultat de l'entreprise. » (DI BISCUITERIE).

Il explique également comment cet outil, qu'est la comptabilité analytique, a également conduit l'entreprise à arrêter un partenariat avec un client du fait que ce contrat n'était pas source de profit pour l'entreprise.

« Donc c'est ce genre d'éléments qu'on peut évaluer. Jusqu'à l'an dernier on faisait des Rousquilles pour Lidl mais ça ne valait pas la peine parce que le prix d'achat que nous proposait Lidl était à peine équivalent à notre coût de revient. Le but c'est de pouvoir mesurer l'intérêt ou non de prendre un marché ou dans quelle condition. » (DI BISCUITERIE).

Enfin, le directeur industriel rapporte que l'outil est aussi un support précieux de négociation avec les clients afin de justifier les prix demandés. Il est un moyen d'évaluer les coûts et ainsi déterminer le prix de revient acceptable pour poursuivre le partenariat. Face à l'évidence des chiffres, la négociation est plus transparente et plus aisée.

« Donc quand on a racheté notre principal concurrent, la question s'est posée de savoir si on continuait à fournir Carrefour qui était client de ce concurrent sur leur marque distributeur, ça méritait discussion parce que ça représente des chiffres d'affaires importants, 300 000 à 500 000 euros de chiffre d'affaires donc ce n'est pas négligeable. Carrefour souhaitait garder les mêmes prix que ceux qui étaient pratiqués jusqu'ici par notre concurrent. Or, ce concurrent n'a pas fermé les portes pour rien, ils avaient des prix trop tirés et donc le Directeur Général a négocié sur une base de prix de revient en disant « moi je ne peux pas descendre à moins », donc la négociation a permis d'aboutir à un prix qui correspond à ce qu'on est capable de faire avec une marge pas très importante, mais une marge positive quand même. » (DI BISCUITERIE)

1.1.2.2.1.2.4 Optimisation de la production

BISCUITERIE est à l'origine une entreprise industrielle. Elle suit donc d'une logique d'optimisation de la production. Elle doit maîtriser au mieux ses coûts de matières premières, d'énergie, de main-d'œuvre. Grâce à la mise en place d'une comptabilité analytique relativement fine l'entreprise souhaite améliorer sa productivité et son rendement.

« Après il faut aussi avoir une notion de rendement, c'est-à-dire qu'on dit par exemple « j'ai fait mille kilos de recette de tel produit, j'ai utilisé tant de kilos de ça etc., et j'ai obtenu à la fin tant de kilos », l'intérêt c'est de savoir est-ce que je suis bien dans mes standards rendement matière. [...] Ça c'est une personne qui est au contrôle de la production qui le suit à la journée. On enregistre les quantités de matières avec les coûts et on est capable de dire pour telle ou telle recette est-ce qu'on est au-dessus de mon prix de revient ou en-dessous. Quand je suis arrivé il y avait quelques éléments que j'ai complété. » (DI BISCUITERIE)

Cette optimisation de la production passe par l'évaluation du prix de revient et du suivi de son évolution. Ce suivi permet d'observer l'évolution de la marge. Cette information est une base nécessaire à la négociation auprès des fournisseurs du prix des matières premières.

« Cette notion de prix de revient, le Directeur Commercial et le Directeur Général utilisent ces données-là pour évaluer un prix de vente. Quand il y a des renégociations avec les fournisseurs on va se pencher de manière spécifique sur tel ou tel produit qui est l'objet des négociations et on regarde quelles peuvent être les marges de manœuvre. Par exemple on dit « aujourd'hui on vend à tel prix on a une marge théorique de tant là-dessus est-ce que si on baisse un peu le prix on peut conserver notre marge et dans quelles conditions on peut conserver notre marge c'est-à-dire sur quoi il faut jouer en matière, main-d'œuvre, emballage pour pouvoir conserver cette marge. » (DI BISCUITERIE).

1.1.2.2.2 Déterminants externes

Au-delà des déterminants internes, deux facteurs externes expliquent la structuration de l'entreprise BISCUITERIE. Les outils semblent remplir plusieurs rôles vis-à-vis de divers acteurs externes. D'une part, le fait d'inscrire l'entreprise dans une démarche de certification nécessite de développer en parallèle des outils qui soient capables de participer à la mise en place d'une certaine rigueur dans le fonctionnement global de l'entreprise (1.1.2.2.2.1). Par ailleurs, les outils de contrôle de gestion apparaissent également comme des moyens de légitimation auprès des partenaires financiers (1.1.2.2.2.2).

1.1.2.2.2.1 Normes et certifications

Le choix fait par le directeur général de positionner ses produits dans une image de haut de gamme et de qualité l'a incité à s'inscrire dans une démarche de certification. La certification nécessite une certaine rigueur dans la gestion de l'organisation. Les outils de contrôle de gestion semblent être des soutiens pour apporter de l'ordre dans l'entreprise et pour apporter la preuve de la maîtrise de l'ensemble des processus.

« On travaille sur l'IFS un certificat de qualité, donc par la force des choses avec ce certificat on est obligé d'avoir des indicateurs par service. » (DG BISCUITERIE)

1.1.2.2.2.2 Légitimation auprès des partenaires financiers

Par ailleurs, les financeurs, qu'il s'agisse d'actionnaires externes ou d'établissements financiers, sont bien souvent tributaires des informations délivrées par les outils de contrôle de gestion pour disposer d'une meilleure connaissance de la santé financière de l'entreprise ou de la rentabilité des investissements envisagés. Ces apporteurs de fonds représentent une forte influence sur le choix de développer davantage la structuration de l'organisation ainsi que sur la nature des outils implémentés.

« Tous les banquiers me demandaient un BFR normatif. » (DAF BISCUITERIE)

1.1.2.3 Freins et limites du processus de structuration

Bien que la très grande majorité des acteurs interrogés ont énoncé le souhait de poursuivre le développement du système de contrôle de gestion, le processus de structuration rencontre néanmoins des freins. Deux freins ont été identifiés au sein de l'entreprise BISCUITERIE : le facteur humain d'une part (1.1.2.3.1) et le facteur temps d'autre part (1.1.2.3.2).

1.1.2.3.1 Facteur humain

La pertinence des outils de contrôle de gestion mis en place est fonction de la fiabilité des données d'entrée. Cela suppose un suivi rigoureux à tous les échelons de l'organisation. L'implémentation d'une comptabilité analytique fine exige des niveaux de renseignements précis et détaillés, cela implique que tous les niveaux de l'organisation s'astreignent à renseigner les informations nécessaires. Pourtant, au niveau opérationnel, certains acteurs peuvent ne pas se sentir concernés par les avantages tirés d'un tel suivi rigoureux en matière de gestion. Ils pourront ne pas collaborer dans cette tâche de collecte de données de terrain indispensable au contrôle de gestion.

« Si vous voulez dans une entreprise familiale comme la nôtre pour faire changer les habitudes des gens c'est compliqué. Encore maintenant, parfois les salariés prennent des petites quantités en stocks et ils ne bipent pas, donc les stocks ne sont pas actualisés. Dans les magasins c'est pareil, il y a des choses que j'essaie de mettre en place, mais les gens voient ça comme une perte de temps et donc ne le font pas. Je me suis heurtée avec les salariés de la production sur le fait que c'était compliqué, que ça prenait trop de temps. Même si ça améliore le quotidien des salariés, ils ne veulent pas le reconnaître, par exemple cela leur évite un grand nombre de saisies. Ils focalisent sur les éléments qui ne fonctionnent pas mais ne reconnaissent pas ce qui leur facilite le travail quotidiennement. Donc le frein humain il est important. » (DAF BISCUITERIE)

1.1.2.3.2 Facteur temps

Le facteur humain semble expliquer les difficultés à implémenter de nouveaux outils au sein de la structure. Le principal argument mis en avant par les acteurs opérationnels est le manque de temps pour contribuer à cette œuvre. Le processus de structuration via l'implémentation d'outils de contrôle de gestion peut s'avérer lourd et contraignant en termes de temps investis. Chaque acteur doit concéder une partie de son temps pour participer à ce processus de mise en place d'outils nouveaux aux dépens de ses propres tâches opérationnelles. Des fiches de poste pouvant être considérées comme relativement proches de la fonction contrôle de gestion, telles

que directeur administratif et financier ou comptable, apparaissent également débordées par leur travail opérationnel et considèrent la tâche d'implémentation de nouveaux outils de contrôle de gestion comme chronophage et difficile à mener parallèlement à leurs missions quotidiennes.

« Moi je suis responsable Administrative et financière, je m'occupe de la partie finance et poste client. J'essaie de mettre en place des indicateurs mais comme je m'occupe aussi de l'aspect social qui est assez chronophage et que du point de vue informatique tout n'est pas au point les indicateurs je n'en ai pas énormément par faute de temps et de fiabilité de l'information. Après je suis quand même les grandes masses, au moment du bilan notamment et je fais un budget mensuel et un budget annuel.

Donc au niveau social j'ai une charge de travail qui est une obligation légale et au quotidien je n'ai pas le temps de suivre les indicateurs. Toute seule avec tout le volet social à gérer en parallèle je ne pense pas arriver à développer tout ça.

J'ai besoin d'un soutien extérieur qui intervienne en mission pour me soutenir dans cette mise en place d'outils de contrôle de gestion. Parce qu'une fois que les outils sont élaborés et implémentés, je pourrai avoir quelqu'un à temps partiel pour les mettre à jour à assurer un suivi de ces outils.

Par exemple, mon assistante de gestion a du potentiel pour cette mission, et je voulais donc commencer par le mettre en place et qu'ensuite elle s'assure du suivi, et de prendre une autre personne pour gérer les litiges parce qu'aujourd'hui c'est l'assistante de gestion qui gère les litiges, les relances clients, les vérifications des caisses des magasins parce qu'on a justement eu des problèmes avec les caisses de magasin parce qu'il y avait des commandes qui ne passaient pas en facture etc. mais elle n'a pas le temps de réaliser un suivi régulier via les indicateurs. Je sais que deux tiers de son poste est affecté à la gestion des litiges avec les clients. J'ai donc missionné mon stagiaire qui est là pour quatre mois pour m'aider dans ce projet de mise en place d'un TDB complet. » (DAF BISCUITERIE)

Lorsque le chercheur interroge sur les freins relatifs à ce processus de structuration à l'œuvre dans l'entreprise, le comptable fait allusion au seul facteur temps :

« Ce sont des freins en termes de temps. Le temps de saisie des documents, les scans de factures etc. » (Comptable BISCUITERIE)

Selon lui, le facteur technique ne représente pas un frein, puisque l'entreprise s'est parallèlement inscrite dans une démarche de développement du système d'information qui apparaît comme le support de ce processus de structuration. À ses yeux, le nouvel ERP implémenté répond convenablement aux besoins que requiert ce processus de structuration.

« En termes techniques, les outils informatiques correspondent à cette évolution en termes de structuration via les outils qu'on met en place. » (Comptable fournisseur BISCUITERIE)

1.2 Le cas MARAÎCHER

De la même manière que pour l'entreprise BISCUITERIE, nous ferons état du système d'information présent dans l'entreprise MARAÎCHER (1.2.1), avant de présenter les différents outils en place (1.2.2).

1.2.1 Système d'information

Plus précisément, nous exposerons d'abord les caractéristiques du système d'information de l'entreprise (1.2.1.1) et tâcherons de déterminer les raisons qui ont conduit à implémenter un tel système d'information (1.2.1.2).

1.2.1.1 Système d'information en place

C'est l'un des deux dirigeants (O.S) de MARAÎCHER qui est l'instigateur du développement du système d'information. Plus précisément, cela a consisté à la mise en réseaux de nombreux appareils donnant lieu à une richesse d'informations disponibles ainsi qu'à la possibilité de disposer d'informations croisées. Le système repose sur une architecture ramifiée mais structurée autour du réseau central. Ainsi, environ une vingtaine de postes informatiques sont reliés entre eux. Les ateliers de production plus ou moins éloignés disposent d'ordinateurs en réseau avec la centrale. Il s'agit d'un projet ambitieux qui ne cesse de se perfectionner. Ainsi, lorsqu'une parcelle est semée ou lorsqu'une parcelle est récoltée, les dirigeants ou le responsable commercial à la centrale le savent, et disposent également de l'analyse du rendement de cette parcelle ou encore de son historique.

Le dirigeant de l'entreprise MARAÎCHER a également souhaité développer son outil informatique de traitement des données, mais comme l'entreprise BISCUITERIE, son entreprise ne disposait pas des ressources requises pour l'acquisition d'un ERP classique. Son choix s'est donc porté sur un compromis en choisissant d'opter pour Access, un logiciel de gestion de base de données SQL qui permet à l'entreprise d'avoir, à l'image d'un ERP classique, un outil d'exploitation d'un côté et une base de données de l'autre.

« C'est une base de données qui est sous Access pourquoi parce que j'ai longuement réfléchi pour savoir si j'achetais un ERP ou pas. Il faut avoir les reins solides pour acheter un ERP, il faut une personne en permanence à l'intérieur de l'entreprise pour l'informatique chose que nous n'avons pas. » (Dirigeant O.S MARAÎCHER)

Cet outil permet de stocker toute l'information pour réaliser le suivi de l'activité, c'est-à-dire de toute la production, que ce soit en termes de qualité que de rendement. Il est néanmoins en projet de faire appel à un prestataire externe pour implémenter un ERP commercial afin de dépasser les limites du système actuel.

« Nous on a une base de données interne sous Access et donc il y a un très gros module production dessus, où on saisit pas mal de choses, on saisit toute la gestion de production. Et on se sert de ces chiffres ensuite pour le suivi et le pilotage. Et on va sûrement basculer sur un logiciel commercial parce que ça c'est un outil qui a été développé en interne et il ne fonctionne pas comme on le voudrait. Toutes les saisies sont faites sur le terrain, les contrôles ne sont pas saisis mais les cultures sont identifiées, le semi va être identifié, la parcelle va être identifiée, les principales actions dessus, actions réglementaires notamment comme la fertilisation, et les traitements phytosanitaires, ou encore tout ce qui nous sert nous en suivi technique comme la densité, tout ce qui est analyse de sol, tous nos suivis techniques sont aussi enregistrés, et enfin toutes les récoltes sont également saisies et le suivi de main-d'œuvre. On fait un suivi par produit et par personne. » (Responsable de production MARAÎCHER)

1.2.1.2 Déterminants du développement du système d'information

Pour sa part, ce n'est pas tant la démarche de certification ou la légitimation auprès des investisseurs qui a poussé l'entreprise MARAÎCHER à développer davantage son système d'information mais la volonté de poursuivre le processus de structuration. En d'autres termes, c'est parce que les acteurs veulent continuer à parfaire le système de contrôle de gestion que l'amélioration du système d'information est apparue comme indispensable (1.2.1.2.1).

1.2.1.2.1 Développement d'un contrôle de gestion plus fin et précis

Le responsable production de MARAÎCHER souligne que l'évolution du système d'information accompagne celle du contrôle de gestion. En effet, plus le système d'information est sophistiqué et performant, plus il sera en mesure de fournir des informations détaillées sur des problématiques pointues et permettra de réaliser un contrôle de gestion encore plus précis et pertinent.

« Depuis la mise en place de ces tableaux de bord, c'est-à-dire depuis 3-4 ans, ils continuent d'évoluer, soit on rajoute de nouveaux indicateurs, soit on en enlève. On essaie de synthétiser vraiment ce qui nous paraît le plus pertinent, et il faudrait qu'ils évoluent encore parce qu'on a besoin d'autres indicateurs et c'est pour ça qu'on voudrait basculer sur autre chose, sur un autre logiciel. Donc c'est en projet de rencontrer des fournisseurs de logiciels qui puissent répondre à nos besoins. Ça nous permettra de faire des tableaux de bord, plus fins et plus pertinents, ainsi que des études plus ponctuelles, qu'on n'arrive pas à faire actuellement, par exemple quand on prépare un planning de production pour l'année d'après, on a besoin de récupérer tout un tas de données pour pouvoir les retraiter mais ça on ne parvient pas à le faire

à l'heure actuelle. Les informations qu'on aurait besoin de récupérer c'est par exemple des durées de culture, des évènements qui se sont passés, des évènements climatiques par exemple. On a toutes ces informations mais on ne parvient pas à les exploiter comme on veut, c'est trop compliqué. » (Responsable de production MARAÎCHER)

1.2.2 Outils de contrôle de gestion

Cette partie a pour visée de décrire les outils utilisés par les différents acteurs de l'entreprise MARAÎCHER (1.2.2.1), et de mettre en évidence les facteurs d'adoption de ces outils (1.2.2.2).

1.2.2.1 Description des outils de contrôle de gestion et perspectives d'évolution

Nous avons identifié dans l'entreprise MARAÎCHER la présence d'outils spécifiques au suivi et pilotage de chaque service (1.2.2.1.1), mais également des outils partagés par différents acteurs appartenant à différentes fonctions (1.2.2.1.2), que nous présenterons successivement.

1.2.2.1.1 Des outils de suivi et de pilotage par fonction et perspectives d'évolution

En plus de la direction, qui compte un grand nombre d'outils, les responsables production, commercial, qualité, R&D et conditionnement disposent d'un certain nombre d'outils pour piloter leur service.

1.2.2.1.1.1 Des outils à destination de la Direction

La comptable de l'entreprise MARAÎCHER réalise pour les dirigeants un tableau de charges et de produits par trimestre pour chaque structure. Il permet d'effectuer des comparaisons par rapport à N-1. La comptable effectue une extraction de balance pour les comptes 6 et 7 et réalise des retraitements de ces informations « *pour les rendre plus parlantes* ». Hormis pour les trois sociétés de production, les charges et produits sont très différents entre les différentes structures. Pour la société commerciale les charges sont par exemple les achats de légumes et d'emballages alors que pour les sociétés de production il s'agit plutôt d'achats d'engrais ou de produits phytosanitaires. De plus, deux des trois sociétés de production comptent deux ateliers, il s'agit donc de réaliser un tableau spécifique pour chaque unité de production.

Elle transmet également à la direction un tableau de suivi des prix d'achat.

« Et puis on a un tableau récapitulatif qui suit les évolutions des prix d'achat. C'est surtout à destination de la SARL ce tableau avec tous les produits qui ont été achetés, le nombre de pièces, le prix à la pièce, le prix de l'emballage parce que soit on achète le produit avec l'emballage soit sans l'emballage. » (Comptable MARAÎCHER)

Le budget est également un outil majeur pour les deux dirigeants de MARAÎCHER. Il est réalisé par le contrôleur de gestion externe une fois par an au mois de juillet à partir du planning de production et se présente sous la forme des SIG (Soldes Intermédiaires de Gestion). Ainsi, tous les soldes classiques sont représentés comme le chiffre d'affaires, la marge, l'EBE (Excédent Brut d'Exploitation) et les différents résultats. Une analyse spécifique du poste "autres achats" est réalisée en distinguant les charges relatives aux salaires et charges sociales, celles relevant du gaz et de l'électricité (poste énergie) ou encore les achats réalisés en vue de la revente aux structures de production. En effet, la société MARAÎCHER a la particularité d'être composée de plusieurs entités juridiques. La structure juridique commerciale fonctionne comme une centrale d'achat, qui achète les plants ou engrais par exemple et les revend aux structures de production sans marge. Ces achats sont comptabilisés dans la rubrique "autres achats".

« Par rapport à ça je leur fais aussi une synthèse des hypothèses budgétaires que j'ai faite. Par exemple, le chiffre d'affaires vient du planning de production de coli-type qui m'a été donné sur une base calendaire. Pour estimer le prix unitaire j'ai pris le prix moyen de la période précédente et j'ai inclus une variation de 5% à compter du mois de juillet, j'ai appliqué les primes sur objectifs sur la fleur. En somme, il s'agit de toutes les hypothèses qui m'ont servi à construire mon business plan. Et après ça me permet de le valider avec eux. » (CDG MARAÎCHER)

Le budget global est ensuite décliné en plusieurs budgets par entités juridiques.

À partir du budget, est ensuite mis à jour mensuellement le tableau de bord dont l'analyse fait l'objet d'échanges entre le contrôleur de gestion et les dirigeants. Le contrôleur de gestion insiste sur la rigueur autour de la réalisation de l'outil.

« Le principe de ces indicateurs de gestion c'est qu'il faut absolument qu'on soit vraiment rigoureux sur le timing. Idéalement, il faut qu'entre le 10 et 15 du mois tous les éléments de comptabilité soient mis à jour, entre le 15 et le 20 une personne de mon cabinet se déplace un jour ou deux dans l'entreprise, et au plus tard le 20 du mois on fait la réunion de clôture du mois. Et déjà je commence à poser des questions sur le mois en cours pour essayer d'anticiper. Le tableau de bord de gestion s'appuie sur le budget annuel. » (CDG MARAÎCHER)

Le tableau de bord mensuel produit les chiffres mensuels et cumulés et permet de dresser des comparaisons avec les résultats de l'année précédente et avec les objectifs fixés dans le budget en faisant ressortir les écarts.

Le tableau de bord fait d'abord ressortir des indicateurs de trésorerie. Les positions bancaires cumulées au niveau du groupe pour le mois M de l'année en cours et de l'année précédente est le principal indicateur.

Ensuite, le tableau de bord fait apparaître le suivi des investissements réalisés mois par mois, avec une représentation graphique des investissements et des financements.

Le troisième volet important est celui de l'activité, en mettant en exergue les résultats de chaque structure. Un tableau de bord activité est donc réalisé pour chaque structure ainsi que pour le groupe dans son ensemble.

« Donc cette analyse je l'ai faite par structure. Cette structure de production-la produit des fleurs et des courgettes mais pour réaliser une analyse analytique je distingue les fleurs des courgettes, je fais une analyse par produit. Et ce qui intéressant c'est le système de subventionnement croisé, c'est-à-dire une activité qui gagner de l'argent et une autre qui en perd, et l'une plus l'autre ça donne un résultat nul. » (CDG MARAÎCHER)

Tableau 15 : Tableau de bord volet activité par structure

	Réalisé mois	Budget mois	Réalisé mois n-1	Ecart m/m-1	Ecart mois/budget	Ecart n/n-1	Ecart n/budget
CA							
Achats mini-légumes partenaires							
Achats internes							
Marge sur mini-légumes							
Autres achats (semences, emballages, graine...)							
Marge brute							
Autres achats et charges externes							
Impôts & taxes							
Salaires et charges sociales							
EBE							
Dotations A&P							
Autres produits d'exploitations							
Autres charges d'exploitation							
Résultat d'exploitation							
Résultat avant impôt							
Résultat groupe							

Source : Tiré de la documentation interne MARAÎCHER

Il permet de suivre les résultats produit par produit et permet donc une analyse fine de la performance de l'entreprise.

« Après toujours dans ce tableau de bord je suis capable d'expliquer aux dirigeants les écarts entre le chiffre d'affaires réalisé et le chiffre d'affaires budgété. Par exemple, on voit qu'on a été moins bon que prévu sur la carotte et la courgette. Donc on a comme information le détail du chiffre d'affaires et de la marge par produit en mensuel et en cumulé. Et j'ai la même logique pour l'ensemble des autres structures, à droite on a le cumulé, puis le mois le réel, le budgété, le n-1 et les écarts. » (CDG MARAÎCHER)

Tableau 16 : Tableau de bord volet activité par produit

	Réalisé N		Budget		Réalisé N-1		Ecart en €	
	Qté	Montant	Qté	Montant	Qté	Montant	N/Budget	N/N-1
CA Carotte								
Achat partenaires								
Achats internes								
Marge Carotte								
TMB								
CA Fenouil								
Achat partenaires								
Achats internes								
Marge Fenouil								
TMB								
...								
...								

Source : Tiré de la documentation interne MARAÎCHER

Pour les structures de production, le contrôleur de gestion indique que le tableau de bord contient un certain nombre de ratios quantitatifs tels que le chiffre d'affaires par heure ou encore le nombre de colis-type par heure par personne.

« Après je leur fais également des représentations graphiques, ça permet de visualiser les choses. Sur ce graphique par exemple, je suis le chiffre d'affaires mois par mois et en plus je leur fais une courbe par rapport au ratio charges de personnel sur chiffre d'affaires. En effet, c'est un ratio qui est important pour leur entreprise, j'ai mis en repère un trait vert qui représente 50%, pour montrer quand j'ai des charges de personnel qui excèdent 50% du chiffre d'affaires. Cet indicateur permet aux dirigeants de suivre leur masse salariale, on le fait surtout pour les structures de production mois par mois. » (CDG MARAÎCHER)

Il s'appuie sur des graphiques pour permettre aux dirigeants de visualiser pour chacune des sociétés de production le résultat mensuel réalisé pour chaque produit et ainsi détecter les mois où il y a perte et les mois où le produit réalise des gains afin de réaliser une analyse des causes.

« En vert c'est le réalisé et en bleu c'est le budgeté. Donc pour ce produit-là on voit qu'il y a un problème parce que tous les mois on est en perte, et en plus on fait plus de pertes que ce qu'on avait prévu, donc ça veut peut-être dire qu'on a un problème sur le modèle économique. Mais il s'agit d'un produit innovant, les fleurs c'est vraiment un produit nouveau et des fois on produit trop, des fois on ne produit pas assez. Donc au niveau de la fleur aujourd'hui c'est encore expérimental, c'est de l'innovation, les dirigeants ont investi et ils ont encore besoin d'investir pour réussir à fiabiliser le modèle. Après sur ce produit-là on voit que c'est un produit plus traditionnel et on voit qu'en hiver on en produit moins, mais on regagne de l'argent sur la fin de l'année c'est-à-dire à parti d'avril jusqu'en juillet. » (CDG MARAÎCHER)

Les dirigeants étaient en attente d'un tel outil de suivi mensuel pour pouvoir anticiper davantage, changer de cap stratégique ou mener des actions correctives lorsque cela est nécessaire pour atteindre les objectifs prédéfinis. Le tableau de bord apparaît alors comme un outil de pilotage et non pas seulement comme un outil de contrôle *a posteriori*.

« Donc il faudrait pouvoir réviser plus en amont les budgets et de façon objective pour dire là on est à l'équilibre c'est acceptable, ou bien pour mener un vrai raisonnement de révision de la stratégie de l'entreprise et ne pas attendre la fin de l'année pour le faire. Le faire avant même de démarrer la saison, essayer d'imaginer une stratégie un peu différente pour aboutir peut-être à un résultat positif. » (Dirigeant O.S MARAÎCHER)

Alors évidemment les budgets vont me permettre de reconstruire les stratégies d'entreprise, ça c'est évident. Au fur et à mesure, voir les budgets douze fois par an plutôt qu'une fois à posteriori moi je trouve ça fabuleux. » (Dirigeant O.S MARAÎCHER)

Il existe aussi un autre outil de suivi de production mis en place par l'un des deux dirigeants (J.S) qui est aujourd'hui suivi par le second dirigeant responsable de la production. C'est un tableau de bord comportant divers indicateurs qui concernent les producteurs internes :

Tableau 17 : Tableau de bord suivi de la production

Semaine de récolte	Surface récoltée prévisionnelle	Surface récoltée réelle	Nombre de colis fournis	Rendement par rapport au contrat	Pourcentage de l'objectif

Source : Tiré de la documentation interne MARAÎCHER

En ce qui concerne les producteurs externes, c'est un suivi en termes de qualité qui leur est demandé (pesticides, etc.). Bien que l'entreprise ne soit pas officiellement certifiée, elle s'inscrit pleinement dans une démarche ISO14001, notamment en rejoignant un groupement de producteurs certifiés ISO14001. Grâce à cette adhésion, un organisme contrôleur vérifie que l'entreprise contrôle et respecte la réglementation environnementale, sociale et économique. Ainsi, ce n'est pas l'adhésion directe à l'organisme de certification, mais l'adhésion à un groupement qui permet à l'entreprise d'obtenir cette certification. Le choix de cette option repose sur le fait que ce type de groupement représente de la coopération ouverte, avec l'idée sous-jacente d'innovation ouverte (y compris à la concurrence, à la condition qu'il y ait un partage : stratégie de coopération ?). Chaque membre du groupe peut faire partie de la cellule contrôleuse en vue de la certification de l'un des membres, donc il y a un côté partage d'expérience qui est très bénéfique pour l'entreprise qui souhaite s'inscrire dans une démarche d'amélioration continue.

En termes de perspectives l'un des dirigeants énonce le souhait de pouvoir exploiter davantage la base de données pour disposer d'informations plus fines et plus spécifiques. Ces informations permettront d'alimenter ses outils de pilotage tels que le budget mais surtout pourront permettre de développer des outils plus dynamiques tel que le tableau de bord de gestion récemment mis en place.

« Donc pour moi l'objectif c'est de pouvoir lier assez parfaitement les données qui sont sur SQL aux budgets. Dans les budgets il y a des tableaux que je ne peux pas totalement lier parce que j'ai quelques dérives de compréhension entre la production et la comptabilité. Je veux lier par un biais bien sûr chiffré mais arriver à créer un outil encore plus dynamique que les budgets. »
(Dirigeant O.S MARAÎCHER)

Pour ce dirigeant (O.S), les moyens techniques permettent de développer davantage le contrôle de gestion. Son souhait est donc de passer à l'étape supérieure en utilisant des capteurs électroniques permettant de récupérer les données de terrain en réseau d'une part, et permettant ensuite de traiter ces données. Il évoque notamment la problématique de la gestion de l'irrigation. En effet, à l'heure d'aujourd'hui en prenant appui sur la base de données SQL l'entreprise dispose d'un outil informatique qui se rapproche du fonctionnement d'un ERP sur la partie métier, commerciale et comptable mais pour parfaire son système de contrôle de gestion il lui manque les données recueillies du terrain. Les fournisseurs de capteurs électroniques sur le marché proposent des offres trop standards, pas assez adaptées aux problématiques spécifiques de l'entreprise. Le dirigeant lance donc le pari de développer en interne les équipements permettant cette collecte de données afin de pouvoir développer le contrôle de gestion sur cette partie terrain.

1.2.2.1.1.2 Des outils de suivi et pilotage de l'activité de production

Le responsable production rapporte l'utilisation de trois tableaux de bord. Deux tableaux de bord transversaux et un tableau de bord exclusivement interne. Ce-dernier, appelé "tableau de bord technique" est celui qui contient le plus d'informations, il compte environ une vingtaine d'indicateurs. Les informations présentes sont plutôt quantitatives avec des chiffres relatifs à la gestion des fertilisants, la gestion des phytosanitaires, l'identification des parcelles etc.

Ces trois tableaux de bord ont été élaborés par les chefs de culture, le responsable production et les deux dirigeants il y a trois ans environ.

« Ce sont les chefs de culture qui alimentent ces tableaux de bord au quotidien. Et le suivi est quant à lui hebdomadaire. Nos tableaux de bord sont construits à la semaine. En ce qui concerne le tableau de bord technique, je le regarde avec les chefs de culture. » (Responsable de production MARAÎCHER)

Le responsable de production est également demandeur de davantage d'informations pour suivre son activité. Comme le dirigeant, il évoque la nécessité de faire évoluer l'outil informatique pour pouvoir répondre au besoin de mettre en place un contrôle de gestion plus sophistiqué et plus précis. Pour lui, cela doit passer par l'achat d'un outil informatique efficace pour exploiter toutes les données présentes dans la base de données, comme par exemple l'achat d'un ERP.

« Depuis la mise en place de ces tableaux de bord, c'est-à-dire depuis 3-4 ans, ils continuent d'évoluer, soit on rajoute de nouveaux indicateurs, soit on en enlève. On essaie de synthétiser vraiment ce qui nous paraît le plus pertinent, et il faudrait qu'ils évoluent encore parce qu'on a besoin d'autres indicateurs et c'est pour ça qu'on voudrait basculer sur autre chose, sur un autre logiciel.

Donc c'est effectivement en projet de rencontrer des fournisseurs de logiciels qui puissent répondre à nos besoins. Ça nous permettra de faire des tableaux de bord, plus fins et plus pertinents, ainsi que des études plus ponctuelles, qu'on n'arrive pas à faire actuellement, par exemple quand on prépare un planning de production pour l'année d'après, on a besoin de récupérer tout un tas de données pour pouvoir les retraiter mais ça on ne parvient pas à le faire à l'heure actuelle. Les informations qu'on aurait besoin de récupérer c'est par exemple des durées de culture, des événements qui se sont passés, des événements climatiques par exemple. On a toutes ces informations mais on ne parvient pas à les exploiter comme on veut, c'est trop compliqué. » (Responsable de production MARAÎCHER)

1.2.2.1.1.3 Des outils de suivi et pilotage du service commercial

Le suivi et pilotage du service commercial repose sur une fiche hebdomadaire. Plus précisément, il s'agit d'inscrire chaque semaine l'objectif qui doit être réalisé produit par produit. Cette fiche hebdomadaire relève de deux types d'utilisation.

D'abord, la fiche hebdomadaire permet d'effectuer un suivi quotidien exclusivement réalisé en interne. Il consiste à faire le bilan des ventes de la journée produit par produit au regard de l'objectif fixé pour la semaine. La fiche hebdomadaire permet également de réaliser une analyse conjointe avec la direction chaque semaine et mensuellement afin de discuter des résultats. Nous la présenterons plus en détail dans la partie relative aux outils transversaux.

En termes de perspectives de nouveaux outils, le responsable commercial souhaiterait disposer d'autres informations pour pouvoir approfondir l'analyse mais l'implémentation d'indicateurs complémentaires est retardée du fait que l'entreprise soit confrontée à une problématique de rareté du produit, c'est-à-dire que la production ne peut pas répondre à toute la demande.

« Le problème qu'on a aujourd'hui c'est qu'on est plus sur des analyses de manquants. On aimerait avoir des tableaux de bord complémentaires, mais le problème c'est que tout est faussé parce que la plupart du temps on manque de produit. [...] Donc c'est vrai qu'aujourd'hui au niveau suivi client, suivi produit, suivi chiffre d'affaires tout est faussé et on ne développe pas d'autres tableaux de suivi à cause de ça, pourtant on aimerait. [...] Donc pour le moment tant qu'on n'a pas une production suffisante, les analyses sont faussées. » (Responsable commercial MARAÎCHER)

1.2.2.1.1.4 Des outils de suivi et pilotage du service qualité

La responsable qualité a à sa disposition plusieurs outils de suivi et pilotage. Elle dispose tout d'abord d'un tableau de suivi des contrôles des déchets. Par produit, il s'agit de renseigner le nombre de pièces qui ont été contrôlées et le nombre de pièces non-conformes.

« Les contrôles déchets c'est davantage un contrôle sur le travail de conditionnement. Quand ces contrôles sont mauvais c'est-à-dire qu'on trouve trop de pièces dans le déchet qui devraient être conditionnables, on arrête les tapis déchets et on contrôle les déchets des conditionneuses, on le fait pour chaque conditionneuse. » (Responsable qualité MARAÎCHER)

Elle réalise également un bilan qualité pour la responsable conditionnement toutes les semaines. Bien que la qualité et le conditionnement soit deux activités distinctes, la responsable qualité est rattachée à la responsable conditionnement qui est sa supérieure hiérarchique. Ainsi, la responsable conditionnement supervise également l'activité qualité. Le bilan qualité n'est donc pas considéré comme un outil transversal car il est utilisé uniquement dans le but de contrôler

la qualité des produits et mettre en place des actions correctives, l'activité conditionnement n'est donc pas concerné par cet outil.

Le bilan qualité contient des commentaires sur la qualité produit par producteur et par produit, ainsi que le pourcentage de retours de la semaine précédente.

« Quand on a des pourcentages de retours qui augmentent j'en discute avec le producteur, je l'avertis que ses déchets augmentent, il m'explique la raison et combien de temps ça peut durer, donc je sais que les jours qui arrivent, il faut que je sois d'autant plus vigilante sur ce qui doit passer, donc je vais renforcer les contrôles qualité sur la ligne, et je vais aussi renforcer les contrôles stocks dans le frigo.

Donc le taux de retours est un bon indicateur qui me permet de mettre en place des actions de contrôle ciblées. » (Responsable qualité MARAÎCHER)

En termes de structuration, la responsable qualité aspire à d'autres informations.

Elle souhaiterait par exemple pouvoir évaluer le coût de la non-qualité des produits qui sont apportés par la production. Valoriser le coût de la non-qualité permettrait selon cette responsable de rendre compte plus facilement des conséquences sur la performance globale de l'entreprise des défaillances de la production en termes non pas de quantités produites mais en termes de qualité des produits approvisionnés. Une information plus signifiante permettrait ainsi d'impliquer et de responsabiliser davantage les acteurs.

« Et ce que je voudrais aussi sortir par rapport à la production ce sont les coûts de non qualité. C'est-à-dire du fait qu'ils n'aient pas récolté au bon calibre, ou du fait des problèmes sanitaires quels sont les coûts de la non-qualité d'une parcelle, ça ça m'intéresserait de le suivre, je pense que ce serait une avancée pour le service qualité. » (Responsable qualité MARAÎCHER)

Elle souhaiterait également disposer de plusieurs niveaux d'informations. En plus des résultats à la semaine, avoir des chiffres mensuels ou trimestriels serait à ses yeux plus pertinents pour mettre en place des actions correctives adéquates et résoudre sur le long terme les problématiques rencontrées pour certains produits ou certains producteurs.

« Actuellement j'ai une requête qui me permet de savoir le pourcentage de retours par semaine par produits et par producteurs. Ce que je voudrais en plus ça serait un comparatif d'une année sur l'autre et d'avoir une vision en cumulé. Actuellement si je veux avoir des informations sur un trimestre je suis obligée de sortir semaine après semaine et de le noter. » (Responsable qualité MARAÎCHER)

1.2.2.1.1.5 Des outils de suivi et pilotage du service R&D

Le tableau de bord de la responsable R&D est un tableau Excel comportant diverses informations telles que le nom des variétés, l'espèce, le code pour pouvoir mettre les essais sur le terrain puisque c'est confidentiel, la date de réception des graines, les essais qui ont été réalisés et l'atelier où ils ont été mis en place, les résultats qualitatifs comme l'aspect etc., ou une estimation du potentiel du rendement s'il y en a un.

« J'y vais assez souvent sur ce tableau, en moyenne je fais un suivi hebdomadaire. Le but de ce tableau c'est de connaître toutes les variétés qui ont été mises en essai et les résultats qui ont été obtenus. » (Responsable R&D MARAÎCHER)

À ses yeux, ce tableau de suivi des essais est un outil de capitalisation des connaissances et des expériences qui permet à l'entreprise d'être plus efficace dans la réalisation des essais futurs. Plus généralement, cet outil permet d'innover mieux et plus rapidement.

« Ça servira à la Direction le jour où je partirai pour capitaliser la connaissance. Par exemple comme la personne avant moi n'a pas tenu à jour ce tableau j'ai dû refaire des essais sur des variétés qui avaient sûrement déjà été testées mais dont les résultats n'étaient pas renseignés. Donc cet outil sert à la traçabilité, c'est essentiel parce que c'est une synthèse de tous les essais. Pour moi il est essentiel ce tableau, il a un rôle d'optimisation, il permet d'optimiser les essais, de gagner du temps, ça permet aussi d'optimiser le produit final pour le rendement. » (Responsable R&D MARAÎCHER)

1.2.2.1.1.6 Des outils de suivi et pilotage du service conditionnement

La responsable conditionnement dispose d'outils de suivi et pilotage partagés avec d'autres services.

D'une part, il s'agit d'un tableau de bord commun avec le service production, et d'autre part d'un tableau de bord partagé avec le service commercial. Ils seront présentés en tant qu'outils transversaux.

Néanmoins, tout comme les autres responsables de l'entreprise interrogés, la responsable conditionnement est désireuse d'aller plus loin dans l'analyse, ce qui nécessiterait des outils de contrôle de gestion plus élaborés, renseignant une information plus précise. Elle aussi souligne que toutes les informations nécessaires sont accessibles, seul l'outil d'exploitation manque pour ressortir les indicateurs qui l'intéressent tels que des indicateurs de rendement.

« Après, avoir ces outils c'est bien, mais je trouve que ça n'est pas suffisant, il y a des choses un peu plus poussées que j'aimerais avoir. Par exemple, aujourd'hui il me manque comme information est-ce que mon activité est rentable ou pas. Est-ce que quand je conditionne X colis de carottes avec tel rendement, à la fin de la semaine est-ce que j'ai été rentable ou pas, est-ce que par rapport à la totalité de la main-d'œuvre et à la totalité de ce qui a été conditionné en station on est bon ou pas. Toutes ces informations-là aujourd'hui on ne les a pas, donc au niveau de la main-d'œuvre on tâtonne un peu. Pour mettre en place ça, il faudrait un outil de gestion supplémentaire, je pense que ça pourrait être facilement mis en place car je saisis toutes les informations nécessaires je sais exactement combien j'ai de personnes, je sais les heures qu'elles font, mais il faut l'outil. » (Responsable conditionnement MARAÎCHER)

1.2.2.1.2 Des outils transversaux

En plus des outils spécifiques à chaque service, le pilotage de l'entreprise MARAÎCHER repose sur un certain nombre d'outils transversaux.

Parmi eux, le planning de production est un outil fondamental pour l'entreprise MARAÎCHER. Pour sa construction il réunit plusieurs acteurs. Il est un outil de suivi et de pilotage opérationnel pour l'activité production, conditionnement et commercial mais il sert également de base pour construire le budget, outil à usage stratégique à destination de la direction.

Le planning de production renseigne pour chaque produit, le carnet de commandes par semaine et par mois exprimé en colis-type.

La première étape consiste à demander aux partenaires les quantités qu'ils souhaitent produire en nombre de colis. La construction de ce cahier est organisée par le responsable commercial, le responsable du conditionnement, les producteurs, le responsable production et les deux dirigeants. C'est un outil collaboratif qui fait participer tout le monde. Cette co-construction s'effectue par le biais de nombreux échanges et en moyenne quatre versions (quatre réunions dans l'année) précèdent la version finale du cahier de production. Le planning est établi sur douze mois, et deux réunions par semestre sont réalisées. En plus, dix rencontres dans l'année sont réalisées entre les trois cadres (conditionnement, production, commercial).

Pour élaborer ce cahier de production, le responsable commercial se base sur le prévisionnel des ventes. Il indique pour chaque produit les ventes prévisionnelles hebdomadaires.

Puis, chacun des treize producteurs (huit partenaires externes et cinq ateliers internes) inscrit les produits qu'il peut fournir et en quelles quantités.

Chaque fin de mois le responsable commercial retourne auprès des producteurs pour vérifier et mettre à jour les quantités annoncées par chacun lors des réunions de planification de la

production pour le semestre suivant, donc chaque début de mois il y a une re-prévision de production.

Par ailleurs, chaque semaine le responsable des ventes fait un bilan et relate les produits et les quantités manquantes pour répondre à la demande. Ainsi, un état est réalisé entre le prévisionnel et le réalisé de façon mensuelle, et ce pour chaque produit.

Ce document donne un chiffre d'affaires prévisionnel réaliste puisqu'il est construit sur des éléments précis et concrets. En effet, parce que cette fiabilité du prévisionnel est déterminante tant du point de vue de la satisfaction des clients à qui sont livrées les quantités demandées, dans les délais annoncés, que du point de vue de la maîtrise de l'activité dans son ensemble, en pouvant prendre des décisions sur des informations fiables, les dirigeants ont souhaité encourager leurs fournisseurs à respecter les objectifs annoncés en termes de quantités de production en ajoutant au contrat une prime d'objectif. Il s'agit d'un contrat établi avec chacun des producteurs que ce soit en interne ou en externe, qui évoque le cahier des charges, les engagements de chacun, la confidentialité, l'exclusivité, des différentes modalités en cas de nouveau produit, etc. Donc il y a une fiche de contrôle mensuelle des objectifs et chaque mois si un partenaire fournit les quantités qu'il s'était engagé à fournir, c'est-à-dire s'il a respecté ses engagements, il reçoit une prime de 15% de la valeur du contrat.

Par ailleurs, à partir du tableau de bord mensuel de la direction (cf. outils de suivi et pilotage à destination de la Direction), les dirigeants souhaitent s'inscrire dans une démarche davantage proactive en réalisant un suivi hebdomadaire de la production. Il s'agit de fixer les objectifs de production à la semaine et de réaliser le suivi de la production en volume par rapport aux objectifs fixés. Dans ce tableau de suivi hebdomadaire sont donc renseignés l'objectif, le réalisé et le potentiel de production pour chaque produit. Le potentiel de production représente la quantité de produits que la structure de production aurait été capable de produire. Ces trois informations permettent ainsi de déterminer si la non-atteinte des objectifs est imputable à des problèmes de production ou à des problèmes relatifs à la vente et permet de mener des actions correctives. Cet outil est partagé par la production et la direction.

« Sur cette structure de production on a 5000 colis qu'on se traîne depuis le début de la saison on ne les a pas rattrapés. Mais aurait peut-être pu engager quelques surfaces un peu plus régulièrement tout au long de l'année pour rattraper ce nombre de colis parce que peut-être la vente y était. » (Dirigeant O.S MARAÎCHER)

La production prend donc appui sur ce tableau de suivi hebdomadaire pour suivre les volumes sur la semaine qu'il faut respecter, et peut également raisonner en cumulé, en mensuel et en annuel.

« Ce tableau de bord est plutôt par rapport à un prévisionnel (planning de production). [...] Concernant le tableau de bord en lien avec la Direction, on fait le point sur nos contrats, c'est-à-dire les quantités produites par rapport à ce qu'on avait prévu de faire. [...] Il s'agit plutôt d'une synthèse, il y a un nombre restreint d'indicateurs, environ 4-5 indicateurs, là on est vraiment dans le suivi des volumes. La Direction demande à suivre les volumes produits, les volumes qui étaient prévus, et la main-d'œuvre. » (Responsable production MARAÎCHER)

Il y a cinq ateliers de production et les cinq cadres disposent de ce tableau de suivi hebdomadaire.

« Donc chacun a une vision par produit et ensuite on totalise le nombre de produit, qui est une vision économique, technico-économique pour qu'ils se rendent compte de leur maîtrise de l'atelier. [...] Donc du coup on est dans une spirale positive, c'est de l'amélioration continue ça c'est vraiment important, mais il faut arriver à responsabiliser tous les responsables, d'ailleurs ils comprennent, mais leur métier c'est plus de produire. [...] C'est une histoire de sensibilisation souvent. » (O.S MARAÎCHER)

Le dirigeant explique que la responsabilisation et la sensibilisation des individus passe nécessairement par une traduction des problématiques de terrain en notions économiques. Il s'agit de réaliser le lien entre l'activité opérationnelle de production et les conséquences en termes de chiffre d'affaires et de performance globale de l'entreprise.

« Donc il y a des traductions ou des retraductions à faire à chaque fois. Parce qu'avec ces chiffres-là j'essaie de leur faire passer une notion économique, je leur dis « si on est en dessous, on est en négatif. Il est fondamental de respecter les objectifs, sinon les budgets ne seront pas bons par rapport à ce qu'on a ciblé ». Je leur explique que l'objectif ne permet pas forcément d'être à l'équilibre, on est peut-être en négatif, on est peut-être en positif, peu importe ce qui est fondamental c'est de respecter cet objectif-là. Et ensuite comprendre pourquoi est-ce qu'on ne l'atteint pas. » (Dirigeant O.S MARAÎCHER)

Il rappelle en effet les difficultés liées au métier, elles peuvent être relatives au climat, aux problématiques de sol ou encore aux problématiques mécaniques. Ces nombreux aléas rendent nécessaire la réalisation d'un suivi rigoureux pour pouvoir analyser les causes du non-respect des objectifs de production.

« C'est tellement compliqué de produire parce qu'en plus on n'est pas avec des machines nous, on est avec du vivant. C'est-à-dire qu'après la fleur fécondée avant d'arriver à la récolte du fruit il faut réussir le semis, c'est-à-dire quand on plante la plantule, il faut réussir la culture jusqu'à ce stade-là, c'est-à-dire la bonne température, la bonne lumière, la bonne ventilation, l'arroser comme il faut, le bon engrais, faire attention aux insectes, aux champignons, bactéries. C'est énorme ce qu'il y a à faire avant d'arriver à la récolte. Et quand la fleur n'est pas dans de bonnes conditions elle ne noue pas et on n'a pas de fruits et du coup on n'a pas de production. »

En hiver c'est très difficile de nouer une fleur. Donc ce que je veux c'est qu'ils soient en mesure en production de me garantir qu'ils ont fait le nécessaire pour produire. » (Dirigeant O.S MARAÎCHER)

Un autre outil transversal est la fiche hebdomadaire, qui est un outil partagé par le responsable commercial et la direction. Elle permet au directeur commercial de piloter son activité, mais elle est également un outil de suivi et décisionnel important pour la direction.

L'analyse repose sur des codes couleur. Les résultats sont affichés en rouge lorsque la production a été insuffisante par rapport à la demande, alors que le bleu est utilisé pour représenter les produits et leurs quantités invendues (le service commercial doit analyser et tirer des leçons afin de pouvoir tout vendre les semaines suivantes et réaliser les objectifs fixés). Enfin, la couleur orange signifie qu'à la fois la production et la vente ont défailli. L'idée est de pouvoir analyser, lorsque les objectifs ne sont pas atteints, si cela est du ressort de la production ou de celui de la vente.

L'analyse de la fiche hebdomadaire s'appuie en parallèle sur la fiche de production hebdomadaire (tableau de suivi de production), qui récapitule pour les huit producteurs, les produits, les objectifs de production et le réalisé mois par mois.

« Avec le dirigeant J.S lorsqu'on regarde ensemble la fiche hebdomadaire on aborde deux sujets. D'abord c'est où on se situe par rapport à N-1, et la deuxième partie de l'analyse se situe par rapport aux objectifs. En fait une fois qu'on a regardé le bas de page qui nous renseigne sur si on a fait plus ou moins, on va chercher les raisons du plus comme du moins. » (Responsable commercial MARAÎCHER)

Tableau 18 : Présentation de la fiche hebdomadaire

Produit	Quantités S-1	Quantités Semaine en cours	K euros	Prix moyen du colis	Objectifs de ventes	Ecart %	% de CA	Quantités N-1	K euros N-1
Produit 1									
...									

Source : Tiré de la documentation interne MARAÎCHER

Il existe également un tableau de bord commun entre le service production et le service conditionnement. Il est issu de l'information saisie sur Access où est enregistrée toute la production interne, ainsi que les quantités produites par les partenaires externes. Il renseigne également au niveau de la station de conditionnement les quantités qui ont été conditionnées, ou encore les quantités conditionnées par personne.

« Au niveau des outils de suivi et de pilotage, on a un fichier commun entre la production interne et la station sur Access. Tout ce qu'on fabrique est saisi dedans, tout ce que les partenaires amènent de même on le saisit. A n'importe quel moment je sais ce qui a été produit par tel producteur de telle date à telle date, je sais ce qu'ici à la station on a fabriqué, ce que chaque personne a fabriqué. » (Responsable conditionnement MARAÎCHER)

Du point de vue du service production, le responsable production explique :

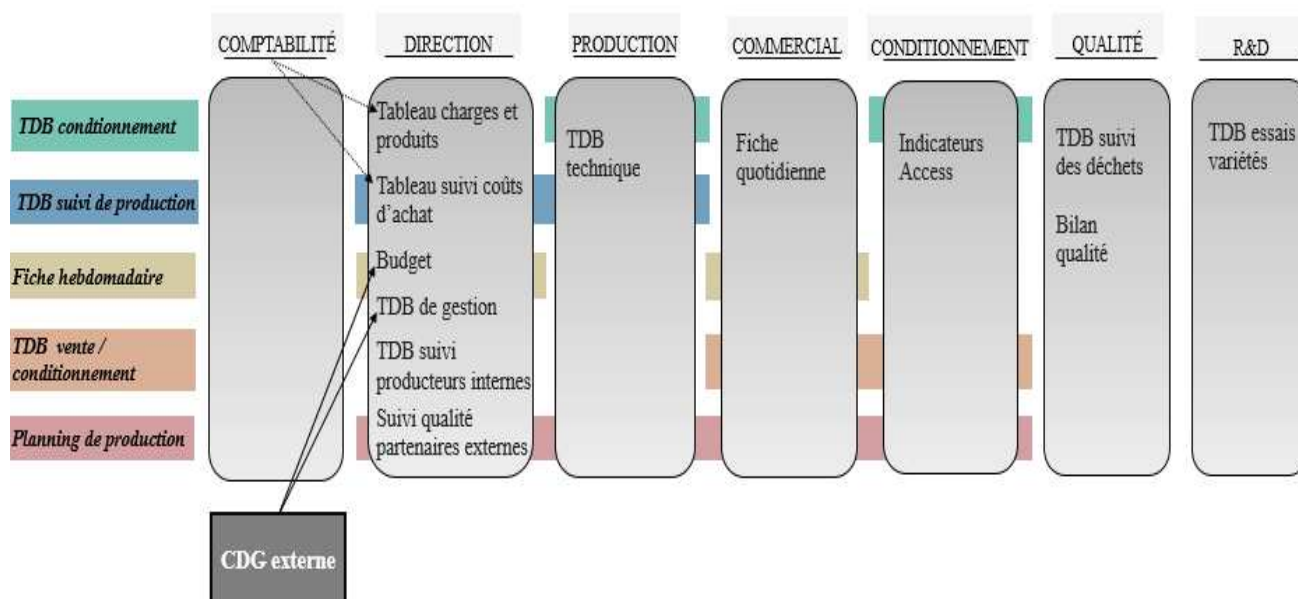
« Ce tableau de bord est plutôt en terme de réalisé, de volume conditionné vendu. Le tableau de bord « Conditionnement » compte moins d'une dizaine d'indicateurs. Il y a deux types de produits soit on conditionne directement au champ et après ça va au conditionnement simplement pour le filmage (ce sont les préconditionnés), soit on a les produits vrac, c'est-à-dire on récolte, on amène au frigo et après elles conditionnent derrière. Donc le suivi sur ce tableau de bord, c'est le retour de ce qui a été conditionné. Pour chaque lot apporté on a le résultat de ce qui a été conditionné. Donc ce qui est intéressant dans ce tableau de bord, c'est la gestion des stocks et le suivi des déchets. Le tableau de bord "Direction" et "Conditionnement" sont effectivement liés, ce qui est conditionné ça rentre dans nos quantités produites, à la différence c'est que le tableau de bord conditionnement nous permet de suivre les déchets. » (Responsable production MARAÎCHER)

En plus de ce tableau de bord de suivi, le responsable production informe chaque semaine la responsable conditionnement de ses prévisions d'apport pour la semaine suivante. La responsable conditionnement transmet ensuite à la vente les quantités que la station est capable de conditionner. Elle dispose donc également d'un tableau de bord partagé avec le service commercial.

« Les partenaires qui amènent du pré-conditionné donnent à la vente directement leurs propositions pour la semaine à venir. Moi je rencontre la production le mercredi, et le jeudi je fais ma proposition à la vente. Après la vente sait que pour la semaine à venir ils sont bons ou non par rapport à leurs besoins.

Ces tableaux qu'on partage avec la vente ils me permettent de suivre ce qui est fabriqué, et toutes les semaines on fait une prévision, c'est-à-dire que je fais une prévision à la vente de ce que je compte fabriquer la semaine d'après. Donc ces chiffres me permettent de voir quotidiennement où est-ce que j'en suis, est-ce que par rapport à ce que j'avais annoncé je suis bonne ou non. Ça me permet aussi de suivre mon personnel puisque tous les jours j'ai le rendement de chaque personne, ce qui me permet d'avoir un suivi là-dessus et d'aller les voir pour comprendre pourquoi ils ne progressent pas ou pourquoi est-ce qu'il y a eu une régression.» (Responsable conditionnement MARAÎCHER)

Figure 11 : Synthèse des principaux outils de contrôle de gestion de l'entreprise MARAÎCHER



Source : élaboration personnelle

1.2.2.2 Rôles et déterminants de la mise en place d'outils de contrôle de gestion

Seuls des facteurs internes ont été relevés pour comprendre les raisons de la mise en place d'outils de contrôle de gestion dans l'entreprise MARAÎCHER (1.2.2.2.1).

1.2.2.2.1 Déterminants internes

Tous ces outils ont été implémentés car les acteurs, et en particulier la direction, ont ressenti la nécessité de disposer d'outils pour aider au pilotage de l'entreprise (1.2.2.2.1.1). De plus, malgré le profil ingénieux et créatif des dirigeants, qui accordent une place majeure à l'innovation dans leur entreprise, ceux-ci sont également en recherche d'optimisation et de rentabilité (1.2.2.2.1.2).

1.2.2.2.1.1 Outil d'aide au pilotage

Pour l'entreprise MARAÎCHER, la bascule entre l'obligation comptable et le véritable outil de pilotage s'est faite quand l'information disponible devenait insuffisante pour gérer l'activité, le dirigeant mentionne l'impression d'être dans le flou dans une période où l'activité périlait.

Ce que rapporte également le contrôleur de gestion qui explique la démarche des deux dirigeants lorsque ces derniers ont fait appel à ses services pour mettre en place des outils de gestion.

« J'interviens en tant que contrôleur de gestion dans l'entreprise parce que les dirigeants avaient du mal à gérer avec le seul outil de la comptabilité générale, car il y avait toujours un temps d'écart entre le moment où ils avaient les résultats et les mesures correctrices qu'ils pouvaient mettre en place. Notamment, une année l'entreprise a connu une baisse significative du résultat les dirigeants se sont interrogés sur le fait qu'ils ne s'en soient pas aperçus plus tôt, qu'ils n'avaient pas vu les choses arriver, et c'est à partir de là qu'ils se sont mis dans une logique de mettre en place des outils de contrôle de gestion comme des budgets avec un suivi mensuel de gestion. On a commencé à travailler ensemble en 2009. » (CDG MARAÎCHER)

Le budget représente aux yeux du dirigeant un véritable outil de pilotage puisqu'à partir du budget et du tableau de bord qui en découle, un suivi mensuel est réalisé, ce qui permet d'être proactif sur les mois suivants à partir de l'analyse de ces outils.

« Cette information instaure une dynamique très forte et une meilleure connaissance des problématiques de l'entreprise. [...] Il y a une chose que je peux dire c'est que depuis que les budgets sont là, je vois l'entreprise d'un œil différent. On identifie beaucoup mieux où peuvent être les dérives. On peut en parler beaucoup plus facilement et on le voit mieux en terme économique. » (Dirigeant O.S MARAÎCHER).

1.2.2.2.1.2 Recherche de rentabilité et d'optimisation

1.2.2.2.1.2.1 Rentabilité des investissements

L'entreprise MARAÎCHER est également une entreprise de type industriel et pour produire son produit fini elle utilise du capital humain et du capital technique. Comme toute entreprise productive, un de ses objectifs est d'optimiser la production afin d'être plus compétitive. Elle cherche donc à innover sur ses procédés de production, ce qui passe parfois par la réalisation d'investissements relativement lourds qu'il faut évaluer afin de réaliser l'arbitrage coût/bénéfice nécessaire à la prise de décision d'investissement.

« Et après il y a de l'autre côté l'innovation au niveau de la production. Pour être compétitif il faut quand même qu'on optimise, notamment au niveau du personnel, d'où les prototypes, les récolteuses, les stations automatisées au conditionnement tout ça fait partie de l'innovation. Derrière ça c'est de l'investissement machine c'est-à-dire de l'investissement corporel, et pour le coup il y a des budgets d'investissement donc le contrôle de gestion permet de s'assurer du retour sur investissement. » (CDG MARAÎCHER)

Tableau 19 : Comparatif relatif à la nature du système de contrôle de gestion

Système de contrôle de gestion	BISCUITERIE	MARAÎCHER
Système d'information - Nature	2008 : Business Object 2012 : ERP Prismasoft	Access En cours (2015) : ERP commercial
- Déterminants	Normes et certification Capitalisation de la connaissance	
	Développement d'un système de contrôle de gestion plus fin	
Outils de contrôle de gestion - Nature	Des outils de pilotage par fonction ⇒ TDB stratégique ⇒ TDB opérationnel ⇒ Budget ⇒ Comptabilité analytique Des outils transversaux	
- Rôles et Déterminants <i>Internes</i>	Aide au pilotage Rentabilité et Optimisation Stratégie d'innovation	
<i>Externes</i>	Normes et certifications Légitimation auprès des partenaires financiers	
- Freins	Facteur humain Facteur temps	

Source : élaboration personnelle

2. Le rôle des systèmes de contrôle de gestion sur l'innovation

Dans la première partie de cette section 2, nous avons présenté les systèmes de contrôle de gestion en place dans deux PME qui suivent une stratégie d'innovation depuis quelques années. Cette partie a pour objectif d'appréhender le lien réciproque entre le contrôle de gestion et l'innovation. Nous verrons que, contre toute attente, innovation et contrôle de gestion ne sont pas antinomiques et entretiennent même une relation bilatérale. Ce qui nous conduira dans un second temps à expliciter les conditions nécessaires à cette relation positive entre ces deux éléments *a priori* paradoxaux.

2.1 Le cas BISCUITERIE

Nous présenterons d'abord le lien entre innovation et contrôle de gestion (2.1.1). Puis, nous verrons que le contrôle de gestion est perçu comme favorable à l'activité innovante sous deux conditions (2.1.2).

2.1.1 Innovation et contrôle de gestion

Nous verrons en premier lieu que l'innovation est l'un des facteurs explicatifs de ce processus de structuration, ainsi l'innovation conduit à du contrôle de gestion (2.2.1.1). Mais nous verrons également dans quelle mesure le contrôle de gestion semble soutenir l'innovation de ces entreprises (2.2.1.2).

2.1.1.1 L'innovation à l'origine du besoin de structuration

Nous avons précédemment rapporté les déterminants du processus de structuration. Il s'avère que la stratégie d'innovation dans laquelle s'inscrivent ces deux entreprises depuis plusieurs années explique le besoin de se doter d'outils de contrôle de gestion. Trois raisons sont avancées : l'innovation induit une complexification de l'organisation qu'il faut gérer, par le biais d'outils de contrôle de gestion ; l'innovation est une source importante d'incertitude que les outils de contrôle de gestion aident à maîtriser ; l'innovation est un processus chaotique par nature que les outils de contrôle de gestion permettent d'organiser.

Plusieurs acteurs de l'entreprise BISCUITERIE s'accordent en effet à dire que l'innovation est une des causes majeures du développement du système de contrôle de gestion qui a lieu dans leur entreprise.

« Le fait de développer notre portefeuille-produits a conduit effectivement à développer notre système de suivi et de pilotage. Les tableaux que je manipule ont toujours existé mais ils n'ont pas toujours été aussi détaillés. Au fur et à mesure de l'accélération de notre innovation, je travaille de plus en plus sur ces tableaux, sur cette comptabilité analytique. » (Comptable fournisseur BISCUITERIE)

« À mon sens c'est la diversification qui impose la multiplication de tous ces outils de contrôle de gestion. Aujourd'hui, on est dans une diversification commerciale parce qu'on diversifie notre réseau de distribution. On est aussi dans une diversification produit qui passe par l'innovation. On offre au consommateur un choix important de produits. Je pense que le développement de tous ces outils s'explique par notre démarche de développement, notre stratégie de croissance tant interne qu'externe. Et l'innovation fait partie aussi de cette stratégie de développement, sans innovation il n'y a pas de développement, de croissance. C'est dans ce sens-là que l'innovation impose davantage d'outils. S'il n'y a pas de développement, de croissance il n'y a pas d'innovation pour moi les deux sont liés. » (DI BISCUITERIE)

Le directeur général précise que la multiplication des produits proposés au client final ainsi que l'innovation en matière de procédés et processus de production nécessitent des outils d'évaluation pour contrôler que les effets réels en termes de rentabilité correspondent à ceux anticipés et mener des actions correctives en cas de mauvais résultats. Pour le directeur général en effet, il est primordial de pouvoir mesurer les effets des choix d'innovation. Ainsi, la stratégie d'innovation pousse l'entreprise à développer des outils de contrôle de gestion.

« Chaque année on évolue sur les produits et sur les process parce qu'on répond à une pression du marché. Ce qui fait qu'on doit mesurer ces évolutions relatives à ces innovations et comprendre les impacts. De plus, grâce à ces outils on essaie d'anticiper. » (DG BISCUITERIE)

2.1.1.1.1 Une complexification de l'organisation qu'il faut gérer

Mener une stratégie d'innovation conduit à une complexification de l'organisation.

Les outils de contrôle de gestion apparaissent alors comme des aides pour gérer au mieux cette complexification de la structure.

Plus particulièrement, la création de nouveaux produits induit une multiplication des matières premières qui peut passer par une multiplication du nombre de fournisseurs. Elle induit aussi généralement une multiplication du nombre de clients. Enfin, elle peut également entraîner la

mise en place de nouveaux processus de production pour produire ces nouvelles références. C'est précisément la multiplication de tous ces éléments à prendre en compte qui complexifie la gestion de l'organisation.

« Le fait de multiplier les références rend la gestion quotidienne complexe. Je compte dessus pour que ça nous allège le travail opérationnel répétitif et pour qu'on puisse plus travailler sur le fond et moins dans l'opérationnel. » (Responsable commercial BISCUITERIE)

« C'est sûr que les outils aident à gérer la complexification induite par le développement de l'entreprise, par la stratégie d'innovation et donc de multiplication de nouveaux produits. Si on avait le même produit, tout le temps, toute l'année ça serait cool. Mais ici ce n'est pas le cas, d'autant plus que le fait d'avoir à développer deux collections chaque année avec renouvellement de 50%-80% de la gamme à chaque fois c'est très déstabilisant, au sens où le moins qu'on puisse dire c'est que ce n'est pas routinier.

Aujourd'hui l'ERP et tous ces outils de contrôle de gestion nous sont indispensables compte tenu de la multiplicité des références. Parce que par exemple, ces références-produit multiplient les références en termes d'achat. Donc si on n'a pas ces outils-là on va avoir beaucoup plus de difficultés, et encore plus de difficultés à innover dans la mesure où l'innovation passe en général par davantage de fournisseurs, davantage de clients, davantage de produits en interne. Et plus vous innovez et plus vous avez des approvisionnements différents, des clients différents, des fournisseurs différents et au bout d'un moment vous êtes obligé d'avoir des outils d'aide. » (DI BISCUITERIE)

2.1.1.1.2 Une incertitude qu'il faut maîtriser

L'innovation est un processus incertain par nature. Les outils de contrôle de gestion sont utiles en ce qu'ils permettent d'apporter des informations qui aident à réduire cette incertitude.

« Il est évident que l'innovation entraîne de l'incertitude et il semble évident que les outils aident à gérer cette incertitude, que ce soit dans la gestion des stocks, dans la gestion des commandes etc. Quand on parle d'outils de contrôle de gestion au sens large, ces outils sont importants quand l'entreprise se développe et se diversifie et d'autant plus quand l'entreprise est innovante, il y a un crescendo dans les besoins. » (DI BISCUITERIE)

« C'est positif (les outils de contrôle de gestion) par rapport à une stratégie d'innovation parce que ça permet de mesurer de façon concrète nos actions, parce que tous les produits sont identifiés, tous les process sont codifiés, toutes les recettes sont nomenclaturées donc on peut voir sur un nouveau produit s'il fonctionne ou non, les impacts que ce nouveau produit peut avoir sur ce qu'on achète, sur notre production, sur notre performance. Ça permet de se dire qu'entre le moment où on a pris la décision et le moment où on va prendre une photo de la situation on va pouvoir retracer les impacts. » (DG BISCUITERIE)

Sans ces outils, l'incertitude relative aux nouveaux projets serait maximale et représenterait certainement un frein dans la décision d'innover.

« Si je n'avais pas ces outils je ne me lancerai sûrement pas autant dans tous ces projets d'innovation parce que je ne pourrai pas tout maîtriser, donc ces outils me garantissent que si je prends une décision, je maîtrise. [...] Si je n'avais pas ça je ne partirai pas sur de nouveaux projets. » (DG BISCUITERIE)

Par ailleurs, le processus d'innovation est également un processus risqué. Là encore, les outils de contrôle de gestion sont mis en place dans le but de minimiser les risques liés à tout projet innovant.

« Ces outils servent aussi à limiter le risque, on s'appuie dessus pour limiter le risque. C'est le rôle de l'information. Si on s'appuie sur l'information et l'analyse de cette information on a moins de risques de se tromper que de partir à l'aveuglette. » (Responsable qualité BISCUITERIE)

2.1.1.2 Le contrôle de gestion est favorable à l'innovation

Nous avons vu que l'innovation rendait nécessaire le recours à l'utilisation d'outils de contrôle de gestion. En retour, les outils de contrôle de gestion semblent être favorables à la créativité et à l'innovation des entreprises.

À la question de savoir si le contrôle de gestion peut représenter un frein à l'innovation de l'entreprise, les acteurs interrogés affichent une vision positive du contrôle de gestion en général et vis-à-vis de leur activité innovante en particulier.

« Ça ne sert à rien d'avoir une politique innovante si l'entreprise se casse la figure au bout de deux ans. La politique innovante porte ses fruits si elle donne lieu à des produits qui sont rentables. La réussite d'une politique innovante passe forcément par avoir des indicateurs, un budget de manière à savoir où on va et ce qu'on fait. » (DI BISCUITERIE)

« C'est fait pour améliorer, ce n'est pas perçu comme un frein à notre créativité au contraire. Ça nous permet de savoir en amont et/ou en aval s'il y a un intérêt de faire quelque chose. À mes yeux tous ces outils servent à notre activité axée sur l'innovation. » (Comptable fournisseur BISCUITERIE)

2.1.1.2.1 La maîtrise permet de se libérer l'esprit pour innover

Les outils de contrôle de gestion sont favorables à l'innovation en ce qu'ils permettent aux acteurs de se libérer du temps et l'esprit pour innover.

Les outils de contrôle de gestion permettent d'objectiver l'activité d'un service ou de l'entreprise dans son ensemble. Ils fournissent une information cruciale aux acteurs afin de leur garantir une certaine maîtrise des événements. Cette maîtrise est une condition préalable à la recherche d'idées créatives, c'est elle qui libère du temps et l'esprit pour s'échapper des problématiques opérationnelles et préparer l'avenir via la recherche d'idées nouvelles.

« Pour ma part en qualité je suis confrontée le plus souvent qu'à des problèmes. Donc à l'analyse des indicateurs de ces problèmes quand je vois qu'on progresse, je me dis que c'est bien, qu'on n'a pas travaillé pour rien, que les actions qu'on a mises en place permettent de progresser et en ce sens-là ça m'allège, ça me conforte et ça me rassure. » (Responsable qualité BISCUITERIE)

Toutefois, ces chiffres peuvent faire apparaître des problématiques opérationnelles jusqu'alors non identifiées. En ce sens, ils peuvent desservir l'innovation puisque l'opérationnel prime souvent sur les logiques de long terme sur lesquelles repose l'innovation.

« En parallèle, l'analyse de ces indicateurs nous fait parfois rajouter des axes de travail pour progresser donc ça ça prend du temps. Et des fois on a des choses qui passent en premier par rapport à de l'innovation. Avant d'innover on est obligé de travailler et de résoudre nos problèmes. » (Responsable qualité BISCUITERIE)

L'information chiffrée que rapportent les outils de contrôle de gestion permet de mettre en exergue les points qui doivent encore être travaillés. C'est l'analyse de l'information qui déclenche l'action et qui conduit à de l'amélioration continue pour accroître la performance de l'entreprise. Et ce progrès peut parfois passer par de l'innovation.

« Mais dans tous les cas ça nous fait progresser que ce soit sur la correction que sur l'innovation. Quand on fait de la correction on progresse, et des fois on innove, forcé d'innover. » (Responsable qualité BISCUITERIE)

De plus, lorsque les chiffres soulignent des résultats positifs, cela permet aux individus d'être rassurés, et libère ainsi leur esprit à des activités plus créatives. Ces informations délivrées indiquent qu'ils peuvent œuvrer à des choses plus innovantes et moins se soucier des tâches opérationnelles, du moins tant que les chiffres sont favorables.

« Et une fois que ces problèmes sont résolus à court terme ça permet de libérer du temps à long terme pour innover. » (Responsable qualité BISCUITERIE)

2.1.1.2.2 Les interactions favorisent l'émergence d'idées nouvelles

Les outils de contrôle de gestion apparaissent également comme des supports d'échanges et d'interactions. À partir des informations qu'ils délivrent, ces outils font émerger des débats qui peuvent déboucher sur de nouvelles idées.

À la question de savoir si les outils de contrôle de gestion ont leur place dans une entreprise innovante, le responsable commercial rapporte une influence positive de ces outils pour son entreprise.

« Ils sont très favorables et ont un effet bénéfique parce qu'ils nous permettent de gagner du temps sur la prise de décision, et ils ont mission de partage, on parlait tout à l'heure de transversalité, ces outils permettent de partager de façon plus claire les informations qui sont nécessaires pour lancer de nouveaux projets. » (Responsable commercial BISCUITERIE)

Les chiffres apparaissent comme les supports d'échanges entre différents acteurs et sont ainsi vecteurs de créativité et d'innovation.

« Les discussions et les brainstormings autour des chiffres lors de réunions de PIC ou PDP peuvent déboucher sur de nouvelles idées de produit, même si ce n'est pas l'objectif premier de ces réunions. » (DI BISCUITERIE)

La réalisation des collections est l'occasion de repenser la gamme de produits offerts aux clients. Certains produits sont abandonnés, de nouveaux sont créés et certains sont reconduits avec toutefois quelques améliorations incrémentales. Les collections sont donc des moments où la créativité et l'innovation sont avant tout recherchées. Pourtant, ces collections sont réalisées à partir de chiffres qui servent de supports aux échanges entre acteurs de différents services, aux problématiques différentes voire contradictoires.

« Comment ça se passe une conception de collection, alors au démarrage on fait une réunion de lancement de la saison, où on fait un débriefing c'est-à-dire que chacun dit ce qu'il a à dire à partir des chiffres qui le concernent et fait une critique de la collection précédente. Sur cette base, on regarde ensemble du point de vue production qu'est-ce qui a péché au niveau de la rentabilité, d'un point de vue qualité quels sont les problèmes qu'on a pu rencontrer est-ce qu'on a eu un problème avec un contenant, est-ce qu'il y a un produit qui n'a pas bien séché. Le commercial qui fait le point sur ce qui a été vendu et ce qui n'a pas bien marché. Nous au niveau marketing on fait une autocritique et on fait une fiche par rapport à la concurrence, quelles sont les tendances, qu'est-ce qui marche et qu'est-ce qui ne marche pas et on essaie d'élargir un petit peu. Donc il y a toute cette analyse qui est faite à partir des chiffres, on met en commun tout ça. » (Responsable marketing BISCUITERIE)

« La collection par exemple c'est fait par un groupe de travail où moi je donne les tendances et les personnes réfléchissent, apportent leurs idées. Quand on fait nos collections ou nos revues de direction, ou encore nos évaluations fournisseurs ce sont des occasions pour faire un point sur tout ce qui s'est passé, toutes les problématiques auxquelles on a pu être confrontés et à partir de ça naissent des discussions, sur de nouvelles pistes à explorer, sur de nouvelles stratégies. Ces chiffres sont un point de départ pour pouvoir construire quelque de nouveau. »
(DG BISCUITERIE)

2.1.1.2.3 Les informations délivrées par le contrôle de gestion ouvrent des pistes de réflexion

Les informations délivrées par les outils de contrôle de gestion favorisent non seulement les interactions mais sont également sources de réflexion qui peuvent donner lieu à de nouvelles idées.

Les outils de contrôle de gestion permettent de souligner l'existence de problèmes qui n'auraient pas pu être identifiés sans ces chiffres, ou dont l'importance aurait été sous-estimée. Ces chiffres offrent en effet des ordres de grandeurs qui objectivent une situation et en indiquent le degré d'importance. Ils suscitent donc l'intérêt et la réflexion des acteurs, qui peuvent déboucher sur des idées de résolution de problème en passant par de l'innovation.

« Les chiffres participent à déclencher la réflexion. Le gros intérêt de ces indicateurs, de ces tableaux d'indicateurs c'est de suivre l'évolution des moyens mis en œuvre et de toucher du doigt les problèmes, c'est pour ça que je le fais de manière valorisée pour dire « voilà ce que ça coûte ». C'est ce que je vous disais tout à l'heure, les écarts on les valorise en euros. Ces chiffres sont parlants, c'est l'intérêt de valoriser, c'est qu'on voit tout de suite quel est le coût. »
(DI BISCUITERIE)

Le directeur industriel rapporte un exemple de détection d'un problème technique entraînant une perte de productivité, grâce à l'analyse de chiffres issus du contrôle de gestion.

« Les canalisations sont toutes en double enveloppe c'est-à-dire qu'il y a de l'eau qui circule pour maintenir le chocolat à température. Si la vanne qui permet de récupérer le chocolat pour travailler dans les tempéreuses n'est pas correctement chauffée, le chocolat se fige parce qu'à ce niveau il n'y a pas de double enveloppe. Donc c'est une perte importante de productivité.

Donc pour résoudre ce problème l'an dernier on a refait tout le circuit de chauffage des canalisations de chocolat pour permettre de chauffer en permanence cette vanne de manière à ce que quand on passe d'une ligne à une autre ou d'un chocolat à un autre, le chocolat reste liquide.

On a amélioré notre process grâce aux chiffres de notre contrôle de résultats. Notre standard c'est on doit faire 840 moules par jour, si on est en dessous pourquoi ? La discussion a débouché sur l'énoncé de ce problème de vanne, que le chocolat avait tendance à se figer. C'est l'exemple type d'une amélioration qui a été déclenchée par les chiffres. » (DI BISCUITERIE)

Si les chiffres ont permis de détecter le problème, ils permettent également de contrôler les effets des solutions mises en place pour y répondre, et de poursuivre les ajustements jusqu'à la résolution complète du problème.

« La mise en œuvre de ce correctif nous a permis de constater au niveau des chiffres qu'on avait une amélioration en nombre de moules produits par jour. » (DI BISCUITERIE)

Passer d'une logique purement industrielle à une logique d'exploration d'opportunités nouvelles induit une multiplication du nombre de références à produire, ce qui complexifie la chaîne de production et la gestion de l'entreprise dans son ensemble, pouvant conduire à de nouveaux problèmes que l'organisation doit d'abord détecter puis résoudre.

« Avant le problème était moins net parce qu'on faisait moins de produits, et par exemple la personne qui était sur la ligne faisait le même type de chocolat toute la journée, pas besoin de changer de chocolat pour faire d'autres produits dans la journée.

Maintenant on a beaucoup plus de produits et on ne peut plus avoir une ligne pour un type de chocolat, ça nous arrive donc beaucoup plus régulièrement de faire sur la même ligne, du blanc et du noir. Or, le temps de se servir du chocolat blanc, quand 30min plus tard il se sert à nouveau du noir, le chocolat est figé.

C'est la raison pour laquelle, ayant constaté qu'on n'était plus dans le standard, qu'on s'est posé la question pourquoi on n'était plus dans le standard. Donc on a mis en place un projet de modification de ligne qui porte ses fruits, c'était très pertinent puisque ça nous a permis de revenir dans les clous. » (DI BISCUITERIE)

Au-delà de la résolution de problème qui peuvent déboucher sur de l'innovation, ces chiffres servent de base à la réflexion stratégique. Ils peuvent faire émerger la nécessité de lancer de nouveaux produits ou se positionner sur de nouveaux marchés.

« Aujourd'hui, on est dans un marché qui évolue très vite, où il faut bouger en permanence et il faut toujours essayer d'avoir un pion d'avance. Donc ces outils nous permettent d'anticiper. Ça permet de savoir où on est et d'avoir les bases de notre réflexion. » (DG BISCUITERIE)

« Tous ces tableaux permettent de voir les produits qu'on doit poursuivre, ceux qu'on doit arrêter, et soulignent la nécessité de se lancer dans de nouveaux produits. [...] La DAF et surtout le DG en prenant appui sur tous ses tableaux prennent un certain nombre de décisions stratégiques, sur le portefeuille produit, sur la façon de communiquer sur ces produits ou encore sur la décision de lancer de nouveaux produits. C'est sûr que ça nous permet d'essayer de nouvelles choses, et de penser à d'autres choses. » (Comptable fournisseur BISCUITERIE)

2.1.1.2.4 La prévision des coûts permet de financer l'innovation

Certains outils de contrôle de gestion tels que les budgets permettent d'évaluer les besoins en ressources financières des nouveaux projets. Ils représentent donc des soutiens à l'innovation puisqu'ils permettent d'allouer les fonds nécessaires à la réalisation du projet.

C'est ce que rapporte le directeur général de l'entreprise BISCUITERIE :

« Aujourd'hui, pour innover il faut avoir les moyens d'innover, c'est-à-dire les ressources financières, les ressources humaines etc., il faut avoir les moyens de mesurer son projet c'est-à-dire la partie business plan et les revues d'étapes. » (DG BISCUITERIE)

2.1.1.2.5 L'évaluation des moyens et des résultats permet d'évaluer les nouveaux projets et de faciliter la décision d'innovation

Les outils de contrôle de gestion souvent associés à la rigueur et la maîtrise des dépenses apparaissent comme une aide précieuse pour financer les projets d'innovation. Ils permettent d'évaluer les coûts engagés par le nouveau projet et donnent une estimation des retours économiques et financiers de l'investissement réalisé. Ces informations sont cruciales pour déclencher la décision de se lancer dans les nouveaux projets d'innovation. Sans elles, il serait difficile voire impossible pour les entreprises de départager les projets rentables de ceux qui ne le sont pas, et ainsi de demeurer rentable sur le long terme.

Pour le directeur industriel le contrôle de gestion est favorable à l'innovation parce qu'il valide la pertinence d'une innovation du point de vue de sa rentabilité pour l'entreprise. Pouvoir mesurer la rentabilité d'un projet est l'une des conditions nécessaires à son adoption et sa réalisation.

« La seule question c'est est-ce que c'est rentable ou pas, est-ce qu'on a une marge ou est-ce qu'on n'en a pas. Si le contrôle de gestion permet de valider même un projet farfelu, s'il est rentable on ne va pas s'en priver. Je dirai que le fait de prévoir les coûts et les retours sur investissement sont indispensables dans la décision d'innover. L'innovation et le contrôle de gestion ce n'est pas incompatible au contraire le contrôle de gestion va valider la pertinence d'une innovation. » (DI BISCUITERIE)

2.1.1.2.6 Les outils permettent de capitaliser les connaissances et réaliser des apprentissages

Parmi les rôles favorables que peuvent remplir les outils de contrôle de gestion sur l'innovation des entreprises ceux-ci semblent assurer la capitalisation des expériences et connaissances et permettent ainsi de réaliser des apprentissages.

Lorsque le chercheur a interrogé la responsable qualité sur l'influence favorable ou défavorable des outils sur l'innovation, celle-ci souligne le rôle de capitalisation des connaissances et de l'expérience des outils qui permet de gagner du temps dans le processus d'innovation et de minimiser les risques.

« Pour moi ils ont un impact favorable sur l'innovation et on a plutôt intérêt à s'en servir. Nous si on veut éviter de développer je ne sais combien de trucs au niveau des collections autant se cibler en premier sur ce qui a fonctionné l'année passée, on gagne en énergie et on prend moins de risques.

De l'extérieur j'ai vu qu'au niveau commercial ils avaient énormément travaillé avec Infocentre sur Prisma, pour moi en deux ans ils ont développé énormément d'indicateurs qui leur permettent de suivre l'activité de façon plus fine au jour le jour, secteur par secteur. C'est une analyse qu'avant on n'avait pas et je pense que c'est vraiment lié à la stratégie d'innovation de l'entreprise parce que c'est très compliqué de prendre des décisions sur une collection qu'on est en train de créer pour l'année prochaine si on n'a pas l'information du mix-produit qui a fonctionné l'année passée, ça permet d'orienter.

Une fois la saison terminée on fait un débriefe collection, on va également débriefer sur les contraintes techniques qu'on a rencontrées, les problèmes qualité, je fais aussi un retour sur les réclamations, on a un débriefe du marketing sur ce qui se fait à la concurrence, et on a un débriefe des commerciaux sur les chiffres de ce qui a été vendu, ce qui a plu etc., et on part de là pour construire la collection suivante. Donc il y a des réunions transversales sur la base des chiffres de chacun, et ça donne déjà à minima ce qui ne faut pas reproduire de façon négative, ça permet d'éliminer ce qui n'a pas fonctionné pour ne pas se retromper l'année d'après. C'est en cela que l'indicateur nous sert beaucoup. Et ensuite ça nous permet aussi de dire que tel secteur a bien fonctionné et qu'il faut peut-être davantage forcer là-dessus, ça donne des pistes. La stratégie découle de ces analyses-là, moi c'est comme ça que je le vois en tout cas. »
(Responsable qualité BISCUITERIE)

Ainsi, les outils de contrôle de gestion en organisant les retours d'expérience sont de véritables leviers d'apprentissages pour innover mieux, plus vite et de façon plus maîtrisée et moins risquée.

« Quand on analyse nos chiffres on fait aussi un retour d'expérience sur ce qu'on a fait. Donc je sais qu'à telle date j'ai lancé tel produit et ces outils me permettent de voir effectivement sur tel produit qu'est-ce que ça a donné, quelle est la tendance, donc ça permet de construire une modélisation de ce que l'on fait. Combien de temps il faut pour lancer un produit, quelle a été la rapidité de l'évolution du chiffre d'affaires de notre boutique, à partir de quel moment j'ai atteint le seuil de rentabilité sur la pâtisserie. Donc ça modélise et quelque part ça constitue

une expérience, une bibliothèque de best-practice ou de crashes qu'on peut éviter de refaire. »
(DG BISCUITERIE)

« Ça donne aussi régulièrement des idées sur des produits chocolat puisqu'on renouvelle la gamme régulièrement, donc le but c'est de tenir compte de l'expérience. C'est pour ça que je veux absolument que les responsables d'atelier soient intégrés dans la réflexion sur les nouvelles gammes pour qu'on n'oublie pas les éventuelles difficultés qu'on a eues sur les saisons précédentes. Ces outils permettent de capitaliser la connaissance et nous permettent d'innover mieux, c'est-à-dire d'éviter des erreurs d'innovation qui sont ensuite pénalisante en production. Il est donc fondamental de capitaliser cette expérience. Les chiffres traduisent un problème, et quand on ne le fait pas on perd de l'information et de la sensibilisation. » (DI BISCUITERIE)

2.1.2 Éléments à la base d'une perception d'un contrôle de gestion favorable à l'innovation

Nous avons vu que l'innovation et le contrôle de gestion n'étaient pas antagonistes et pouvaient même se soutenir mutuellement. Néanmoins, certaines conditions semblent nécessaires pour observer une telle relation positive. D'abord, il semble important que les acteurs utilisent des outils appropriés à leurs besoins et aux spécificités de leur entreprise (2.1.2.1), mais ces outils doivent également être utilisés de manière souple et non contraignante. Autrement dit, les systèmes de contrôle de gestion ne doivent pas être appréhendés de façon trop rigide (2.1.2.2).

2.1.2.1 Des outils adaptés à l'activité et la structure

L'utilisation d'outils appropriés aux spécificités de l'organisation apparaît comme une condition *sine qua non* de l'influence positive que ces outils peuvent avoir sur l'innovation des entreprises. C'est précisément ce que nous expliquent les responsables commercial et qualité ou encore le directeur général de l'entreprise BISCUITERIE.

« C'est parce qu'ils sont simples d'utilisation, parfaitement adaptés au besoin d'information de chacun que ces outils sont pertinents et favorables dans une structure comme la nôtre. »
(Responsable commercial BISCUITERIE)

« Moi sur les réclamations j'ai mon tableau croisé dynamique qui me permet de les suivre, sur tel autre truc j'ai tel autre tableau. Je sais que le DG et le directeur commercial travaillent beaucoup sur Prisma, ils ont leurs indicateurs qu'ils actualisent en cliquant sur un bouton. Je pense qu'il ne faut pas forcément que tout le monde rentre son indicateur dans le même moule, le tout c'est que chacun ait ses outils, s'en serve pour piloter, et qu'on arrive à s'en servir pour échanger entre nous et communiquer, enfin moi je le vois comme ça.

Pour moi il faut que chaque service et chaque personne s'approprie ses outils, il faut vraiment que chacun s'approprie son indicateur et qu'il le fasse vivre à sa façon. » (Responsable qualité BISCUITERIE)

« Avoir des tableaux de bord, des budgets ou comptabilité analytique adaptés je dirai que c'est favorable à la réussite de l'innovation, ça participe à la réussite d'une politique innovante. L'essentiel est d'avoir des outils appropriés, il y a des outils standards qui peuvent être utiles et intéressants dans un pilotage, mais il est indispensable qu'il y ait une partie des indicateurs ou des outils qui soient propres à l'entreprise. » (DI BISCUITERIE)

2.1.2.2 Une utilisation souple et non contraignante des outils

Les outils doivent être adaptés mais également être utilisés de façon souple. Ils doivent être habilitants et non contraignants.

Il s'agit plus précisément de faire évoluer l'outillage ou les informations contenues dans les outils en même temps que l'organisation ou son environnement évoluent. Ils ne doivent pas imposer des règles d'utilisation trop contraignantes et qui ne font finalement pas sens pour l'entreprise. Ils doivent être assez malléables pour répondre aux spécificités de chaque structure.

« Dans notre entreprise le contrôle de gestion n'est absolument pas vu comme une contrainte. Comme c'est fait actuellement ce n'est pas vu comme trop lourd ou trop complexe, c'est adapté à notre entreprise et à nos besoins. » (Comptable fournisseur BISCUITERIE)

« Après on n'est pas dans une entreprise où on a des indicateurs figés. On travaille sur des indicateurs qui peuvent changer d'une réunion à une autre, ou évoluer dans le temps. Et selon les réunions on prend appui sur des indicateurs différents. » (Responsable commercial BISCUITERIE)

2.2 Le cas MARAÎCHER

Nous avons déjà présenté les liens entre l'innovation et le contrôle de gestion que nous avons observé dans l'entreprise BISCUITERIE. Dans une démarche similaire, nous aborderons en premier lieu la manière dont l'innovation et le contrôle de gestion interagissent dans l'entreprise MARAÎCHER (2.2.1), puis nous relaterons les éléments qui ont émergé du discours des acteurs, pour comprendre comment et pourquoi le contrôle de gestion et l'innovation se soutiennent réciproquement (2.1.2).

2.2.1 Innovation et contrôle de gestion

Si les dirigeants de l'entreprise MARAÎCHER ont fait le choix d'inscrire leur entreprise dans une stratégie d'innovation depuis qu'ils ont choisi d'abandonner en 1987 la production de légumes traditionnels pour celle des mini-légumes, l'innovation s'est à la fois accélérée et multipliée dans d'autres domaines que celui de l'innovation produit (innovation

conditionnement, innovation procédés de production, innovation marketing, etc.) depuis plus de six ans. Cette stratégie globale d'innovation a conduit les dirigeants à ressentir le besoin de mettre en place des outils de contrôle de gestion (2.2.1.1). En retour, le contrôle de gestion s'est également avéré bénéfique pour l'activité innovante de l'entreprise (2.2.1.2).

2.2.1.1 L'innovation à l'origine du besoin de structuration

Lorsque nous l'avons interrogé, le contrôleur de gestion de l'entreprise MARAÎCHER a soutenu l'idée que c'est parce que l'entreprise innove qu'elle implémente tous ces outils de contrôle de gestion.

« Le contrôle de gestion dans cette entreprise vouée à l'innovation n'est absolument pas un frein, je dirai que c'est une obligation. C'est parce qu'ils se posent sans cesse ces questions-là d'innovation qu'ils ont besoin d'avoir un suivi de gestion. » (CDG MARAÎCHER)

2.2.1.1.1 Une complexification de l'organisation qu'il faut gérer

De la même façon, les différents acteurs de l'entreprise MARAÎCHER interrogés indiquent que la création de nouveaux produits induit une plus grande masse d'informations à traiter. Face à la multiplication des informations à gérer, le mode de gestion informel ne semble plus approprié.

Les outils de contrôle de gestion prennent alors la relève pour organiser cette complexité.

« Dès qu'il y a un nouveau produit il y a une nouvelle ligne comptable, c'est-à-dire une nouvelle codification pour les factures d'achat et de vente, donc le fait d'avoir de nouveaux produits impacte ma comptabilité. Le fait de multiplier les produits ça complexifie la gestion globale donc ça demande davantage de suivi, de rigueur et de précision. » (Comptable MARAÎCHER)

« Je pense que l'innovation nous oblige à mettre des outils en place pour pas que ce soit le bazar. Pour moi ces outils aident à gérer toute cette complexité qu'entraîne l'innovation. Depuis que je suis arrivée ici j'essaie justement de poser quelques cadres. Parce que plus on a de produits, plus il y a d'informations à gérer, donc il faut contrôler un peu tout ça. Donc pour moi l'innovation amène une diversité de produits et cette diversité de produits pour qu'elle soit maîtrisée au mieux il faut qu'il y ait plus de contrôle.

Pour moi, quand on m'amène un nouveau produit, c'est-à-dire un nouveau légume directement ça va conduire à des tests de conservation, je vais le surveiller de près parce que je ne le connais pas. Ça c'est sûr que mes outils permettent de me fournir toute l'information dont j'ai besoin autour de ces nouveaux produits. » (Responsable qualité MARAÎCHER)

Aux yeux du responsable commercial, le choix de réaliser de nouveaux produits n'est pas neutre pour le fonctionnement global de l'entreprise. Il induit de nombreux changements. Les conséquences sur l'ensemble de la structure doivent donc être évaluées et faire l'objet d'un suivi rigoureux via la mise en place d'outils de contrôle de gestion.

« Chaque fois qu'on veut créer un nouveau produit ça complexifie un peu toute l'organisation de l'entreprise, ça a des incidences qu'il faut par la suite maîtriser. En fait ces outils ça apporte une sécurité.

Par exemple pour la nouveauté qui était la fleur de pâtisson, pour l'atelier de production qui produisait des fleurs femelles, le fait de rajouter x lignes de fleurs de pâtisson ça a modifié le résultat qu'il avait jusqu'à maintenant au niveau de sa fleur femelle. Donc il a intérêt d'avoir ses tableaux de bord bien à jour pour bien faire comprendre qu'au lieu de faire 200 fleurs il n'en fait que 150 parce qu'il fait x produits de fleurs de pâtisson.

Moi je suis assez chiffres, donc pour moi ça coule de source à partir du moment où on fait un nouveau produit, on regarde l'impact que ce produit a sur la structure dans laquelle il va être réalisé, sur les heures, les prix de vente, le temps qu'on a mis à la station pour le conditionner, il y a toute une analyse qui doit être faite avec ces chiffres a posteriori. Plus on multiplie les produits et plus ça a des conséquences multiples sur le reste de la structure. » (Responsable commercial MARAÎCHER)

Enfin, le dirigeant fait également allusion aux changements que l'innovation introduit dans l'organisation ainsi qu'à l'accroissement de l'information générée par celle-ci. Les outils de contrôle de gestion lui semblent alors indispensables pour y faire face.

« L'innovation est quelque chose d'extrêmement compliqué. Le contrôle de gestion peut aider par un certain encadrement cette innovation à ne pas se perdre. Le contrôle de gestion peut aider l'innovateur à ne pas trop s'éparpiller, à ne pas se perdre.

L'innovation, chaque action nouvelle qu'elle introduit dans le fonctionnement de l'entreprise, le processus de production etc., prend une part importante de l'énergie pour une faible productivité au début pour un marché qui reste à prouver qu'il va s'ouvrir. Donc l'innovation est fragile, lourde à porter car beaucoup de surcoûts et de complexité. Le contrôle de gestion là il est très important, car il permet de gérer toute cette nouvelle masse d'informations et cette complexification induite par cette innovation. » (Dirigeant J.S MARAÎCHER)

2.2.1.1.2 Une incertitude qu'il faut maîtriser

Pour l'entreprise MARAÎCHER, le besoin de mettre en place et développer des outils de contrôle de gestion s'est fait sentir du fait du problème de l'incertitude. L'introduction du contrôle de gestion date de 2010. Cependant, dans les années 2000-2010 les dirigeants étaient déjà dans une démarche de planification, d'anticipation et de gestion de l'incertitude mais sans chiffrage réel et sans programmation exacte dans le temps. Ceci pouvait poser des difficultés notamment lors de décisions d'investissement, puisqu'il y avait une absence de contrôle à la

fois sur la dépense elle-même mais aussi sur la réalisation du chiffre d'affaires. Le cahier des objectifs de production a été élaboré par l'un des deux dirigeants (J.S) au début des années 2000. Cette planification des objectifs de production a néanmoins longtemps été bricolée et, malgré la volonté de précision des deux dirigeants se trouvait parfois très approximative puisqu'il n'était pas rare que le réalisé soit de 35% en dessous de l'objectif. Les écarts étaient notamment très importants au niveau des nouveaux produits. De cette absence de maîtrise découlait une perte de confiance dans les nouveaux projets, des inquiétudes par rapport à l'avenir ce qui parfois pouvait altérer les relations interpersonnelles au sein de l'entreprise. L'innovation étant un processus incertain, pour pouvoir innover, l'entreprise doit se doter d'outils pour minimiser l'incertitude inhérente à l'innovation.

« La difficulté qu'on peut avoir c'est qu'on a souvent tendance à dire en tant que contrôleur de gestion "combien ça coûte et combien ça rapporte". Et dans l'innovation combien ça coûte on en sait rien parce qu'on ne l'a jamais fait, et combien ça rapporte on le dira en fonction d'abord si on arrive à le réaliser, et ensuite s'il y a le marché derrière par rapport à ce nouveau produit. Donc nous en contrôle de gestion c'est vrai qu'on est plus à l'aise pour refaire, requantifier un projet qu'on a déjà réalisé que se lancer dans quelque chose de totalement inconnu. Or, à ce moment-là l'incertitude peut conduire à s'interroger et mettre le doute sur le fait qu'on doit y aller ou non dans cette innovation. » (CDG MARAÎCHER)

« C'est l'activité innovante de l'entreprise qui a impulsé ce besoin d'information supplémentaires et de mettre en place des outils à cause notamment de la forte incertitude autour des projets d'innovation. Tout ça découle de cette innovation, parce que si on venait au kilo on aurait peut-être moins besoin de faire ce suivi-là, en fin d'année j'ai fait tant de kilos, je divise par mon chiffre d'affaires je sors mon ratio et voilà. Tandis que pour cette entreprise et son modèle économique le système de contrôle de gestion est quand même beaucoup plus fin. Ils sont rentrés dans un mix prix-produit qui est beaucoup plus évolué que ce qu'on rencontre dans le milieu agricole, d'où la nécessité d'avoir des outils de pilotage qui sont beaucoup plus fins, qui permettent directement après une décision de pouvoir mesurer l'impact. » (CDG MARAÎCHER)

Ainsi, l'innovation apparaît au même titre que d'autres variables comme un élément déclencheur et explicatif de la structuration des entreprises. Qu'il s'agisse de l'incertitude et du risque inhérents à l'innovation ou la complexification de l'organisation qu'entraîne le choix de multiplier les nouveaux produits, ils représentent autant de causes qui rendent nécessaire le développement de nouveaux outils parallèlement au développement de nouveaux produits.

« Bien entendu, le contrôle de gestion réduit l'incertitude. Et ça permet de mener plusieurs innovations de front alors que sans le contrôle de gestion ça serait beaucoup plus difficile voire pas possible. » (Dirigeant J.S MARAÎCHER)

2.2.1.1.3 Un chaos qu'il faut organiser

Les projets d'innovation semblent absolument avoir besoin d'une phase de chaos pour voir le jour. Ce chaos est le lieu de foisonnement d'une multitude d'idées créatives, nouvelles, originales, inédites. Cette phase chaotique est exploratoire, c'est-à-dire qu'on explore sans chercher à finaliser le projet.

Néanmoins, le chaos doit ensuite céder place à l'organisation, sans quoi le nouveau projet restera à l'état d'idées sans jamais prendre corps sous la forme de la réalisation d'un produit matériel mis sur le marché.

Le dirigeant de MARAÎCHER rappelle que l'idée nouvelle a besoin d'être structurée pour pouvoir voir le jour sous forme d'un nouveau produit. Le chaos créatif doit être organisé pour laisser place à un projet techniquement réalisable et économiquement rentable pour l'entreprise. Il faut étudier la faisabilité des idées créatives et travailler à leur réalisation concrète, ceci ne peut se faire sans outils qui aident à évaluer, contrôler, mesurer et enfin ajuster.

« Quand on a tendance à faire de l'innovation on a tendance à partir dans tous les sens, plus d'idées que ce qu'on est capable de réaliser. Donc ces idées il faut arriver à les structurer, à les poser, à les faire rentrer dans une économie. [...] Donc quand on part un petit peu dans tous les sens il faut quand arriver à structurer les choses si on veut être là le lendemain. Et il faut aussi qu'on ait une vision sur les comptes, sur les chiffres, sur ce qui se passe. » (Dirigeant O.S MARAÎCHER)

2.2.1.2 Le contrôle de gestion est favorable à l'innovation

Pour illustrer le fait que le contrôle de gestion ne représente absolument pas un frein pour l'innovation des entreprises, le contrôleur de gestion de l'entreprise MARAÎCHER énumère toutes les innovations qui ont eu lieu après la mise en place des nouveaux outils de contrôle de gestion tels que le budget ou le tableau de bord mensuel. Il souligne que ces outils ont contribué à faire émerger ces innovations.

« Mais concrètement dans notre cas ça n'a pas du tout représenté un frein, j'ai en tête un certain nombre de nouveaux produits lancés à partir de ces nouveaux outils de contrôle de gestion. D'abord le Néosol, qui est quand même une des plus importantes innovations, ce sont les seuls à maîtriser cette technique de production, ils ont réussi à produire toute l'année dans une qualité constante et supérieure au plein champ, les produits ont les mêmes gabarits, les mêmes formes, ils ont réussi à standardiser la production. Ensuite, l'autre produit innovant issu de cette structuration c'est la Fleur Déco (2012-2013). Et puis, il y a aussi eu des modèles de productions plus originaux sur lesquels ils ont innové parce que ça n'existait pas du tout sur le marché, je pense notamment au Pâtisson. Après ils ont aussi travaillé sur la fleur, notamment la fleur de courgette, ils ont mis en place un système pour emballer la fleur, donc ils ont fait de l'innovation sur le packaging de la fleur, pour pas qu'elles s'empilent les unes sur les autres, qu'elles soient bien séparées, pas abîmées

avec des systèmes pour maintenir l'humidité. Ils ont aussi beaucoup innové sur les moules, pour les colis, comment faire les assortiments etc. » (CDG MARAÎCHER)

De plus, il rappelle que ces outils permettent de s'affranchir de certaines contraintes. Plus précisément, les projets d'innovation ne sont plus tributaires des ressources allouées par les instances externes de financement. Désormais, les dirigeants peuvent évaluer le retour sur investissement des projets et décider de se lancer ou non dans un nouveau projet. Ces outils permettront en outre de trouver plus aisément des financeurs.

« Pour les dirigeants, disposer de cet outil là leur a permis de se lancer plus facilement dans des projet d'innovation, parce qu'au début ils étaient tributaires du crédit-impôt-recherche pour se lancer dans un projet d'innovation alors que maintenant on est davantage dans une dynamique combien ça va coûter, combien ça va rapporter, quels sont les objectifs qu'on se fixe et est-ce qu'on atteint ces objectifs-là, on est dans une démarche qui est beaucoup plus dynamique. » (CDG MARAÎCHER)

2.2.1.2.1 La maîtrise permet de se libérer l'esprit pour innover

Le responsable commercial de l'entreprise MARAÎCHER nous rapporte également comment à ses yeux ces outils le rassurent sur le présent et lui permettent de préparer le futur, en pensant par exemple à des choses plus innovantes et moins opérationnelles.

« Ces outils rassurent et libèrent l'esprit, moi je n'ai pas quarante tableaux mais j'ai besoin de voir toutes les semaines où j'en suis, sans tableau je ne peux pas travailler. C'est bien d'avoir un tableau qui nous dit « à telle date on est bon, ok, qu'est-ce qu'on fait pour l'année prochaine, ou alors on n'est pas bon qu'est-ce qu'on met en place pour raccrocher les wagons. » (Responsable commercial MARAÎCHER)

Pour le dirigeant, le contrôle de gestion, via ses outils, assure un rôle d'apaisement en ce qu'il délivre des informations. Ces informations disponibles rapidement et facilement permettent de libérer du temps et de l'énergie, ce qui pourra être alloué à des projets plus créatifs.

« Ce que ces outils apportent c'est de l'information, donc de la connaissance et ça, ça apporte un apaisement dans le stress du dirigeant, ça enlève des questions et en enlevant des questions du coup on gagne énormément de temps et d'énergie, il y a tout d'un coup une clarification qui s'accompagne d'une forme d'apaisement. » (Dirigeant J.S MARAÎCHER)

2.2.1.2.2 Les interactions favorisent l'émergence d'idées nouvelles

Le responsable commercial et l'un des deux dirigeants rapportent que la remontée d'information qui est réalisée via les outils de contrôle de gestion est source d'échanges et de dialogue entre les acteurs et que c'est grâce à elle que de nouvelles idées naissent.

« Moi je fais essentiellement des réunions avec le dirigeant J.S autour de mon outil qui est la fiche hebdomadaire, c'est vrai qu'en échangeant, souvent il émerge des idées nouvelles, en termes d'emballage ou de commercialisation, de nouvelles pistes de marketing également. Je remonte toujours les informations à partir de cet outil-là à J.S après on échange et on peut par exemple soit dégonfler une situation un peu difficile, soit décider de travailler un nouveau conditionnement etc., oui c'est sûr et certain que c'est très riche. » (Responsable commercial MARAÎCHER)

« Par ailleurs, je dirai que grâce à ces outils, entre les dirigeants ou entre le dirigeant et ses interlocuteurs il y a une interaction qui peut se former, un dialogue qui se noue sur des questions qui se posent alors que sans ces outils ces questions-là ne se seraient pas posées. Donc le contrôle de gestion ça apporte vraiment de l'intelligence. Il apporte une sorte de grille de lecture complémentaire. » (Dirigeant J.S MARAÎCHER)

2.2.1.2.3 Les informations délivrées par le contrôle de gestion ouvrent des pistes de réflexion

Pour le responsable de production de MARAÎCHER, les outils de contrôle de gestion soulignent les besoins d'innovation. Les chiffres font émerger les endroits où il est nécessaire d'innover pour résoudre le problème détecté.

« En ce qui concerne le tableau de bord technique, je le regarde avec les chefs de culture. On fait des points régulièrement, et c'est à partir de cet outil qu'on discute et décide de mener des actions sur les procédés de production, faire des tests pour palier à certains problèmes. C'est vrai que même si les problèmes remontent d'eux même du terrain, les chiffres qui ressortent du tableau de bord de production sont beaucoup plus parlants. C'est comme ça qu'on fait la part des choses entre un problème rencontré une seule fois sur lequel on ne va pas forcément s'arrêter et un problème récurrent, avec des quantités associées, là ça impulse une décision d'action correctrice. » (Responsable de production MARAÎCHER)

Il poursuit en indiquant que ces outils donnent une certaine vision sur ce qui doit être entrepris. Ils permettent de traduire ce qu'il se passe sur le terrain en un langage chiffré beaucoup plus significatif pour les acteurs, et de là peuvent se prendre des décisions d'innovation. Ainsi, une fois les problèmes détectés et chiffrés, des actions correctives peuvent être entreprises, qui peuvent parfois passer par de l'innovation.

« Pour moi qu'on soit innovant ou non on a besoin de suivre ce qu'on fait. Je ne sais pas si c'est vraiment l'innovation qui fait qu'on ait des tableaux de bord très pointus. Par contre je dirai que le fait de mieux en mieux suivre ces tableaux de bord permet d'être plus innovants. Plus précisément, je veux dire qu'on a vraiment les chiffres donc on peut améliorer certains points et délaissé certains autres, choses qu'on ne voyait pas très bien auparavant. Donc je le vois plutôt dans l'autre sens, parce que ce ne sont pas des tableaux de bord très compliqués, mais ça permet de visualiser exactement ce qu'on fait sur le terrain, et d'innover là où il faut innover.

Par exemple, sur un atelier on a une dérive de main-d'œuvre et on travaille sur une machine qui permettrait de réduire considérablement cette main-d'œuvre. Autre exemple, on travaille beaucoup sur les plannings de production, c'est-à-dire quoi cultiver et en quelle quantité et à quelle époque, et ces chiffres ont permis de complètement bouleverser les plannings de production sur certains ateliers, et de respecter les objectifs, de baisser les coûts et d'augmenter la qualité des produits, ici sans innover c'est-à-dire avec les mêmes cultures mais gérées différemment. C'est de l'optimisation des ateliers. » (Responsable de production MARAÎCHER)

2.2.1.2.4 La prévision des coûts permet de financer l'innovation

De même, le contrôleur de gestion nous expose comment le contrôle de gestion a permis de financer les projets d'innovation. D'une part, il a permis d'évaluer le montant des investissements, et de justifier les dépenses auprès des apporteurs de fonds, et par ailleurs il assure également un suivi des dépenses réelles engagées. Le fait de pouvoir anticiper et évaluer les frais engagés et le coût du projet permet de solliciter auprès de financeurs externes les ressources nécessaires.

« Comment le contrôle de gestion a aidé tout ça, déjà on est parti sur comment quantifier les investissements. Par exemple pour les packagings ou pour les moules on a quantifié les investissements qu'il fallait faire, on a établi les modes de financement. Et ensuite l'outil nous a permis de le suivre, on sait combien finalement on a réellement dépensé par rapport à ce qu'on avait demandé en termes de financement. Donc ça c'est l'outil qui nous permet à la fois d'évaluer le coût du projet pour solliciter les financements et à la fois de le suivre. De plus, ces outils-là ont aussi beaucoup aidé pour démontrer un certain nombre de choses par rapport aux financeurs de l'innovation, notamment Oséo. » (CDG MARAÎCHER)

« Le contrôle de gestion peut aider à définir un espace pour l'innovation. Il peut notamment permettre d'accorder un certain budget pour un nouveau projet. Et le budget dans ce premier maillage qui est la formalisation de l'idée permet d'octroyer le temps et le budget nécessaire à la réalisation de l'idée. » (Dirigeant J.S MARAÎCHER)

2.2.1.2.5 L'évaluation des moyens et des résultats permet d'évaluer les nouveaux projets et de faciliter la décision d'innovation

Le contrôleur de gestion de l'entreprise MARAÎCHER relate comment des budgets ont été utilisés en vue d'évaluer non seulement les coûts des investissements relatifs à de l'innovation produit mais également les retours sur investissements. Tout ce travail a été réalisé en amont afin de valider ou non la décision d'investir dans le projet innovant.

« Et en parallèle on a aussi quantifié les effets de ces moules dans le budget, on niveau des ventes, au niveau du chiffre d'affaires. De même pour la fleur on a cherché à voir comment ça a affecté en terme de production, en terme de commercialisation, en terme de résultat par rapport au groupe, quels sont les niveaux de marge que je laisse au niveau de la structure de production, quelle est la marge que je laisse au niveau de la structure de commercialisation.

Par exemple, pour le nouvel outil Néosol 2, quel est l'impact sur la production supplémentaire, je quantifie combien je vais produire en plus, est-ce que le marché peut l'absorber, donc tout ça rentre dans le processus budgétaire.

Par exemple, aussi pour la fleur, j'ai des hypothèses de production. Pour la fleur Déco je sais que ça c'est ce que je vais devoir produire, et après je l'ai produit par produit, ça c'est mon chiffre d'affaires que je vais faire mois par mois produit par produit. Donc quand je fais l'investissement je sais combien ça va me coûter et voilà normalement combien je vais être amené à produire sur l'année qui vient par rapport à cet investissement que j'ai réalisé, et après je le mets en chiffre d'affaires, derrière je détermine les charges qu'il y a en face et ça me donne le résultat prévisionnel lié à l'investissement, donc par exemple sur la fleur c'est facilement identifiable. Cet investissement exclusivement lié à cette innovation a bien été isolé au niveau de la comptabilité, on sait exactement combien ça a coûté.

Donc au niveau de l'innovation dans leur métier ça implique un certain nombre de décisions d'investissements qui peuvent être relativement lourds, ça veut dire qu'au niveau du processus budgétaire qu'on met en place on se pose les questions des retours sur investissements qu'il faut avoir pour payer l'investissement qu'on veut faire. Et après en fonction de ça on le fait ou on ne le fait pas. La difficulté qu'on peut avoir dans leur métier, dans l'innovation qu'ils font c'est qu'on fonctionne pas mal comme des prototypes. Quand on fait du Néosol on tâtonne, des fois on se trompe, on défait on refait, on crée un prototype pour récolter, il fonctionne, il ne fonctionne pas, donc il y a cet aspect-là qu'on a du mal à quantifier au niveau des investissements. Donc c'est pour ça qu'on essaie de le suivre avec ces budgets d'investissement. Et une fois qu'on a fait l'investissement et qu'on sait combien il faut pour rembourser les investissements qu'on a fait, le suivi qu'on fait au niveau du contrôle de gestion permet de s'assurer de la rentabilité de la culture par rapport à l'investissement réalisé. Disons que quand on prend la décision d'investir on a plus de cartes en main, quelque part ça sécurise, c'est clair que ça facilite la prise de décision. » (CDG MARAÎCHER)

« Un tableau de budgétisation s'il est bien fait, il est intéressant. Par exemple, ça permet de mettre en adéquation le coût du produit par rapport au coût du marché. Par exemple, tel produit va coûter x euros, ça oblige la vente à le vendre à tel prix, et moi je peux dire si ce prix va passer ou non. Mais pour déterminer le bon prix de vente, si on n'a pas tout ce travail avec ces outils-là qui permettent de nous dire ça nous coûtent tant de réaliser ce nouveau produit et ça nous coûte tant de le conditionner ce n'est pas possible. Ça nous permet vraiment de dire si on va ou pas sur ce nouveau produit ou pas. Après la Direction peut décider d'aller sur ce produit-là mais en connaissance de cause, elle saura que sur ce produit chaque fois qu'on vend un colis on perd tant, mais on va accepter d'être en perte sur ce produit pendant 3 ans parce qu'on sait que sur les coûts de production on va s'améliorer de 20%-30% sur ces 2-3 ans parce qu'il y a une machine qui va être construite. » (Responsable commercial MARAÎCHER)

2.2.1.2.6 Les outils permettent de capitaliser les connaissances et réaliser des apprentissages

De la même façon, pour la responsable qualité de l'entreprise MARAÎCHER, les informations délivrées par les outils de contrôle de gestion sont le point de départ des nouveaux projets. Ils renseignent des éléments clés pour la définition des futurs produits. En quelque sorte, ils capitalisent l'expérience et la connaissance pour aider à la conception de nouveaux produits.

« Mes outils donnent des données chiffrées aux patrons sur la véritable qualité de leurs produits. Pour avoir le moins de problèmes possible, que ce soit dans l'évolution du produit, dans le fait de mettre le moins de personnel possible pour travailler un produit, que ça se fasse plus vite et qu'on gagne plus d'argent dessus, c'est-à-dire tout ce qui intéresse vraiment la Direction, il faut que le produit qui rentre soit au top. Donc pour moi les données chiffrées que donne la qualité sont indispensables pour constituer la base de réflexion de l'innovation. Pour moi ça leur donne les cartes sur lesquelles ils peuvent jouer et construire un produit innovant. À mes yeux ces outils servent aussi à ça. » (Responsable qualité MARAÎCHER)

2.2.2 Éléments à la base d'une perception d'un contrôle de gestion favorable à l'innovation

Nous avons pu observer que les outils de contrôle de gestion de MARAÎCHER étaient particulièrement adaptés aux spécificités de l'entreprise et de son activité. Si les outils présents sont relativement "classiques", la façon dont ils ont été élaborés est parfaitement appropriée à l'entreprise, aux particularités de l'activité et de la structure dans son ensemble (2.2.2.1). De plus, les outils de contrôle de gestion sont plutôt perçus comme des supports d'informations supplémentaires et complémentaires que comme de cadres rigides à ne pas dépasser (2.2.2.2).

2.2.2.1 Des outils adaptés à l'activité et la structure

L'entreprise MARAÎCHER comprend un certain nombre d'outils de contrôle de gestion, qu'ils soient axés sur le suivi et le pilotage d'un unique service, ou transversaux à plusieurs fonctions. Ces différents outils ont pour point commun d'avoir été élaborés pour optimiser les processus, et accroître la performance et la rentabilité de l'entreprise. Ils ont donc été conçus sur mesure pour répondre aux spécificités de l'entreprise, et ainsi remplir les objectifs d'efficience et de rentabilité qui leur sont attribués. Parmi les nombreuses particularités à prendre en considération, l'activité innovante. Ainsi, ces outils intègrent différents éléments liés à cette stratégie d'innovation. L'entreprise MARAÎCHER a donc conscience que le contrôle de gestion n'est pas un concept figé, mais qu'il doit au contraire pouvoir être adapté à chaque situation. C'est dans cet esprit d'outils adaptés à la structure adoptante et appropriés par les acteurs que le contrôle de gestion apparaît comme pertinent et favorable dans une entreprise qui suit une logique d'exploration. C'est ce que semble confirmer le responsable commercial de MARAÎCHER :

« Ces tableaux sont supers à condition qu'ils ne polluent pas l'esprit. En fait ces tableaux il faut vraiment qu'ils soient adaptés à l'activité c'est surtout ça. » (Responsable commercial MARAÎCHER)

2.2.2.2 Une utilisation souple et non contraignante des outils

La responsable R&D de l'entreprise MARAÎCHER rapporte sa vision des outils de contrôle de gestion. À ses yeux, il est important que les acteurs qui utilisent l'outil se l'approprient. Elle souligne donc le caractère malléable des outils qui ne doivent pas être perçus comme étant rigides.

« Après ces tableaux que j'utilise c'est moi qui les fais donc s'il me manque des informations vraiment importantes je les rajoute, donc globalement mes outils sont adaptés à mes besoins parce que c'est moi qui les fais ces tableaux. Et comme c'est moi qui les fais pour moi ces tableaux ne sont absolument pas rigides, ça me va. Après si on m'impose un cadre, où il y a des choses à remplir absolument et que je n'y vois pas l'intérêt je ne le vivrai pas de la même manière, et l'utilisation en sera très probablement moins bénéfique. Pour moi l'outil il faut que la personne qui l'utilise soit à l'aise avec, il faut qu'elle puisse s'en servir facilement, si c'est trop contraignant on ne s'en servira pas c'est sûr. Je pense que les outils doivent être adaptés au poste de chacun, et que chacun puisse le remplir un peu comme il le sent, il faut que la personne s'approprie l'outil. » (Responsable R&D MARAÎCHER)

Tableau 20 : Comparatif relatif au lien entre contrôle de gestion et innovation

Innovation et contrôle de gestion	BISCUITERIE	MARAÎCHER
- Influence de l'innovation sur les pratiques en CDG	Une complexification de l'organisation qu'il faut gérer Une incertitude qu'il faut maîtriser	
		Un chaos qu'il faut organiser
- Influence du CDG sur l'innovation	La maîtrise permet de se libérer l'esprit pour innover Les interactions favorisent l'émergence d'idées nouvelles Les informations délivrées par le CDG ouvrent des pistes de réflexion La prévision des coûts permet de financer l'innovation L'évaluation des moyens et des résultats permet d'évaluer les nouveaux projets et facilite la décision d'innover Les outils permettent de capitaliser les connaissances et réaliser des apprentissages	
- Conditions nécessaires	Des outils adaptés à l'activité et à la structure Une utilisation souple et non contraignante des outils	

Source : élaboration personnelle

Cette seconde section avait pour but d'approfondir la question du lien entre innovation et contrôle de gestion. Pour ce faire, nous avons mené une démarche complémentaire à la méthode employée dans notre étude exploratoire. Il s'agissait plus précisément d'observer l'évolution des systèmes de contrôle de gestion dans deux PME initialement non innovantes, et qui s'inscrivent dans une logique d'exploration depuis seulement quelques années. Plusieurs points peuvent être soulignés. Dans un premier temps, nous observons que le processus de structuration accompagne la stratégie d'innovation récemment mise en place. Plus précisément, le développement du système de contrôle de gestion est manifeste, voire s'accélère, en même temps que ces entreprises intensifient leur innovation et multiplient les types d'innovation réalisés (produits, procédés, packagings et conditionnements, etc.).

Le budget, le tableau de bord et la comptabilité analytique sont les trois outils les plus utilisés et semblent parfaitement correspondre aux spécificités de chacune de ces entreprises. L'élaboration de chacun de ces outils a été pensée pour coller au plus près aux particularités de la structure ainsi qu'aux problématiques du moment. Ainsi, non seulement les outils sont adaptés, car "bricolés" par les acteurs, mais ils sont évolutifs, c'est-à-dire que les acteurs n'hésitent pas à les faire évoluer pour se les réapproprier. La place de l'acteur est donc centrale dans ce processus de structuration.

En particulier, l'étude de ces deux cas de PME a conforté le rôle crucial du dirigeant, qui se révèle être à la fois un rêveur, un inventeur, un créatif, un ingénieur (c'est lui qui impulse l'innovation et qui est en quête permanente de nouveauté), et un manager en recherche d'efficience et de rentabilité, et qui, à cette fin, décide de structurer son entreprise.

Enfin, en ce qui concerne le rôle du contrôle de gestion sur l'innovation, nous avons pu relever un rôle favorable de celui-ci sur l'activité innovante de ces entreprises. Mais l'étude de ces deux cas a également mis en évidence que l'innovation a besoin d'outils de contrôle de gestion. Ainsi, non seulement le contrôle de gestion stimule l'innovation, mais en retour, l'innovation conduit à mettre en place du contrôle de gestion. Nous sommes donc en présence d'une relation réciproque et bilatérale entre ces deux concepts, considérés pourtant *a priori* comme contradictoires et exclusifs.

Ce **chapitre 5** nous a permis de rapporter les résultats de notre recherche qui avait pour objectif de déterminer le rôle du contrôle de gestion sur l'innovation.

Nous avons, dans une **première section**, présenté les systèmes de contrôle de gestion de petites et très petites structures innovantes telles que les PME et start-ups. Bien que innovantes par nature, jeunes et de petites tailles, les organisations rencontrées sont dotées d'outils de contrôle de gestion. Parmi les outils identifiés on relève : le suivi de la trésorerie ; le calcul de coûts ; la gestion budgétaire ; les tableaux de bord qu'ils soient stratégiques ou opérationnels et enfin le compte de résultat. Toutefois, tous ces outils de contrôle de gestion traditionnels sont utilisés de manière singulière par ces différentes entreprises. On constate ainsi l'utilisation d'outils *ad hoc*, relevant de logique appropriative de la part des acteurs. Ces outils ont été implémentés pour plusieurs motifs. Le poids des investisseurs financiers est un des principaux facteurs d'adoption externes relevé. Avec lui, la justification des prix auprès des clients ou encore la confiance et la crédibilité que ces outils apportent auprès d'eux semblent également fortement impacter le choix d'implémenter des outils de contrôle de gestion. Comme facteurs internes d'adoption, nous avons pu constater que la croissance de la structure et l'évolution de l'activité, la nature de l'activité de type industriel ou encore la recherche de l'optimisation sont autant de raisons d'implémentation d'outils de suivi et de pilotage. Pour la majorité des entreprises de l'échantillon, le contrôle de gestion a un impact positif sur leur innovation. Six arguments sont mis en avant par les acteurs rencontrés. En premier lieu, le contrôle de gestion joue un rôle de garde-fou qui donne aux acteurs le sentiment de maîtrise, les rassure et leur permet de se libérer l'esprit et du temps pour innover. Par ailleurs, la structuration permet d'innover mieux c'est-à-dire en prenant moins de risques et plus rapidement grâce aux effets d'apprentissage et à la capitalisation des connaissances et expériences qu'elle permet. De plus, l'évaluation du coût et de la rentabilité des projets permet de sélectionner les bons projets. Les outils de contrôle de gestion jouent alors le rôle de filtre et orientent les dirigeants dans le choix des projets qu'ils vont retenir. Cette prévision des coûts permet également de chercher les financements nécessaires à la réalisation concrète du nouveau projet. C'est cette prévision qui permet de légitimer les fonds demandés aux financeurs externes, elle permet de justifier les dépenses et assure aux partenaires une certaine maîtrise de l'entreprise sur ses nouveaux projets. Les outils de contrôle de gestion sont aussi supports d'échanges et d'interactions entre les acteurs. Les informations qu'ils délivrent font émerger des discussions qui donnent naissance à de nouvelles idées. Mais les informations qu'ils renferment permettent également d'ouvrir de nouvelles pistes de réflexion et peuvent faire émerger de nouveaux projets d'innovation. Ces éléments semblent ainsi se poser en faveur d'une vision positive du rôle du contrôle de gestion sur

l'innovation. Plusieurs conditions semblent néanmoins nécessaires pour observer cette influence favorable du contrôle de gestion sur le processus d'innovation. D'abord, pour beaucoup de dirigeants, les outils de contrôle de gestion n'ont de sens que lorsqu'ils sont adaptés à leur activité innovante, à leur structure, à leur besoin d'information spécifique. Ils effectuent ainsi une véritable appropriation de ces outils traditionnels. En plus de construire des outils adaptés, les acteurs mentionnent le fait que l'utilisation faite de ces instruments de contrôle est relativement souple. Ils ne considèrent pas ces outils comme une vérité absolue mais plutôt comme un support d'informations supplémentaire qu'il faut coupler avec d'autres pour pouvoir prendre les bonnes décisions stratégiques. Enfin, les acteurs interrogés partagent une vision positive du contrôle de gestion. Selon eux, les outils de contrôle de gestion représentent une aide au pilotage et à la prise de décision et ne sont pas synonymes de contrôle ni de rigidité.

La **seconde section** a consisté à observer les systèmes de contrôle de gestion en place dans deux PME ayant récemment mis en place une stratégie d'innovation et à appréhender le passage d'une logique industrielle classique (c'est-à-dire une logique d'exploitation) à une logique d'exploration, du point de vue du système de contrôle de gestion. Plusieurs similitudes s'observent du point de vue du système de contrôle de gestion de ces deux PME.

Pour appréhender l'évolution du système de contrôle de gestion, un détour par le système d'information nous a paru nécessaire du fait de leur lien étroit. Le contrôle de gestion fait partie du système d'information en même temps que le système d'information apparaît comme un support du système de contrôle de gestion.

Ainsi, on constate que ces deux entreprises ont fait le choix d'implémenter un système d'information plus élaboré et plus abouti. Cette mise en place est progressive, elle a d'abord consisté à développer des outils intermédiaires entre le système d'information rudimentaire initial et les progiciels intégrés standards, relativement lourds et complexes proposés sur le marché. Mais face aux limites de ces dispositifs, elles se sont progressivement orientées vers l'implémentation d'un outil informatique plus sophistiqué, qui semble davantage en mesure de répondre à leur besoin d'informations croissant. Trois raisons ont poussé ces PME innovantes à développer leur système d'information. Les exigences croissantes des normes qualités poussent ces entreprises du secteur agroalimentaire à mettre en place un système de suivi et de traçabilité fiable et rigoureux. De plus, les systèmes d'information sont des moyens de capitaliser les connaissances et expériences et assurent la conversion d'informations tacites en informations tangibles. Enfin, l'implémentation d'un système d'information plus élaboré

semble un prérequis nécessaire pour disposer d'un contrôle de gestion plus sophistiqué, caractérisé par un niveau d'informations plus fin et plus précis et par une actualisation automatisée de ces données. En ce qui concerne les outils de contrôle de gestion utilisés dans chacune de ces entreprises, on distingue des outils de suivi et de pilotage par service ainsi que des outils "transversaux" dont l'usage relève de plusieurs services. On constate par ailleurs, que la grande majorité des acteurs rencontrés souhaitent poursuivre ce processus de structuration en implémentant d'autres outils, en améliorant le degré de précision des informations délivrées par les outils existants ou encore en automatisant davantage les mises à jour des informations afin de disposer de données les plus actualisées possibles. Les déterminants de ce processus de structuration sont multiples. On relève que les acteurs émettent le souhait d'avoir à leur disposition des outils de pilotage mais également des outils d'optimisation et de rentabilité. En outre, les outils de contrôle de gestion apparaissent indispensables pour apporter la preuve de la maîtrise de l'ensemble des processus, ce qui est une attente forte de la part des organismes de certification. De même, les partenaires financiers jouent un rôle important dans ce processus de structuration ainsi que sur la nature des outils implémentés. Toutefois, nous avons relevé deux freins au développement du système de contrôle de gestion. Il s'agit du facteur humain et du facteur temps. La seconde partie de cette section 2 a mis en lumière le lien entre le contrôle de gestion et l'innovation en soutenant d'abord l'idée que l'innovation semble être un facteur déterminant dans la mise en place d'outils de contrôle de gestion. L'innovation conduit à une complexification de l'organisation que ces outils aident à gérer. De plus, ces derniers permettent de réduire l'incertitude inhérente à tout projet nouveau. Enfin, pour concrétiser l'idée nouvelle il faut opérer le passage d'un chaos créatif à un processus structuré et organisé, ce qui nécessite le recours à des outils de contrôle de gestion, structurants par nature. En retour, il semble que les outils de contrôle de gestion soient favorables à la créativité et l'innovation des entreprises. Nous retrouvons les mêmes principaux arguments que ceux présentés dans la section précédente, de même que les conditions nécessaires pour observer une telle relation positive sont également identiques à celles identifiées auprès de nos dix-neuf start-ups et PME innovantes.

CHAPITRE 6 –

**DISCUSSION DES RÉSULTATS : VERS UNE
MISE EN PERSPECTIVE DES LIENS ENTRE
CONTRÔLE DE GESTION ET INNOVATION**

Notre recherche porte sur la question des liens réciproques entre l'innovation et le contrôle de gestion du point de vue organisationnel.

Les recherches empiriques réalisées sur le thème du lien entre le contrôle de gestion et l'innovation aboutissent à des conclusions plutôt contrastées. Un pan de la littérature considère le contrôle de gestion comme un frein à la créativité, l'innovation ou toute forme de changement (Damanpour, 1991). D'autres auteurs au contraire, ont mis en lumière le rôle favorable du contrôle de gestion sur l'innovation, à travers divers rôles tels que le rôle instrumental (Lorino, 2006), informationnel (Davila, 2000 ; Nixon, 1998) ou encore interactif et participatif (Abernethy & Brownell, 1997).

Nous nous sommes donc intéressés à approfondir cette question générale du lien réciproque entre innovation et contrôle de gestion au travers de trois sous-questions. Celle de la nature, celle des raisons d'adoption et enfin la question du rôle des systèmes de contrôle de gestion sur l'innovation des organisations innovantes.

Comme le rappelle Zawadzki (2014), les PME innovantes « *demeurent un objet de recherche faiblement étudié, notamment dans le domaine du contrôle de gestion. [...] Les études sur le contrôle de gestion dans les start-ups sont récentes, en nombre faible et principalement anglophone* » (p.761).

Pour pallier ce manque, nous avons souhaité répondre à cette problématique en étudiant ces deux catégories spécifiques d'entreprises innovantes. La démarche adoptée fut de coupler deux études de cas de PME de type industriel s'inscrivant depuis quelques années dans une stratégie d'innovation, à l'analyse en coupe de dix-neuf entreprises innovantes par nature, majoritairement constituées de start-ups incubées. Dans la même veine des travaux soulignant l'existence d'un lien positif entre contrôle de gestion et innovation, cette étude montre que le contrôle de gestion et l'innovation sont loin d'être antinomiques.

L'ensemble de nos résultats sont discutés dans ce chapitre. Nous avons d'une part pu observer que l'innovation façonne les systèmes de contrôle de gestion des entreprises (**section 1**). En retour, il a été constaté que les systèmes de contrôle de gestion stimulent l'innovation de ces entreprises innovantes (**section 2**), nous permettant ainsi de mettre en lumière l'existence d'un cercle vertueux où contrôle de gestion et innovation se soutiennent mutuellement. Nous avons par ailleurs pu observer le rôle majeur joué par le dirigeant dans ce lien réciproque entre innovation et contrôle de gestion. Le dirigeant d'entreprise innovante apparaît comme un acteur hybride en soutenant à la fois l'innovation de son entreprise, et en endossant également en parallèle le rôle de manager en quête de performance et d'optimisation (**section 3**).

Section 1. L'innovation façonne les systèmes de contrôle de gestion

La question de la nature nous a permis d'une part, d'observer les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion en place dans les entreprises innovantes (cas des dix-neuf start-ups et PME innovantes), et d'autre part de cerner leur évolution suite à la mise en place d'une démarche d'exploration (deux cas de PME). Deux conclusions majeures peuvent être tirées. Dans un premier temps, il est apparu que l'innovation nécessite des outils de contrôle de gestion et conduit ainsi les dirigeants à structurer leur entreprise via l'implémentation d'outils de contrôle de gestion (1). Ensuite, il ressort de cette étude que l'innovation conduit à mettre en place des outils bricolés, afin qu'ils soient adaptés à l'activité innovante (2).

1. L'innovation nécessite des outils de contrôle de gestion

L'analyse de nos deux cas de PME ayant récemment adopté une stratégie globale d'innovation a fait ressortir que l'innovation produit, technologique ou non, fait émerger le besoin de mettre en place des outils de contrôle de gestion. Nous avons effectivement pu observer que le système de contrôle de gestion de ces deux entreprises s'est développé parallèlement à la stratégie d'innovation. Bien qu'il existait un système de contrôle de gestion avant cette démarche stratégique d'innovation, ou pour le cas MARAÎCHER, avant son accélération et intensification, celui-ci était encore relativement simple et peu élaboré, beaucoup d'informations manquaient et le suivi n'était pas aussi rigoureux et précis. De façon concomitante avec l'instauration ou l'intensification de la stratégie d'innovation, le système de contrôle de gestion a connu un véritable essor, avec entre autres, l'apparition de nouveaux outils de contrôle de gestion ou encore la mise à disposition plus fréquente d'informations plus précises, plus fiables et qui concernent tous les services organisationnels. Si certains travaux ont effectivement souligné l'influence de certaines variables sur les systèmes de contrôle de gestion, dont la stratégie, nous n'avons pas relevé à ce jour d'études portant sur l'influence de la stratégie d'innovation sur les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion. Ce travail de recherche a permis de cerner précisément l'impact de l'implémentation d'une stratégie nouvelle d'exploration sur l'organisation et son fonctionnement et comment le contrôle de gestion est apparu nécessaire pour répondre à ces nouveaux besoins issus de l'innovation produit.

Nous avons d'abord relevé que la stratégie d'innovation conduit à une complexification de l'organisation que les outils de contrôle de gestion aident à gérer. En effet, développer de nouveaux produits, c'est chercher de nouveaux fournisseurs, s'adresser à de nouveaux clients, complexifier les lignes de production, multiplier les références "produit" et les références en approvisionnement etc. Autrement dit, l'innovation induit un accroissement de l'information à traiter, que le mode de gestion informel seul ne permet plus d'assurer. Pour demeurer performantes, les entreprises qui multiplient les nouveaux produits doivent par conséquent mettre en place un système de contrôle de gestion plus élaboré. Ainsi, pour ces deux cas d'entreprise c'est davantage la stratégie d'innovation que la taille ou le stade de développement qui entraîne une complexification de l'organisation.

Par ailleurs, ces outils ont été mis en place afin de réduire l'incertitude et les risques inhérents au processus d'innovation. En effet, le processus d'innovation, qui est par nature incertain et risqué (Cooper, 2001), nécessite des dispositifs pour maîtriser voire réduire ces risques et incertitudes. Les systèmes de contrôle de gestion sont donc importants pour la performance d'un nouveau projet d'innovation parce qu'ils assurent la collecte de l'information sur les principales incertitudes auxquelles le projet fait face. Ils permettent également de gérer au mieux les différents risques identifiés (Gautier, 2002) voire même les minimiser (Bonner, 2005). Ainsi, les différents rôles du contrôle de gestion dépendent de ce qu'on désigne derrière le terme de contrôle et de l'utilisation que l'on en fait. Le budget peut donc aussi bien être un outil de réduction des écarts vis-à-vis des objectifs fixés par celui-ci, qu'un outil pour gérer l'incertitude notamment grâce aux diverses informations qu'il délivre. Par conséquent, l'une des utilités majeures des outils de contrôle réside dans le fait de réduire l'incertitude relative au développement de tout nouveau produit. Ces incertitudes peuvent être relatives au besoin des clients, aux coûts, aux délais de mise sur le marché (Davila, 2000). C'est pourquoi, dans tout contexte de forte incertitude, notamment les contextes d'innovation, le défaut d'informations nécessite un contrôle de gestion qui puisse pallier ce manque (Kren, 1992). Ainsi, le contrôle de gestion permet de réduire le Galbraith's « *information gap* » (Tuschman & Nadler, 1978). Enfin, ces outils ont également été implémentés pour aider à organiser le chaos du processus créatif et permettre ainsi la réalisation concrète des nouveaux projets. L'innovation est en effet un processus complexe et chaotique qui doit être organisé. Il a besoin de cadres, de directives et de rigueur pour pouvoir aboutir à un succès. Ainsi, les systèmes de contrôle de gestion sont importants pour la coordination et le contrôle des projets de développement de nouveaux produits (Bonner, 2005 ; Cooper, 2001). Le contrôle de gestion sert alors de guide et joue un rôle d'accompagnement de la réalisation du processus.

« Étant donné que l'innovation comporte de multiples facettes, l'un de ses éléments déterminants réside dans l'organisation, aspect qui a polarisé l'attention ces dernières années. L'organisation se ramène en substance à une série de processus par lesquels s'effectuent la collecte, la gestion et l'exploitation de l'information, ainsi que la mise en œuvre des décisions fondées sur cette information. Ces processus sont en grande part immatériels mais, pris ensemble, ils constituent la capacité d'apprentissage de la firme et, en tant que tels, ils sont un élément central de la capacité d'innovation » (Manuel d'Oslo, p.32).

L'étude de ces deux cas nous amène ainsi à observer comment la stratégie d'innovation produit a impliqué le développement des systèmes de contrôle de gestion, par la mise en place de nouveaux outils qui peuvent apparaître comme des innovations managériales au sens de Kimberly & Evanisko (1981). Pour ces auteurs, tout processus, structure, pratique, méthode ou technique qui soit nouveau au regard de l'organisation et qui modifie le travail des managers en vue d'améliorer la performance est une innovation managériale. Ces outils de contrôle de gestion représentent donc des innovations managériales dans la mesure où ils sont perçus comme de nouvelles pratiques pour les entreprises qui les adoptent, bien que ce ne soit pas elles qui aient créé ces outils. Ils représentent en ce sens des innovations managériales "relatives", par opposition aux innovations absolues qui représentent tout ce qui est nouveau dans l'état de l'art de la gestion (Kimberly, 1981). Ainsi, l'adoption de ces outils par les organisations étudiées, peut être assimilée à de l'innovation managériale du fait du caractère nouveau de leur utilisation dans les organisations. En effet, comme le soulignent Birkinshaw & al. (2008), *« dans son sens le plus large, l'innovation managériale peut être définie comme une différence dans la forme, la qualité ou l'état des activités managériales au fil du temps dans une organisation »* (p.825). En ce sens, et comme le soulignent également Le Roy & al. (2012), il est possible de considérer toute adoption d'outil nouveau par l'entreprise comme une innovation managériale, même si l'entreprise n'a pas été la première à adopter l'outil.

Ainsi, cette recherche a pu mettre en exergue de quelle manière l'innovation produit a conduit à de l'innovation managériale. L'innovation produit semble en effet être un élément déclencheur de l'innovation managériale, qui dans notre cas est représentée plus particulièrement par l'introduction de nouveaux outils de contrôle de gestion. Si quelques travaux avaient déjà avancé l'idée selon laquelle l'innovation technique est antérieure à l'innovation managériale (Hollen & al., 2013), aucune étude n'a cherché à observer précisément

la relation entre l'innovation produit (qu'elle soit technologique ou non technologique) et l'innovation managériale.

Par ailleurs, parmi les travaux portant sur la question de la relation entre les deux types d'innovation, technique et managériale, on relève principalement des travaux relatifs aux innovations managériales de type structurel. L'innovation managériale réside en effet dans ces études, dans le changement de la forme organisationnelle adoptée par l'entreprise (Hollen & al., 2013 ; Khanagha & al., 2013). S'il existe certains travaux relatifs aux innovations managériales relatives aux outils de contrôle de gestion (Alcouffe & al., 2003), aucune étude n'a à ce jour tenté d'appréhender le lien entre l'innovation produit et l'innovation managériale par les outils de contrôle de gestion. Ce travail constitue donc un apport dans ce cadre théorique en mettant en lumière comment l'innovation produit apparaît comme un élément déclencheur à l'innovation managériale, et en particulier l'innovation managériale par les outils de contrôle de gestion.

2. L'innovation nécessite des outils adaptés, “bricolés”

« Les artefacts existent dans l'activité et sont constamment transformés par l'activité, ils ne doivent pas être analysés en tant que choses mais comme médiateurs de l'usage. [...] Ils ont une signification incorporée dans une pratique sociale. De ce fait, les artefacts évoluent sans cesse et reflètent un état historique de la pratique des utilisateurs en même temps qu'ils modèlent cette pratique » (Rabardel, 1995, p.26).

Parmi les outils implémentés et utilisés dans les dix-neuf start-ups et PME innovantes étudiées, on retrouve en premier lieu le suivi de trésorerie, très utilisé par les plus jeunes entreprises de l'échantillon. La comptabilité de gestion, est massivement implémentée dans les entreprises rencontrées bien que généralement plutôt sommaire. Elle est tantôt mise en place en vue de bénéficier du crédit impôt recherche, tantôt implémentée pour assurer le pilotage de l'entreprise. Elle relève parfois de la méthode des coûts partiels, alors que dans d'autres entreprises c'est la méthode classique des coûts complets par centres d'analyse qui prévaut. La gestion budgétaire est par ailleurs fortement présente. Il convient de noter néanmoins, que certaines entreprises n'utilisent que la prévision budgétaire alors que d'autres effectuent en parallèle un suivi et une analyse des écarts entre le prévisionnel et le réalisé. Le nombre et la nature des budgets présents au sein des entreprises de l'échantillon sont très variables et répondent aux problématiques de gestion prédominantes de chaque structure. Hormis le budget de trésorerie, pratiqué par la

majorité des PME interrogées, un seul budget peut être élaboré comme par exemple le budget commercial, ou le budget approvisionnement, comme on peut observer la présence de nombreux budgets, représentant par exemple tous les services de l'entreprise. Dans une proportion légèrement plus faible, on constate la présence de tableaux de bord de pilotage stratégique mais également déclinés à des niveaux plus opérationnels. Là encore, la diversité des pratiques s'observe du point de vue de la nature des informations contenues dans ces tableaux de bord. Cependant, la quantité totale d'indicateurs présents, qu'ils soient financiers ou non financiers, qualitatifs ou quantitatifs semble relativement restreinte pour la grande majorité des entreprises de l'échantillon, les dirigeants prônant en effet des outils simples, lisibles et efficaces. Enfin, le compte de résultat est utilisé par quelques entreprises à des fins très variées. Il peut servir de support pour réaliser un benchmark avec les concurrents, il peut encore être comparé aux années précédentes pour chercher à déterminer les évolutions etc. Certaines s'intéressent à l'ensemble des informations, alors que d'autres ne retiennent que quelques indicateurs du compte de résultat.

Ainsi, on remarque globalement des pratiques très hétéroclites d'une entreprise à l'autre, mais toutes semblent adopter une véritable démarche d'appropriation. Ainsi, tout comme Comtet (2009), nous constatons que « *chaque outil est personnalisé en fonction du besoin professionnel. L'objectif est de permettre une réponse innovante et adaptée à l'organisation* » (p.8). Le but de l'appropriation est de permettre aux outils de remplir le rôle qui leur a été assigné au moment de leur adoption. Le processus d'appropriation est donc le gage de l'efficacité de l'outil (Bédé & al., 2012). Ainsi, comme le rappellent Ansari & al. (2010), les entreprises peuvent tirer parti des innovations de gestion d'autres entreprises, mais leur succès est également déterminé par la façon dont les innovations managériales sont adaptées au contexte unique de l'organisation.

Nous avons pu observer les quatre modalités d'appropriation d'un nouvel outil implémenté identifiées par Akrich (1998).

Certains outils ont été utilisés différemment sans que leur rôle ait été modifié (déplacement). Le tableau de bord par exemple, a été utilisé à la fois de façon diagnostique et interactive par les entreprises étudiées.

D'autres outils ont été modifiés afin d'être parfaitement ajustés à l'utilisateur ou à l'environnement (adaptation).

« Donc les outils sont vraiment développés sur mesure notamment sur le suivi de la trésorerie on n'est pas du tout dans cette logique de BFR parce que les fournisseurs on les paie à date. Ce qu'on suit mensuellement c'est la consommation de trésorerie. Donc on fait à la fois en fonction de nos spécificités c'est-à-dire de notre type de structure et des ressources qui sont les nôtres. »
(DAF entreprise F)

Certaines entreprises ont enrichi les fonctions de l'outil (extension). Ceci s'observe notamment pour le calcul de coûts, qui est également utilisé pour proposer le juste prix au client et gagner des contrats (entreprises G, J et M).

Enfin, ces entreprises ont également pratiqué une transformation radicale du rôle de l'outil (détournement). C'est par exemple le cas du compte de résultat dont le rôle a été détourné pour devenir un outil de comparaison avec la concurrence (entreprise B).

Si les outils ont été bricolés par ces entreprises pour leur permettre d'être efficaces aux regard des caractéristiques spécifiques de chaque structure, il semble que l'innovation soit une condition majeure de cette appropriation.

« Quand on est sur un marché innovant, on est obligé d'avoir quelque chose d'adapté. On se considère comme une entreprise classique dans le sens que les outils qu'on utilise sont une vérité absolue, mais nos chiffres clés ne sont pas forcément les mêmes que d'autres entreprises. »
(Dirigeant entreprise H)

Cette innovation conduit d'une part à mettre en place des outils contenant des informations correspondant aux spécificités de l'activité innovante de la structure, mais amène également ces entreprises à adapter l'utilisation qui en est faite. Cette utilisation est en effet malléable selon la priorité stratégique du moment. Ce constat rejoint celui fait par Marginson & al. (2006) qui avaient mis en évidence comment les changements dans la conception et l'utilisation des systèmes budgétaires traditionnels permettent de poursuivre l'apprentissage et l'innovation. Les auteurs expliquent à travers le concept de « aggregated variance analysis » que l'entreprise doit être considérée dans son ensemble au regard de la stratégie. Plus précisément, il s'agit de donner la priorité aux objectifs de premier rang, c'est-à-dire que les objectifs fixés aux centres de responsabilités individuels doivent être subordonnés aux objectifs stratégiques. Ainsi, cette priorisation de la stratégie permet une utilisation plus souple du budget et permet de favoriser certains "écarts" temporaires dus à des dépenses d'investissement liées à l'innovation.

Notre étude mène donc au constat que « l'adopter c'est l'adapter » (Akrich & al., 1988, p.1) puisque ces organisations innovantes mettent non seulement en place des outils de contrôle de gestion en réponse, entre autres, à leur activité innovante, mais le fait de poursuivre une stratégie

d'exploration, les conduit également à s'approprier ces outils de contrôle traditionnels, au point de les éloigner de leur forme et usages standards. En effet, les dirigeants de start-ups et PME innovantes bricolent leurs outils afin de les rendre adaptés aux caractéristiques propres de leur entreprise, et parmi elles, l'activité innovante.

Ces outils, du fait qu'ils soient bricolés, apparaissent totalement refaçonnés au point de devenir des outils *ad hoc* et conçus sur mesure. Ils peuvent donc être qualifiés d'innovations managériales incrémentales. En effet, comme le rappellent Alcouffe & al. (2003), « *ce sont des pratiques qui sont parfois de simples arrangements de techniques déjà connues. C'est alors dans la façon d'utiliser ces techniques et d'arranger les différents éléments ensemble que réside l'innovation* » (p.31).

Ainsi, dans notre étude, nous avons observé l'adoption d'outils nouveaux dans les entreprises analysées, adoption assimilable à des innovations managériales "relatives" décrites par Birkinshaw & al. (1998), mais nous avons également pu constater que ces nouveaux outils implémentés ont été utilisés différemment, pour répondre à des préoccupations d'innovation. De par leur caractère bricolé, refaçonné, ces outils peuvent également être considérés comme des innovations managériales de type "incrémental".

Nous observons donc là encore, un lien positif entre l'innovation produit et l'innovation managériale, où l'innovation produit conduit les entreprises à se doter d'outils de contrôle qui sont "bricolés" afin d'être adaptés, appropriés et apparaissant ainsi comme des innovations managériales de type "incrémental".

.

Cette section 1 permet de conclure sur une partie de nos résultats de recherche. Plus précisément, ce travail a permis de mettre en lumière comment l'innovation produit conduit d'une part à mettre en place des outils de contrôle de gestion, et d'autre part des outils qui apparaissent comme bricolés et conçus sur mesure, et qui, *in fine*, peuvent être considérés comme des innovations managériales "relatives" et incrémentales. Ainsi, nous retiendrons que l'innovation produit conduit à de l'innovation managériale.

Ainsi, notre étude tend à approfondir la littérature portant sur le lien entre l'innovation managériale et d'autres types d'innovation. À ce jour, c'est surtout la relation entre l'innovation managériale et l'innovation technologique qui a fait l'objet d'études, au détriment d'autres types d'innovation. Cette recherche rend ainsi compte de l'existence d'un lien entre innovation managériale et innovation produit qu'elle soit technologique ou non. Plus précisément, nos résultats d'observation montrent que l'innovation produit est à l'origine de l'innovation managériale et explicitent par quels mécanismes l'innovation produit conduit à de l'innovation managériale.

Le second apport de ce travail est la nature de l'innovation managériale étudiée. En effet, la majorité des travaux s'intéresse aux innovations managériales de type structurel. Un nombre encore relativement restreint de recherches étudie les outils de contrôle de gestion en tant qu'innovations managériales (Lehmann-Ortega & Naro, 2008 ; Alcouffe, 2003). Ainsi, l'originalité de ce travail doctoral réside dans l'étude de la relation entre l'innovation managériale sous la forme d'outils de contrôle de gestion et l'innovation produit et contribue ainsi à enrichir la littérature relative à l'innovation managériale.

Section 2. Les systèmes de contrôle de gestion stimulent l'innovation

Plusieurs auteurs se sont intéressés à la question de l'influence du contrôle de gestion sur l'innovation et la créativité. Différents types d'organisations ont été étudiés. Des organisations artistiques (Chiapello, 1998) aux organisations culturelles (Aubouin & al., 2012), telles que les théâtres (Amans & al., 2015 ; 2010) ou les squats artistiques (Le Theule, 2007).

Pour notre part, nous avons souhaité étudier le rôle du contrôle de gestion sur l'innovation et la créativité par le biais des entreprises innovantes du point de vue de l'offre proposée au client final.

En étudiant la question du rôle des systèmes de contrôle de gestion dans ces organisations innovantes, cette recherche montre que le contrôle de gestion soutient le processus d'innovation sur plusieurs aspects. Ces résultats s'alignent donc sur ceux réalisés par Aubouin & al. (2012) qui constatent que *« loin d'enfermer et d'inhiber la créativité, les outils de gestion de projets stimulent ici fortement la capacité de l'organisation à proposer des concepts innovants d'accrochage des œuvres. Ce premier cas vient donc illustrer la plus-value qu'apporte l'introduction de nouveaux outils de gestion, tels que ceux de la gestion de projet, au sein d'organismes culturels en quête de stimulation et d'intensification des processus créatifs »* (p.201).

Ainsi, nous avons pu observer que le contrôle de gestion de type interactif comme le contrôle de gestion cybernétique traditionnel stimulent l'innovation (1). Les outils de contrôle de gestion apparaissent donc comme des supports d'ambidextrie contextuelle (2).

1. Les contrôles cybernétique et interactif, tous deux favorables à l'innovation

Concernant la question du rôle du contrôle de gestion sur l'innovation, cette étude nous a permis d'identifier six rôles majeurs énoncés par les différents acteurs rencontrés. Parmi eux, on relève que les instruments de contrôle de gestion, de par la maîtrise qu'ils assurent, libèrent l'esprit et le temps pour innover, et permettent d'innover plus rapidement via les processus

d'apprentissage et de capitalisation des connaissances. Ils délivrent des informations qui sont à l'origine de nouvelles pistes de réflexion et qui favorisent les échanges propices à l'émergence de nouvelles idées. Ils jouent également un rôle de filtre en éliminant les projets trop coûteux ou en sélectionnant les projets les plus rentables.

L'analyse de ces rôles a fait émerger deux constats principaux.

D'abord, le contrôle de gestion intervient dans les trois grandes étapes du processus d'innovation, à savoir la phase de naissance du projet, celle de la réalisation et enfin celle de l'évaluation. Le contrôle de gestion joue donc en faveur de l'innovation à chaque niveau du processus d'innovation, ce qui permet de réhabiliter sa place et sa légitimité au sein des organisations innovantes.

De façon générale, il apparaît tout d'abord que ces outils de contrôle de gestion interviennent dans la phase d'émergence du nouveau projet d'innovation puisque de par les informations qu'ils délivrent, les instruments de contrôle de gestion ouvrent des pistes de réflexion pouvant mener à de nouveaux projets. Le contrôle de gestion peut donc être source de créativité.

De plus, ils permettent de capitaliser les expériences, et créent donc des effets d'apprentissage qui soutiennent l'innovation des entreprises. Comme le soulignent Aubouin & al. (2012), « *l'outil constitue ainsi un nouvel espace d'apprentissage* » (p.203). Fortes des connaissances accumulées, celles-ci innoveront plus rapidement. Ainsi, ces outils permettent de réaliser des "apprentissages incrémentaux" (Miner & Mezias, 1996), "innovations d'exploitation" (Benner & Tushman, 2002) ou encore "apprentissages d'exploitation" (Brady & Davies, 2004). Or, comme le rappelle Zawadzki (2014), « *l'entreprise qui réussit à innover de manière continue doit être dotée de robustes capacités d'apprentissage. [...] Le lien entre l'innovation et les phénomènes d'apprentissage est donc réel* » (p.764). Le contrôle de gestion est donc crucial pour ces entreprises puisque ces outils assurent la diffusion et la réplique des compétences et connaissances nouvelles tirées d'une activité d'exploration à d'autres futurs projets d'innovation (Garcias & al., 2015). Cette capitalisation des expériences et ces effets d'apprentissage sont favorables à l'innovation parce qu'ils sont sources de nouvelles idées pour de futurs projets, mais ils apparaissent également favorables du fait qu'ils aident à la réalisation du produit final. Cela permet d'être plus efficace dans le développement du produit final. Ainsi, notre étude corrobore l'idée avancée par Mignon (2013) qui affirme que « *les mécanismes de stabilité et d'institutionnalisation, comme les routines ou les mécanismes de contrôle,*

permettent de promouvoir l'adaptation, l'innovation et l'exploration. L'illustration de cette double relation ambivalente fait l'objet de cet ouvrage » (p.18).

De plus, nous avons pu relever que le contrôle de gestion joue un rôle favorable sur l'innovation, qu'il s'agisse du contrôle de type interactif (1.1) ou du contrôle de gestion cybernétique traditionnel (1.2), souvent considéré comme inapproprié au contexte innovant (Burns & Stalker, 1961).

1.1 Contrôle interactif

Nous avons pu constater que les outils de contrôle de gestion étaient parfois utilisés de manière interactive au sens de Simons (1995). Ce contrôle interactif consiste en la mise en place de réunions réunissant plusieurs acteurs pour cristalliser la connaissance et pour l'échange d'informations (Davila, 2005). Comme le souligne Simons (1994), *« tout contrôle diagnostic peut être rendu interactif par un intérêt et une attention fréquents et continus des tops-managers. Le but d'un système de contrôle interactif est de centrer l'attention et de forcer le dialogue et l'apprentissage dans l'organisation »* (p.171). L'auteur prend l'exemple du budget, outil plutôt associé aux fonctions et usages traditionnels du contrôle de gestion, et indique que le budget *« peut être un outil proactif et dynamique pour collecter l'information et stimuler la discussion »* (Simons, 1991, p.61).

Au cours de notre recherche, nous avons observé que certains outils étaient utilisés afin de permettre aux acteurs de se retrouver ensemble pour discuter des informations délivrées. Il s'est avéré que de ces échanges, pouvaient naître parfois de nouvelles idées. Plus précisément, le mode de contrôle de type interactif soutient l'innovation par le biais des interactions qu'il suscite à deux niveaux.

D'abord, au niveau de la phase amont du processus d'innovation, le contrôle interactif, au travers des débats qu'il occasionne, joue un rôle important dans la formulation de nouvelles stratégies (Simons, 1995). Plus précisément, il peut souligner les opportunités pour réaliser des améliorations incrémentales ou des changements radicaux de la stratégie qui répondent aux risques qui menacent la stratégie actuelle (Davila, 2005). Ainsi, l'innovation stratégique bénéficie des systèmes de contrôle interactifs qui contrôlent avec soin l'environnement

(Lorange & al., 1986). Ces changements stratégiques peuvent passer par le développement d'une nouvelle activité, d'une nouvelle gamme ou d'un nouveau produit.

Une fois avoir mis en lumière la nécessité d'innover, ce contrôle interactif permet également de faire émerger de nouvelles idées concernant de nouveaux projets d'innovation. Ici, le contrôle interactif intervient au niveau de la créativité même.

Le contrôle interactif intervient également dans l'étape de conception et développement du nouveau produit.

En effet, ces systèmes de contrôle de gestion interactifs jouent un rôle informationnel destiné à gérer l'incertitude inhérente à l'innovation (Davila, 2000 ; Nixon, 1998). En effet, selon Davila (2005), un processus budgétaire participatif permet aux informations pertinentes de voir le jour et celles-ci sont positivement corrélées à la performance du nouveau projet. Ce mode de contrôle interactif et participatif est nécessaire dans un contexte d'incertitude élevée, puisque de nombreux et profonds changements peuvent déstabiliser le système d'information en place. D'autres sources d'information sont alors nécessaires et notamment les informations détenues par les subordonnés.

Ces informations sont cruciales pour la réalisation du produit final, c'est-à-dire pour que la nouvelle idée soit transformée avec succès en produit commercial mis sur le marché. Plus précisément, ces multiples interactions entre les divers acteurs font émerger des phénomènes d'apprentissage dans le cadre de processus collectifs d'élucidation (Lehmann-Ortega & Naro, 2008), et assurent la résolution conjointe des problèmes de conception et développement de nouveaux produits via l'interaction horizontale entre les managers des différentes fonctions (Tani, 1995).

Au-delà, nous avons pu constater qu'un usage plus traditionnel du contrôle de gestion pouvait également soutenir la créativité et l'innovation.

1.2 Contrôle cybernétique

Ce contrôle traditionnel, communément qualifié de cybernétique, et généralement associé au contrôle diagnostique (Simons, 1995), est perçu comme « *un cadre souvent trop strict contraignant les comportements et la créativité, ce qui ne favorise pas l'innovation car il est synonyme de conformité et de contrainte peu propice au développement de nouvelles idées et*

initiatives » (Touchais, 2006, p.5-8). Nos résultats soulignent à l'inverse, une influence plutôt positive du contrôle cybernétique au travers d'un certain nombre de rôles.

Nous avons vu dans notre cadre théorique et conceptuel que le contrôle cybernétique se définissait à la fois par son approche exclusivement financière ainsi que par son utilisation de type diagnostic au sens de Simons (1995).

Garantir la performance financière est en effet l'une des missions premières du contrôle de gestion. Dans son rôle de réduction des coûts, celui-ci est traditionnellement perçu comme un frein au processus d'innovation, généralement coûteux et aux retombées économiques incertaines. Pourtant, il apparaît aux yeux des acteurs interrogés plutôt favorable à leur activité innovante.

Plus précisément, le contrôle de type cybernétique est important dès la phase de naissance du nouveau projet puisqu'il permet de bloquer l'excès d'innovation et de jouer le rôle de filtre pour aider les dirigeants dans leur choix des projets les plus rentables (Davila, 2005 ; Chenhall & Morris, 1995). La question de la valeur de l'innovation est en effet une question cruciale pour toute entreprise innovante (Bertheau & al., 2015). En effet, les entreprises innovantes connaissent souvent un excès de créativité. Sans outils pour évaluer les idées génératrices de profits, ces organisations pourraient se perdre dans toute cette profusion d'idées, parfois au péril de leur survie financière. Ainsi, en amont du processus d'innovation le contrôle de gestion permet d'évaluer et valoriser afin d'une part d'aider dans la décision d'investir dans le nouveau projet, mais également afin de départager les différentes pistes de projets pour retenir celui qui sera le plus fructueux économiquement. En ce sens, le contrôle cybernétique représente une aide importante dans la gestion du portefeuille projets.

De plus, grâce aux outils de contrôle de gestion, les nouveaux projets d'innovation sont plus rapidement optimisés. En effet, le contrôle de gestion est le moyen par lequel les entreprises gagnent en optimisation, en efficacité et en rentabilité. Ainsi, les phases d'exploration sont plus courtes mais plus fréquentes, puisqu'un projet d'innovation maîtrisé (exploité) permet à l'entreprise de se lancer dans un autre projet. Les outils de contrôle de gestion assurent donc l'efficacité et l'optimisation mais apparaissent également comme des soutiens à l'innovation puisqu'ils permettent d'innover plus rapidement. Ils seraient donc des supports d'ambidextrie.

Par ailleurs, le rôle financier du contrôle de gestion est important pour la phase de réalisation du projet. En effet, la prévision des coûts relatifs aux projets d'innovation permet d'allouer les

ressources nécessaires à la réalisation du projet. Des outils de contrôle de gestion tels que les budgets sont donc utiles à l'innovation puisqu'ils permettent d'évaluer les besoins financiers et de rechercher les fonds pour y subvenir.

Les résultats de cette étude ne concordent pas avec certains travaux qui avancent l'idée que le contrôle de gestion représente un frein au changement (Dent, 1990). C'est plus précisément le contrôle diagnostic qui est visé. En effet, le contrôle diagnostic est présenté par Simons (1995), à l'origine du concept, comme un mode d'utilisation des outils de contrôle de gestion qui garantit la mise en œuvre de la stratégie via la minimisation des écarts par rapport aux objectifs stratégiques définis par la direction. Ce type de contrôle serait trop rigide et restrictif et inhiberait l'innovation et la créativité.

Pourtant, les résultats de notre étude indiquent que le contrôle diagnostic participe à créer des conditions favorables à l'émergence de nouvelles idées, et ce, pour plusieurs raisons.

D'abord, notre étude montre que le contrôle de gestion de type diagnostic intervient au niveau de la phase de naissance du projet. Il joue en effet un rôle de garde-fou qui permet aux acteurs de se libérer l'esprit et du temps pour innover.

Ce type de management par exception permet en effet de minimiser l'attention des managers, ce qui leur libère du temps pour des choses plus innovantes.

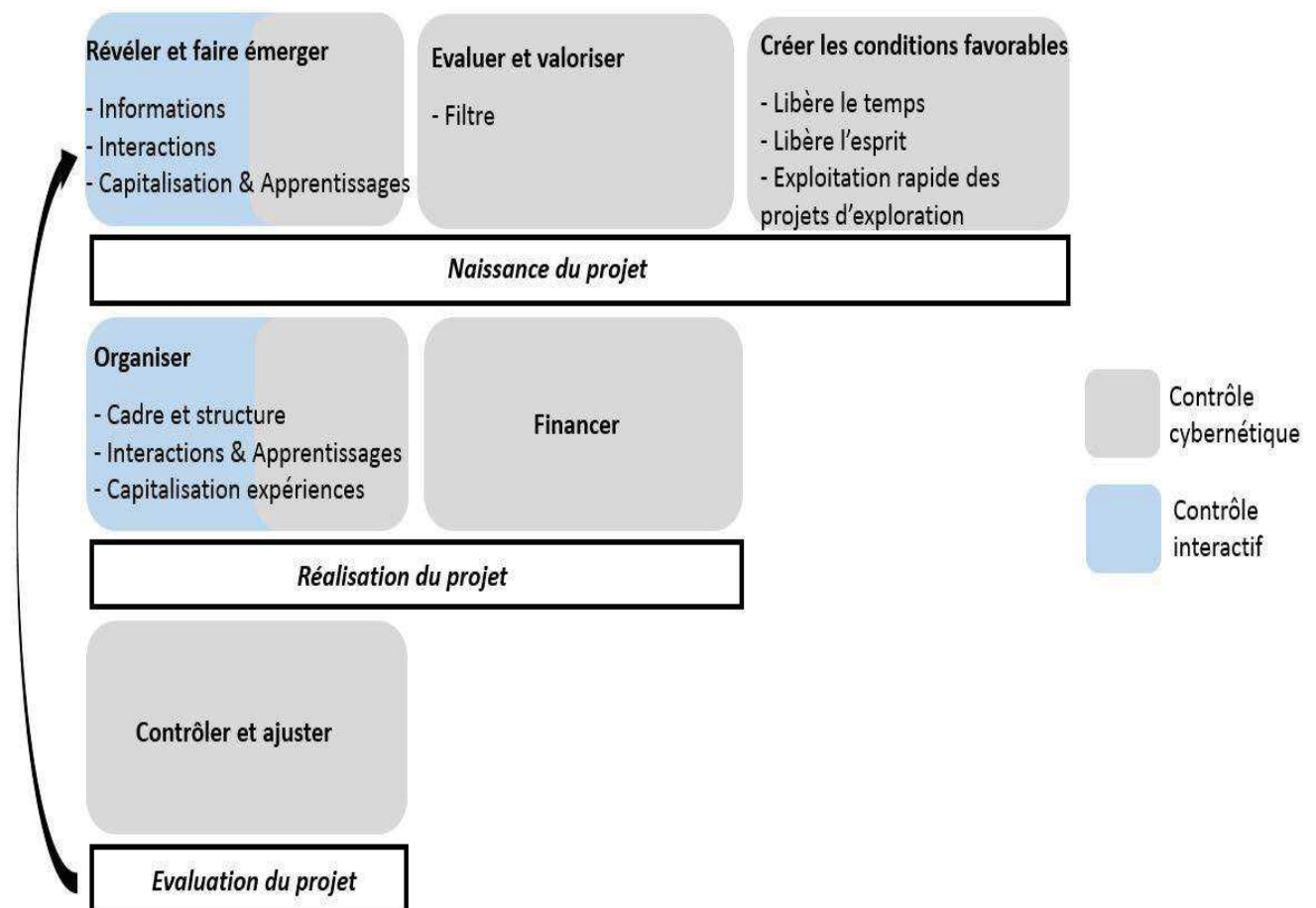
De plus, ce mode de contrôle permet de garantir aux managers que tout est sous contrôle, grâce à des témoins d'alerte qui s'activent seulement en cas de déviations par rapport aux standards. Ceci leur assure une certaine maîtrise qui les rassure et les aide à se libérer l'esprit pour s'adonner à des activités moins opérationnelles et plus créatives.

Ce contrôle diagnostic intervient également au niveau de la conception et du développement du nouveau produit. La rigueur apportée par le contrôle de gestion permet aux entreprises d'être plus efficaces dans leur façon d'innover. Les cadres que représentent les outils de contrôle de gestion permettent d'organiser le processus de développement et aide à la concrétisation et au succès du projet. Là encore, nos résultats rejoignent les travaux de Mignon (2013) qui avance l'idée selon laquelle « *contrairement aux idées reçues, les firmes innovantes s'appuient sur des modalités de contrôles plutôt strictes et rigides qui sont propices à une meilleure codification, réplique et création de connaissances* » (p.19).

Enfin, le contrôle diagnostic intervient en dernière phase du processus d'innovation, puisqu'il permet de contrôler et évaluer le projet final. Cette évaluation permet de mettre en œuvre de l'amélioration continue qui passe parfois par de l'innovation.

Un schéma récapitulatif permet d'illustrer à quelles étapes du processus d'innovation chaque type de contrôle de gestion intervient en soulignant les principaux rôles qu'ils remplissent et les différents arguments associés.

Figure 12 : Synthèse des rôles du contrôle de gestion sur l'innovation



Source : élaboration personnelle

2. Les systèmes de contrôle de gestion comme supports d'ambidextrie contextuelle

Pour les tenants du courant qui présente le contrôle de gestion comme un frein au changement et à l'innovation (Dent, 1990), le contrôle de gestion serait à l'origine de routines organisationnelles qui seraient sources d'inertie.

Nos résultats montrent néanmoins par quels mécanismes ces routines, et plus généralement le contrôle de gestion, peuvent être porteurs de changement (Mignon, 2013). Ils concordent ainsi avec le constat réalisé par Mignon (2013) pour qui « *la stabilité est non seulement nécessaire à la pérennité des firmes (dans le sens où les phases de changement et de continuité doivent alterner) mais ces éléments de continuité jouent le rôle de garde-fous, de filtres permettant à la firme de changer, d'évoluer dans une optique de pérennité* » (p.17). Ainsi, les résultats de cette étude s'alignent sur les constats réalisés par certains chercheurs (Langfield-Smith, 1997 ; Shields, 1997) et montrent comment le contrôle de gestion peut être vecteur de changement « *en encourageant les acteurs à identifier les évolutions nécessaires, prendre les risques appropriés, expérimenter et innover tout en les préservant de l'incertitude et des risques générés par une telle situation* » (Touchais, 2006, p.3).

Ce travail de recherche montre donc comment le contrôle de gestion apparaît comme le support d'ambidextrie organisationnelle, en étant à la fois un outil d'exploitation tout en facilitant les logiques d'exploration. Le contrôle de gestion permettrait en effet aux organisations d'optimiser les savoirs existants en créant simultanément les conditions favorables aux activités d'innovation.

Plusieurs travaux ont déjà souligné l'importance pour les organisations d'atteindre un certain équilibre entre logique d'exploration et d'exploitation et se sont ainsi intéressés à la manière dont ces entreprises pouvaient concilier ces deux logiques (Simsek, 2009), présentées par certains auteurs comme opposées et exclusives (Mom & al., 2003). Néanmoins, comme le soulignent Soulerot & Farjaudon (2007) « *si le dilemme exploitation/exploration fait l'objet d'une littérature relativement abondante, peu de travaux apportent une démonstration empirique* » (p.20). De plus, on constate que ces études se rapportent de façon majoritaire à deux types d'ambidextrie, l'ambidextrie structurelle et de réseau, tandis que la troisième forme d'ambidextrie fait encore l'objet de peu d'études empiriques. Au niveau interorganisationnel, l'ambidextrie "de réseau" (McNamara & Baden-Fuller, 1999) consiste à mener les projets

d'exploration via des partenariats, qui peuvent prendre diverses formes telle que la sous-traitance ou la stratégie d'alliance (Parmentier & Mangematin, 2007). Elle peut également être réalisé par le biais de clusters (Messeghem & Paradas, 2009 ; Ferrary, 2008). Au niveau intraorganisationnel, les logiques d'exploration et d'exploitation sont simultanément conduites par le biais de structures hybrides. Pour ces travaux donc, l'ambidextrie peut être atteinte grâce au design organisationnel (O'Reilly & Tushman, 2004). Il s'agit plus précisément de faire coexister au sein d'une même entreprise deux structures différenciées pouvant abriter chacune de ces deux logiques. Dans leur étude par exemple, Brion & al. (2008) montrent comment le groupe SEB a choisi d'opter pour une nouvelle structure organisationnelle, consistant en une séparation plus nette des activités de recherche et de développement. Soulerot & Farjaudon (2007), en étudiant le cas d'ambidextrie structurelle, ont mis en lumière le rôle du contrôleur de gestion comme interlocuteur incontournable au sein de chaque entité d'exploitation et d'exploration

Cependant, comme le soulignent ces mêmes auteurs, pour la majeure partie des travaux portant sur les facteurs internes à l'organisation ayant un impact sur la balance exploitation/exploitation, la réponse structurelle prédomine. Ce qui concorde avec le constat fait par Dupouët & Barlatier (2011) pour qui « *l'ambidextrie structurelle a reçu une attention considérable et son fonctionnement est relativement bien décrit. En revanche, les travaux portant sur l'ambidextrie contextuelle s'attachent essentiellement aux caractéristiques des individus ambidextres ou bien tendent à considérer le concept comme une "boîte noire" et étudient son impact sur la performance de la firme* » (p.95).

Une faible proportion de travaux porte donc sur le concept d'ambidextrie contextuelle, que certains qualifient d'ambidextrie de type "managérial" (Gibson & Birkinshaw, 2004), du fait que ce soient les modes de management qui assurent l'ambidextrie de l'organisation. Cette forme d'ambidextrie a la particularité, par opposition aux ambidextries structurelle et de réseau, de faire cohabiter les logiques d'exploration et d'exploitation. Celles-ci partagent ainsi les mêmes ressources, mais l'avantage majeur de ce type d'ambidextrie, et ce qui fonde son intérêt particulier par rapport aux deux autres formes, c'est que cette cohabitation conduit à ce que ces deux logiques se nourrissent l'une et l'autre, créant ainsi un cercle vertueux où les activités d'exploration sont succédées par les activités d'exploitation qui "exploitent", c'est-à-dire optimisent les ressources et connaissances créées par ces activités d'exploration, et où en retour,

les logiques d'exploitation stimulent et soutiennent les activités d'exploration. Au final, cette synergie pourrait conduire les entreprises à préférer ce type d'ambidextrie.

Pourtant, malgré son intérêt indéniable pour les entreprises, il existe encore peu d'études pour expliquer et comprendre son fonctionnement. De plus, parmi les quelques travaux qui se sont intéressés à la forme d'ambidextrie contextuelle (Brion & al., 2008), peu abordent la question du contrôle de gestion dans les organisations ambidextries. Parmi les rares travaux s'intéressant à cette question, Lillis & Van Veen-Dirks (2008) proposent de présenter les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion des organisations ambidextries sans traiter de la question des modalités par lesquelles ces systèmes de contrôle de gestion soutiennent cette logique duale. Ainsi, un nombre limité de travaux questionne l'aptitude du contrôle de gestion, en tant que pratique managériale, à soutenir l'ambidextrie des organisations. Pourtant, le contrôle de gestion est aujourd'hui une pratique managériale largement répandue au travers d'entreprises de secteurs très variés (domaine de la santé, culturel, associatif, etc.). Le travail de recherche réalisé par Lehmann-Ortega & Naro (2008) amorce un début de réponse à cette question cruciale, et présente les possibilités d'un système de contrôle ambidextrie où contrôle interactif soutiendrait les activités d'exploration tandis que le contrôle de type diagnostic serait quant à lui favorable aux logiques d'exploitation. De même, Bedford (2015) établit l'importance pour les organisations ambidextries de se doter de systèmes de contrôle de gestion à la fois interactif et diagnostic, mais l'auteur n'étudie pas précisément par quels mécanismes ces systèmes de contrôle apparaissent favorables aux activités d'exploration.

Dans cette même perspective, cette étude se veut constituer un apport théorique, en mettant en évidence, à l'image de l'étude de Bedford (2015) et de Lehmann-Ortega & Naro (2008), que le contrôle de gestion apparaît comme le support d'ambidextrie, et en particulier l'ambidextrie de type contextuel. Cette forme d'ambidextrie consiste en une gestion concomitante des activités d'exploitation et d'exploration au sein d'une même unité et permet ainsi de combiner exigence de performance et incitation à la créativité. Cette ambidextrie contextuelle est fortement liée aux pratiques managériales et donc au rôle du manager (ou selon les structures, du dirigeant), qui façonne l'environnement de travail dans le but de promouvoir l'ambidextrie. C'est ce que nous avons pu effectivement observer, puisque les dirigeants interrogés apparaissaient comme étant au cœur du processus d'ambidextrie de leur organisation, en étant à la fois des inventeurs-créatifs et des managers en quête d'optimisation et d'efficience. Ainsi, de la même façon que Mignon (2013), nous constatons que « *l'ambidextrie contextuelle s'appuie sur des individus*

dotés d'une capacité à prendre des initiatives, à coopérer, à créer des liens entre activités et à agir de manière multitâches » (p.24). Ces dirigeants ambidextres mettent en place différents modes de contrôle pour favoriser l'ambidextrie, dont le contrôle de gestion. Ce contrôle de gestion présente les caractéristiques d'être "bricolé" et approprié. En effet, nous avons vu que si les dirigeants sont les instigateurs du processus de structuration, les outils de contrôle mis en place sont construits sur mesure, et apparaissent véritablement *ad hoc* afin de pouvoir répondre à cette double logique d'exploitation et d'exploration.

Ainsi, notre étude souligne que ce n'est pas tant le mode d'utilisation des outils de contrôle de gestion (diagnostic ou interactif) qui détermine la capacité des systèmes de contrôle de gestion à être ambidextres comme le suggère l'étude de Lehmann-Ortega & Naro (2008), mais davantage son caractère "adapté", "approprié". En effet, nous avons mis en exergue que même le contrôle de gestion de type cybernétique (associé au contrôle diagnostic), soutenait l'innovation des entreprises. Plus globalement, ce travail montre comment à la fois le contrôle de gestion cybernétique et interactif soutiennent les activités d'exploration, tout en étant des moyens d'optimisation et d'efficience et donc, d'exploitation. Ces résultats contredisent ceux de Bedford (2015), qui soulignent que le contrôle interactif soutient les activités d'exploration en augmentant l'efficacité de processus d'innovation plutôt qu'en augmentant la propension de l'entreprise à expérimenter de nouveaux produits et nouvelles technologies, puisque nous avons pu comprendre de quelles manières le contrôle interactif (tout comme le contrôle de type cybernétique) pouvait également faire émerger de nouvelles idées et de nouveaux projets.

De plus, par opposition aux ambidextries structurelle ou de réseau, qui consistent en une séparation physique des activités d'exploitation et d'exploration, l'ambidextrie contextuelle favoriserait les liens entre ces deux logiques d'exploitation et d'exploration et permettrait de faire émerger le "potentiel positif" des paradoxes (Smith & Lewis, 2011) et de créer ainsi de véritables synergies, bénéfiques pour l'organisation.

Parmi ces effets bénéfiques, l'"apprentissage d'exploitation" (Brady & Davies, 2004), qui consiste en la diffusion, la réplique ou l'extension des compétences ou connaissances nouvelles tirées d'un projet exploratoire à d'autres projets ultérieurs ou à l'ensemble de l'organisation (Garcias & al., 2015), a été particulièrement identifié dans notre étude. Il s'observe dans les trois catégories identifiées "Révéler et faire émerger", "Créer les conditions favorables", "Organiser". En effet, nous avons vu que le contrôle de gestion sert à capitaliser les expériences et connaissances tirées des projets d'innovation passés, et crée ainsi des effets

d'apprentissage qui vont ensuite être réinvestis dans de nouveaux projets. Ainsi, le fait de chercher à exploiter, c'est-à-dire chercher à optimiser et rationaliser permet à l'entreprise d'en sortir des enseignements, et ainsi, des connaissances nouvelles pour de futurs projets. Les activités d'exploitation sont donc utiles à l'innovation en ce qu'elles permettent d'innover mieux et plus rapidement. Ceci soutient donc le processus d'innovation à deux niveaux : au niveau de la phase d'émergence du projet "Révéler et faire émerger", "Créer les conditions favorables", et à l'étape de conception et développement "Organiser".

Cette seconde section correspond au deuxième enseignement majeur issu de cette étude. Deux points essentiels sont à retenir. D'abord, nous avons pu comprendre dans quelle mesure le contrôle de gestion s'avère être favorable à l'innovation. Plusieurs rôles ont été relevés et ont conduit au constat que le mode de contrôle interactif mais également le contrôle de gestion de type cybernétique influent positivement sur l'innovation. Ainsi, cette recherche contribue à la littérature relative à l'ambidextrie, en soulignant comment les systèmes de contrôle de gestion peuvent être supports d'ambidextrie, et en particulier d'ambidextrie de type contextuel, en soutenant à la fois les logiques d'exploration tout en étant au service de l'optimisation et de l'efficacité, c'est-à-dire de l'exploitation. Notre étude permet donc de combler le "gap" théorique relatif au concept d'ambidextrie, en apportant des éléments de réponse sur un type d'ambidextrie encore peu étudié, à savoir l'ambidextrie contextuelle, au regard des autres formes d'ambidextrie telles que l'ambidextrie structurelle ou de "réseau" qui ont déjà fait l'objet d'un certain nombre d'études pratiques.

Section 3. L’entrepreneur, un acteur hybride ou ambidextre

La question des raisons d’adoption des outils de contrôle de gestion dans les organisations innovantes nous a permis de souligner, à travers le prisme institutionnel, l’influence de l’environnement sur les pratiques en contrôle de gestion des entreprises innovantes (1). Cependant, cette étude a également mis en lumière le rôle joué par les acteurs dans le processus de structuration des entreprises innovantes et en particulier celui du dirigeant (2).

1. Légitimation et imitation : les apports de la théorie néo-institutionnelle “courante”

Notre étude nous amène à un premier constat : la forte présence d’outils de contrôle de gestion dans les entreprises innovantes étudiées, et ce, même dans les jeunes start-ups.

Parmi les entreprises étudiées, plusieurs d’entre elles ont fait apparaître la question du poids institutionnel dans le développement des systèmes de contrôle de gestion des entreprises innovantes (1.1), qui correspond à une vision normative du contrôle de gestion et de ses outils (1.2).

1.1 Le recours à des outils imposés par l’environnement

Comme le rappellent Cardinal & al. (2004), il existe à ce jour encore peu de travaux s’intéressant à la question de l’apparition du contrôle de gestion dans les organisations innovantes.

Ce travail de recherche avait donc pour visée d’enrichir les connaissances sur cette question des raisons qui poussent les entreprises, et en particulier les PME et start-ups innovantes, à implémenter des outils de contrôle de gestion. Comme Meyer (1986), nous constatons que l’environnement institutionnel influence les pratiques en contrôle de gestion des entreprises étudiées.

Les trois niveaux d'isomorphisme institutionnel (DiMaggio & Powell, 1983) peuvent en effet expliquer cette adoption généralisée d'outils de contrôle de gestion dans les entreprises innovantes que nous avons rencontrées.

Les pressions normatives correspondent aux règles normatives édictées par le corps professionnel qui régissent les pratiques organisationnelles et comportements professionnels. Les universités et autres institutions de formation représentent des lieux où se transmettent les normes et conventions des pratiques managériales. Ainsi, les dirigeants d'entreprises innovantes issus de formation gestionnaire ont été formés à la "doxa managériale". Ils appréhendent les problèmes et leur résolution de la même manière, partagent les mêmes approches en termes de prise de décision, ont recours aux mêmes méthodes, procédures et outils de gestion. Lorsque les dirigeants de start-ups sont de profil ingénieur, ceux-ci sont demandeurs de formations en management proposées par les incubateurs d'entreprises. Ce constat rejoint celui réalisé par Nguelet & al. (2016) qui soulignent que « *même si la finance est éloignée de leur métier, ils (les ingénieurs) doivent, à un moment donné, acquérir des compétences dans ce domaine* » (p.13). Ainsi, ces enseignements prodigués en termes de pratiques managériales se retrouvent dans ces différentes entreprises innovantes étudiées, qui ont toute en commun la présence d'outils de contrôle de gestion et la vision positive de leur dirigeant à l'égard de ces instruments de gestion.

Dans certains cas, les pratiques d'isomorphismes mimétiques semblent également pousser les dirigeants des entreprises innovantes à imiter la tendance générale qui s'observe en matière de gestion. Selon DiMaggio & Powell (1983), c'est l'incertitude qui encourage l'imitation. Cette incertitude peut provenir de plusieurs sources, dont l'environnement. Dans le cas des entreprises que nous avons rencontrées, c'est l'innovation qui est source d'incertitude et qui explique l'adoption d'outils pour gérer au mieux cette incertitude. De plus, parmi les dix-neuf start-ups et PME innovantes étudiées, une grande partie est constituée de start-ups, c'est-à-dire de jeunes firmes inexpérimentées. Or, comme le soulignent les auteurs, « *new organizations are modeled upon old ones throughout the economy, and managers actively seek models upon which to build* » (p.152). Ainsi, les entreprises innovantes, dont certaines sont en phase d'émergence, s'inspirent de modèles en adoptant leurs pratiques, considérées comme ayant déjà fait leur preuve. Les incubateurs jouent un rôle important dans la diffusion et la réplique de ces pratiques puisqu'ils proposent des formations, des coachings ou encore des réseaux d'experts, de créateurs d'entreprises ou d'écoles et d'université qui participent à transmettre ces pratiques. Ceci s'est effectivement retrouvé dans le discours des dirigeants et managers interrogés puisque

tous partagent l'idée selon laquelle les outils de contrôle de gestion sont des soutiens dans la prise de décision et sont source de rentabilité et de profitabilité.

Enfin, toujours du point de vue de la théorie néo-institutionnelle, la quête de légitimité pousse les organisations à adopter des pratiques ou techniques de gestion conformes aux attentes sociales. Cette démarche correspond à l'isomorphisme coercitif qui, comme l'expliquent DiMaggio & Powell (1983), « *results from both formal and informal pressures exerted on organizations by other organization upon which they are dependent and by cultural expectations in the society within which organizations function* » (p.150). Plusieurs acteurs interrogés ont en effet mis en avant que les parties prenantes externes telles que les partenaires financiers, l'État ou les clients avaient joué un rôle dans le processus d'instrumentation de leur entreprise, et expliquent ainsi la décision de recourir aux outils de contrôle de gestion. Ces derniers apparaissent notamment comme des outils de justification des coûts dans le cadre de l'obtention du crédit impôt recherche. Ils représentent également des instruments de légitimation ou d'affichage vis-à-vis des partenaires puisque comme le souligne Leca (2006) « *celles qui développent une nouvelle activité et qui doivent affronter le handicap de la nouveauté en ont particulièrement besoin. En l'absence de tout référentiel passé, leurs partenaires potentiels peuvent hésiter à faire confiance à ces nouvelles structures et refuser de travailler avec elles* » (p.71). De la même façon, « *l'apparence de rationalité des systèmes de contrôle aide les organisations qui les adoptent à obtenir les fonds nécessaires à leur existence* » (Dambrin & al., 2005, p.8). Ainsi, l'isomorphisme coercitif pousse les start-ups et PME innovantes à introduire de nouvelles pratiques en termes de contrôle de gestion.

1.2 Le recours à des outils standards, conformes aux attentes sociales

Parmi les raisons d'adoption d'outils de contrôle de gestion des start-ups et PME innovantes, notre étude a mis en exergue le rôle des institutions.

Plus particulièrement, le néo-institutionnalisme "courant" explique que les organisations agissent pour se conformer à des pressions institutionnelles, les conduisant ainsi à adopter les mêmes modèles organisationnels. Ainsi, l'environnement institutionnel expliquerait les logiques de conformation qui s'observent en matière de contrôle de gestion dans les entreprises innovantes et consisterait à promouvoir la diffusion de pratiques, de méthodes et d'outils de gestion identiques au sein des organisations.

Nous avons effectivement réalisé le constat que toutes les entreprises innovantes étudiées et toute caractéristique confondue (taille, activité, âge, structure de la propriété etc.) disposaient

d'outils de contrôle de gestion traditionnels (et reconnus par la communauté) tels que les budgets, les calculs de coûts ou encore les tableaux de bord. Cette homogénéité des systèmes de contrôle de gestion, d'autant plus surprenante du fait du profil d'entreprises étudié, à savoir des entreprises innovantes et de petites tailles, s'explique à la fois par des normes culturelles et symboliques et à la fois par le souci de réduire les risques, « *en imitant des pratiques qui semblent réussir ailleurs et/ou qui sont valorisées dans la communauté à laquelle elles appartiennent* » (Leca, 2006, p.69). Ainsi, plusieurs acteurs ont mentionné le fait que les institutions externes imposaient non seulement d'introduire du contrôle de gestion, mais imposaient également la nature des outils à implémenter. Ce qui explique, en partie du moins, que les dirigeants des organisations innovantes ont recours au contrôle de gestion pour piloter leur entreprise, mais également qu'ils choisissent d'implémenter les mêmes outils, des outils standards et conventionnels en contrôle de gestion. Comme le soulignent Perez, Chalayer & al. (2005), les approches positivistes sont à l'origine de préconisations d'outils comptables et financiers standardisés, reconnus et acceptés par tous les acteurs. « *C'est cette théorie qui sous-tend de fait, même si elle n'est pas explicitée, les travaux de chercheurs ou de consultants dans lesquels les outils sont présentés hors contexte et supposés induire, de manière déterministe, de par leur structure, des comportements ou des types d'action clairement spécifiés* » (Lorino, 2002, p.6). Ainsi, dans cette perspective, le seul fait d'adopter des outils de contrôle de gestion permet aux organisations d'être performantes et pérennes. Il convient donc pour les entreprises de se conformer aux usages prescrits sans que les acteurs aient besoin d'intervenir pour rendre ces outils appropriés et adaptés à leurs besoins et objectifs stratégiques. En effet, les outils disposent de qualités intrinsèques (Rabardel, 1995) qui induisent des résultats organisationnels sans que les agents qui les manipulent aient besoin d'intervenir et ainsi sans besoin de prendre en considération les spécificités de chaque contexte organisationnel (Grimand, 2012). Ainsi, la conformation aux usages initialement prédéfinis par l'outil induit les effets escomptés en termes de performance. Les outils de gestion sont perçus comme porteurs d'une vérité absolue et universelle. Il convient donc d'appliquer et de respecter scrupuleusement les règles conçues et déterminées par les concepteurs. Ainsi, il s'agit de répliquer à l'identique les usages inculqués lors des formations gestionnaires ou transmis par les experts et consultants ou encore appliquer les usages correspondant aux attentes d'organisations partenaires qui s'alignent sur la vision partagée par la communauté dominante.

Toutefois, réduire le processus de structuration des entreprises innovantes, via l'implémentation d'outils de contrôle de gestion, à la théorie néo-institutionnelle dans son approche "courante", reposant sur une logique de conformation et de réplication des outils, conduit à omettre toute influence de la part des acteurs-utilisateurs dans une logique d'appropriation afin de rendre ces outils conformes à leurs attentes, besoins, et structure spécifique. Comme le rappelle Grimand (2012), « *en investissant ainsi l'outil d'une force autonome, le risque est grand de sous-estimer l'importance du contexte social dans lequel il s'inscrit de même que les jeux de pouvoir qu'il inspire* » (p.241).

Ainsi, si dans notre étude nous constatons que toutes les entreprises ont recours à des outils de contrôle relativement "classiques", dans les faits, ces outils apparaissent comme appropriés par les acteurs, au point de parfois s'éloigner des usages standards. Une théorie néo-institutionnelle revisitée, qualifiée d'"étendue" par Leca (2006), doit alors être mobilisée afin de rendre compte du poids des acteurs dans l'adoption et la nature des pratiques en contrôle de gestion.

2. Le rôle de l'acteur : les apports de la théorie néo-institutionnelle "étendue"

Si notre étude reconnaît l'influence de l'environnement sur les pratiques en contrôle de gestion des start-ups et PME innovantes, elle souligne également que bien qu'institutionnellement encadrés, les agents disposent d'une véritable autonomie d'action stratégique. Ils interviennent donc à la fois dans la décision de mettre en place des outils de contrôle de gestion (2.1) et également dans le choix de la nature des outils, en procédant à une véritable appropriation des outils implémentés (2.2).

2.1 Le dirigeant, un acteur stratégique et rationnel à l'origine de la mise en place d'outils de pilotage et d'efficience ...

Smets & al. (2012) proposent trois types de sources de changement. Les sources exogènes au champ institutionnel, les sources endogènes qui sont issues de contradictions entre différentes logiques institutionnelles et enfin les changements intra-organisationnels, également désignés comme micro-processus. Selon ces mêmes auteurs, cette dernière catégorie de source de changement institutionnel serait délaissée au profit des deux autres catégories.

En particulier, un certain nombre de travaux se sont intéressés au lien entre l'environnement institutionnel et les choix en matière de contrôle de gestion (Collier, 2001 ; Covaleski & Dirsmith, 1988). Cependant, comme le soulignent Tsamenyi & al. (2006), « *these wider regulatory structures are likely to be shaped by and shape other forces* » (p.412). Ces auteurs ont en effet constaté dans leur étude de cas, que les forces du marché et les relations de pouvoir intra-organisationnelles se sont révélés être des facteurs ayant interagi avec l'environnement institutionnel. Comme eux, Hoque & Hopper (1997) ou Hussain & Hoque (2002) constatent que les pratiques en contrôle de gestion ne dépendent pas seulement de logiques institutionnelles.

Notre travail quant à lui permet d'observer la façon dont les forces institutionnelles et les forces techniques interagissent. Cette interaction est rendue possible par l'intermédiaire des acteurs. En effet, plusieurs raisons institutionnelles ont été évoquées pour expliquer la mise en place de certains outils de contrôle de gestion. Néanmoins, parmi les motifs d'adoption d'outils de contrôle de gestion, la majorité des organisations constituant notre échantillon de dix-neuf start-ups et PME innovantes ainsi que nos deux cas de PME ayant récemment mis en place une stratégie d'innovation, ont également évoqué la volonté et le besoin de se doter d'outils de pilotage d'une part, et d'optimisation et de rentabilité d'autre part. Ces organisations agissent donc également par souci d'efficacité et d'efficience et les acteurs retrouvent leur place dans ce processus de structuration. En effet, ces acteurs, qualifiés d'entrepreneurs institutionnels par DiMaggio (1988), disposent d'une certaine liberté dans leurs choix et agissent de manière rationnelle pour répondre à leurs objectifs stratégiques. Dans notre cas, les dirigeants d'entreprise choisissent d'une part, d'implémenter des outils pour répondre aux attentes des principaux partenaires, mais également dans le but de rendre leur entreprise rentable, performante et pérenne. Ces outils sont effectivement implémentés pour optimiser et rationaliser les processus et la gestion globale de la structure. Ainsi, les dirigeants n'agissent pas seulement pour se conformer aux pressions institutionnelles, ils perçoivent également le réel intérêt pour eux et leur entreprise de disposer d'outils de contrôle de gestion. Ces dirigeants ne sont donc pas seulement contraints, ils sont aussi doués d'intentionnalité (Chabault, 2008). Ainsi, de la même façon que Tolbert & Zucker (1983) nous constatons que les acteurs, et en particulier les dirigeants, adoptent une innovation managériale dans la conviction que cette innovation améliore les processus internes.

Ainsi, les résultats de cette étude soulignent que la quête de légitimité explique en partie la mise en place d'outils de contrôle de gestion dans les start-ups et PME innovantes, mais ils permettent surtout de rendre compte du rôle joué par les acteurs dans ce processus de structuration.

En effet, comme le soulignent Johnson & al. (2000) « *although such insights into processes of change are useful, they are explanations at institutional and organizational levels ; they contain little about how the behavior of actors influences the process* » (p.573). L'apport de ce travail réside donc, en prenant appui sur la théorie néo-institutionnelle "étendue", dans l'exploration des micro-processus pour expliquer l'adoption d'outils de contrôle de gestion dans les organisations innovantes. En effet, le dirigeant joue un rôle déterminant dans l'introduction de nouvelles pratiques de gestion, en ce sens il tient donc une place importante dans la réalisation d'innovations managériales dites "relatives". Ainsi, cette étude permet de dépasser le cadre néo-institutionnel classique qui a fait l'objet de nombreuses critiques, en particulier : « *this more structural emphasis on institutionalization processes has resulted in a number of critiques about the lack of attention paid to the role of actors in creating and promulgating innovations* » (Lounsbury & Crumley, 2007, p.993). Ce travail souligne en effet la place centrale tenue par le dirigeant, qui se présente comme un acteur hybride ou ambidextre. En effet, c'est lui qui, bien souvent, est à l'origine de l'innovation mais c'est également lui qui initie la structuration de son entreprise. Il est à la fois un inventeur, un créateur ingénieux mais il est aussi un gestionnaire soucieux de la performance de court terme de son entreprise qui repose notamment sur l'optimisation et la rentabilité. Ainsi, tout en insufflant de nouvelles idées pour la réalisation de produits nouveaux destinés au client final, il décide de la mise en place d'outils de contrôle de gestion pour garantir l'efficience et la rentabilité de sa structure. Cette double casquette fait donc du dirigeant un acteur hybride ou ambidextre, soutenant cette double logique d'exploration et d'exploitation.

2.2 ... Et qui s'approprie les outils, par le biais d'un "bricolage" des outils de contrôle traditionnels

« *Céder ainsi à la fiction de la prescription totale, n'est-ce pas oublier que la compétence se construit précisément dans les failles, les interstices des règles prescrites, leur ambiguïté et leur incomplétude constituant un espace que les acteurs vont investir pour initier un processus de changement organisationnel ?* » (Grimand, 2006, p.241).

Si le dirigeant intervient dans la décision d'adoption de nouveaux outils de contrôle de gestion, il décide également de la nature et de la façon d'utiliser ces outils implémentés et effectue ainsi une véritable appropriation. L'existence de multiples logiques à gérer semble expliquer ce processus de "bricolage" pour rendre ces outils parfaitement adaptés à ces multiples rôles.

Pour certains auteurs (Sharma & al., 2010), il peut y avoir conflit entre les pratiques imputables aux comportements d'isomorphisme et les exigences en matière d'efficacité. Cependant, cette étude ne révèle pas de réelle opposition entre légitimité et efficacité. En effet, nous observons certes des écarts de pratiques mais les acteurs interrogés n'évoquent pas le fait que les outils imposés soient fondamentalement en contradiction avec les objectifs stratégiques internes.

Néanmoins, ils font mention de devoir considérer à la fois ces exigences institutionnelles, mais également leurs objectifs en termes de rentabilité et d'efficience, ainsi que leurs spécificités dues entre autres, à leur activité innovante. En effet, comme le rappelle Terrisse (2012) « *une même organisation peut ainsi être l'incarnation de multiples logiques* » (p.146). Ces multiples logiques expliquent que les dirigeants aient recours à des pratiques de couplage lâche (Hopper & Major, 2007) plutôt que de découplage (Meyer & Rowan, 1977).

Ces résultats sont donc en accord avec le constat fait par Terrisse (2012), pour qui « *le dispositif de gestion de l'organisation reflète les logiques dans sa structure et permet d'équilibrer les logiques* » (p.145). L'auteur ajoute que ces différentes logiques peuvent être combinées et reconfigurées pour créer des formes organisationnelles hybrides ainsi que de pratiques hybrides, « *elles peuvent développer leur logique propre, elles deviennent alors des organisations hybrides qui combinent des logiques institutionnelles différentes d'une façon inédite* » (Terrisse, 2012, p.147). Pour les entreprises innovantes faisant l'objet de notre étude, cette quête d'efficacité conduit les acteurs, par le biais de processus de bricolage, à façonner les outils de contrôle de gestion afin de les rendre parfaitement appropriés aux spécificités de leur structure, aux problématiques auxquelles ils doivent répondre. Un outil, est garant de l'efficacité lorsqu'il permet aux acteurs d'atteindre leurs différents objectifs, qui parfois peuvent être contradictoires. Dans le cas des entreprises innovantes rencontrées, un outil de contrôle de gestion jouera ce rôle, s'il est adapté à l'organisation afin de lui permettre, entre autres, d'être à la fois rentable et à la fois innovante. Dans la pratique donc, ces outils de légitimation et de justification sont parfois l'objet d'appropriation dans une logique de rationalité économique. Certains acteurs en effet ont mentionné que si c'est l'environnement externe qui a initié le processus de structuration, au final ces outils apparaissent légitimes et leur mise en place semble être bénéfique pour la performance de l'entreprise. Au final, ils

s'approprient pleinement ces outils qui deviennent ainsi par ce processus de bricolage de véritables outils de pilotage. Ce constat confirme l'idée avancée par De Vaujany (2006) pour qui « *l'État, les cabinets de conseil, les organismes de certification, les éditeurs ou constructeurs informatiques, les universités, les centres de recherche, les médias, la technostucture de grands groupes : autant de parties-prenantes externes et internes qui produisent et diffusent régulièrement de nouveaux objets que les acteurs de l'organisation peuvent ensuite s'approprier* » (p.110). Ainsi, initialement adoptés en tant qu'outils de légitimation et de justification, ces outils sont finalement appropriés par les acteurs en tant que support dans le pilotage et la prise de décisions. « *Même si tout ça émanait des actionnaires, au niveau du pilotage c'est une aide énorme* » (Directrice-adjointe entreprise Q).

On observe ainsi, malgré la présence généralisée d'outils de contrôle de gestion, des pratiques qui sont dans les faits beaucoup plus diverses qu'il n'y paraît au premier abord. Bien que les outils que nous avons recensés correspondent aux outils classiques de contrôle de gestion, en pratique, ces outils sont utilisés de manière détournée des usages standards préconisés. On remarque en effet l'existence de pratiques très hétéroclites d'une entreprise à l'autre, qui semblent toutes adopter une véritable démarche d'appropriation. *In fine*, ces entreprises se dotent d'outils *ad hoc*, véritablement spécifiques à la structure, c'est-à-dire au stade de développement, à la structure de l'actionnariat, à l'activité et au type de produit, à la taille etc. Il convient néanmoins de souligner que la formation du dirigeant n'apparaît pas comme un critère discriminant, puisque même les dirigeants de formation technique expriment ce besoin et cette volonté de développer des outils de contrôle de gestion. Ces-derniers sont d'ailleurs souvent à la recherche de parrainage (business angels) et de formations (proposées par les incubateurs) en matière de gestion et d'outils, et accordent beaucoup d'attention et d'importance au volet gestion.

Au final, ces entreprises effectuent un "bricolage" pour s'approprier ces outils de contrôle de gestion standards puisque comme le rappelle Comtet (2009), le processus de bricolage représente « *la possibilité laissée aux acteurs de s'approprier la structure (sociotechnologique) fournie par l'organisation. Cette autonomie donnée ou prise pour transformer la structure de façon à la rendre efficace (c'est-à-dire conforme aux attentes des acteurs pour atteindre un but) est le gage de l'appropriation* » (p.5). Aussi, ces entreprises s'inscrivent dans un processus de bricolage pour rendre ces outils parfaitement adaptés à leurs particularités, notamment leur activité innovante. Et c'est notamment sous cette condition que le contrôle de gestion apparaît

favorable pour leur activité innovante. En effet, les acteurs que nous avons interrogés s'accordent à dire que le contrôle de gestion apparaît à leurs yeux, favorable à l'innovation sous condition que les outils de contrôle de gestion soient adaptés à leur activité innovante, à leur structure, à leur besoin d'information spécifique. Ainsi, les acteurs jouent un rôle important dans la réalisation d'innovations managériales incrémentales puisqu'ils façonnent les systèmes de contrôle de gestion, autrement dit, se les approprient pour les rendre adaptés à leurs besoins propres et ainsi répondre à diverses logiques. Ces outils doivent répondre à trois principales logiques : la logique institutionnelle qui correspond à la recherche de légitimité, la logique technique qui consiste à répondre aux objectifs d'optimisation et de rentabilité, c'est donc la recherche d'efficience, et enfin la logique d'exploration qui n'est autre que la stratégie d'innovation de l'entreprise.

Ainsi, l'étude de l'hétérogénéité des systèmes de contrôle de gestion et des différences de pratiques nécessite d'aller au-delà des concepts d'isomorphisme et de conformité symbolique et de réintroduire la place des acteurs, et ainsi mettre en lumière la relation entre les forces institutionnelles et les micro-processus (Sharma & al., 2010).

Cette recherche souligne donc que cette structuration poursuit également une logique de rationalité et consiste à mettre en place des outils adaptés en vue de piloter l'organisation et d'aider à la prise de décision, dans une quête de rentabilité, d'optimisation et de performance.

Ainsi, à l'image de l'étude de Cruz & al. (2009), une des contributions de ce travail est d'étendre le champ d'analyse de la théorie néo-institutionnelle dans le domaine du contrôle de gestion en examinant comment et pourquoi les organisations introduisent des écarts dans les systèmes et pratiques de contrôle de gestion qui leur sont imposés. *« Ensuite, ces résultats contribuent à comprendre le rôle des acteurs dans la coexistence des logiques dans une organisation. Si les membres sont conditionnés par les logiques institutionnelles, ils sont aussi capables d'utiliser les caractéristiques des logiques et de les combiner de manière créative »* (Terrisse, 2012, p.164). Là encore, on constate le rôle majeur du dirigeant qui intervient au niveau de la nature et du mode d'utilisation des nouveaux outils implémentés. Le concept d'appropriation rend en effet compte de l'action des agents sur les pratiques sociales. Cette appropriation est le gage d'un outil efficace, c'est-à-dire un outil qui répond aux multiples logiques auxquelles l'entreprise doit faire face. Ce travail de recherche répond par là même en partie au souhait exprimé par Meyssonier (2015) : *« L'étude des start-ups est un champ peu exploré mais potentiellement riche d'apports pour la recherche sur le contrôle de gestion en PME. Il*

faudrait vérifier sur le terrain si comme nous venons de le supposer à partir d'hypothèses logiques, c'est un domaine où a priori la structuration du contrôle de gestion devrait se faire rapidement, de façon adaptée aux besoins de l'entreprise et dans une logique essentiellement rationaliste » (p.8).

Cette troisième section aborde la question des raisons d'adoption des outils de contrôle de gestion dans les organisations innovantes et permet de rendre compte de l'importance du dirigeant dans l'introduction de nouvelles pratiques, autrement dit dans le changement organisationnel.

Si nous avons effectivement pu relever que la théorie néo-institutionnelle “courante”, par le biais du concept d'isomorphisme institutionnel, pouvait expliquer “partiellement” le recours par ces start-ups et PME innovantes étudiées, à de nouveaux outils de contrôle de gestion, des outils d'apparence conforme aux attentes sociales, le rôle déterminant joué par les dirigeants nécessite de mobiliser une version néo-institutionnelle “étendue” qui réintroduit une part d'intentionnalité et de libre-arbitre aux acteurs. Ainsi, notre étude se distingue des travaux “classiques” mobilisant la théorie néo-institutionnelle “courante”, en étudiant les micro-processus et en introduisant le rôle des acteurs. Ces entrepreneurs institutionnels interviennent dans ce processus d'instrumentation tant dans la décision d'introduire de nouveaux outils que dans le choix de nature et du mode d'utilisation de ceux-ci. Le dirigeant d'entreprise innovante apparaît au final comme un acteur ambidextre soutenant deux logiques (l'exploitation et l'exploration) souvent considérées comme antinomiques.

En conclusion, nous pouvons reprendre l'idée développée par Bollecker & Naro (2014) pour qui « le contrôle de gestion n'est pas uniquement constitué de discours. Il met en scène des acteurs, réflexifs et stratèges. Il fait également jouer des outils et des instruments, en d'autres termes, des non humains qui, par des processus d'inscription ou d'appropriation, entretiennent avec les humains des rapports étroits, à tel point que, parfois, l'on ne sait guère des humains et des non humains, lesquels s'approprient les autres ? » (p.16).

Ce **sixième chapitre** consistait en un retour réflexif sur la question des liens réciproques entre innovation et contrôle de gestion. Pour ce faire, nous avons successivement discuté des enseignements tirés de nos trois sous-questions de recherche.

La question de la nature des systèmes de contrôle de gestion a conduit à constater que l'innovation façonne les systèmes de contrôle de gestion à deux niveaux. L'innovation nécessite des outils pour pouvoir être gérée et organisée. Ainsi, la stratégie d'exploration conduit à implémenter des outils de contrôle de gestion qui représentent des innovations managériales "relatives" puisqu'il s'agit de techniques et pratiques de gestion nouvelles pour les organisations adoptantes. Par ailleurs, cette stratégie d'innovation requiert de mettre en place des outils "bricolés". Ce "bricolage" est indispensable pour se munir d'outils qui soient adaptés aux spécificités de chaque structure et en particulier à leur activité innovante. En ce sens, l'innovation produit conduit à de l'innovation managériale de type incrémental.

La question du rôle des systèmes de contrôle de gestion dans ces organisations innovantes, a mené au constat selon lequel le contrôle de gestion soutient le processus d'innovation. Celui-ci intervient favorablement à chacune des trois étapes clés du processus d'innovation. Parmi les six rôles majeurs identifiés, la conclusion que nous pouvons tirer est que le contrôle interactif, comme le contrôle de gestion traditionnel de type cybernétique apparaissent comme favorables à l'innovation. Au final, les outils de contrôle de gestion se présentent comme des supports d'ambidextrie contextuelle.

Enfin, la question des raisons d'adoption des outils de contrôle de gestion dans les organisations innovantes a permis de souligner l'importance du dirigeant dans cette question du lien réciproque entre innovation et contrôle de gestion. En effet, si des logiques de légitimation expliquent le processus de structuration des entreprises innovantes, elles ne l'expliquent que partiellement. Les attentes de la part des principaux partenaires institutionnels conduisent à mettre en place des outils conformes à ces exigences sociales, mais les dirigeants participent activement à ce processus de structuration en choisissant d'adopter de façon délibérée des outils d'optimisation et d'aide au pilotage. Ils interviennent également de façon active en s'appropriant les outils de contrôle. Au final, le dirigeant apparaît comme un acteur hybride. Il est à la fois un rêveur, un créatif, un inventeur, un ingénieur... mais il est également un chef d'entreprise en quête de rentabilité et d'optimisation. Son rôle est central dans les caractéristiques observées en termes de systèmes de contrôle de gestion des entreprises innovantes. On retient donc que le dirigeant est un acteur ambidextre à l'origine de systèmes de contrôle de gestion supports d'ambidextrie organisationnelle de type contextuel.

CONCLUSION DE LA DEUXIÈME PARTIE

La **seconde partie** de cette thèse était dédiée au cadre empirique de notre travail doctoral. Plus précisément, la partie empirique a été élaborée en trois temps. La première étape a consisté à s'interroger sur les modalités de ce travail empirique. Le chercheur devait alors répondre à une multitude de questions portant sur :

- la nature des connaissances que le chercheur souhaitait produire ;
- la démarche à adopter ;
- les instruments et méthodes de traitement et d'analyse des données à retenir ;
- le type d'organisations à étudier.

Une fois ces différents choix opérés, le chercheur a pu réaliser son travail de recherche sur le terrain afin de produire les résultats attendus au regard de sa problématique de thèse.

Puis, dans un troisième temps, il a s'agit de discuter ainsi que de mettre en perspective les résultats obtenus au regard des cadres théoriques et conceptuels mobilisés dans la première partie de ce travail de thèse.

Ainsi, cette deuxième partie est naturellement composée de trois chapitres.

Le **chapitre 4** a permis d'explicitier le choix du chercheur de s'inscrire dans une posture interprétativiste qui correspond à sa vision du monde et de la réalité. Considérant en effet que la réalité est dépendante du sujet qui la vit et l'observe, le chercheur entend ainsi aider à comprendre l'objet de sa recherche plutôt qu'à l'expliquer. Il a ainsi conscience que les résultats produits sont dépendants des organisations étudiées et des acteurs en présence et que d'autres études doivent être menées à des fins d'approfondissement, de consolidation et de généralisation. Ainsi, ce travail adopte une démarche exploratoire et adductive, conduisant le chercheur à employer une méthodologie de nature qualitative. Celle-ci est réalisée en deux temps, une étude exploratoire au sein de dix-neuf start-ups et PME innovantes a d'abord été entreprise, puis deux études de cas auprès de deux PME récemment inscrites dans une stratégie globale d'innovation ont ensuite été menées. La technique de l'entretien a prévalu pour ces deux études empiriques et l'analyse de contenu par thèmes est la technique de traitement des données qui a été retenue pour analyser ces données primaires.

Le **chapitre 5** était consacré à la présentation des résultats. Concernant les pratiques en contrôle de gestion des start-ups et PME innovantes par nature étudiées en première partie de l'étude empirique, nous avons pu relever le recours à divers outils de contrôle de gestion plutôt

classiques tels que les budgets, les tableaux de bord, la comptabilité analytique, le suivi de trésorerie et le compte de résultat. Néanmoins, ces outils présentent la particularité d'être refaçonnés et appropriés par les acteurs au point d'apparaître comme des outils conçus sur mesure. Plusieurs facteurs internes et externes expliquent le recours à des outils de contrôle de gestion. Globalement, ces outils remplissent un rôle favorable sur l'innovation et la créativité des organisations étudiées. Plusieurs éléments semblent toutefois conditionner ce rôle positif du contrôle de gestion sur l'innovation tels que la perception positive qu'ont les dirigeants du rôle du contrôle de gestion, l'utilisation souple d'outils adaptés. Concernant l'étude des deux cas de PME récemment inscrites dans une démarche stratégique globale d'innovation, on constate l'évolution parallèle du contrôle de gestion et de l'innovation. Contre toute attente, la mise en place d'une stratégie d'exploration a été accompagnée par le développement du système de contrôle de gestion. Ainsi, ces deux cas corroborent les résultats de l'enquête exploratoire soulignant un impact positif du contrôle de gestion sur l'innovation, mais ils font également émerger l'influence que peut avoir l'innovation sur le système de contrôle de gestion.

Enfin, le **sixième chapitre** avait pour objet de mettre en perspective les résultats empiriques de notre recherche au regard de la littérature mobilisée. Ce travail met en lumière plusieurs éléments importants qu'il convient de souligner.

D'abord, le premier constat issu de ce travail doctoral est celui d'un rôle favorable du contrôle de gestion sur l'innovation. L'originalité de ce résultat réside en particulier dans le fait que nous avons pu mettre en exergue l'influence positive du contrôle cybernétique traditionnellement considéré comme un frein à l'innovation des firmes.

Un second apport important au regard de la littérature, est d'avoir mis à jour l'existence d'un lien réciproque entre l'innovation et le contrôle de gestion. En effet, nous avons également pu observer que la stratégie d'innovation façonne les systèmes de contrôle de gestion. Elle implique d'abord la mise en place d'outils de contrôle de gestion, mais elle induit également la mise en place d'outils "bricolés", et adaptés. Ce constat met en lumière comment les outils de contrôle de gestion apparaissent comme des innovations managériales "relatives" et incrémentales, et montre comment innovation managériale et innovation produit se soutiennent mutuellement.

Le troisième apport théorique réside dans l'observation du rôle du contrôle de gestion en tant que support d'ambidextrie contextuelle. Nous avons en effet vu qu'au sein des organisations innovantes étudiées, le contrôle de gestion jouait aussi bien un rôle d'optimisation et de rentabilité (logique d'exploitation) qu'il était favorable et soutenait l'innovation et la créativité (logique d'exploration). Au contraire de l'ambidextrie structurelle et "de réseau", le contrôle de

gestion garantit de mener ces deux logiques simultanément au sein d'une même structure, pouvant ainsi créer des synergies et effets positifs et se soutenir mutuellement. Au travers de ce constat, ce travail doctoral souligne le rôle majeur joué par les acteurs, et en particulier le dirigeant, qui se présente comme un acteur hybride ou ambidextre. En effet, il est à la fois un créatif ingénieux, et un manager en quête de performance et de rentabilité. Il est souvent source de nouvelles idées, tout comme il est à l'origine de la structuration de son entreprise, en choisissant d'implémenter des outils de contrôle de gestion à des fins de pilotage et d'optimisation et non seulement par conformisme aux pressions et attentes sociales, mais il effectue aussi des "bricolages" et des appropriations pour pouvoir adapter ses outils aux diverses logiques auxquelles ils doivent répondre (logique d'efficacité technique, logique institutionnelle, logique d'exploration).

CONCLUSION GÉNÉRALE

1. Synthèse de la recherche

La double nécessité pour les entreprises d'innover et de recourir aux outils de contrôle de gestion explique l'intérêt du chercheur pour ce sujet de recherche, et ce d'autant plus que ces deux concepts ont longtemps été présentés et sont encore aujourd'hui perçus par certains comme antagonistes et exclusifs. La motivation de ce travail doctoral était donc de rendre compte des investigations menées sur le terrain pour contribuer à cette littérature traitant du lien entre contrôle de gestion (logique d'exploitation) et innovation (logique d'exploration).

La démarche adoptée fut de faire émerger du terrain des éléments de réponse avec le moins d'*a priori* et d'idées reçues issues de la littérature possible. Dans cet esprit, nous pouvons qualifier ce travail d'exploratoire, ayant comme question de recherche initiale : « les entreprises innovantes disposent-elles de systèmes de contrôle de gestion et si oui, pourquoi ? ».

Nous souhaitions en effet découvrir si les entreprises innovantes disposaient d'outils de contrôle de gestion ou au contraire n'en disposaient pas et en comprendre les raisons. Les premiers éléments de réponse permettraient ensuite d'orienter l'objet de la recherche. Dans notre cas, c'est la présence à l'unanimité de systèmes de contrôle de gestion formalisés qui caractérise les entreprises que nous avons rencontrées au cours de l'enquête préliminaire. Aux questions de la nature et des déterminants, s'est donc greffée une troisième question majeure, celle du rôle et de l'influence du contrôle de gestion sur l'innovation et la créativité de ces organisations. Pour approfondir cette question, une seconde étude a été menée dans une démarche différente mais complémentaire visant à étudier le lien réciproque entre innovation et contrôle de gestion de façon dynamique. La méthode des cas auprès de deux PME récemment inscrites dans une logique d'exploration a ainsi été employée.

Ainsi, ce travail doctoral avait pour objet l'étude du rôle du contrôle de gestion sur l'innovation, avec comme unité d'analyse l'organisation et comme question de recherche principale :

<p>- Quels sont les liens réciproques entre contrôle de gestion et innovation ?</p>
--

Celle-ci peut donc se décomposer en deux interrogations distinctes :

- **Comment l'innovation influence les systèmes de contrôle de gestion ?**
- **Quel est le rôle du contrôle de gestion sur l'innovation ?**

Trois sous-questionnements ont été proposés pour tenter de répondre à ce questionnaire initial :

- Quelle est la nature des systèmes de contrôle de gestion des entreprises innovantes ?

L'idée de départ était de comprendre comment la nature innovante de l'activité d'une entreprise pouvait impacter la nature de son système de contrôle de gestion.

- Pour quelles raisons les entreprises innovantes adoptent-elles des outils de contrôle de gestion ?

L'intérêt de cette question était de déterminer l'ensemble des facteurs pouvant expliquer la présence ou l'absence de contrôle de gestion au sein d'une entreprise innovante, et ainsi saisir l'influence de la nature innovante dans ce processus de structuration (positive ou négative ?).

- Quelle est l'influence du contrôle de gestion sur l'innovation ?

Inversement, cette question avait pour but d'appréhender comment le contrôle de gestion pouvait influencer sur l'innovation des entreprises.

Au final nous pouvons formaliser notre questionnaire comme suit :

Tableau 21: Questionnements de la recherche

QUESTION DE RECHERCHE	
Quels sont les liens réciproques entre contrôle de gestion et innovation ?	
Innovation ⇒ Contrôle de gestion ?	Contrôle de gestion ⇒ Innovation ?
SOUS-QUESTIONNEMENTS	
- Quelle est la nature des systèmes de contrôle de gestion en contexte innovant ? - Quelles sont les raisons d'adoption d'outils de contrôle de gestion ?	- Quelle est l'influence du contrôle de gestion sur l'innovation ?

Source : élaboration personnelle

L'objet de notre recherche ainsi que l'unité d'analyse retenue ont conduit le chercheur à mobiliser trois cadres théoriques.

La littérature portant sur la question du lien entre contrôle de gestion et innovation a d'abord été analysée. Elle est relative à la question de l'influence du contrôle de gestion sur l'innovation.

Le concept d'ambidextrie organisationnelle a ensuite été mobilisé afin de préciser ce questionnement sous l'angle de l'organisation.

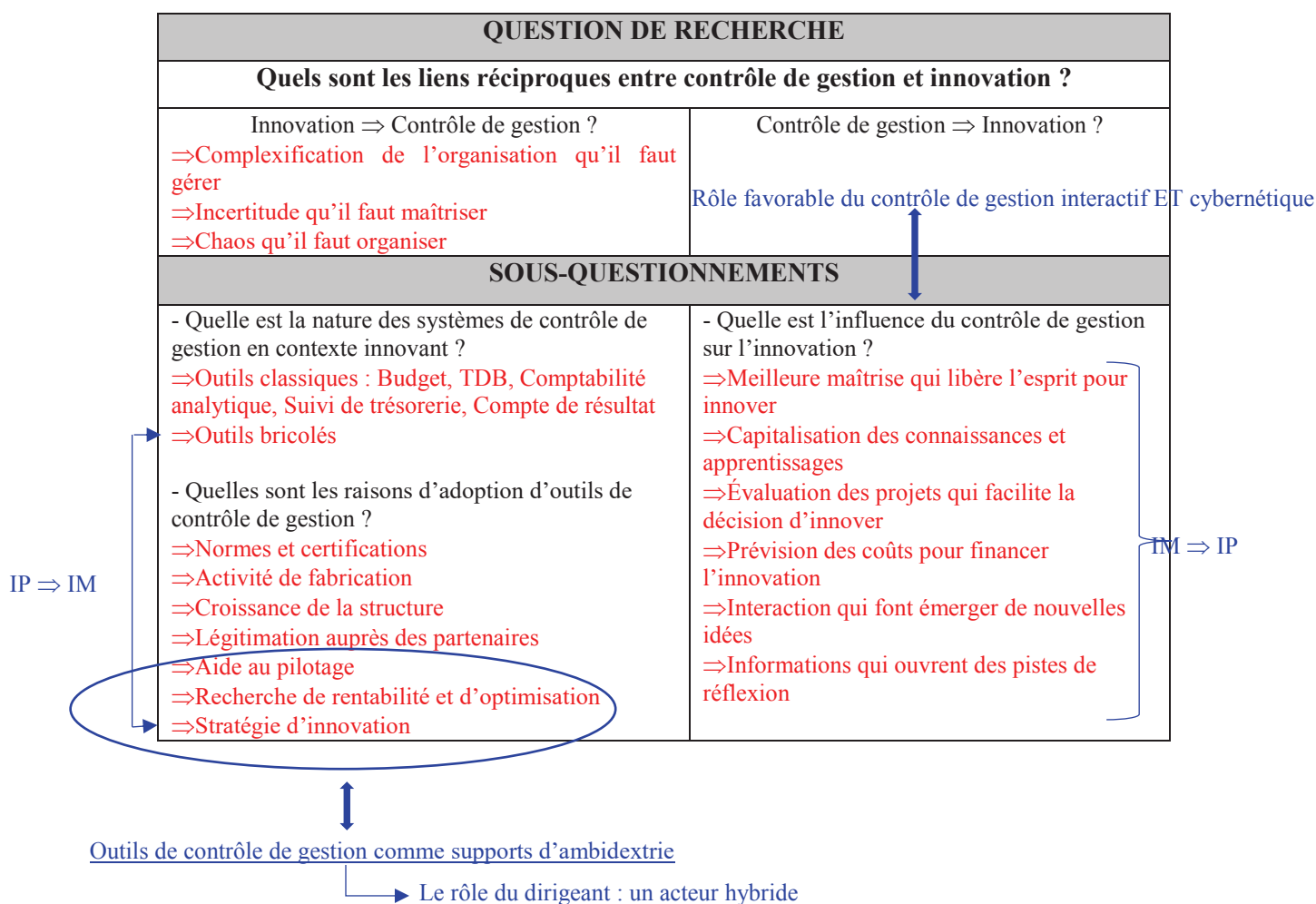
Enfin, l'analyse du lien réciproque entre innovation et contrôle de gestion a été appréhendée au travers du concept d'innovation managériale, inscrivant notre questionnement dans un cadre théorique plus large qu'est celui portant sur l'innovation managériale.

Une méthodologie en deux étapes a permis de répondre aux trois sous-questions de recherche. Une enquête exploratoire préliminaire a d'abord eu comme objet de répondre à la question de la nature et des déterminants. Celle-ci a également permis dans un second temps de s'intéresser à la question de l'influence. Puis, deux études de cas ont été réalisées dans le but d'approfondir la relation entre le contrôle de gestion et l'innovation, en s'intéressant en première intention à l'influence du contrôle de gestion sur l'innovation. La réciproque a ensuite pu être observée et étudiée au travers de la question subsidiaire portant sur les déterminants.

Cette méthodologie exclusivement qualitative basée sur la technique de l'entretien ainsi que l'objet de notre recherche correspondent à une posture épistémologique interprétativiste dans une démarche adductive. L'objet de ce travail étant effectivement de proposer des éléments de compréhension au regard de la problématique étudiée.

Nous proposons de présenter synthétiquement les réponses à nos questionnements de départ en perspective avec le cadre théorique et conceptuel mobilisé.

Tableau 22 : Questionnements de la recherche et éléments de réponse⁹



Source : élaboration personnelle

La première sous-question de recherche à laquelle nous nous sommes intéressés est la suivante :

- Quelle est la nature des systèmes de contrôle de gestion en contexte innovant ?

La principale réponse apportée se résume comme suit : Les entreprises innovantes rencontrées disposaient toutes de systèmes de contrôle de gestion formalisés, ou du moins projetaient d’y recourir une fois leur activité lancée, c’est-à-dire une fois qu’elles auraient du chiffre d’affaires à gérer. On constate la présence d’un certain nombre d’outils classiques tels que la Comptabilité analytique, la Gestion budgétaire, le Tableau de bord, le Compte de résultat, le Suivi de trésorerie. Toutefois, nous avons relevé que ces outils traditionnels étaient “bricolés” par les

⁹ IM : Innovation managériale
 IP : Innovation produit

acteurs, et se présentaient parfaitement adaptés à leurs besoins et spécificités de leur structure, et en particulier à leur activité innovante.

Dans un second temps, ce travail doctoral s'est interrogé sur :

- Quelles sont les raisons d'adoption d'outils de contrôle de gestion ?

Sept principaux déterminants de la mise en place d'outils de contrôle de gestion ont été avancés par les personnes interrogées au cours de nos deux études empiriques. Les exigences en termes de certification que rencontrent certains secteurs nécessitent des outils de contrôle de gestion pour satisfaire ces exigences de qualité. L'activité de nature industrielle et la croissance de la structure sont deux arguments également avancés par certains interviewés. Les outils de contrôle de gestion sont également présentés comme des instruments de justification et de légitimation auprès des partenaires externes, mais ils apparaissent aussi comme des outils d'aide au pilotage, garant de la rentabilité et l'optimisation de l'organisation. Enfin, la stratégie d'innovation semble également nécessiter la mise en place d'outils de contrôle de gestion.

⇒ **Les outils de contrôle de gestion apparaissent comme des supports d'ambidextrie.**

Ces deux sous-questionnements offrent des éléments de réponse à la première partie de la question de recherche.

Question de recherche :

Comment l'innovation influence-t-elle les systèmes de contrôle de gestion ?

Résultats observés :

L'innovation induit une complexification de l'organisation que les outils de contrôle de gestion aident à gérer, une incertitude croissante qu'ils permettent de maîtriser, et du chaos qu'ils permettent d'organiser. La stratégie d'innovation conduit donc à mettre en place un système de contrôle de gestion relativement formalisé via l'implémentation d'outils de contrôle de gestion. Mais elle implique également de se doter d'outils "bricolés" et appropriés permettant ainsi de répondre à de multiples logiques, dont la logique d'exploration.

⇒ **L'innovation produit conduit à de l'innovation managériale "relative" et incrémentale.**

Enfin, cette recherche s'est proposée de répondre à une troisième sous-question :
- Quelle est l'influence du contrôle de gestion sur l'innovation ?

La principale réponse apportée par notre recherche est que le contrôle de gestion est présenté par les acteurs interrogés comme ayant un rôle positif sur leur activité innovante. Six rôles ont été identifiés. Il assure une meilleure maîtrise qui libère du temps et l'esprit pour innover. Il permet d'innover plus rapidement via les processus d'apprentissage et de capitalisation des connaissances. Il délivre des informations qui sont à l'origine de nouvelles pistes de réflexion et qui favorise les échanges propices à l'émergence de nouvelles idées. Il joue également un rôle de filtre en éliminant les projets trop coûteux ou en sélectionnant les projets les plus rentables et facilite la décision d'innover. La prévision des coûts garantit le financement des projets d'innovation.

Nous pouvons alors répondre à la deuxième partie de notre question de recherche :

Question de recherche :

Quel est le rôle du contrôle de gestion sur l'innovation ?

Résultats observés :

Le contrôle de gestion dans son acception moderne (contrôle interactif de Simons (1995)) ainsi que dans son acception classique (contrôle de type cybernétique (Woodward, 1970)) joue un rôle favorable sur l'innovation des firmes.

⇒ L'innovation managériale soutient l'innovation produit.

Ainsi, ce travail doctoral présente plusieurs apports théoriques (2.1), méthodologiques (2.2) et pratiques (2.3) que nous présentons successivement.

2. Contributions de la recherche

Cette recherche présente ainsi des apports d'ordre théorique, méthodologique et managérial. Plusieurs limites demeurent néanmoins et laissent entrevoir plusieurs perspectives de recherches intéressantes.

2.1 Apports théoriques

Contribution à la littérature sur le lien entre contrôle de gestion et innovation

Les résultats de cette étude conduisent à constater l'existence d'un lien réciproque entre innovation et contrôle de gestion. Si plusieurs travaux se sont déjà intéressés à la question de l'influence du contrôle de gestion sur l'innovation, aucune n'a à ce jour interrogé la dynamique qui peut s'exercer entre le contrôle de gestion et l'innovation.

Notre étude montre d'abord, à l'image de certains travaux antérieurs, que le contrôle de gestion joue un rôle positif sur la créativité et l'innovation des entreprises (Davila, 2005, 2000 ; Gautier, 2002 ; Nixon, 1998, etc.). Mais elle souligne également que l'innovation produit conduit à mettre en place du contrôle de gestion. L'apport réside ici dans le fait d'avoir mis en lumière l'existence d'un cercle vertueux entre contrôle de gestion et innovation, où ces deux concepts se soutiennent l'un l'autre.

Un autre apport théorique mérite également notre attention. Dans la littérature traitant de l'influence du contrôle de gestion sur l'innovation, c'est principalement le rôle favorable du contrôle de gestion dit "interactif" (Bisbe & Otley, 2004 ; Simons, 1995 ; Brownell & McInnes, 1986 ; Milani, 1975 ; etc.) qui est mis en avant. Le contrôle de gestion diagnostic, et plus largement, le contrôle cybernétique est quant à lui perçu comme représentant un frein à l'innovation. Ce travail montre à l'inverse que les deux types de contrôle soutiennent la créativité et le processus d'innovation dans son ensemble. Divers rôles ont en effet été soulignés au niveau des trois phases du processus d'innovation et le contrôle de gestion dans son acception "classique" semble largement concourir à l'émergence de nouvelles idées et à la concrétisation du produit final.

Contribution à la littérature sur le lien entre innovation managériale et d'autres types d'innovation

Cette relation dynamique est intéressante et constitue un apport du point de vue des travaux relatifs à la question du lien entre l'innovation managériale et d'autres types d'innovation (Giuliani & Robert, 2016, à paraître ; Hollen & al., 2013 ; etc.). En effet, nous avons présenté en quoi les outils de contrôle de gestion pouvaient être considérés comme des innovations managériales "relatives" dans le sens où ils représentent des nouvelles techniques et pratiques de gestion aux yeux de l'organisation adoptante, mais également comme des innovations managériales incrémentales du fait que les entreprises innovantes adoptent des outils de contrôle "bricolés" et adaptés, plus ou moins éloignés des outils de contrôle traditionnels. Ce processus d'appropriation est réalisé afin que ces outils puissent répondre aux spécificités de ces organisations et aux diverses logiques qui les animent. Parmi elles, l'activité innovante est un facteur explicatif de ce "bricolage" pour se doter d'outils *ad hoc*, conçus sur mesure, mais elle est également à l'origine de la décision d'adoption de ces outils.

Ainsi, ce travail rend compte comment l'innovation produit et l'innovation managériale se soutiennent mutuellement. L'innovation produit conduit en effet à mettre en place de l'innovation managériale, mais en retour l'innovation managériale stimule l'innovation produit. L'intérêt ici est donc de participer au débat qui porte sur le lien entre l'innovation managériale et d'autres types d'innovation. À ce jour la relation entre l'innovation managériale et technologique a beaucoup été étudiée (Khanagha & al., 2013 ; Damanpour & Aravind, 2012 ; Damanpour & al., 2009 ; Greenan & al., 1993 ; etc.), alors qu'aucun travail relatif à l'innovation produit en particulier, qu'elle soit technologique ou non, n'a encore fait l'objet d'études.

Par ailleurs, l'originalité de cette recherche réside également dans le type particulier d'innovation managériale étudié, à savoir le contrôle de gestion, faisant encore l'objet de peu d'études en matière d'innovation managériale.

Contribution à la littérature portant sur l'ambidextrie

De plus, en étudiant la question du lien entre le contrôle de gestion et l'innovation d'un point de vue organisationnel, notre étude a permis de mettre en perspective le rôle du contrôle de gestion en tant que support d'ambidextrie. Les études empiriques relatives à l'ambidextrie contextuelle étant encore aujourd'hui marginales, notre recherche constitue un apport certain de ce point de vue. En effet, notre étude vient compléter et enrichir la littérature portant sur

l'ambidextrie qui de façon largement majoritaire traite des deux modes d'ambidextrie que sont l'ambidextrie structurelle (Raisch, 2008 ; O'Reilly & Tushman, 2008 ; Soulerot & Farjaudon, 2007 ; etc.) et de "réseau" (Messeghem & Paradas, 2009 ; Ney & al., 2008 ; Ferrary, 2008 ; etc.). Elle décrit précisément les modalités au travers desquelles les organisations peuvent concilier logique d'exploration (innovation) et logique d'exploitation (efficacité) au sein d'une même organisation, et ce, sans clivage organisationnel comme cela s'observe dans le cas de l'ambidextrie structurelle ou de réseau. Ce travail doctoral montre en effet comment le contrôle de gestion est le garant de l'efficacité et de l'optimisation, tout en soutenant les stratégies d'innovation.

Les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion apparaissent comme déterminantes dans ce double rôle que semble pouvoir remplir le contrôle de gestion. En effet, nous avons pu observer que de façon unanime, les entreprises interrogées partagent une vision du contrôle de gestion dans son acception "moderne", en l'utilisant à la fois en tant qu'instrument de contrôle financier, ainsi qu'en tant qu'outil d'aide à la décision et de pilotage de la performance. Par ailleurs, cette étude met en lumière le recours à des outils "bricolés" et appropriés par les acteurs. Ainsi, une vision "élargie" du concept de contrôle de gestion, ainsi qu'une utilisation souple et adaptée apparaissent comme des éléments susceptibles d'expliquer la capacité du contrôle de gestion à soutenir cette double logique d'exploration/exploitation, sous la forme d'ambidextrie contextuelle.

Contribution à la littérature institutionnelle

Derrière ce constat, émerge un autre apport théorique important de ce travail de recherche, qui est celui de mettre en exergue le rôle des acteurs et des micro-processus. On constate en effet, qu'à travers la vision du rôle du contrôle de gestion qu'ont les dirigeants d'entreprise, ainsi que la nature des outils qu'ils utilisent ("bricolés" et faits sur mesure), l'acteur apparaît comme l'élément central dans cette question du lien entre contrôle de gestion et innovation. Son rôle déterminant est également apparu en traitant de la question des raisons d'adoption, puisque les logiques institutionnelles seules ne suffisent pas à expliquer le processus d'instrumentation des entreprises innovantes. Ainsi, l'originalité de ce travail est d'expliquer un phénomène organisationnel (lien entre contrôle de gestion et innovation sous l'angle organisationnel et les raisons d'adoption de nouvelles pratiques de gestion) d'un point de vue des micro-processus. Ce travail introduit donc le poids de l'acteur dans cette relation entre innovation/exploitation et contrôle de gestion/exploitation ainsi que le rôle des micro-processus et représente de ce point

de vue un apport théorique au regard de la littérature empruntant au cadre néo-institutionnel classique (Birkinshaw & Mol., 2006 ; De Vaujany, 2006 ; Berry, 1983 etc.).

2.2 Apports méthodologiques

L'apport méthodologique de cette étude traitant de la question générale du lien réciproque entre l'innovation et le contrôle de gestion s'observe à trois niveaux.

Apport quant à la nature de la méthode employée

La majorité des études relatives à la question de l'influence du contrôle de gestion sur l'innovation s'attache à vérifier des hypothèses par le biais de méthodes quantitatives (Bedford, 2015 ; Bisbe & Malagueño, 2012 ; Henri, 2006 ; etc.). L'objet de ce travail est de nature différente, ce qui se traduit dans la méthodologie employée. La visée étant de faire table rase des postulats issus de la littérature pour tirer parti de toute la richesse extirpée du terrain, ce travail a emprunté la méthode qualitative, méthode qui semble davantage correspondre à la démarche exploratoire de ce travail de recherche. Ce travail doctoral est donc exclusivement de nature qualitative et s'appuie principalement sur la technique de l'entretien semi-directif afin de laisser le plus de liberté possible aux répondants et ainsi confirmer ou infirmer certains résultats de travaux antérieurs mais surtout faire émerger du terrain des connaissances nouvelles non encore mises à jour.

Apport quant à la nature des organisations étudiées

Le second apport méthodologique de cette recherche consiste en l'étude d'organisations jusqu'ici encore peu étudiées en matière de contrôle de gestion. Plus précisément, ce travail s'attache à l'analyse du lien entre innovation et contrôle de gestion dans des entreprises de petite taille (PME) voire de très petite taille (start-ups). Ceci constitue une contribution indéniable pour cette littérature et permet de gommer l'effet taille sur le processus de structuration. Ainsi, la présence de pratiques de contrôle de gestion s'explique par d'autres facteurs que la taille de la structure. En effet, bien que les dirigeants interrogés aient mentionnés la croissance de la structure comme raison d'adoption, elle ne correspond pas aux idées véhiculées par une certaine ligne de recherche qui stipule que seules les grandes structures disposent de systèmes de contrôle formalisés, alors que les petites organisations sont gérées par des mécanismes de nature informelle. L'originalité ici, réside en l'étude des systèmes de contrôle de gestion, et plus

particulièrement le lien réciproque entre innovation et contrôle de gestion, au sein de petites entreprises et d'observer, contre toute attente, que les entreprises innovantes, qui plus est, de petites tailles, sont dotées de systèmes de contrôle de gestion formels et envisagent même de poursuivre ce processus de structuration.

Apport quant à la démarche adoptée

Pour étudier la question du lien entre innovation et contrôle de gestion, ce travail doctoral a eu recours dans la seconde partie du travail empirique à une démarche novatrice par rapport à la littérature existante. Le chercheur a en effet souhaité adopter une démarche plus dynamique en étudiant l'évolution du système de contrôle de gestion à la suite de l'introduction d'une nouvelle stratégie d'innovation. L'étude de deux PME récemment inscrites dans des logiques d'exploration, bien que traditionnellement d'activité de nature industrielle classique, a permis d'appréhender l'effet de l'innovation sur le contrôle de gestion et ainsi a permis d'appréhender la question du lien entre contrôle de gestion et innovation d'une autre manière qui s'avère complémentaire à l'approche statique. Cette approche a facilité l'étude du lien réciproque entre ces deux concepts, alors que la majorité des travaux ne s'intéressent qu'à la relation unilatérale (effet du contrôle de gestion sur l'innovation). Cette démarche originale constitue un apport méthodologique certain d'un point de vue des résultats de la recherche.

2.3 Apports managériaux

Cette étude doctorale représente deux principaux apports pour les praticiens.

Apport quant aux rôles et missions du contrôle de gestion

D'un point de vue managérial, ce travail doctoral permet d'offrir aux managers et dirigeants d'entreprises innovantes un éclairage sur les différentes missions du contrôle de gestion. Il permet ainsi de mettre en exergue l'éventail de rôles que peut remplir le contrôle de gestion, et permet d'inciter certains praticiens percevant le contrôle de gestion dans son acception traditionnelle à dépasser cette vision restrictive du contrôle. De cette manière, cette recherche permet d'engager une réflexion sur l'intérêt et la pertinence du contrôle de gestion dans des organisations innovantes, en réhabilitant sa place et sa légitimité. Cette recherche permet en effet de montrer que le contrôle de gestion permettra non seulement d'améliorer leur rentabilité et leur performance, mais il permettra également de gagner en légitimité vis-à-vis

des principaux partenaires comme les apporteurs de fonds ou encore les clients. Par ailleurs, ce travail est l'occasion de souligner que le contrôle de gestion est incontestablement un élément favorable à l'innovation, et y avoir recours est un moyen pour les entreprises innovantes de booster leur créativité et innovation, ceci de façon plus maîtrisée et donc en prenant moins de risques. Ceci apparaît comme un argument de taille dans un contexte de chrono-compétition.

Apport quant à la nature des outils à implémenter

Ce travail engage également une réflexion sur la nature des systèmes de contrôle à implémenter en contexte innovant. Nous avons effectivement pu relever que les entreprises innovantes étudiées présentaient des outils refaçonnés, et “bricolés”. Ainsi, les dirigeants d'entreprises innovantes peuvent prendre conscience que les outils de contrôle de gestion ne sont pas figés, mais doivent au contraire faire l'objet de réappropriations afin de pouvoir répondre aux spécificités de l'entreprise qui implémente l'outil, et en particulier la nature innovante de son activité. Ce travail illustre l'importance que revêt la définition en amont des différents besoins d'informations et des différentes problématiques auxquelles l'entreprise doit simultanément répondre, pour la mise en place d'outils de contrôle de gestion. Ce travail suscite donc une réflexion sur le concept même d'outils de contrôle de gestion, et tend à soutenir une vision plus pragmatique de ces derniers. Les managers et dirigeants peuvent donc au travers de ce travail prendre conscience du caractère non immuable des outils, et que l'essence même du contrôle de gestion est de répondre aux différents objectifs et différentes missions qui lui sont assignés.

3. Limites et perspectives de la recherche

Au-delà de ces apports, ce travail n'est toutefois pas exempt de limites qui offrent des perspectives de recherche intéressantes pour de futures recherches.

3.1 Limites et perspectives théoriques

Ce travail doctoral présente d'abord des limites d'ordre théorique.

Limites et perspectives relatives à la question de la performance

Une des principales limites théoriques de cette recherche est l'absence de la question de la performance. En effet, la question de la performance demeure cruciale pour toute entreprise. C'est dans cette quête que chaque décision stratégique est prise par les dirigeants. C'est d'ailleurs la performance qui anime la volonté de mettre en place des outils de contrôle de gestion, tout comme celle de suivre une stratégie d'innovation. Ainsi, si le chercheur n'a pas explicitement cherché à étudier la question de la performance, elle n'en demeure pas moins présente via les concepts d'innovation (performance de long terme) et de contrôle de gestion (performance de court terme).

Une perspective possible de ce travail doctoral est d'étendre notre questionnement à la question de la performance en cherchant à mesurer comment le contrôle de gestion accroît la performance des entreprises innovantes.

Limites et perspectives relatives à l'effet de certaines variables de contingence sur le rôle du contrôle de gestion en contexte innovant

Par ailleurs, ce travail n'a pas cherché à établir de corrélation entre les rôles et influences du contrôle de gestion et certains facteurs de contingence, tâche qui aurait pu éventuellement être effectuée au travers de notre échantillon de dix-neuf start-ups et PME innovantes. Il serait en effet intéressant d'étudier si certaines caractéristiques conditionnent un certain type de rôle du contrôle de gestion. Est-ce que la nature de l'activité, la structure de l'actionnariat, le profil du dirigeant, etc. induit tel ou tel rôle spécifique du contrôle de gestion sur l'innovation ? Des tendances pourront ainsi être dégagées et apporteront une compréhension supplémentaire de cette relation entre contrôle de gestion et innovation observée au cours de cette étude.

Il s'agirait donc d'approfondir l'analyse en explorant d'éventuelles corrélations entre les caractéristiques de l'entreprise et le(s) rôle(s) observé(s). Pour ce faire, une étude quantitative devra alors être réalisée.

Dans le même esprit, nous pourrions chercher à déterminer si un lien peut être établi entre les facteurs d'adoption (déterminants) et les rôles du contrôle de gestion sur l'innovation. De la même façon, cette analyse permettra d'enrichir encore davantage notre compréhension du phénomène étudié.

3.2 Limites et perspectives méthodologiques

Trois principales limites méthodologiques ont été identifiées et ouvrent des pistes de recherche futures.

Limite relative à la méthode qualitative

La méthode qualitative, bien que riche en contenu, présente certaines limites de représentativité. Bien qu'un travail exploratoire auprès d'un échantillon de dix-neuf start-ups et PME innovantes ait été mené, il n'est pas suffisant pour consentir une certaine représentativité à cette recherche. Face à cette limite, des investigations de même nature doivent être poursuivies afin de confirmer ou infirmer ce que cette étude a pu mettre en lumière, mais aussi pour faire émerger des éléments de connaissance nouveaux.

Des études de type quantitatif pourront ensuite être réalisées afin de tester à plus grande échelle les différents rôles du contrôle de gestion sur l'innovation des firmes qui ont pu être relevés, en essayant d'identifier d'éventuels facteurs de contingence se présentant comme discriminants quant à ces différents rôles.

Limite relative à l'étude dynamique du lien entre contrôle de gestion et innovation

La tentative d'aborder la question du lien entre contrôle de gestion et innovation d'un point de vue dynamique, bien qu'intéressante et riche en terme de production de connaissances nouvelles, présente une limite de méthode incontestable. Plus précisément, le chercheur a souhaité aborder une approche dynamique par une méthode relativement statique, en ne s'appuyant que sur la narration des acteurs pour retracer l'évolution du système du contrôle de gestion parallèlement à l'évolution de la stratégie poursuivie. Indéniablement, le discours des acteurs présente certains biais qui se répercutent sur les résultats de la recherche, dont

principalement celui de la sélectivité de la mémoire. Bien que ce biais soit limité par le fait d'avoir interrogé plusieurs acteurs au sein d'une même structure, il n'en demeure pas moins présent. Ainsi, le chercheur n'a pu rapporter cette évolution que de façon partielle, avec la possibilité d'avoir omis des éléments de compréhension importants et déterminants.

Pour pallier cette limite, des études longitudinales peuvent être conduites au sein d'entreprises qui instaurent un changement en terme de stratégie en passant d'une activité industrielle classique à une stratégie globale d'innovation. Le chercheur pourra ainsi observer la mise en place d'une stratégie d'innovation ainsi que l'évolution du système de contrôle de gestion qui s'opère en parallèle. Ce sera pour lui l'occasion de récolter des informations majeures qui ne se retrouvent pas systématiquement dans les discours *a posteriori*. En effet, l'intérêt n'est pas de s'éloigner du postulat initial de cette recherche selon lequel la réalité existe au travers des perceptions des acteurs, mais au contraire de s'en rapprocher en récoltant les réactions et représentations "à chaud" des individus. Ainsi, le chercheur ne s'appuiera pas seulement en une simple description de ces observations, mais il s'appuiera sur ses observations pour interroger les acteurs et recueillir leurs impressions et ressentis sur cette mutation.

Perspective en termes de méthode et d'objet de recherche

Une perspective de recherche intéressante aux yeux du chercheur est de participer au processus de structuration des start-ups innovantes. Cette démarche constructiviste consistera à aider les dirigeants de start-ups en demande d'outils de contrôle de gestion, à définir les outils et plus globalement le système de contrôle de gestion adéquat au regard des spécificités de la structure, des différentes logiques à prendre en considération, et des problématiques d'innovation que l'entreprise rencontre. En participant à ce processus d'instrumentation, le chercheur pourra sans conteste avoir accès à un ensemble riche d'informations sur cette problématique, des éléments nouveaux émergeront du terrain et pourront compléter les connaissances sur cette question du lien entre innovation et contrôle de gestion. Il n'existe aujourd'hui en effet pas d'études de type constructiviste qui étudient le processus d'instrumentation des start-ups innovantes, et de ce fait cette démarche constituera un apport indéniable.

BIBLIOGRAPHIE

- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1997). Management control systems in research and development organizations: the role of accounting, behavior and personnel controls. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3), 233-248.
- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), 189-204.
- Abrahamson, E. (1996). Management fashion. *Academy of Management Review*, 21(1), 254-285.
- Adams, R., Bessant, J., & Phelps, R. (2006). Innovation management measurement: A review. *International Journal of Management Reviews*, 8(1), 21-47.
- Adler, P. S., & Chen, C. X. (2011). Combining creativity and control: Understanding individual motivation in large-scale collaborative creativity. *Accounting, Organizations and Society*, 36(2), 63-85.
- Adler, P. S., Goldoftas, B., & Levine, D. I. (1999). Flexibility versus efficiency? A case study of model changeovers in the Toyota production system. *Organization science*, 10(1), 43-68.
- Aggeri, F., & Labatut, J. (2010). La gestion au prisme de ses instruments. Une analyse généalogique des approches théoriques fondées sur les instruments de gestion. *Finance-Contrôle-Stratégie*, 13(3), 5-37.
- Ahsina, K. (2012). Dix ans de recherche en Comptabilité, Contrôle et Audit au Maroc: une approche bibliographique. *Revue du chercheur N*, 11.
- Akrich, M. (1998). Les utilisateurs, acteurs de l'innovation. In *Education permanente* (No. 134, pp. 79-90).
- Akrich, M., Callon, M., & Latour, B. (1988). À quoi tient le succès des innovations ? 1: L'art de l'intéressement; 2: Le choix des porte-parole. In *Gérer et comprendre. Annales des mines* (No. 11 & 12, pp. 4-17).
- Akroyd, C., Narayan, S., & Sridharan, V. G. (2009). The use of control systems in new product development innovation: advancing the 'help or hinder' debate. *IUP Journal of Knowledge Management*, 7(5/6), 70.
- Alcouffe, S. (2004). *La diffusion et l'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : le cas de l'AFC en France* (Doctoral dissertation, HEC).
- Alcouffe, S., Berland, N., & Levant, Y. (2003). Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 9(3), 7-26.
- Allard-Poesi F., Drucker-Godard C. et Ehlinger S. (2007), « Analyse des représentations et de discours », in Thiétart R.-A. (éd.), *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, 3e édition, pp. 492-520.

- Amabile, T. M. (1998). *How to kill creativity* (Vol. 87). Boston, MA: Harvard Business School Publishing.
- Amabile, T. M., Conti, R., Coon, H., Lazenby, J., & Herron, M. (1996). Assessing the work environment for creativity. *Academy of Management Journal*, 39(5), 1154-1184.
- Amabile, T. M., & Conti, R. (1999). Changes in the work environment for creativity during downsizing. *Academy of Management Journal*, 42(6), 630-640.
- Amans, P., Mazars-Chapelon, A., & Villesèque-Dubus, F. (2010). De la politisation à l'instrumentation d'un outil de gestion: le cas du budget dans les théâtres associatifs. *Management & Avenir*, (10), 234-253.
- Amans, P., Mazars-Chapelon, A., & Villesèque-Dubus, F. (2015). Budgeting in institutional complexity: The case of performing arts organizations. *Management Accounting Research*, 27, 47-66.
- Ansari, S. M., Fiss, P. C., & Zajac, E. J. (2010). Made to fit: How practices vary as they diffuse. *Academy of Management Review*, 35(1), 67-92.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis [by]*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Anthony, R. N. (1988). *The management control function*. Harvard Business School Press.
- Argyris, C., & Schön, D. A. (1978). *Organizational learning: A theory of action perspective* (Vol. 173). Reading, MA: Addison-Wesley.
- Armbruster, H., Bikfalvi, A., Kinkel, S., & Lay, G. (2008). Organizational innovation: The challenge of measuring non-technical innovation in large-scale surveys. *Technovation*, 28(10), 644-657.
- Atkinson, A. A., Waterhouse, J. H., & Wells, R. B. (1997). A stakeholder approach to strategic performance measurement. *MIT Sloan Management Review*, 38(3), 25.
- Aubouin, N., Coblenche, E., & Kletz, F. (2012). Les outils de gestion dans les organisations culturelles: de la critique artiste au management de la création. *Management & Avenir*, (4), 191-214.
- Ayerbe, C. (2006). Innovations technologique et organisationnelle au sein de PME innovantes: complémentarité des processus, analyse comparative des mécanismes de diffusion. *Revue internationale PME: Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, 19(1), 9-34.
- Audia, P. G., & Goncalo, J. A. (2007). Past success and creativity over time: A study of inventors in the hard disk drive industry. *Management Science*, 53(1), 1-15.
- Bødker, S., & Bannon, L. (1991). Beyond the interface: Encountering artifacts in use. In *Psychological Theory of the Human-computer Interface*. Cambridge University Press.
- Bardin, L. (1977). *L'analyse de contenu*. Paris: Presses Universitaires de France.
- Bardin, L. (2001). *L'analyse de contenu* (10e éd.). Paris: Presses Universitaires de France.
- Barley, S. R., & Tolbert, P. S. (1997). Institutionalization and structuration : Studying the links between action and institution. *Organization studies*, 18(1), 93-117.

- Baumard P., Donada C., Ibert J. et Xuereb J.-M. (2003), "La collecte des données et la gestion de leurs sources", In *Méthodes de recherche en management*, dir. R.-A. Thiéart, Paris, Dunod, pp. 224-256.
- Bayad, M., Gallais, M., Marlin, X., & Schmitt, C. (2011). Entrepreneuriat et TPE : la problématique de l'accompagnement. *Management & Avenir*, (10), 116-140.
- Beckert, J. (1999). Agency, entrepreneurs, and institutional change. The role of strategic choice and institutionalized practices in organizations. *Organization Studies*, 20(5), 777-799.
- Bedford, D. S. (2015). Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. *Management Accounting Research*, 28, 12-30.
- Bédé, D., Bédé, S., Fiorello, A., & Maumon, N. (2012). L'appropriation d'un outil de gestion de la qualité à travers le prisme de la légitimité : le cas d'un Institut d'Administration des Entreprises. *Management & Avenir*, (4), 83-106.
- Ben Hamadi, Z. & Chapellier, P., (2012). Le système de données comptables des dirigeants de PME tunisiennes : complexité et déterminants. *Management International/International Management/Gestión Internacional*, 16(4), 151-167.
- Benner, M. J., & Tushman, M. (2002). Process management and technological innovation: A longitudinal study of the photography and paint industries. *Administrative Science Quarterly*, 47(4), 676-707.
- Benner, M. J., & Tushman, M. L. (2003). Exploitation, exploration, and process management: The productivity dilemma revisited. *Academy of Management Review*, 2: 238–256.
- Bérard, E. (2011). L'appropriation du dispositif de contractualisation interne à l'hôpital de V.: évolution conjointe de la stratégie et du contrôle de gestion. *Comptabilités, Économie et Société* (pp. CD-Rom).
- Bergeron, H. (2000). Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer ?. *21^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité* (pp. CD-Rom).
- Berland, N. (1999). *L'histoire du contrôle budgétaire en France. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique* (Doctoral dissertation, Université Paris Dauphine-Paris IX).
- Berland, N. (2002). *Le contrôle budgétaire*. La Découverte.
- Berland, N. (2004). La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique. *Finance-Contrôle-Stratégie*, 7(4), 37-58.
- Berland, N., & Persiaux, F. (2008). Le contrôle des projets d'innovation de haute technologie. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 14(2), 75-106.
- Berry, M. (1983). Une technologie invisible-L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains.
- Bertheau, P., Roche, C., & Dufour, N. (2015). Évaluation et valorisation lors de la conception innovante: vers un contrôle de gestion de l'immatériel adapté aux processus d'innovation. *Recherches en Sciences de Gestion*, (1), 47-65.

- Bescos, P.L., & Mendoza, C. (1998). Les besoins d'information des managers sont-ils satisfaits ?. *Revue Française de Gestion*, (121), 117-128.
- Birkinshaw, J., & Gibson, C. (2004). Building ambidexterity into an organization. *MIT Sloan Management Review*, 45(4), 47.
- Birkinshaw, J., & Mol, M. J. (2006). How management innovation happens. *MIT Sloan Management Review*, 47(4), 81.
- Birkinshaw, J., Hamel, G., & Mol, M. J. (2008). Management innovation. *Academy of Management Review*, 33(4), 825-845.
- Bisbe, J., & Malagueño, R. (2012). Using strategic performance measurement systems for strategy formulation: Does it work in dynamic environments?. *Management Accounting Research*, 23(4), 296-311.
- Bisbe, J., & Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29(8), 709-737.
- Blanchet A., Gotman A. (1992), L'enquête et ses méthodes : l'entretien, Paris, Nathan Université, 128 p.
- Bollecker, M. (2001). Pratiques de différenciation des données dans les systèmes de contrôle de gestion. 22^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (pp. CD-Rom).
- Bollecker, M., & Naro, G. (2014). *Le contrôle de gestion aujourd'hui: Débats, controverses et perspectives*. Vuibert.
- Bonner, J. M. (2005). The influence of formal controls on customer interactivity in new product development. *Industrial Marketing Management*, 34(1), 63-69.
- Botton, C., Jobin, M. H., & Haithem, N. (2012). Système de gestion de la performance: les conditions du succès. *Gestion 2000*, 29(2), 37-52.
- Bouquin H. (2001), Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise, Paris, PUF, 5ème ed., 462 p.
- Bouquin, H., & Pesqueux, Y. (1999). Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 5(3), 93-105.
- Bourguignon, A. (1997). Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : L'exemple de la performance. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 3(1), 89-101.
- Bourguignon, A. (2003). « Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure » : la dimension idéologique du « nouveau » contrôle de gestion. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 9(3), 27-53.
- Brady, T., & Davies, A. (2004). Building project capabilities: from exploratory to exploitative learning. *Organization Studies*, 25(9), 1601-1621.
- Brion, S., Mothe, C., & Sabatier, M. (2008). L'impact-clé des modes de management pour l'innovation. *Revue Française de Gestion*, (7), 177-194.
- Brion, S., Mothe, C., & Sabatier, M. (2010). The impact of organisational context and competences on innovation ambidexterity. *International Journal of Innovation Management*, 14(02), 151-178.

-
- Brown, M. G. (1996). *Keeping score: Using the right metrics to drive world-class performance*. AMACOM Div American Mgmt Assn.
- Brown, S. L., & Eisenhardt, K. M. (1997). The art of continuous change: Linking complexity theory and time-paced evolution in relentlessly shifting organizations. *Administrative Science Quarterly*, 1-34.
- Brownell, P., & McInnes, M. (1986). Budgetary participation, motivation, and managerial performance. *Accounting Review*, 587-600.
- Bunce, P., Fraser, R., & Woodcock, L. (1995). Advanced budgeting: a journey to advanced management systems. *Management Accounting Research*, 6(3), 253-265.
- Burgelman, R. A., & Sayles, L. R. (1986). Inside corporate innovation: Strategy. *Structure and Managerial Skills*. The Free Press, New York.
- Burgelman, R. A. (2002). Strategy as vector and the inertia of coevolutionary lock-in. *Administrative Science Quarterly*, 47(2), 325-357.
- Burns, T. E., & Stalker, G. M. (1961). The management of innovation. *London : Tavistock*.
- Camisón, C., & Villar-López, A. (2014). Organizational innovation as an enabler of technological innovation capabilities and firm performance. *Journal of Business Research*, 67(1), 2891-2902.
- Cañibano, L., García-Ayuso, M., & Sánchez, M. P. (2000). Shortcomings in the measurement of innovation: Implications for accounting standard setting. *Journal of Management and Governance*, 4(4), 319-342.
- Cardinal, L. B., Sitkin, S. B., & Long, C. P. (2004). Balancing and rebalancing in the creation and evolution of organizational control. *Organization Science*, 15(4), 411-431.
- Carton, S., De Vaujany, F. X., Perez, M., & Romeyer, C. (2006). Vers une théorie de l'appropriation des outils de gestion informatisés: une approche intégrative. *Management & Avenir*, (3), 159-179.
- Castillo-Rojas, S. M., Casadesús, M., Karapetrovic, S., Coromina, L., Heras, I., & Martín, I. (2012). Is implementing multiple management system standards a hindrance to innovation?. *Total Quality Management & Business Excellence*, 23(9-10), 1075-1088.
- Chabault, D. (2008). Quelle stratégie entrepreneuriale pour les pôles de compétitivité: une perspective néo institutionnelle. *Cahiers de Recherche du CERMAT*, 21(8).
- Chapellier, P., Mohammed, A., & Teller, R. (2013). Le système d'information comptable des dirigeants de PME syriennes: complexité et contingences. *Management & Avenir*, (7), 48-72.
- Chapman, C. S. (2005). *Controlling strategy: management, accounting and performance measurement*. Oxford University Press.
- Charreire-Petit S. et Durieux F. (2007), « Explorer et tester : Les deux voies de la recherche », in Thiétart R-A (éd.), *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, 3e édition, pp. 57-80
- Chatelain-Ponroy, S., & Sponem, S. (2007). Evolutions et permanence du contrôle de gestion. *Économie et Management*, (123), 12-18.

- Chauvey, J. N. (2010). Hypocrisie, déraison: les nouveaux leviers du contrôle?. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 16(1), 33-51.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2), 127-168.
- Chenhall, R. H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 30(5), 395-422.
- Chenhall, R. H., & Morris, D. (1995). Organic decision and communication processes and management accounting systems in entrepreneurial and conservative business organizations. *Omega*, 23(5), 485-497.
- Chiapello, È. (1996). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence: un essai d'organisation de la littérature. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 2(2), 51-74.
- Chiapello, È. (1997). Les organisations et le travail artistiques sont-ils contrôlables?. *Réseaux*, 15(86), 77-113.
- Chiapello, È. (1998). Artistes versus Managers - Le management culturel face à la critique artistique. Editions Métailié.
- Ciborra, C. (2004). Bricolage, heuristics, serendipity, and make-do. *The Social Study of Information and Communication Technology: innovation, actors and contexts*, 19.
- Cohen, W. M., & Levinthal, D. A. (1990). Absorptive capacity: A new perspective on learning and innovation. *Administrative science quarterly*, 128-152.
- Collier, P. M. (2001). The power of accounting: a field study of local financial management in a police force. *Management Accounting Research*, 12(4), 465-486.
- Collins, P. D., Hage, J., & Hull, F. M. (1988). Organizational and technological predictors of change in automaticity. *Academy of Management Journal*, 31(3), 512-543.
- Colon, M. (2014). *Les contrats de performance dans le secteur de l'eau urbaine ougandais, structures de la matérialisation de la logique de marché et supports du travail institutionnel* (Doctoral dissertation, AgroParisTech).
- Colot, V., & Michel, P. A. (1996). Vers une théorie financière adaptée aux PME. Réflexion sur une science en genèse. *Revue internationale PME: Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, 9(1), 143-166.
- Comtet, I. (2009). Entre usage professionnel des TIC et structure organisationnelle: la capacité au bricolage comme compétence adaptative. *Études de communication. langages, information, médiations*, (33), 119-134.
- Condor, R. (2012). Le contrôle de gestion dans les PME: une approche par la taille et le cycle de vie. *Revue internationale PME: Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, 25(2), 77-97.
- Cooper R.G. (2001), Winning at new products: accelerating the process from idea to launch, 3^{ème} édition, *Perseus publishing*, Cambridge.

-
- Cooper, R. G., & Kleinschmidt, E. J. (1986). An investigation into the new product process: steps, deficiencies, and impact. *Journal of Product Innovation Management*, 3(2), 71-85.
- Cooper, R. G., & Kleinschmidt, E. J. (1993). Stage gate systems for new product success. *Marketing Management*, 1(4), 20-29.
- Couillard, J. (1995). The role of project risk in determining project management approach. *Project Management Journal*, 26, 3-15.
- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1988). An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget category. *Administrative Science Quarterly*, 562-587.
- Crossan, M. M., & Apaydin, M. (2010). A multi-dimensional framework of organizational innovation: A systematic review of the literature. *Journal of Management Studies*, 47(6), 1154-1191.
- Cruz, I., Major, M., & Scapens, R. W. (2009). Institutionalization and practice variation in the management control of a global/local setting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(1), 91-117.
- Cyert, R. M., & March, J. G. (1963). A behavioral theory of the firm. *Englewood Cliffs, NJ*, 2.
- Daft, R. L. (1978). A dual-core model of organizational innovation. *Academy of Management Journal*, 21(2), 193-210.
- Daft, R. L. (1982). Bureaucratic versus nonbureaucratic structure and the process of innovation and change. *Research in the Sociology of Organizations*, 1, 129-166.
- Damanpour, F. (1991). Organizational innovation: A meta-analysis of effects of determinants and moderators. *Academy of Management Journal*, 34(3), 555-590.
- Damanpour, F. (2014). Footnotes to research on management innovation. *Organization Studies*, 35(9), 1265-1285.
- Damanpour, F., & Aravind, D. (2012). Managerial innovation: Conceptions, processes, and antecedents. *Management and Organization Review*, 8(2), 423-454.
- Damanpour, F., & Evan, W. M. (1984). Organizational innovation and performance: the problem of "organizational lag". *Administrative Science Quarterly*, 392-409.
- Damanpour, F., Szabat, K. A., & Evan, W. M. (1989). The relationship between types of innovation and organizational performance. *Journal of Management Studies*, 26(6), 587-602.
- Damanpour, F., & Schneider, M. (2006). Phases of the adoption of innovation in organizations: Effects of environment, organization and top Managers¹. *British Journal of Management*, 17(3), 215-236.
- Damanpour, F., Walker, R. M., & Avellaneda, C. N. (2009). Combinative effects of innovation types and organizational performance: A longitudinal study of service organizations. *Journal of Management Studies*, 46(4), 650-675.
- Damanpour, F., & Wischnevsky, J. D. (2006). Research on innovation in organizations: Distinguishing innovation-generating from innovation-adopting organizations. *Journal of Engineering and Technology Management*, 23(4), 269-291.

- Dambrin, C., Lambert, C., & Sponem, S. (2005). Contrôle et changement, une perspective néo-institutionnelle. *26^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité* (pp. 1-20).
- Dambrin, C., & Löning, H. (2008). Systèmes de contrôle interactifs et théories de l'apprentissage: une relecture des travaux de R. Simons à l'aune des théories piagétienes. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, *14*(3), 113-140.
- David, A. (1996). L'aide à la décision entre outils et organisation. *Entreprise et Histoire*, *13*, 9-26.
- Davila, A. (2000). An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, *25*(4), 383-409.
- Davila A. (2005). An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, *30*(3), 223-248.
- Davila, A., Epstein, M., & Shelton, R. (2006). *Making innovation work: How to manage it, measure it, and profit from it*. (Upper Saddle River, NJ: Wharton School Publishing).
- Davila, A., & Foster, G. (2005). Management accounting systems adoption decisions: evidence and performance implications from early-stage/start-up companies. *The Accounting Review*, *80*(4), 1039-1068.
- Davila, A., & Foster, G. (2007). Management control systems in early-stage start-up companies. *The Accounting Review*, *82*(4), 907-937.
- Davila, A., Foster, G., & Li, M. (2009). Reasons for management control systems adoption: Insights from product development systems choice by early-stage entrepreneurial companies. *Accounting, Organizations and Society*, *34*(3), 322-347.
- Davila, A., Foster, G., & Oyon, D. (2009). Accounting and control, entrepreneurship and innovation: Venturing into new research opportunities. *European Accounting Review*, *18*(2), 281-311.
- Dechamp, G., Goy, H., Grimand, A., & De Vaujany, F. X. (2006). Management stratégique et dynamiques d'appropriation des outils de gestion: proposition d'une grille de lecture. *Management & Avenir*, (3), 181-200.
- Demers C. (2003), « L'entretien », in Giordano Y. (éd.), *Conduire un projet de recherche. Une perspective qualitative*, Éditions Management & Société, Caen, 173-210.
- Dent, J. F. (1990). Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, *15*(1-2), 3-25.
- De Vaujany, F. X. (2006). Pour une théorie de l'appropriation des outils de gestion: vers un dépassement de l'opposition conception-usage. *Management & Avenir*, (3), 109-126.
- De Vaujany, F. X. (2009). Un éclairage original de l'appropriation des outils de gestion: la vision improvisationnelle de Claudio Ciborra. *18^{ème} Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique*, Grenoble, 1-28.

- Dibiaggio, L., & Ferrary, M. (2003). Communautés de pratique et réseaux sociaux dans la dynamique de fonctionnement des clusters de hautes technologies. *Revue d'Économie Industrielle*, 103(1), 111-130.
- Dillard, J. F., Rigsby, J. T., & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context: duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(4), 506-542.
- DiMaggio P.J. (1988), « Interest and Agency in Institutional Theory » in LG Zucker (Ed.), *Research on Institutional patterns and Organizations : Culture and Environment*, Cambridge.
- DiMaggio, P., Powell, W. (1983). The iron cage revisited: institutionalized isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160.
- Ditillo, A. (2004). Dealing with uncertainty in knowledge-intensive firms: the role of management control systems as knowledge integration mechanisms. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3), 401-421.
- Dreveton, B. (2008). Le rôle des représentations sociales au cours du processus de construction d'un outil de contrôle de gestion. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 14(2), 125-153.
- Dreveton, B. (2011). Construire un outil de contrôle au sein des organisations publiques: une opportunité au développement d'un nouveau mode d'action. *Management international/International Management/Gestión Internacional*, 15(4), 11-24.
- Dreveton, B., Lande, E., & Portal, M. (2012). Construire un outil de comptabilité de gestion au sein d'une université. Retour sur un acte manqué. *Management & Avenir*, (4), 126-144.
- Dubouloz, S. (2012). Organizational innovation: clarifying the concept as output and as process and suggesting research avenues from these two angles of analysis. *AIMS (Association Internationale de Management Stratégique)*. Lille France.
- Duncan, R. B. (1976). The ambidextrous organization: Designing dual structures for innovation. *The Management of Organization*, 1, 167-188.
- Dupouët, O., & Barlatier, P. J. (2011). Le rôle des communautés de pratique dans le développement de l'ambidextrie contextuelle: le cas GDF SUEZ. *Management international/International Management/Gestión Internacional*, 15(4), 95-108.
- Engel F., Kletz F, Moisdon J-C. (1997). L'instrument multiprise ou les « métamorphoses des ICR », dans *Du mode d'existence des outils de gestion*, Ouvrage collectif sous la direction de Jean-Claude Moisdon, Éditions Seli Arslan, Paris, 114-133.
- Errami, Y. (2007). Les systèmes de contrôle traditionnels et modernes : articulation et modes d'existence dans les entreprises françaises. *Comptabilité et Environnement* (pp. CD-Rom).
- Essid, M., & Berland, N. (2011). Les impacts de la RSE sur les systèmes de contrôle. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 17(2), 59-88.
- Ettlie, J.E. (1988). *Taking Charge of Manufacturing, How Companies Are Combining Technological and Organizational Innovations to Compete Successfully*. San Francisco, Jossey-Bass.
- Evan, W. M. (1966). Organizational lag. *Human Organizations*, 25(1), 51–53.

- Feigenbaum, A. V., & Feigenbaum, D. S. (2005). What quality means today. *Sloan Management Review*, 46(2), 96.
- Feldman, M. S. (2003). A performative perspective on stability and change in organizational routines. *Industrial and Corporate Change*, 12(4), 727-752.
- Ferrary, M. (2008). L'innovation radicale : entre cluster ambidextre et organisations spécialisées. *Revue Française de Gestion*, (7), 109-125.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282.
- Fitzgerald L., Johnson R., Brignall S., Silvestro R. & Voss C. (1991), Performance Measurement in Service Business. London, CIMA.
- Fleming, L. (2002). Finding the organizational sources of technological breakthroughs: the story of Hewlett-Packard's thermal ink-jet. *Industrial and Corporate Change*, 11(5), 1059-1084.
- Fligstein, N. (2001). Social skill and the theory of fields. *Sociological theory*, 19(2), 105-125.
- Galbraith, J. R. (1973). *Designing complex organizations*. Addison-Wesley Longman Publishing Co., Inc.
- Garcias, F., Dalmasso, C., & Sardas, J. C. (2015). Tensions paradoxales autour des apprentissages : exploration, exploitation et apprentissage d'exploitation. *Management*, 18(2), 156-178.
- Garengo, P., Biazzo, S., & Bititci, U. S. (2005). Performance measurement systems in SMEs: a review for a research agenda. *International Journal of Management Reviews*, 7(1), 25-47.
- Gauche, K. (2013, May). Typologie de pratiques de gestion et indices d'appropriation. 34^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (pp. cd-rom).
- Gautier, F. (2002). *Les systèmes de contrôle de gestion des projets de conception et de développement de produits nouveaux: une analyse empirique*. Institut d'administration des entreprises de Paris, GREGOR.
- Gebauer, H. (2011). Exploring the contribution of management innovation to the evolution of dynamic capabilities. *Industrial Marketing Management*, 40(8), 1238-1250.
- Germain, C. (2005). Une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises. *Finance-Contrôle-Stratégie*, 8(3), 125-143.
- Germain, C., & Gates, S. (2010). L'engagement des parties prenantes internes dans les démarches de Responsabilité Globale (RG): l'intégration des indicateurs de RG dans les outils de pilotage du contrôle de gestion. *Management & Avenir*, (3), 223-237.
- Gervais, M., & Moreau, A. (2004). Le vécu de l'introduction du contrôle de gestion dans les organismes de sécurité et de défense: Une analyse au travers de la perception des contrôleurs. *Revue Sciences de Gestion*, 43, 17-48.
- Ghoshal, S., & Bartlett, C. A. (1994). Linking organizational context and managerial action: The dimensions of quality of management. *Strategic Management Journal*, 15(S2), 91-112.

- Gibson, C. B., & Birkinshaw, J. (2004). The antecedents, consequences, and mediating role of organizational ambidexterity. *Academy of Management Journal*, 47(2), 209-226.
- Gilsing, V., & Nooteboom, B. (2004). Co-evolution in innovation systems: the case of pharmaceutical biotechnology. *Eindhoven Centre for Innovation Studies*, 4(9).
- Giordano Y. (2003). Les spécificités des recherches qualitatives, in Giordano Y. (éd.), *Conduire un projet de recherche: une perspective qualitative*. Éditions Management & Société, Caen, 11-39.
- Giroux, N. (1993). Communication et changement dans les organisations. *Communication et Organisation*, (3).
- Giuliani, P. & Robert, M. (2016, à paraître). *L'innovation managériale : enjeux et perspectives - (S. Mignon, P. Chapellier, A. Mazars-Chapelon, F. Villesèque-Dubus)*, Éditions EMS.
- Glaser B. G. & Strauss A. L. (1967). *The discovery of Grounded Theory, Strategies for Qualitative Research*, Aldine Publishing Company, New York.
- Glaserfeld Von E. (1988). Introduction à un constructivisme radical, in Watzlawick P. (dir.), *L'invention de la réalité : contributions au constructivisme*, Paris, Le Seuil.
- Goldhar, J. D., & Jelinek, M. (1983). Plan for economies of scope. *Harvard Business Review*, 61(6), 141-148.
- Gopalakrishnan, S., & Damanpour, F. (1997). A review of innovation research in economics, sociology and technology management. *Omega*, 25(1), 15-28.
- Granlund, M., & Taipaleenmäki, J. (2005). Management control and controllership in new economy firms—a life cycle perspective. *Management Accounting Research*, 16(1), 21-57.
- Greenan, N., D. Guellec, G. Broussaudier et L. Miotti (1993). *Innovation organisationnelle, dynamisme technologique et performance des entreprises*, INSEE, n°G9304.
- Greiner, L. E. (1972). Evolution and revolution as organizations grow. *Harvard Business Review*, 50(4), 37-46.
- Grimand A. (2006). Introduction : l'appropriation des outils de gestion, entre rationalité instrumentale et construction du sens. In A. Grimand (Ed.), *L'appropriation des outils de gestion : vers de nouvelles perspectives théoriques?*, Publications de l'Université de Saint-Etienne, 13-27.
- Grimand, A. (2012). L'appropriation des outils de gestion et ses effets sur les dynamiques organisationnelles : le cas du déploiement d'un référentiel des emplois et des compétences. *Management & Avenir*, (4), 237-257
- Grimand, A., Oiry, E., & Ragaigne, A. (2014). L'ambidextrie, un mode de gestion des paradoxes ? Une étude comparative de cas, XIII^{ème} Conférence de l'AIMS, Rennes, 24-26 Mai.
- Guedj, N. (2000). Le contrôle de gestion. *Édition d'Organisations*.
- Gupta, A. K., Smith, K. G., & Shalley, C. E. (2006). The interplay between exploration and exploitation. *Academy of Management Journal*, 49(4), 693-706.
- Hage, J. & Aiken, M. (1970). *Social Change in Complex Organizations*, Random House, New York.

-
- Hamel, G. (2006). The why, what, and how of management innovation. *Harvard Business Review*, 84(2), 72.
- Hamel, G. (2009). Moon shots for management. *Harvard Business Review*, 87(2), 91-98.
- Harder, M. (2011). Internal antecedents of management innovation. *Copenhagen: Doctoral School of Economics and Management, Copenhagen Business School*.
- Hatchuel A., & Weil B. (1992). *L'expert et le système. Gestion des savoirs et métamorphose des acteurs dans l'entreprise industrielle*, Economica, Paris.
- He, Z. L., & Wong, P. K. (2004). Exploration vs. exploitation: An empirical test of the ambidexterity hypothesis. *Organization Science*, 15(4), 481-494.
- Henri, J. F. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 529-558.
- Hertenstein, J. H., & Platt, M. B. (2000). Performance measures and management control in new product development. *Accounting Horizons*, 14(3), 303-323.
- Hofstede, G. (1978). The poverty of management control philosophy. *Academy of Management Review*, 3(3), 450-461.
- Hollen, R., Van Den Bosch, F. A., & Volberda, H. W. (2013). The role of management innovation in enabling technological process innovation: An inter-organizational perspective. *European Management Review*, 10(1), 35-50.
- Hope J., Fraser R. (1997). Beyond budgeting. *Management Accounting*, 75(11), 20-23.
- Hopper, T., & Major, M. (2007). Extending institutional analysis through theoretical triangulation: regulation and activity-based costing in Portuguese telecommunications. *European Accounting Review*, 16(1), 59-97.
- Hoque, Z., & Hopper, T. (1997). Political and industrial relations turbulence, competition and budgeting in the nationalised jute mills of Bangladesh. *Accounting and Business Research*, 27(2), 125-143.
- Hussain, M., & Hoque, Z. (2002). Understanding non-financial performance measurement practices in Japanese banks: a new institutional sociology perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(2), 162-183.
- Jansen, J. J., Van Den Bosch, F. A., & Volberda, H. W. (2005). Managing potential and realized absorptive capacity: how do organizational antecedents matter?. *Academy of Management Journal*, 48(6), 999-1015.
- Jaouen, A. (2010). Typologie de dirigeants de très petite entreprise. *Journal of Small Business & Entrepreneurship*, 23(1), 133-152.
- Jensen, M. C. (2001). Corporate budgeting is broken, let's fix it. *Harvard Business Review*, 94-101.
- Johnson, G., Smith, S., & Codling, B. (2000). Microprocesses of institutional change in the context of privatization. *Academy of Management Review*, 25(3), 572-580.

- Jørgensen, B., & Messner, M. (2009). Management control in new product development: The dynamics of managing flexibility and efficiency. *Journal of Management Accounting Research*, 21(1), 99-124.
- Journé B., & Raulet N. (2004). La situation et l'organisation : enjeux théoriques et pratiques. *Congrès AIM*.
- Kacioui-Maurin, E. (2011). *Exploration et exploitation, les formes d'ambidextrie organisationnelle dans l'innovation de services: le cas des prestataires de services logistiques* (Doctoral dissertation, Aix Marseille 2).
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, 74(1), 75–85.
- Katila, R., & Ahuja, G. (2002). Something old, something new: A longitudinal study of search behavior and new product introduction. *Academy of Management Journal*, 45(6), 1183-1194.
- Khanagha, S., Volberda, H., Sidhu, J., & Oshri, I. (2013). Management innovation and adoption of emerging technologies: The case of cloud computing. *European Management Review*, 10(1), 51-67.
- Kimberly, J. R. 1981. Managerial innovation. *Handbook of organizational design*, 1(84), 104. New York: Oxford University Press.
- Kimberly, J. R., & Evanisko, M. J. (1981). Organizational innovation: The influence of individual, organizational, and contextual factors on hospital adoption of technological and administrative innovations. *Academy of Management Journal*, 24(4), 689-713.
- Kitagawa, F. (2004). Les universités et l'innovation dans l'économie du savoir: l'expérience des régions anglaises. *Politiques et Gestion de l'Enseignement Supérieur*, (3), 61-87.
- Klein, K. J., & Sorra, J. S. (1996). The challenge of innovation implementation. *Academy of Management Review*, 21(4), 1055-1080.
- Koenig, G. (1993). Production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles. *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, 9, 4-17.
- Kren, L. (1992). Budgetary participation and managerial performance: The impact of information and environmental volatility. *Accounting Review*, 511-526.
- Lam, A. (2005). Organizational innovation. Chapter 5 in J. Fagerberg, D. C. Mowery and R. R. Nelson (eds.), *The Oxford handbook of innovation*. Oxford: Oxford University Press, 115-147.
- Lambert, C. (2005). *La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation* (Doctoral dissertation, Université Paris Dauphine-Paris IX).
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207-232.
- Lavigne, B. (2002). Contribution À L'Étude De La Genèse Des Systèmes D'Information Comptable Des PME : Une Recherche Empirique. *Technologie et Management de l'Information : Enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit* (pp. CD-Rom).

- Leca, B. (2006). Pas seulement des « lemmings ». Les relations entre les organisations et leur environnement dans le néo-institutionnalisme sociologique. *Finance-Contrôle-Stratégie*, 9(4), 67-86.
- Lee, A. S. (1991). Integrating positivist and interpretive approaches to organizational research. *Organization Science*, 2(4), 342-365.
- Lehmann-Ortega, L., & Naro, G. (2008). Contrôle de gestion, capacités dynamiques et stratégies émergentes dans les organisations entrepreneuriales : la conception d'un Balanced Scorecard comme « levier de contrôle interactif ». *La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité* (pp. CD-Rom).
- Le Moigne, J.-L. (1995). Les Épistémologies constructivistes, coll. Que Sais-je ? Paris, PUF.
- Le Roy, F., Robert, M., & Giuliani, P. (2013). L'innovation managériale. Généalogie, défis et perspectives. *Revue Française de Gestion*, 39(235), 77-90.
- Le Theule, M. A. (2007). *Comptabilité et contrôle dans les organisations créatives: une gestion des possibles?* (Doctoral dissertation, Conservatoire national des arts et métiers, CNAM).
- Levinthal, D. A., & March, J. G. (1993). The myopia of learning. *Strategic Management Journal*, 14(S2), 95-112.
- Lewis, M. W. (2000). Exploring paradox: Toward a more comprehensive guide. *Academy of Management Review*, 25(4), 760-776.
- Lillis, A. M., & van Veen-Dirks, P. M. (2008). Performance measurement system design in joint strategy settings. *Journal of Management Accounting Research*, 20(1), 25-57.
- Lorange, P., Morton, M. S. S., & Ghoshal, S. (1986). *Strategic control systems*. West Group.
- Lorino, P. (2002). *Vers une théorie pragmatique et sémiotique des outils appliquée aux instruments de gestion*. Groupe ESSEC.
- Lorino, P. (2005). Théories des organisations, sens et action: le cheminement historique, du rationalisme à la genèse instrumentale des organisations. In *Entre connaissance et organisation: l'activité collective*, La Découverte, 54-71.
- Lorino, P. (2006). Recherche sur les organisations et théorie de l'activité collective : les échos de la pensée de Jacques Girin dans la recherche sur les processus en gestion. In *Colloques Jacques GIRIN, CRG- Ecole Polytechnique*.
- Lorino, P., & Tarondeau, J.-C (1998). De la stratégie aux processus stratégiques. *Revue Française de Gestion*, (117).
- Lounsbury, M. (2008). Institutional rationality and practice variation : New directions in the institutional analysis of practice. *Accounting, Organizations and Society*, 33(4), 349-361.
- Lounsbury, M., & Crumley, E. T. (2007). New practice creation: An institutional perspective on innovation. *Organization Studies*, 28(7), 993-1012.
- Lüscher, L. S., & Lewis, M. W. (2008). Organizational change and managerial sensemaking: Working through paradox. *Academy of Management Journal*, 51(2), 221-240.
- Lynch, R. L., & Cross, K. F. (1995). Measure up !: Yardsticks for continuous improvement. Blackwell, Oxford.

- Mahmoud-Jouini, S. B., Charue-Duboc, F., & Fourcade, F. (2007). Favoriser l'innovation radicale dans une entreprise multidivisionnelle: Extension du modèle ambidextre à partir de l'analyse d'un cas. *Finance-Contrôle-Stratégie*, 10(3), 5-41.
- Malagueño, R., & Bisbe, J. (2010). The role of management accounting and control systems as antecedents of organizational creativity and innovation capabilities. Available at SSRN 1720989.
- Malo, J. L. (2000). Tableaux de bord. B. Colasse, *Encyclopedie de Comptabilite, Contrôle de gestion et Audit*, 1133-1144.
- Malo, J. L., & Mathe, J. C. (2000). L'essentiel du contrôle de gestion, Les Éditions d'organisation.
- March, J. G. (1991). Exploration and exploitation in organizational learning. *Organization Science*, 2(1), 71-87.
- Marginson, D. E. (2002). Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a UK organization. *Strategic Management Journal*, 23(11), 1019-1031.
- Marginson, D., Ogden, S., & Frow, N. (2006). *Budgeting and innovation : complements or contradictions ?(Research Report)*. CIMA.
- Martin, D. P., & Picceu, C. (2007). Outils de gestion et pilotage dynamique de l'action collective. *Finance-Contrôle-Stratégie*, 10(3), 75-110.
- McMahon, R. G., & Holmes, S. (1991). Small business financial management practices in North America: a literature review. *Journal of Small Business Management*, 29(2), 19-29.
- McNamara, P., & Baden-Fuller, C. (1999). Lessons from the Celltech case: Balancing knowledge exploration and exploitation in organizational renewal. *British Journal of Management*, 10(4), 291-307.
- Ménard, C. (1994), « La nature de l'innovation organisationnelle », Revue d'économie industrielle, numéro exceptionnel « Économie industrielle : développements récents », p. 173-192.
- Merchant, K. A., & Otley, D. T. (2006). A review of the literature on control and accountability. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, 785-802.
- Mersereau, A. (2000). Les mécanismes de contrôle utilisés pour gérer une réduction des coûts. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 6(2), 21-41.
- Messeghem, K., & Paradas, A. (2009). L'émergence d'un pôle de compétitivité agroalimentaire: de l'encastrement à l'ambidextrie. *Management & Avenir*, (5), 164-183.
- Meyer, J. W. (1986). Social environments and organizational accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 11(4), 345-356.
- Meyer, A. D., & Goes, J. B. (1988). Organizational assimilation of innovations: A multilevel contextual analysis. *Academy of Management Journal*, 31(4), 897-923.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.

- Meyssonnier, F. (1999). Au cœur du contrôle de gestion: la mesure. *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, 51-58.
- Meyssonnier, F. (2015). Quel contrôle de gestion pour les start-ups?. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 21(2), 33-61.
- Meyssonnier, F. (2015). Les dispositifs de pilotage de la performance en environnement innovant et incertain: étude comparative de huit startups. *Revue internationale PME*, 28(3-4), 171-193.
- Meyssonnier, F., & Pourtier, F. (2006). Les ERP changent-ils le contrôle de gestion?. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 12(1), 45-64.
- Meyssonnier, F., & Zawadzki, C. (2008). L'introduction du contrôle de gestion en PME: étude d'un cas de structuration tardive de la gestion d'une entreprise familiale en forte croissance. *Revue internationale PME: Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, 21(1), 69-92.
- Mignon, S. (2009). La pérennité organisationnelle. *Revue Française de gestion*, (2), 73-89.
- Mignon, S. (2013). Pilotage de la pérennité organisationnelle : normes, représentations et contrôle, Coordonné par Sophie Mignon Cormelles-le-Royal (France), Éditions Management et Société.
- Milani, K. (1975). The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: a field study. *The Accounting Review*, 50(2), 274-284.
- Miles, R. E., Snow, C. C., Meyer, A. D., & Coleman, H. J. (1978). Organizational strategy, structure, and process. *Academy of Management Review*, 3(3), 546-562.
- Miner, A. S., & Mezias, S. J. (1996). Ugly duckling no more: Past and futures of organizational learning research. *Organization Science*, 7(1), 88-99.
- Mintzberg, H. (1978). Patterns in strategy formation. *Management Science*, 24(9), 934-948.
- Mitchell, F., & Reid, G. C. (2000). Editorial. Problems, challenges and opportunities: the small business as a setting for management accounting research. *Management Accounting Research*, 11(4), 385-390.
- Moison, J. C. (1997). Du mode d'existence des outils de gestion. *Les instruments de gestion à l'épreuve de l'organisation*, Éditions Seli Arslan, Paris,
- Moison, J. C. (2005). Comment apprend-on par les outils de gestion?. In *Entre connaissance et organisation: l'activité collective*, La Découverte, 239-250.
- Mol, M. J., & Birkinshaw, J. (2006). Against the flow: Reaping the rewards of management innovation. *European Business Forum*, 27, 24-29.
- Mol, M. J., & Birkinshaw, J. (2009). The sources of management innovation: When firms introduce new management practices. *Journal of Business Research*, 62(12), 1269-1280.
- Mol, M. J., & Birkinshaw, J. (2012). Relating management innovation to product and process innovation: Private rents versus public gains. *Handbook of Organizational and Managerial Innovation*, 13-35.

- Mom, T. J., Van Den Bosch, F. A., & Volberda, H. W. (2003). Managing concurrently The Processes Of Knowledge Exploration And Exploitation: The Influence Of Knowledge Exchange Determinants And The Introduction Of An Intranet. *DRUID Summer Conference*.
- Moore, K., & Yuen, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4), 351-389.
- Morana, J., & Gonzalez-Feliu, J. (2012). Comment mesurer la performance durable d'un système de mutualisation des livraisons?. *2^{ème} Colloque en Logistique Urbaine de Nantes* (pp. 1-14).
- Mothe, C., & Brion, S. (2008). Innovation: exploiter ou explorer ?. *Revue Française de Gestion*, (7), 101-108.
- Mucchielli, A. (1994). Les méthodes qualitatives. *Presses Universitaires de France*, Paris, 2e édition, 127 pages.
- Naro, G., & Travaillé, D. (2009). À la recherche des fondements conceptuels et méthodologiques du balanced scorecard : le modèle de Kaplan et Norton revisité à travers le cadre conceptuel des leviers de contrôle. *La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit* (pp. CD-ROM).
- Naro, G., & Travaillé, D. (2010). Construire les stratégies avec le Balanced Scorecard: vers une approche interactive du modèle de Kaplan et Norton. *Finance-Contrôle-Stratégie*, 13(2), 33-66.
- Neely, A. D., Adams, C., & Kennerley, M. (2002). *The performance prism: The scorecard for measuring and managing business success*. London: Prentice Hall Financial Times.
- Ney, C. J., Favre-Bonte, V., & Baret, C. (2008). Vers un Modèle de Gestion de l'Ambidextrie: Innovation d'Exploitation Interne et Coopération d'Exploration.
- Nixon, B. (1998). Research and development performance measurement: a case study. *Management Accounting Research*, 9(3), 329-355.
- Nguelet, N., Perray-Resdlob, L., & Travaillé, D. (2016). Le processus de socialisation aux outils de gestion: le cas des ingénieurs. *37^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC)*.
- Nobre, T. (2001). Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME. *Finance-Contrôle-Stratégie*, 4(2), 119-148.
- Nobre, T., & Zawadzki, C. (2013). Stratégie d'acteurs et processus d'introduction d'outils de contrôle de gestion en PME. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 19(1), 91-116.
- Nooteboom, B. (1999). The Combination of Exploitation and Exploration: How does it work?. *EGOS Colloquium, Knowledge and Organization Track, Warwick*, 3-6.
- Nørreklit, H. (2000). The balance on the balanced scorecard—a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, 11, 6588.
- Oiry, E. (2011). Usages imprévus et dynamique des instruments de gestion. Réflexions à partir du cas d'un instrument de gestion des compétences. *Management international/International Management/Gestión Internacional*, 15(2), 11-22.

- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*, 16(1), 145-179.
- O'Reilly, C. A., & Tushman, M. L. (2004). The ambidextrous organization. *Harvard Business Review*, 82(4), 74-83.
- O'Reilly, C. A., & Tushman, M. L. (2008). Ambidexterity as a dynamic capability: Resolving the innovator's dilemma. *Research in Organizational Behavior*, 28, 185-206.
- Orlikowski, W. J. (2000). Using technology and constituting structures: A practice lens for studying technology in organizations. *Organization Science*, 11(4), 404-428.
- Otley, D. (2008). Performance management: a framework for analysis. *Performance Management*. Palgrave Macmillan UK, 24-39.
- Ouchi, W. G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Readings in Accounting for Management Control*. Springer US, 63-82.
- Parmentier, G., & Mangematin, V. (2007). Explorer pour innover, répliquer pour séduire. 16^{ème} Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique.
- Passmore, W., C. Francis, J. Haldeman and A. Shani, 1982, "Sociotechnical systems: A North American reflection on empirical studies of the seventies". *Human Relations*, 35: 1179–1204
- Perez, M., Chalayer-Rouchon, S., & Teyssier, C. (2005). De nouvelles approches pour les outils comptables et financiers: un cadre d'hypothèses.
- Perez, M., Chalayer-Rouchon, S., & Teyssier, C. (2005). Une approche sociopolitique et psychocognitive des outils de gestion comptables et financiers. *Comptabilité et Connaissances* (pp. CD-Rom).
- Perret, V., & Séville, M. (2007). Fondements épistémologiques de la Recherche. In Thiétart R.-A. (éd.), *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, 3^e édition, 13-33.
- Perrin, J. (1996). Cohérence, pertinence et évaluation économique des activités de conception. *Cohérence, Pertinence et Evaluation, ECOSIP, Economica*.
- Perry-Smith, J. E. (2006). Social yet creative: The role of social relationships in facilitating individual creativity. *Academy of Management Journal*, 49(1), 85-101.
- Pesqueux, Y., & Durance, P. (2004). Apprentissage organisationnel, économie de la connaissance: mode ou modèle?. Cahier de recherche n°6, Laboratoire d'Investigation en Prospective, Stratégie et Organisation, CNAM.
- Picard, A. (2013). *Développement d'un cadre de mesure de performance d'une transformation de culture organisationnelle: le cas de la migration vers le modèle de soins "Planetree" au CHU Sainte-Justine*.
- Pisano, G. P. (1997). *The development factory: unlocking the potential of process innovation*. Harvard Business Press.
- Poole, M. S., & Van de Ven, A. H. (1989). Using paradox to build management and organization theories. *Academy of Management Review*, 14(4), 562-578.
- Popper, K. (1991), *La connaissance objective*, Paris, Aubier, 2^e édition. Traduit de : *Objective Knowledge*, Londres, Oxford University Press, 1972.

- Porter, M. E., (1980). *Competitive Strategy : techniques for analyzing industries and competitors*. New York, Free Press.
- Porter, M. E. (1985). *Competitive advantage : creating and sustaining superior performance*. New York, Free Press.
- Quemener, Y., & Fimbel, E. (2012). Mise en œuvre, usages et appropriation des outils de gestion: apports de la théorie de la régulation sociale. *Comptabilités et Innovation* (pp. cd-rom).
- Quemener, Y., & Fimbel, E. (2015). Régulation autonome et régulation de contrôle dans le processus d'appropriation des outils de gestion: identification de six modes d'articulation. *Management international/International Management/Gestión Internacional*, 19(2), 259-273.
- Quinn, J. B. (1978). Strategic Change : " Logical Incrementalism". *Sloan Management Review*, 20(1), 7-19.
- Rabardel, P. (1995). *Les hommes et les technologies. Approche cognitive des instruments contemporains*, Paris, Armand Colin.
- Raisch, S. (2008). Balanced structures: designing organizations for profitable growth. *Long Range Planning*, 41(5), 483-508.
- Raisch, S., Birkinshaw, J., Probst, G., & Tushman, M. L. (2009). Organizational ambidexterity: Balancing exploitation and exploration for sustained performance. *Organization Science*, 20(4), 685-695.
- Redis, J. (2007). Financement et trajectoires de développement des start-up françaises de TIC (1998-2005). *9^{ème} Journée d'Etude de l'Académie de l'Entrepreneuriat*, 1-24.
- Reid, G. C., & Smith, J. A. (2000). The impact of contingencies on management accounting system development. *Management Accounting Research*, 11(4), 427-450.
- Renaud, A. (2010). Le concept d'interactivité de Simons revisité à l'aune des systèmes de contrôle environnemental. In *Crises et nouvelles problématiques de la Valeur* (pp. CD-ROM).
- Renaud, A. (2011). *L'articulation des indicateurs environnementaux entre contrôle diagnostique et contrôle interactif. Le cas d'une entreprise française de vins et spiritueux* (No. hal-00708345).
- Reynaud, J. D. (1988). Les régulations dans les organisations: régulation de contrôle et régulation autonome. *Revue Française de Sociologie*, 5-18.
- Rocher, S. (2008). De l'implantation à l'appropriation d'un outil de gestion comptable dans le secteur public local: Une approche interactionniste. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 14(1), 49-67.
- Rockness, H. O., & Shields, M. D. (1984). Organizational control systems in research and development. *Accounting, Organizations and Society*, 9(2), 165-177.
- Rogers, E. M. (1995). *Diffusion of innovation*. New York: Ed.
- Romelaer, P. (2002). Innovation et contraintes de gestion. *Les logiques de l'innovation*, N. Alter (dir.), Paris, La Découverte, 63-104.
- Sandino, T. (2007). Introducing the first management control systems: evidence from the retail sector. *The Accounting Review*, 82(1), 265-293.

- Rouchon, S. C., Perez, M., & Teyssier, C. (2006). L'influence des facteurs organisationnels et stratégiques sur l'appropriation des outils comptables et financiers. *Management & Avenir*, (3), 127-140.
- Sanidas, E. (2004). Technology, technical and organizational innovations, economic and societal growth. *Technology in Society*, 26(1), 67-84.
- Sanidas, E. (2005). Organizational innovations and economic growth: Organosis and growth of firms, sectors and countries. Cheltham, UK : Edward Elgar.
- Sapprasert, K., & Clausen, T. H. (2012). Organizational innovation and its effects. *Industrial and Corporate Change*, 21(5), 1283-1305.
- Savoie, A., & Morin, E. M. (2002). Les représentations de l'efficacité organisationnelle: développements récents. *Gestion, Revue Internationale de Gestion, HEC Montréal, Collection « Racines du savoir »*.
- Saxenian, A. (1994). Regional networks: industrial adaptation in Silicon Valley and route 128. Harvard University Press, Cambridge, MA.
- Schmidt, J. A. (1992). Is it time to replace traditional budgeting ?. *Journal of Accountancy*, 174(4), 103.
- Schmitt, A., Probst, G., & Tushman, M. L. (2010). Management in times of economic crisis: Insights into organizational ambidexterity. *Management*, 13(3), 128-150.
- Schumpeter, J. A. (1911). Théorie de l'évolution économique Recherches sur le profit, le crédit, l'intérêt et le cycle de la conjoncture, Paris, Dalloz, 1935.
- Schumpeter, J. A. (1983). Histoire de l'analyse économique. Paris, Gallimard, 3
- Ségrestin, D. (2004), Les chantiers du manager, Armand Colin, Paris.
- Serieyx, H. (1987). Qualité totale et innovation: une contradiction gérable. *Gestion*, 12(4), 46-52.
- Shalley, C. E., Gilson, L. L., & Blum, T. C. (2000). Matching creativity requirements and the work environment: Effects on satisfaction and intentions to leave. *Academy of Management Journal*, 43(2), 215-223.
- Sharma, U., Lawrence, S., & Lowe, A. (2010). Institutional contradiction and management control innovation: A field study of total quality management practices in a privatized telecommunication company. *Management Accounting Research*, 21(4), 251-264.
- Shields, M. D. (1997). Research in management accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 3.
- Sim, E. W., Griffin, A., Price, R. L., & Vojak, B. A. (2007). Exploring differences between inventors, champions, implementers and innovators in creating and developing new products in large, mature firms. *Creativity and Innovation Management*, 16(4), 422-436.
- Simon, F., & Tellier, A. (2008). Créativité et réseaux sociaux dans l'organisation ambidextre. *Revue Française de Gestion*, (7), 145-159.
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 127-143.

-
- Simons, R. (1991). Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic Management Journal*, 12(1), 49-62.
- Simons, R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic management journal*, 15(3), 169-189.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control* (Harvard Business School Press). Boston, MA.
- Simsek, Z. (2009). Organizational ambidexterity: Towards a multilevel understanding. *Journal of Management Studies*, 46(4), 597-624.
- Smets, M., Morris, T. I. M., & Greenwood, R. (2012). From practice to field: A multilevel model of practice-driven institutional change. *Academy of Management Journal*, 55(4), 877-904.
- Smith, W. K., & Lewis, M. W. (2011). Toward a theory of paradox: A dynamic equilibrium model of organizing. *Academy of Management Review*, 36(2), 381-403.
- Solle, G., & Rouby, É. (2003). De la conception des innovations managériales en contrôle de gestion: Quelles propositions?. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 9(3), 147-168.
- Soulerot, M., & Farjaudon, A. L. (2007). Les implications du dilemme exploitation/exploration sur le contrôle de gestion: le cas d'une entreprise de produits de grande consommation. *28^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, 1-20.
- Sponem, S. (2004). Contrôle budgétaire diagnostic ou interactif ? Proposition d'un instrument de mesure. *25^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, 1-20.
- Strang, D., & Macy, M. W. (2001). In search of excellence: fads, success stories, and adaptive emulation1. *American Journal of Sociology*, 107(1), 147-182.
- Tani, T. (1995). Interactive control in target cost management. *Management Accounting Research*, 6(4), 399-414.
- Teece, D. J. (2007). Explicating dynamic capabilities: the nature and microfoundations of (sustainable) enterprise performance. *Strategic Management Journal*, 28(13), 1319-1350.
- Terrisse, P. C. (2012). Le dispositif de gestion des organisations hybrides, régulateur de logiques institutionnelles hétérogènes ? Le cas du capital-risque solidaire. *Management & Avenir*, (4), 145-167.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1983). Institutional sources of change in the formal structure of organizations: The diffusion of civil service reform, 1880-1935. *Administrative Science Quarterly*, 22-39.
- Tornatzky, L. G., & Fleischer, M. (1990). *Processes of technological innovation*. Lexington Books, Lexington, MA.
- Touchais, L. (2006). Le contrôle de gestion dans une dynamique de changement: Définition d'un cadre d'analyse. *Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution* (pp. CD-Rom).
- Tremblay, D. G., & Audebrand, L. K. (2003). *Productivité et performance: enjeux et défis dans l'économie du savoir*. Télé-université, Université de Québec.

- Tsamenyi, M., Cullen, J., & González, J. M. G. (2006). Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: A new institutional theory analysis. *Management Accounting Research*, 17(4), 409-432.
- Tuomela, T. S. (2005). The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research*, 16(3), 293-320.
- Turki, O. (2006). Les pratiques du contrôle de gestion face au changement. *Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution* (pp. CD-Rom).
- Tushman, M. L. (1997). Winning through innovation. *Strategy & Leadership*, 25(4), 14-19.
- Tushman, M. L., & Nadler, D. A. (1978). Information Processing as an Integrating Concept in Organizational Design. *Academy of Management Review*, 3(3), 613-624.
- Tushman, M. L., & O'Reilly, C. A. (1996). The ambidextrous organizations: managing evolutionary and revolutionary change. *California Management Review*, 38(4), 8-30.
- Unrug, M. C. (1974). *Analyse de contenu et acte de parole*. Ed. Universitaire.
- Uzzi, B., & Spiro, J. (2005). Collaboration and creativity: The small world Problem. *American Journal of Sociology*, 111(2), 447-504.
- Vacher, B. (2004). Du bricolage informationnel à la litote organisationnelle Ou comment considérer le bricolage au niveau stratégique ? *Sciences de la Société*, (63), 132-149.
- Vaivio, J. (2004). Mobilizing local knowledge with “provocative” non-financial measures. *European Accounting Review*, 13(1), 39-71.
- Vallerand, J., Berthelot, S., & Morrill, J. (2008). Positionnement de la PME manufacturière canadienne face aux outils de gestion enseignés dans les programmes de formation universitaire en administration. 9^{ème} Congrès International Francophone en Entrepreneuriat et PME. Louvain la Neuve, Belgique.
- Van Caillie, D. (2003). L'exercice du contrôle de gestion en contexte PME: étude comparée des cas français, canadien et belge. 23^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, 1-16.
- Villesèque-Dubus, F., & Courrent, J. M. (2008). Recherches en contrôle de gestion et PME: évolution et logiques de structuration. *La Comptabilité, le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité* (pp. CD-Rom).
- Volberda, H. W., Van Den Bosch, F. A., & Heij, C. V. (2013). Management innovation: Management as fertile ground for innovation. *European Management Review*, 10(1), 1-15.
- Wacheux, F. (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*. Paris: Économica.
- Waddell, D., & Mallen, D. (2001). Quality managers: beyond 2000?. *Total Quality Management*, 12(3), 373-384.
- Walker, R. M., Damanpour, F., & Devece, C. A. (2011). Management innovation and organizational performance: Mediating role of planning and control. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 21, 367-386.
- Weick, K. E., Sutcliffe, K. M., & Obstfeld, D. (1999). Organizing for high reliability: Processes of collective mindfulness. *Research in Organizational Behavior*, 21, 81-123.

-
- Whitley, R. (1999). Firms, institutions and management control: the comparative analysis of coordination and control systems. *Accounting Organizations and Society*, 28(5/6), 507-524.
- Whittington, R., Pettigrew, A., Peck, S., Fenton, E., & Conyon, M. (1999). Change and complementarities in the new competitive landscape: a European panel study, 1992–1996. *Organization Science*, 10(5), 583-600.
- Wolfe, R. A. (1994). Organizational innovation: Review, critique and suggested research directions. *Journal of Management Studies*, 31(3), 405-431.
- Widener, S. K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7), 757-788.
- Wischnevsky, J. D., & Damanpour, F. (2006). Organizational transformation and performance: An examination of three perspectives. *Journal of Managerial Issues*, 104-128.
- Woodward, J. (1970). *Industrial organization: Behaviour and control*. Oxford Univ Pr.
- Wright, C., Sturdy, A., & Wylie, N. (2012). Management innovation through standardization: Consultants as standardizers of organizational practice. *Research Policy*, 41(3), 652-662.
- Yin, R. K. (2003). Case study research design and methods third edition. *Applied social research methods series*, 5.
- Zaltman, G., Duncan, R., & Holbek, J. (1973). *Innovations and organizations*. John Wiley & Sons.
- Zawadzki, C. (2014). Du contrôle de gestion en PME innovantes : un paradoxe organisationnel ? Chapitre 4 dans Grand Livre de l'Economie PME.
- Zawadzki, C. (2011). L'évolution des routines organisationnelles en PME : leçons de l'échec d'une démarche d'introduction du contrôle de gestion. 32^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité. Montpellier, France.
- Zbaracki, M. J. (1998). The rhetoric and reality of total quality management. *Administrative Science Quarterly*, 602-636.

ANNEXES

Annexe 1 - Guide d'entretien finalisé de l'enquête exploratoire (2^{ème} série d'entretiens)

INTRODUCTION

Date

Heure

Présentation du chercheur

Présentation de l'objet de la recherche et du but de l'entretien

Poste occupé de l'interviewé

Ancienneté dans l'entreprise

I- ENTREPRISE

Nom de l'entreprise

Activité(s)

Date de création

Nombre de salariés

Structure de la propriété

Chiffre d'affaires

Problématique de gestion prédominante de l'année

II- CONTRÔLE DE GESTION

Caractéristiques :

- Quels sont tous les outils de contrôle de gestion ?
- Pour qui et pour quelle utilisation ?
- À quelle fréquence sont-ils respectivement utilisés ?
- Quels sont les instruments de suivi et pilotage de l'innovation ? (S'il y en a)

Fonction :

- À quoi sert le contrôle de gestion au sein de votre entreprise ? Énumérez diverses fonctions.
- Selon vous quelles sont les fonctions du contrôle de gestion ?

Évolution :

- Le contrôle de gestion a-t-il connu des changements notables ?
- Depuis quand et dans quel but ?
- Quelles ont été ces mutations ?

Perspectives :

- Souhaiteriez-vous d'autres outils ?
- À quels besoins répondraient-ils ?

III- CONTRÔLE DE GESTION ET INNOVATION

- Le contrôle de gestion présente-t-il selon vous des éléments favorables à l'innovation ?
- Pourquoi et comment sont-ils favorables à l'innovation ?
- Inversement, le contrôle de gestion présente-t-il selon vous des freins à l'innovation ?

- Pourquoi et comment sont-ils défavorables à l'innovation ?

IV- INNOVATION

- Quelles sont toutes les sources d'innovation ?

V- SYSTEME DE CONTRÔLE

Caractéristiques :

- Quels sont les autres modes de contrôle ? (Culture, procédures, recrutement, auto-contrôle, etc.)

Fonctions :

- À quoi servent-ils ? Quels rôles ?

Évolution :

- Le système de contrôle a-t-il connu des changements notables ?
- Depuis quand/ dans quel but ?
- Quelles ont été ces mutations ?

V- SYSTEME DE CONTRÔLE ET INNOVATION

- Le système de contrôle présente-t-il selon vous des éléments favorables à l'innovation ?
- Pourquoi et comment est-il favorable à l'innovation ?
- Inversement, le système de contrôle présente-t-il selon vous des freins à l'innovation ?
- Pourquoi et comment est-il défavorable à l'innovation ?

Annexe 2 - Guide d'entretien études de cas

INTRODUCTION

Date

Heure

Présentation du chercheur

Présentation de l'objet de la recherche et du but de l'entretien

Poste occupé de l'interviewé

Ancienneté dans l'entreprise

I- ENTREPRISE

Nom de l'entreprise

Activité(s)

Date de création

Nombre de salariés

Structure actionnariat

Formations et expériences du dirigeant

Produits

Clients

Fournisseurs

Concurrents

Stratégie(s)

Présentation du fonctionnement du service d'appartenance

II- CONTRÔLE DE GESTION

- Quel est le rôle de l'expert-comptable dans ce processus de structuration ?

Caractéristiques :

- Quels sont tous les outils de contrôle de gestion ?
- Pour qui et pour quelle utilisation ?
- À quelle fréquence sont-ils respectivement utilisés ?
- Regardez-vous ces informations seul, ou avec d'autres personnes ? Précisez.

Fonction :

- Pour quelles raisons avoir mis en place des outils de contrôle de gestion ?
- À quoi sert le contrôle de gestion au sein de votre entreprise ? Énumérez diverses fonctions.

Évolution :

- Le contrôle de gestion a-t-il connu des changements notables ?
- Depuis quand et dans quel but ?
- Quelles ont été ces mutations ?

Perspectives :

- Souhaiteriez-vous d'autres outils ?
- À quels besoins répondraient-ils ?

Limites :

- Quelles sont les limites à la mise en place ou à l'utilisation de ces outils de contrôle de gestion ?

III- CONTRÔLE DE GESTION ET INNOVATION

- Quelle influence de cette structuration croissante sur l'innovation et la créativité ?
- Le contrôle de gestion présente-t-il selon vous des éléments favorables à l'innovation ?
- Pourquoi et comment sont-ils favorables à l'innovation ?
- Inversement, le contrôle de gestion présente-t-il selon vous des freins à l'innovation ?
- Pourquoi et comment sont-ils défavorables à l'innovation ?
- Expliquez l'évolution du contrôle de gestion au regard de l'intensification de l'innovation de votre entreprise.

IV- INNOVATION

- Quelles sont toutes les sources d'innovation ?
- Quels sont tous les types d'innovation existants dans votre entreprise ?

IV- SYSTEME D'INFORMATION

Caractéristiques :

Présentez votre système d'information actuel.

Évolution :

Présentez l'évolution de votre système d'information.

Expliquer les raisons d'une telle évolution.

Perspectives :

- Quelles sont vos attentes pour l'avenir ?

Limites :

- Quelles sont les limites et freins au développement de votre système d'information ?

Annexe 3 - Entretien entreprise Q

Dirigeante-adjointe : L'entreprise a été fondée en 1992, c'est une émanation de Cap Alpha une pépinière d'entreprises de Montpellier. L'activité de l'entreprise c'est la conception, la fabrication et la vente de chargeurs de batteries destinés aux véhicules électriques. Cela concerne à la fois les véhicules électriques industriels comme les chariots, élévateurs et les nacelles et les véhicules pour le grand public et les voiries (camions poubelles ou camions de nettoyage pour les municipalités), ou tous les véhicules électriques comme la Touisi, la Zoé ces voitures dont on parle de plus en plus. Aujourd'hui, nous sommes 57 personnes, on a surtout énormément de gens en bureau d'étude, environ une vingtaine de personnes, après ce sont des services supports : achat, qualité, comptabilité & finance, commerce. Et on a également une petite équipe de production qui compte entre dix et quinze personnes qui s'occupe de tout ce qui est petites séries, prototypes, lancements. Moi-même, je suis donc Directrice-adjointe, je suis dans l'entreprise depuis un peu plus de dix-sept ans, j'étais là quasiment à la création et j'ai tout de suite été recrutée pour une double casquette achat et gestion. Après avec la progression de l'entreprise j'ai fait beaucoup d'achat et puis il y a eu des événements dans l'entreprise qui ont fait qu'à un moment donné je suis devenue Directrice-adjointe puis j'étais revenue aux achats et depuis trois ans maintenant j'occupe le poste de Directrice-adjointe plus particulièrement dédié à tout ce qui est Finance, Contrôle de gestion et Reporting aux actionnaires.

Je dirai qu'il y a plusieurs phases dans une entreprise innovante. Il y a une phase de création pure, où effectivement, les problématiques essentielles sont de sortir des produits, trouver des marchés, s'adresser à ses clients et dans ce contexte-là on va dire que tout ce qui est gestion et rigueur budgétaire ça vient un peu en-dessous parce qu'on ne peut pas se consacrer à tout, on n'a en général pas les moyens de tout faire et l'essentiel c'est quand même de vendre et pour vendre il faut avoir créé des produits qui intéressent quelqu'un. Après, c'est quand même une entreprise qui a un peu plus de vingt ans, donc qui a quand même un socle industriel qui fonctionne, de manière récurrente depuis 6-7 ans on fait entre 4 et 7 millions d'euros de chiffre d'affaires avec des segments industriels et on peut dire en ça qu'on est une industrie. Et à côté de ça, il faut qu'on garde notre caractère innovant et réactif pour les nouveaux marchés. Mais ça n'empêche pas qu'on a quand même un socle de fonctionnement industriel sur lequel on doit vraiment maîtriser les coûts. Ensuite, la deuxième chose je dirai que l'innovation ne veut pas dire faire n'importe quoi, pour innover il faut avoir des moyens, pour avoir des moyens il faut trouver des partenaires financiers et eux demandent une certaine rigueur. Donc je dirai quand on est vraiment en phase de création pure, on trouve un petit fond d'investissement local qui donne de l'argent, et lorsqu'on est dans une phase créative cela convient. Nous, on ne peut plus fonctionner comme ça, ce n'est pas possible. Et notamment, on a eu plusieurs actionnaires successifs, c'est toujours des fonds différents et le fond actuel que l'on a c'est depuis un peu plus de six mois maintenant, c'est un gros fond d'investissement français et eux autant ils croient dans nos nouveaux marchés et ils sont vraiment attachés à notre capacité d'innovation et de croissance internationale, autant ils nous demandent un reporting strict, d'avoir fait un budget et de suivre les écarts par rapport au budget et c'est à cette condition-là qu'ils investissent dans la société. La contrepartie c'est que ça donne, c'est vrai, une sécurité financière à l'entreprise. Ça ne nous empêche pas de rester innovants et réactifs mais c'est vrai qu'il faut le faire avec intelligence. Quand un ingénieur vient me trouver en me disant « j'ai absolument besoin de quelque chose », je ne vais pas réfléchir pendant un mois avant de lui donner la réponse. Je vais regarder par rapport à mon budget les choses que j'ai en tête et je me dis « on peut le faire, on compensera éventuellement par autre chose ». Mais il faut rester très très réactif.

Doctorante : Donc pour vous le contrôle de gestion ne représente pas un frein à l'innovation dans votre entreprise ?

Dirigeant-adjointe : Non je ne pense pas, parce qu'on prévoit des enveloppes. Contrôler ne veut pas dire forcément freiner. On a une enveloppe, on a anticipé des besoins, on sait que parce qu'on est en phase de développement on va dépenser plus d'argent en prototypes, on va embaucher des ingénieurs, les choses sont posées, on pense s'adresser à tels marchés, faire tels développements de produits. On se dit : « si ça ça se réalise, on va avoir besoin de tant de moyens au niveau prototype, on va avoir besoin de tant d'ingénieurs », donc on sait que si on signe pour tel marché qu'on va devoir embaucher, tout est anticipé. C'est énormément de travail en amont c'est vrai, il faut faire des budgets, il faut que les commerciaux qui sont sur le terrain aient une vision des attentes du marché mais après avoir renseigné nos prévisions, le reporting ça va être de dire « on avait prévu ça, ça s'est réalisé donc on a fait ça » ou bien « ça ça ne s'est pas réalisé mais il y a autre chose qui s'est fait, on a remplacé ce qu'on avait prévu par autre chose ». C'est du travail par contre c'est clair, c'est énormément de travail. Ça nécessite d'avoir les ressources de mettre une personne qui ne s'occupe que de ça, mais dans la mesure où c'est fait intelligemment pour moi ce n'est pas un frein. Et quand les choses sont bien maîtrisées comme ça, on a aucune difficulté à retourner vers notre actionnaire et lui dire « ce qu'on avait prévu ça ne s'est pas réalisé exactement comme on l'avait prévu, ça n'est qu'un forecast, surtout sur des marchés innovants c'est assez difficile de faire des prévisions, donc voilà ça ne se passe pas comme on avait prévu, voilà ce qui a changé, voilà les chiffres qu'on met en place » et les actionnaires l'admettent tout à fait. En même temps, ils ont investi dans notre entreprise parce qu'ils croient dans l'innovation, donc ils s'attendent à ça. Mais il faut savoir l'anticiper un minimum et savoir expliquer les écarts.

Doctorante : Donc le fait d'établir un budget ça ne vous freine pas justement dans le montant des moyens que vous allouez ?

Dirigeant-adjointe : Non ce n'est pas figé dans le marbre. Un budget c'est une prévision. Au contraire même, je dirai que le fait d'avoir élaboré un budget ça induit qu'on a prévu certaines ressources et le fait de le suivre mensuellement on explique pourquoi on est ou pas dans le budget et ça permet de solliciter de nouvelles ressources. Si on donnait l'impression d'avoir un pilotage à l'aveugle sans savoir vraiment ce qu'il se passe, lorsqu'on irait solliciter nos actionnaires pour avoir des ressources on nous dirait « non ». Et là, le fait qu'ils voient que c'est maîtrisé, qu'on sait pourquoi on en est là, et bien ça donne confiance et ça nous permet d'avoir ces fonds. Le budget, c'est un moyen de transparence et c'est un moyen donc d'avoir des financements à la fois des banques et des actionnaires. Mais c'est aussi un moyen de maîtriser ce qu'on fait. Un chef de service, s'il me dit « je vais avoir besoin de tant de pièces et de tant de personnes », il sait qu'il ne peut pas faire n'importe quoi, en même temps il sait qu'il peut venir en disant « j'ai des besoins exceptionnels parce que j'ai un fait nouveau ». L'enveloppe peut s'agrandir, il y a des révisions budgétaires et c'est tout à fait admis et c'est normal, c'est dans la vie des entreprises. Comme je vous le disais, ce n'est pas gravé dans le marbre, on peut tout à fait l'adapter en fonction des événements nouveaux, un budget, ce n'est qu'un exercice de prévision. Dans une entreprise innovante le budget n'est pas rigide, on a une souplesse par rapport à ça. Et puis, on n'est pas non plus dans un contexte d'entreprise en récession, on ne gère pas une entreprise qui est flat ou en récession de la même manière qu'une entreprise qui a une croissance du chiffre d'affaires, ça c'est évident. Une entreprise qui est en récession, on est obligé de tenir absolument tous les coûts pour ne pas faire dériver le résultat de l'entreprise et quand on est en période de croissance la philosophie est complètement différente. Par exemple, quand un ingénieur vient me dire « pour mener à bien mes travaux on me propose trois solutions techniques et il faudrait que je puisse tester les trois », jamais je ne vais lui répondre « tu en

testes une, si ça ne fonctionne pas tu testes la deuxième puis après la troisième » pour ne pas engager les achats des trois solutions. Je lui dis plutôt « ok on y va pour les trois solutions tu testes les trois ». Si je lui avais dit « tu en testes une après l'autre » ça aurait peut-être pris six mois, dix mois pour tout tester, alors que si je dis « on prend tout et on mène les tests en parallèle pour choisir la meilleure solution » on gagne des mois de développement, donc on va mettre les produits sur le marché plus rapidement et notre chiffre d'affaires va croître plus vite. C'est en ça que je dis qu'il faut vraiment une grande souplesse dans l'appréhension des problématiques. Et faire du contrôle de gestion ce n'est pas forcément être psychorigide, ce n'est pas obligatoire. Ça dépend des directives du management, si vous avez une pression forte de la hiérarchie qui dit « quand je t'ai dit ça, ça doit être ça » forcément les équipes tremblent s'il y a la moindre modification et ça c'est un frein à l'innovation et au développement de l'entreprise. Nous nous ne sommes pas du tout dans cette philosophie.

Doctorante : Donc pour vous le contrôle de gestion peut représenter un frein ou non selon la façon dont il est appréhendé, selon comment les acteurs l'envisagent et le vivent ?

Dirigeant-adjointe : Tout à fait oui. Pour moi je le vois vraiment comme un outil d'aide au reporting et d'aide à trouver des financements. Les autres fonctions du contrôle de gestion sont d'aider les managers et tous les chefs de services à savoir où ils en sont par rapport à leur budget et ne pas trop déraiser quand même. Il a quand même cette fonction bien entendu. Et c'est vraiment un outil de pilotage de l'entreprise. Nous avons ici un reporting mensuel qui est remonté aux actionnaires et qui est descendu aux chefs de service et cet outil de pilotage permet de savoir où en est l'entreprise chaque mois. C'est indispensable pour rectifier le tir si on voit qu'il y a un gros souci.

Le reporting, c'est un reporting consolidé. En fait, il faut savoir qu'il y a des filiales aux Etats-Unis commerciale, mais aussi en Allemagne, une autre est en train d'être créée en Chine. Donc on consolide les comptes, il y a une holding financière et ce sont les résultats du groupe qui sont faits. Le chiffre d'affaires provient pour l'instant surtout de l'entreprise située en France. On fait une analyse du chiffre d'affaires par segment d'activité. Il y a une partie on appelle ça le reporting d'exploitation, ça ce sont vraiment les chiffres issus de notre ERP donc on fait une analyse mensuellement du chiffre d'affaires et de la marge brute, le mois réalisé par rapport au budget et par rapport à l'année précédente. Donc ça, c'est pour la société mère pour l'instant parce que les filiales viennent d'être amorcées et ne font pas de chiffre d'affaires, elles vont être intégrées après. Après, on fait cette même analyse mais de manière plus fine par segment d'activité. Notre activité est découpée en quatre segments et à l'intérieur de chaque segment par client et pareil on compare le réalisé au budget et à l'année précédente, on le fait pour le mois en cours et en cumulé depuis le début de l'année. Parce qu'un chiffre d'affaires peut être en légère baisse en février par rapport à ce qu'on avait prévu mais on peut se rattraper sur mars donc c'est l'intérêt de le faire en cumulé. Ensuite, on a la même chose pour les coûts d'achat, donc les achats consommés qui nous permettent d'obtenir la marge brute, la marge brute on la fait en valeur et en pourcentage et toujours réalisé par rapport au prévu, et par rapport à l'année d'avant. Comment évolue nos coûts, est-ce qu'on améliore nos marges, est-ce qu'on les dégrade, si on les dégrade pourquoi, si on les améliore pourquoi, en général c'est plus la dégradation qui intéresse tout le monde et est-ce qu'on est en ligne avec le budget ou pas. Et on explique. Vous voyez, toutes mes notes je le présente en comité auprès de nos actionnaires, et j'anticipe les questions qu'il peut y avoir. En général, une marge différente ça va être un mix-produit qui va être différent par rapport à ce qu'on avait prévu, nous on a consenti à des avoirs qui vont dégrader ma marge et tout ça, c'est analysé pour être en mesure de répondre aux questions. Vous avez après la même analyse mais par catégorie de produits. On analyse le portefeuille de commandes par segment d'activité et par produit. Le portefeuille de commande c'est ce qui donne la vision du chiffre d'affaires à venir. Si on a un portefeuille qui est en baisse

c'est que notre chiffre d'affaires va baisser donc c'est un très bon indicateur de la santé économique à venir. De la même façon, on fait une analyse du top-ten des clients par mois, on compare par rapport au budget, etc. et en fait tout ça, ce sont des outils que nous avons construit. On injecte directement les informations qui sont sorties de notre ERP, on les injecte dans un fichier excel où il y a plein de macros et ça nous sort tous ces chiffres. Il y a eu toute la phase de construction de l'outil qui a été assez fastidieuse, ça a pris quelques mois quand même et maintenant mon rôle quand les chiffres sortent c'est d'analyser s'il n'y a pas de coquille et de faire tout ce travail d'analyse et d'explication. Et on fait un top-ten des pays de livraison aussi. On est une société assez internationale et ça nous intéresse de voir comment ça évolue. Alors pays de livraison ça peut nous arriver de livrer à un site et de facturer à un autre site. Par exemple, on livre en Espagne et on facture Renault France. Donc nous, ce qui nous intéresse, c'est le pays de livraison pour avoir une vision de la diffusion internationale de nos produits. Donc ça, c'est le reporting exploitation issu des données sur l'ERP, après il y a un reporting comptable donc là on prend les chiffres qui sortent de notre comptabilité et pareil on fait une consolidation des comptes et on fait une analyse qui descend beaucoup plus bas, on a le chiffre d'affaires et on compare le chiffre d'affaires comptable au chiffre d'affaires d'exploitation, celui d'exploitation est vraiment issu de notre ERP il n'y a aucun retraitement comptable qui est fait. Pour le chiffre d'affaires comptable il peut y avoir des retraitements du style : produits constatés d'avance etc., donc on compare les deux et on explique les écarts. Il faut vraiment que l'exploitation soit vraiment très proche de la comptabilité et que si ce n'est pas le cas qu'on sache pourquoi. Ensuite, achats consommés c'est-à-dire que la comptabilité va partir des stocks résiduels, des factures fournisseurs qu'elle a enregistrées, etc., et on compare la marge brute théorique calculée par le système ERP avec la marge brute issue de l'enregistrement de toutes les factures et pareil il faut que ça corresponde pour dire « notre reporting d'exploitation est juste ». Et après, on déroule beaucoup plus bas, c'est-à-dire qu'on s'intéresse à tout ce qui est charges fixes de l'entreprise et on le ventile à la demande de notre actionnaire en frais de commercialisation, frais de Recherche & Développement et « autres ». C'est-à-dire on n'a pas fait un focus charges de personnel, charges externes etc., nous, on regroupe les charges de personnel et les charges externes mais on les ventile par service. Et ça nous permet de savoir combien nous coûte la commercialisation, combien nous coûte la Recherche & Développement, combien nous coûte le fonctionnement « autre » de l'entreprise. Et pour ça, ce n'est pas très compliqué, notre comptabilité a des comptes comptables de base et on a une table de correspondances dans laquelle on dit « tel compte c'est ça », et on l'affecte par service ou quand c'est du général on a des règles de ventilation qui peuvent dépendre soit de la masse salariale puisque c'est un des plus gros coûts de l'entreprise en charges « autres », donc on ventile par rapport à ça ou ça peut nous arriver de ventiler par rapport à un chiffre d'affaires. Ce sont toujours des choix, on n'a pas forcément un niveau de finesse, je veux dire moi je ne calcule pas le prorata du bâtiment par la surface occupée par mes ingénieurs je n'en suis pas là. Ce sont des choix, dans la mesure où on ne change pas de méthode tout le temps, ça marche très bien aussi, mais le plus possible on essaie quand même de décomposer les zones de coûts dans la comptabilité directement, c'est-à-dire qu'il y a énormément de codes comptables par exemple les salaires ça va être éclaté directement en masse salariale liée à la Recherche & Développement, etc. Quand le livre de paie arrive on ventile déjà par les services achats, méthode, R&D, etc. donc là du coup on n'a plus besoin d'avoir une règle de ventilation. Dès l'instant que vous avez construit la table des correspondances après il faut avoir un service comptable qui réfléchisse avant de faire une écriture pour ne pas qu'il se trompe dans l'affectation. Après tout le rôle du suivi par rapport au budget c'est ça, dans le budget on a prévu des montants et mon rôle à moi c'est d'analyser les écarts. Si je vois des écarts et des choses qui me gênent je vais regarder dans les pièces comptables et dire par exemple « cette facture je l'avais prévue à tel poste ça a été enregistré là, on peut toujours changer l'affectation comptable ». Mon budget pour l'année 2014 est établi compte à compte pour chaque entité, je

sais sous tels comptes combien j'ai prévu et tout est balayé comme ça. Donc si j'ai un dérapage de charges de personnel je vais tout de suite aller voir sur quel service, pourquoi est-ce qu'on a embauché quelqu'un qui n'était pas prévu, est-ce qu'on a fait une provision pour congés payés trop importante par rapport à ce qui était prévu parce que les gens ne prennent pas assez leurs congés et dans ces cas-là je leur dis « attention il faut les prendre ». L'élaboration d'un budget est un énorme travail et en particulier de le faire aussi finement, mais par contre, j'y gagne après dans le travail d'analyse.

Doctorante : Avez-vous un exemple de décision prise suite à l'analyse du budget ?

Dirigeant-adjointe : On a eu le cas l'année dernière de charges d'exploitation qui étaient enregistrées sur l'exercice et en fait c'était des factures relatives à la prise en garantie de l'année précédente qui n'avaient pas été anticipées, donc quand j'ai fait ce reporting je me suis demandée « c'est quoi ces charges ? » et on me l'a fait reclasser en consolidation en charges exceptionnelles liées à un exercice antérieur, ça c'est directement lié au moment du reporting en rentrant dans le détail on a dit « cela n'a pas lieu d'être là on l'affecte ailleurs », comme il y avait eu un rachat d'entreprise les actionnaires ont décidé de mettre ces charges-là en garantie passif, c'est-à-dire qu'ils se retournent contre les vendeurs pour dire « vous nous avez vendu une société valorisée à tant, mais en fait il y a des charges qui n'avaient pas été comptabilisées qui ont été constatées après ». Donc voilà à quoi peut conduire le reporting.

Doctorante : Quel a été le temps de mise en place de l'outil ?

Dirigeant-adjointe : C'était une semaine par mois pour le reporting d'exploitation, pendant six mois donc au total on va dire six semaines. Il en reste encore à faire pour 2014 pour rentrer les filiales. Le budget dans son niveau de finesse que je vous ai décrit ça a pris au moins quinze jours, sachant que j'avais en entrée les budgets de mes chefs de service. Le plus long dans tout ça je dirai comme on a eu un rachat, on a commencé ce travail un mois après avoir été racheté. Avant on avait un petit reporting qui était fait sous excel on suivait quand même le chiffre d'affaires, la marge etc. mais on ne faisait pas par exemple le lien avec la comptabilité parce que la comptabilité ne faisait qu'une clôture trimestrielle, donc on avait notre reporting d'exploitation et après on avait une clôture trimestrielle dans laquelle on vérifiait quand même toutes les données mais c'était moins fin. Donc ça a été une exigence immédiate de notre fond d'investissement actuel. C'est un fond qui a l'habitude des grandes entreprises, on est très petit pour eux pour l'instant, ils nous ont acheté sur notre potentiel de croissance mais on est minuscule pour eux, ils n'ont pas l'habitude de compter en millions d'euros, c'est pour cela qu'ils ont des exigences en termes de reporting très élevées parce qu'ils ont l'habitude de s'adresser à des entreprises très structurées en matière de reporting, qui ont des équipes d'audit internes. Donc ils adaptent leurs exigences à notre taille mais ils en ont quand même qu'il faut respecter. La mise en place continue pour les parties comptables, on va avoir un premier test la semaine prochaine avec les comptes de fin janvier, pour la première fois on aura les données budget comme je l'ai fait, c'est-à-dire budget réalisé, prévu, et année précédente et la complexité ça a été que sur l'année précédente on n'avait pas de clôture mensuelle donc il a fallu faire une clôture mensuelle estimée parce qu'elle n'existait pas. Donc là il y a eu énormément de travail là-dessus pour reconstituer les comptes en mensuel pour pouvoir faire le comparé par rapport à l'année dernière. C'est ça qui a été le plus long finalement. Après on est énormément aidé quand même, on n'est pas tout seul à faire tout ça, sur tout ce qui est macro, excel, pour restituer les chiffres, on a une personne de notre fond d'investissement qui vient et qui nous aide, qui maîtrise complètement les outils et qui nous aide vraiment à le constituer. C'est aussi l'avantage d'avoir des actionnaires costauds c'est qu'ils ont les moyens pour nous aider à atteindre ce qu'ils souhaitent. Les gens à qui on restitue les données tous

les mois ce sont eux qui indiquent ce qu'ils souhaitent avoir. Ça part d'éléments qui existaient déjà dans l'entreprise. En même temps ça correspond aussi à des besoins nous pour le pilotage de l'entreprise. Donc il y a deux volets : la communication institutionnelle et le pilotage de l'entreprise. En pilotage, il y a des éléments qui ne sont pas dans ce tableau de bord que je vous ai montré mais qu'on suit pour nous, bon c'est moins joli c'est du tableau de bord interne, c'est du excel mais on suit le montant des stocks parce que dans notre activité les stocks sont très très importants et on fait très attention à ce qu'ils ne dérapent pas trop et on suit également les avoirs consentis, alors les avoirs on les voit à travers les marges brutes, mais je suis plus précisément mois par mois quels sont les avoirs que j'ai consentis, pour quelles raisons et quel est le montant des avoirs consentis par groupe client, par rapport au chiffre d'affaires qu'ils réalisent. C'est comme ça que je regarde s'il y a un dérapage au niveau de la qualité des produits, s'il y a des actions particulières à mener. Donc ça, ce sont des indicateurs qui nous sont destinés juste en interne. Avant, on avait une répartition traditionnelle, charges de personnel, charges externes, provisions, etc. On faisait un comparé trimestriel prévu, réalisé. On a commencé à le mettre en place en juin à la clôture des comptes, tout n'était pas organisé pour le restituer comme ça par affectation de comptes, donc c'est seulement maintenant qu'on commence à diffuser l'information aux chefs de service. Le budget affiné par service où ce sont les chefs de service qui proposent leur budget c'est cette année que ça commence. On a fait l'exercice budgétaire en décembre et c'est maintenant qu'on commence à diffuser l'information aux chefs de service « voilà ce que vous aviez prévu et voilà ce que vous avez réalisé ».

Le reporting d'exploitation : chiffre d'affaires, marge brute par segment d'activité, par produits. Je m'arrête à la marge brute alors que le reporting de gestion lui descend jusqu'au résultat net. C'est-à-dire que ce reporting comptable ne détaille pas l'intérieur du chiffre d'affaires par exemple par segment d'activité, on retrouve notre chiffre d'affaires et notre marge brute mais après il y a tout le reste en dessous. Et par exemple, je n'ai pas d'analyse de mes frais de Recherche & Développement par segment d'activité. Mais toutes mes charges fixes vont être ventilées entre la R&D, le commercial etc. c'est ventilé par service mais pas par segment d'activité. Pas encore du moins, je parie que ça viendra.

Même si tout ça émanait des actionnaires, au niveau du pilotage c'est une aide énorme. Je pense que c'était un vœu depuis très longtemps mais on ne s'était jamais donné les moyens de le faire comme ça parce que ça nécessite des ressources, on a embauché par exemple une personne à temps partiel pour s'occuper de tout ce qui est ressources humaines pour libérer du temps à la responsable comptable. Donc ça nécessite des ressources, c'est un investissement finalement. Mais c'était une attente depuis très longtemps bien sûr d'avoir des chiffres mensuels, je pense que tout chef d'entreprise rêve d'avoir ces chiffres le plus tôt possible.

Ce qui est favorable à l'innovation c'est plutôt la partie budget. Mais quand on en est au niveau reporting on en est à constater les morts déjà. On n'est plus à l'échelle décisionnelle là. On dit « voilà ce qu'il s'est passé et pourquoi ». C'est plus du contrôle et expliquer le pourquoi du comment que du réel pilotage. Je ne prends pas une décision en ayant vu mon reporting, ça c'est sûr et certain.

Doctorante : Est-ce qu'il y a des outils à proprement parlé de pilotage ?

Dirigeant-adjointe : L'exemple d'achat que je vous ai donné tout à l'heure c'est un exemple type pour moi mais à mon niveau. Après au niveau de l'innovation, le reporting pourrait avoir une influence sur les décisions d'innovation mais dans le sens où on se diversifie et on décide d'adresser un nouveau segment. J'imagine, alors je n'ai pas encore le cas, mais j'imagine que si au fur et mesure de l'année on voit que les prévisions en termes de chiffre d'affaires sur des segments de marché ne se réalisent pas, parce que le marché ne se décide pas etc., le fait de constater qu'on dérape au niveau du chiffre d'affaires par rapport à ce qu'on a prévu va engendrer les décisions de se diversifier sur un autre marché et donc pourquoi pas d'investir en

Recherche et Développement sur un autre segment ou d'autres produits. Je n'ai pas encore eu le cas. J'imagine ça parce que je vois bien comment ça va évoluer. Puisqu'on va suivre prévu et réalisé on va dire « qu'est-ce qu'il s'est passé, et bien, sur ce segment on n'a pas fait le chiffre qu'on avait prévu parce que le client ne se décide pas, ou le marché est en train d'évoluer, donc on change et on ne va pas développer les mêmes produits ». Le reporting oui ça va être discuté pendant les comités où on analyse les chiffres et où on voit ce qu'il s'est passé. Mais ça sera plus la partie chiffre d'affaires etc. par produits, par clients parce que c'est ce niveau-là qu'on va analyser « on avait prévu qu'avec tel client on allait vendre ça et en fait ça ne marche pas ».

Doctorante : Quels sont les moteurs de l'innovation ?

Dirigeant-adjointe : Alors on a un créatif, quelqu'un de technique qui est dans l'équipe Recherche et Développement, c'est le vice-président Innovation on va dire, c'est quelqu'un qui est très créatif dans le domaine de l'électronique. C'est lui qui a des idées, donc on a vraiment une personne moteur, après en parallèle de ça, on a aussi un vice-président marketing et commercial qui est partout, très très dynamique, qui voit énormément de gens et qui est un moteur aussi pour l'entreprise. Et en parallèle de ça on a une Direction qui est technique, c'est un ingénieur qui est à la tête de l'entreprise et qui ne freine pas leurs élans non plus. Bon il est plus raisonnable forcément mais ça l'intéresse. Et donc c'est trois personnes dialoguent entre elles et avec les actionnaires et qui essaient d'explorer les pistes d'innovation.

Mais celui qui va vraiment avoir une vision sur « il y a tel produit qui existe et si on faisait ça, ça pourrait permettre d'avoir une position dominante sur le marché » c'est vraiment la personne technique. Et lui par contre il ne faut pas lui demander du contrôle de gestion, il est dans son nuage ce n'est même pas la peine de renseigner une nomenclature dans le système ce n'est pas possible. Ça serait contre-productif d'ailleurs, il y a d'autres personnes qui font ça pour lui dans l'entreprise.

Doctorante : Est-ce que selon vous, cette personne voit le contrôle de gestion comme un frein pour sa créativité ?

Dirigeant-adjointe : Non parce que c'est quelqu'un qui a beaucoup d'expérience et qui a été dans plusieurs entreprises successives et il sait très bien que l'argent c'est le nerf de la guerre. Si on n'arrive pas à obtenir des financements on n'existe pas. Et pour avoir des financements il faut en passer par là et si on n'obtenait pas des sous on ne serait pas là pour en parler donc il le sait très bien, c'est quelqu'un qui a été chef d'entreprise il sait très bien que c'est compliqué d'avoir des fonds et que faire un minimum de tableaux de bord et de reportings c'est nécessaire pour avoir des ressources et donc il faut en passer par là.

Doctorante : Les outils sont remontés aux actionnaires. Les chefs de service utilisent ces outils savez-vous s'ils descendent l'information davantage au niveau opérationnel ?

Dirigeant-adjointe : Par exemple, un Directeur des achats va un peu plus rentrer dans les détails des prévisions chiffre d'affaires parce que son équipe achat en a besoin pour travailler, le Directeur R&D il va dire « on va développer tel produit, tel produit, tel produit cette année ». Ils ne vont pas distiller le même type d'informations parce qu'ils ne s'intéressent pas aux mêmes choses. Les achats sont aussi intéressés de savoir ce qu'on va développer dans l'année au passage. Après le Directeur de production je ne pense pas qu'il fasse des réunions pour dire où en est le chiffre d'affaires ou la marge brute. Par contre, il y a une réunion qui est faite on va dire que c'est du bi-annuel où c'est carrément le PDG qui réunit tout son personnel et qui dit quel chiffre d'affaires on a réalisé, le résultat net, est-ce qu'il va y avoir de la participation mais dans ce cas-là c'est le PDG qui réunit l'ensemble de l'entreprise et qui communique les grands

enjeux mais je ne pense pas que le Directeur de production réunisse son personnel tous les mois pour dire où en est le reporting. Après, il y a beaucoup de réunions communes à plusieurs services, quand on va parler de la fabrication d'un nouveau produit on va inviter le Directeur de production, le Directeur des achats, la qualité, moi bien souvent ou le Président. Ce sont des réunions de projet ou des réunions sur des thématiques selon les besoins. Après, il y a des réunions régulières par exemple toutes les semaines avec nos sous-traitants, il y a une réunion toutes les semaines entre les achats, la logistique, la qualité et l'administration des ventes pour dire où en est le portefeuille de commandes, pourquoi on n'a pas livré, est-ce qu'il y a eu des soucis enfin voilà la qualité c'est pour le côté respect des délais justement. Il y a d'autres réunions mensuelles sur les indicateurs des performances des fournisseurs, là seront présents la qualité et les achats. Il y a quand même beaucoup de réunions car mine de rien 57 personnes cela nécessite beaucoup de coordination. Après, dans ces réunions il y a des remarques et après en général il y a une personne qui va être leader du projet et qui va relancer ou vérifier que tout se déroule bien. On a des plannings et des organigrammes de Gantt pour savoir où on en est, qu'est-ce qu'il nous reste à faire. On s'est beaucoup structuré ces dernières années, ce n'était pas comme ça au départ. C'est toujours pareil, mettre de la rigueur, de la structure, du contrôle, du planning dans une organisation c'est chronophage mais quand on commence à être nombreux c'est indispensable, on ne peut pas faire autrement, c'est vrai que quand on était vingt personnes au début de l'entreprise on n'avait pas besoin de tout ça. On était quatre dans un bureau donc on savait ce que faisait l'autre, on n'avait pas besoin de se réunir pour se le dire, on le savait parce qu'on le vivait au quotidien. Aujourd'hui, on ne peut pas faire autrement, et on s'adresse à des clients qui sont des constructeurs automobiles, on ne peut pas se permettre de dire « cela s'est décidé entre deux portes ou sur le parking ». Il faut des compte rendus.

Doctorante : Bien que cela soit rendu nécessaire également vis-à-vis des clients vous diriez que globalement vous en tirez un bénéfice ?

Dirigeant-adjointe : Oui, on a l'impression de plus maîtriser et que les choses sont moins le fruit du hasard. Et on peut dire qu'il y a pas mal d'années on a eu de la chance. Là on essaie d'anticiper.

Doctorante : Pour récapituler sur les outils vous diriez qu'il y a trois grands outils le budget et les deux reportings.

Dirigeant-adjointe : Oui tout à fait. Au niveau du pilotage de l'entreprise. Après il y a des tableaux-de-bord partout, dans tous les services.

Doctorante : Plus globalement, pour vous quelle est la culture de l'entreprise ?

Dirigeant-adjointe : Technique, nous sommes des innovants techniques. On a trois ingénieurs à la tête de l'entreprise, donc tout ce qui est marketing, communication tout ça c'est un peu difficile.

Doctorante : Y a-t-il un message de droit à l'erreur véhiculé auprès du personnel ?

Dirigeant-adjointe : Oui, il y a une grande tolérance par rapport à ça. C'est-à-dire que quand il se passe quelque chose c'est vraiment exceptionnel qu'il y ait des sanctions qui soient prises. Quand ce genre de chose se passe je vais directement voir la personne et je dis « je pense qu'il y a un souci, est-ce que tu as mal compris quelque chose, est-ce qu'il faut que je te remontre ». Donc c'est beaucoup de la formation et de l'information. On essaie de voir comment on peut faire pour éviter que cela se reproduise c'est surtout ça en fait. Mais cela se passe au niveau

individuel. Sauf quand cela concerne un travail, un projet d'équipe, là l'erreur n'est pas individuelle.

Doctorante : Au niveau de la politique d'évaluation des salariés est-ce qu'elle est plutôt basée sur des résultats chiffrés, ou plutôt sur un comportement, une attitude ?

Dirigeant-adjointe : Les deux. On a un entretien annuel qui est organisé et qui est basé à la fois sur le comportement et à la fois sur la performance individuelle. Je dirai même pire, je privilégie un bon comportement à un bon résultat. Parce que ce qui fait avancer les choses c'est que les gens arrivent à travailler ensemble. Certains chefs de service ont des objectifs chiffrés, ça dépend en fait des services et des personnes. Ils ont du qualitatif et du quantitatif. Les objectifs sont fixés annuellement et après on examine le réalisé par rapport à l'attendu. Je reconnais qu'instaurer les variables c'est aussi un moteur pour motiver les gens, et ça les aide à se recentrer sur leur mission essentielle quand même. Ce système est en train d'être mis en place de plus en plus. C'est aussi une volonté d'en haut, de professionnaliser les gens dans leur mission. Plus on grossit plus on va vers des choses comme ça, au départ quand on est petit on cherche la polyvalence et après on cherche des spécialistes. Le type de récompense est aussi bien pécuniaire que valorisation de l'image.

Au niveau de la motivation du personnel il vient surtout de la bonne ambiance. Il y a beaucoup de jeunes, polyglottes, beaucoup d'échanges et des transferts d'informations.

Doctorante : Lorsque l'entreprise a une nouvelle idée, un nouveau projet en tête sur quoi repose la décision de se lancer ou non ?

Dirigeant-adjointe : Avant de prendre la décision d'un gros investissement il faut quand même l'amont des actionnaires et donc une analyse des chiffres. En ce sens ça ralentit, c'est-à-dire qu'on ne va pas dire « bon ça y est on lance un nouveau produit et on y va », il va quand même y avoir « pourquoi est-ce qu'on prend cette décision » mais ce ne sont pas les chiffres qui vont piloter ça, c'est plus le fait que de toute façon on a une équipe de Direction qui reporte d'assez près à des actionnaires, du coup pour se lancer dans des choses on en discute avant de se lancer on n'est pas des chiens fous non plus.

On a une analyse qui est faite, c'est aussi récent ça parce que dans le passé on ne le faisait pas, ils appellent ça des business case. Ce sont les commerciaux qui pilotent ça, ils décrivent le projet qu'ils viennent de trouver, le potentiel à l'année, derrière il y a la R&D et les achats qui chiffrent en termes de développement et en termes d'achat, puis on définit un prix de vente possible en fonction de ça et du coup on calcule si on arrive à amortir les frais de R&D et si ça va être rentable pour l'entreprise. Et c'est devenu indispensable ce genre de chose parce qu'on a mis beaucoup de commerciaux sur le terrain et il va arriver un moment où ils auront rencontré des clients et on va leur dire « on n'y va pas ». Il faut quand même argumenter ce « non », sinon ils vont être démotivés donc c'est pour ce pilotage-là qu'on a mis ça en place. Ce n'est pas du contrôle de gestion, pas tout à fait on n'en est pas encore à ça mais c'est un outil de pilotage aussi. Parce qu'on a déjà connu des commerciaux qui faisaient douze devis sur douze clients qu'ils voyaient dans la journée, sauf qu'il faut sentir si le projet est mûr, si ça vaut vraiment le coup, si le client en face est vraiment motivé, et dans ce cas on dit « on y va ou on n'y va pas ». Jusqu'à présent la décision se faisait entre les trois Dirigeants qui se réunissaient entre eux mais c'était moins structuré. Et justement il y a des projets où on a largement sous-estimé les temps de développement nécessaires pour lancer les produits. Ça c'est un frein au lancement des nouveaux projets mais à la limite c'est bénéfique pour l'entreprise parce qu'on ne va pas se disperser dans cinquante projets. Ça fait seulement peu de temps que c'est utilisé, c'est vraiment très récent. Et ça c'est une proposition de notre Directeur R&D, celui qui dirige les équipes

R&D parce qu'il sait très bien que ce sont ses équipes qui vont être le plus sollicitées par les demandes de clients. Et il l'a vécu dans une autre entreprise donc il l'a suggéré aux Dirigeants qui ont trouvé que c'était une bonne idée. Et vous voyez il est un peu sorti de son cadre classique, mais on reste une petite structure, il y a de la souplesse.

Doctorante : Justement comment arrivez-vous dans votre entreprise à gérer la souplesse et la rigueur ?

Dirigeant-adjointe : C'est le plus difficile, c'est là où la cohésion de l'équipe est indispensable et c'est là où il faut des gens qui soient souples. Ça vient des individus pour moi. C'est parce que la répression n'est pas violente quand il y a des bêtises que ça marche. Ce sont vraiment les hommes et le style de management. Quand on sent que le sens des initiatives est valorisé, qu'on est souple quand nos salariés viennent nous dire « il faudrait tester ça ça ou ça » c'est toute cette souplesse-là qui fait qu'on reste souple malgré les impératifs de reporting et d'organisation. Et si vous mettez quelqu'un de psychorigide là-dedans ça ne fonctionne pas, tout se bloque très vite. C'est le dialogue qui fait que ça marche. Pour nous, un même outil dans des contextes différents, avec différentes personnes ça ne fonctionne pas forcément de la même façon. Ce n'est pas l'outil en lui-même, c'est la manière de le vivre, c'est-à-dire que moi je ne suis pas figée sur mes chiffres, je suis prête à entendre tout ce qu'on me dit parce qu'en fait je suis l'ambassadrice de l'entreprise par rapport aux actionnaires et c'est un rôle d'ambassadeur que je joue. Donc je sais pourquoi ça a dérivé et je vais le vendre plus haut. En même temps, je fais la casse-pied des fois « tu es sûr que tu as besoin d'un autre ordinateur, il n'y en a pas déjà dans l'entreprise qu'on peut recycler ? » c'est aussi ça mon rôle, bien sûr. J'ai ce rôle-là mais je le fais en mode dialogue et c'est pour cela que ça marche.

Doctorante : J'ai oublié de vous demander votre formation ?

Dirigeant-adjointe : École de Management de Lyon, l'EM Lyon. J'ai un diplôme généraliste, en spécialité dans mes études j'avais choisi contrôle de gestion. Mais je ne suis pas comptable. J'ai toujours trouvé dès mes études que le contrôle de gestion était intéressant parce que c'était vraiment du pilotage d'entreprise, on voyait tous les services et on devait réfléchir à comment structurer l'entreprise pour quelle s'améliore. C'était cet aspect-là qui m'intéressait dans le contrôle de gestion, pas l'enregistrement des chiffres, ni l'aspect purement comptable. D'ailleurs, ce n'est pas le cas ici.

Annexe 4 - Entretien entreprise BISCUITERIE

Aujourd'hui, notre stratégie de diversification se fait aussi par les canaux de distribution parce que si on regarde l'historique de nos productions, on est sur un outil qui a évolué, et certes il a été modernisé, mais on reste sur trois activités piliers à savoir l'activité chocolat, l'activité confiserie et l'activité biscuiterie. Et dans cette stratégie de diversification ce qu'on a cherché à faire c'est de consolider les canaux de distribution sur lesquels on était jusqu'à présent et de trouver en parallèle d'autres canaux de distribution pour réduire notre dépendance vis-à-vis des canaux principaux de commercialisation des produits agroalimentaires qui sont constitués par la grande distribution. Donc ça s'est fait par la vente directe et également par l'évolution de nos packagings, de nos recettes ou de nos modes de présentation pour pouvoir accéder à d'autres réseaux, de travailler en marque distributeur pour d'autres réseaux, de travailler à l'export, de travailler sur la vente directe en partenariat avec d'autres producteurs à travers des stratégies d'ouverture de boutiques. On a toujours eu un magasin de vente, il y a 8 ans à peu près on a ouvert le magasin à Cabestany, on a suivi par un magasin à Rivesaltes, ensuite on a développé en partenariat avec d'autres producteurs une boutique à la gare qui s'appelle « le rdv des producteurs », on a ouvert aussi une boutique il y a deux ans sur l'autoroute des Corbières associé avec d'autres producteurs d'un point de vue capitalistique, et là on vient de passer une étape supérieure puisqu'on a fait un concept qui s'appelle fou de Sud les halles gourmandes à Montpellier dans lequel il y a de la restauration et des halles où vous pouvez acheter du poisson, de la viande, des biscuits, tous les produits typiques de la région. Vous pouvez d'une part consommer sur place et d'autre part acheter ce que vous avez consommé sur place, ça date de novembre 2015 donc 2 mois. Donc je vais poursuivre dans ce sens, j'ai rendez-vous ce vendredi pour l'ouverture d'un nouveau magasin, je suis ce soir en rendez-vous pour une réflexion sur un autre concept à Perpignan. On adapte, mais on abandonne pas du tout le cap de la grande distribution, parce qu'aujourd'hui on a soit maintenu soit développé nos positions sur notre cœur de marché historique qui est la grande distribution mais on y adjoint une nouvelle forme de distribution.

La diversification produit qui reste quand même dans la famille de produits qu'on propose déjà, c'est la nouvelle activité pâtisserie. C'est une stratégie opportuniste par rapport à la volonté de consolider la vente directe, en enrichissant notre portefeuille d'offre de la vente directe. Donc on avait un laboratoire qui était disponible et on a cherché par le biais de cette nouvelle activité à consolider l'attractivité de notre magasin. Donc, pour la pâtisserie on a un laboratoire qui est sur deux étages, il est situé au niveau de notre boutique, donc on produit sur place et on le produit de façon visible pour le consommateur parce que ça répond aussi à une stratégie à la fois de produits nouveaux mais aussi de service proposé aux clients, c'est-à-dire à se rendre attractif en donnant une visibilité sur ce qui est fait. On ne pouvait pas faire visiter l'usine et là au magasin on a trouvé derrière les vitrines la possibilité de montrer une partie de notre savoir-faire en production. En permanence, il y a 4 personnes au niveau de l'activité pâtisserie et on monte à huit personnes pendant les périodes de forte activité.

Au niveau de la recherche de nouveaux clients, on cherche des clients qui font la promotion des produits gourmets français, et qui peuvent être intéressés par des animations dans le cadre d'opérations ponctuelles sur la mise en avant de produits de tradition française, c'est pour ça qu'on fait beaucoup d'opérations conjointes, parce que seul il est difficile de se rendre attractif pour un client étranger alors que dans le cadre d'opérations conjointes on arrive à placer des produits.

En ce qui concerne la stratégie de croissance externe avec le rachat de notre principal concurrent pendant de très nombreuses années, il faut d'abord savoir que ce concurrent était plutôt agressif parce qu'il était dans une situation financière difficile, ce qui nous a donc causé des problèmes pendant de nombreuses années parce que les clients jouaient sur les deux tableaux et utilisaient

ce concurrent comme un moyen de pression sur notre entreprise. On a eu l'opportunité de se porter acquéreur de ce concurrent dans une démarche de consolidation de notre volume d'activité, être plus fort sur le marché et d'acquérir à la fois la puissance de la marque de notre concurrent en complément de notre marque, d'obtenir des compétences parce que quand on a repris la société on a réintégré au sein de notre structure des gens dans le domaine de la production, dans le domaine de la technique, dans le domaine de la qualité qui sont venus consolider nos équipes. Donc c'était une croissance qui était à la fois une stratégie de volume, une stratégie de consolidation de position et une stratégie d'acquisition de compétences, de savoir-faire et de techniques parce qu'on a aussi acquis du matériel.

Doctorante : Au niveau de la stratégie de diversification ça passe aussi par une stratégie de différenciation par le produit, par l'image pouvez-vous expliquer comment vous en êtes arrivé là ?

DG : On a toujours misé notre développement sur la qualité des produits, donc on insiste beaucoup sur la qualité c'est-à-dire sur l'attachement que l'on a au niveau des qualités de goût et de la sécurité alimentaire, c'est pour ça qu'on a aussi entamé des démarches de certification de notre entreprise au niveau international pour pouvoir démontrer à nos clients et tous nos interlocuteurs que l'on a en interne toutes les dispositions prises pour garantir la sécurité du consommateur. Donc ça c'est un point. Donc on communique sur l'authenticité, sur l'origine on s'est associé à Sud de France pour bien ancrer notre image locale et on travaille beaucoup sur un esprit de mutualisation c'est-à-dire qu'on commercialise un grand nombre de produits régionaux au sein de nos boutiques et on essaie de faire la promotion de nos produits en collaboration avec d'autres dans le cadre d'opérations conjointes et où on met en avant le savoir-faire local.

Ensuite, historiquement dans le domaine du chocolat, c'est deux collections à l'année, une à Noël et une à Pâques. Donc c'est un esprit festif avec une rénovation de la gamme qui s'explique par le fait qu'il a fallu de façon constante adapter notre portefeuille produits aux exigences clients, c'est-à-dire que si on reste sur les mêmes produits on a plutôt une tendance déflationniste c'est-à-dire à tirer vers le bas les prix, être toujours moins cher. Alors que nous, on propose chaque année une innovation, on propose de nouvelles pistes de communication, une nouvelle attractivité à nos gammes, de façon à ce qu'il n'y ait pas de comparaison d'une année sur l'autre. C'est-à-dire qu'il y a l'esprit de la marque, il y a la qualité du produit, et il y a une présentation du produit, un packaging qui fait qu'il y a une différenciation d'une année sur l'autre.

Après dans le domaine de la biscuiterie c'est moins vrai parce qu'on reste plus sur des recettes traditionnelles qui n'évoluent pas forcément, en revanche il y a des évolutions de packaging. Quand on a misé sur la marque Sud de France on a fait un packaging transparent avec la marque Sud de France parce qu'on a voulu faire un packaging qui puisse être exporté avec une connotation un peu moins catalane et un peu plus régionale et avec une visibilité du produit donc avec des emballages transparents pour que les gens connaissent les produits, que ceux qui ne connaissaient pas les produits puissent se faire un avis non pas avec une photo mais avec la réalité du produit en main.

Après, l'objectif c'est de proposer au client des produits qui soient adaptés soit à la période de vente, par exemple on fait des panières à Noël parce qu'il y a un concept de cadeau, on fait des produits en sachet pour une consommation courante pour répondre aussi à une problématique de prix avec un prix qui est un peu plus bas, on fait des packagings plus recherchés avec un joli visuel dans un concept gourmet par rapport au tourisme quand on s'adresse à un public qui veut acheter un produit, le ramener pour l'offrir donc on essaie de présenter quelque chose d'un peu typé. Donc on innove pour répondre à toutes ces exigences : le type de commercialisation, chez

qui, le type de besoin du client (un cadeau, une consommation personnelle, une consommation en famille).

Doctorante : Quels sont vos outils de suivi et pilotage ?

DG : On a mis en place un outil informatique qui s'appelle Prisma. Cet outil nous permet de gérer toute la partie commerciale, la gestion de production, la traçabilité, toute la gestion logistique et la qualité. C'est un outil complètement intégré depuis l'achat de la matière, jusqu'à la transformation de la matière, jusqu'à l'expédition vers des clients professionnels ou livraison dans le cadre de la vente directe puisque c'est relié avec tous les systèmes de caisse dans les magasins. Donc par exemple, pour mon magasin à Montpellier je peux voir combien de personnes sont passées en caisse en temps réel. Et j'ai un requêteur de base de données, à l'époque j'avais monté un système de reporting à travers un outil qui s'appelle Business Object qui est un outil décisionnel, ce que j'utilise aujourd'hui ça l'a totalement remplacé, je n'utilise plus Business Object.

Au quotidien les informations qui m'intéressent c'est l'évolution du chiffre d'affaires, la qualité de service que je livre à mes clients c'est-à-dire la quantité de produits que je leur livre par rapport à ce qu'ils m'ont demandé, les ventes par commerciaux, le coût de distribution, je regarde le chiffre d'affaires par vendeur avec le coût du vendeur et le nombre de visites qu'ils font par magasin, la valeur moyenne de commande qu'ils font, je vais regarder aussi les évolutions de produit par famille c'est-à-dire que les Rousquilles par exemple je regarde si j'en ai vendu autant qu'au mois de janvier l'année dernière, je regarde aussi les activités pour voir si une activité se développe ou si une activité présente des difficultés, je regarde l'évolution par canal de distribution, mes taux de marge, l'évolution de mon prix kilo, l'évolution des ventes par produit, le nombre de commandes et la valeur moyenne par commande, le nombre de colis et le poids par agent, je fais aussi un point sur les gammes, le suivi des mouvements de mon stock pour voir si il y a des écarts de stock, si on les corrige et qui les corrige.

Ce sont des indicateurs qui me permettent de voir où j'en suis, d'anticiper mon atterrissage et qui me permettent de prendre des décisions. Je mets en place en permanence de nouveaux indicateurs. On peut faire beaucoup de choses quand on veut rentrer dans les détails, mais ce qu'il faut c'est d'abord avoir une vision macro de ce qu'il se passe et après de se donner la possibilité d'aller creuser un peu plus. Donc là, j'ai toute ma liste d'indicateurs qui sont classés. Le genre de décisions que je peux prendre à l'analyse de ces indicateurs, et bien par exemple, l'évolution des ventes de mon magasin c'est quelque chose qui m'a permis d'analyser l'intérêt de travailler en vente directe avec des impacts clairs sur la trésorerie, sur la marge et sur la stratégie de rendre indépendant le développement de mon entreprise du bon vouloir de la grande distribution. Ensuite, les évolutions sur les taux de service me permettent de voir si j'ai des problèmes sur un produit et d'appeler le responsable de ligne pour lui dire de faire un travail sur tel ou tel produit pour essayer d'améliorer notre qualité de service client.

Doctorante : Est-ce que vous avez également des outils transversaux ?

DG : Je fais toutes les analyses au niveau financier, c'est-à-dire qu'on travaille sur un budget annuel, avec les grands postes de dépenses, les grands postes de ventes et on regarde si on est en ligne par rapport aux objectifs qu'on s'est fixé par rapport au budget et par rapport à l'année N-1. On fait une estimation en début d'année sur l'évolution des matières premières, sur l'évolution de l'activité, sur la progression de telle activité et les impacts de marge qui en résultent et on fait un point régulier avec la DAF là-dessus pour savoir où on en est. Tous les mois, on regarde les grandes tendances et on fait aussi une situation intermédiaire chaque année après Pâques pour regarder où on en est avant de rentrer dans la grosse période d'activité biscuit pour l'été, et avant de clôturer le bilan au 31 août on regarde à cette date où on a fait à peu près

les deux tiers du chiffre d'affaires théorique de l'année à quel niveau on se trouve. En fonction de l'analyse qu'on a faite on retourne vers chacun des chefs de service.

Ensuite, il y a tous les reportings qui me sont remontés par les commerciaux, les lettres qualité qui sont faites par la qualité et qui me donnent un certain nombre d'indicateurs et ce sont tout un tas d'outils qui me permettent d'avoir une vision globale de l'entreprise et de m'assurer que par rapport à la stratégie que j'ai mise en place et des objectifs que j'ai fixés à chacun des services qu'on est bien en ligne avec la stratégie que j'ai définie. Il y a un reporting qualité, un reporting logistique, un reporting commercial et un reporting financier tous les mois. Au niveau qualité par exemple, on regarde les résultats des tests organoleptiques qui sont faits par un comité de dégustation et en fonction de ça on va décider du prolongement ou pas de la durée de vie d'un produit, on définit la DLUO d'un produit. Ou encore on suit la fréquentation des magasins, le nombre de tickets de caisse qui sont passés en magasin et en fonction de cette évolution on fait des réunions avec les responsables de magasin pour définir des plans de communication ou des actions promotionnelles pour essayer de dynamiser le chiffre d'affaires. Soit je regarde les indicateurs et ensuite je vais voir les services et personnes concernées soit je fais le point sur les chiffres avec la personne directement. Par exemple, ce matin on a fait un point sur l'évolution des ventes du magasin, on était ensemble et on a regardé sur quelles familles, sur quels produits on a progressé. Des fois aussi, on va faire des réunions plénières où on va balayer une longue période et des fois je regarde en cours de période quelque chose que je soumetts à discussion.

Je vois l'ensemble de mes responsables chaque semaine, au moins une fois par jour lorsqu'il s'agit de discussions informelles, ensuite on fait des réunions de direction. Je fais aussi des réunions avec l'ensemble du personnel. Il y a également la revue de direction (une fois par an), l'évaluation fournisseur une fois par an également, après il y a le PIC où je peux éventuellement intervenir. Il y a le service qualité qui fait une réunion qualité, le service production qui fait une réunion production-qualité, il y a les services production-logistique-commercial qui font une réunion PIC, donc je sais que je peux aussi aller chercher d'autres indicateurs, même si je ne participe pas directement à ces réunions transversales.

La réunion que je fais avec le service commercial c'est une fois par semaine parce que je suis pas mal impliqué sur l'aspect commercial et la réunion de direction on essaie d'en faire une fois par mois.

Doctorante : Quelles sont les limites à la mise en place et à l'utilisation de ces outils ?

DG : C'est le partage de l'information et la délégation qui peut être donnée à quelqu'un qui intègre l'information, la nourrit et l'exploite. Donc c'est être capable d'avoir des relais pour faire en sorte que de cette information on en sorte un plan d'actions ou qu'il y ait des gens qui dans chaque service exploitent eux-mêmes les statistiques pour s'alerter eux-mêmes et viennent me voir pour me dire qu'ils ont tel ou tel soucis.

Doctorante : En termes de perspectives est-ce qu'il y a d'autres outils dont vous auriez besoin pour le pilotage et la prise de décision ?

DG : Non, aujourd'hui on a beaucoup de choses. Ce qu'il faut maintenant c'est affiner, compléter les informations, les rendre plus fluides avec une plus grande rapidité de traitement de l'information.

Doctorante : Est-ce que selon, vous les outils de pilotage ont leur place dans une entreprise innovante ?

DG : Si on passe trop de temps à regarder ces chiffres on passe notre temps à regarder le passé, donc il faut arriver à se dégager des moments pour sortir de ça. Il ne faut pas être dans l'immédiateté. Mais il faut néanmoins savoir d'où on vient, de quoi sont faites nos racines et se projeter et prendre des risques. Parce que ça peut devenir facilement obsessionnel, des fois c'est l'impression que j'ai de moi-même.

C'est positif par rapport à une stratégie d'innovation parce que ça permet de mesurer de façon concrète nos actions, parce que tous les produits sont identifiés, tous les process sont codifiés, toutes les recettes sont nomenclaturées donc on peut voir sur un nouveau produit s'il fonctionne ou non, les impacts que ce nouveau produit peut avoir sur ce qu'on achète, sur notre production, sur notre performance. Ça permet de se dire qu'à tout moment où on prend une décision et entre le moment où on a pris la décision et le moment où on va prendre une photo de ce qu'on a fait, on va pouvoir retracer les impacts, donc on va voir ce que ça donne.

Doctorante : Quelles ont été les raisons de cette structuration croissante ?

DG : Ce qui a rendu nécessaire ces outils de pilotage c'est qu'avant on était une entreprise familiale au sens littéral du terme, c'est-à-dire que tous les postes clés étaient gérés par des membres de la famille qui contrôlaient un certain nombre de choses. Aujourd'hui, je suis passé sur une entreprise qui est toujours familiale d'un point de vue capitalistique mais qui est organisée par pôle d'activité avec des responsables qui ont une certaine autonomie et sur lesquels je dois avoir une certaine visibilité en termes de fonctionnement et le partage de l'information est rendu nécessaire d'autant plus qu'on a beaucoup grossi et qu'on ne peut pas tout maîtriser, et qu'il y a des données qui doivent être partagées, échangées donc Prisma était un outil qui était indispensable pour mettre en place cette régie de pôles autonomes.

Ensuite, chaque année on évolue sur les produits, sur les process parce qu'on répond à une pression du marché, qui fait qu'on doit mesurer les évolutions, comprendre les impacts et on essaie d'anticiper.

Doctorante : Est-ce que vous pensez que ces outils aident à gérer l'incertitude inhérente à l'innovation ?

DG : Oui, aujourd'hui on est dans un marché qui évolue très vite, où il faut bouger en permanence et il faut toujours essayer d'avoir un pion d'avance donc ces outils nous permettent d'anticiper. Ça permet de savoir où on est et d'avoir les bases de notre réflexion. Si je n'avais pas ces outils je ne me lancerai sûrement pas autant dans tous ces projets d'innovation parce que je ne pourrai pas tout maîtriser, donc ça ça me garantit que si je prends une décision je maîtrise. Si j'ouvre un magasin à Montpellier je sais que j'ai de quoi suivre cette évolution à 200km de mon magasin. Si je n'avais pas ça je ne partirai pas sur de nouveaux projets.

Doctorante : D'où viennent les nouvelles idées ?

DG : On a mis en place une boîte à idées, on essaie de promouvoir l'esprit d'initiative de nos commerciaux, de nos personnes en production, de nos magasins pour essayer de promouvoir la créativité parce qu'on n'a pas toutes les idées. La collection par exemple, c'est fait par un groupe de travail où moi je donne les tendances et les personnes réfléchissent, apportent leurs idées. Quand on fait nos revues de direction, quand on fait nos évaluations fournisseurs, ce sont des occasions pour faire un point sur tout ce qui s'est passé, toutes les problématiques auxquelles on a pu être confronté et à partir de ça naissent des discussions, sur de nouvelles pistes à explorer, sur de nouvelles stratégies. Ces chiffres sont un point de départ pour pouvoir construire quelque de nouveau.

Quand on analyse nos chiffres on fait aussi un retour d'expérience sur ce qu'on a fait. Donc je sais qu'à telle date j'ai lancé tel produit et ces outils me permettent de voir effectivement sur tel produit qu'est-ce que ça a donné, quelle est la tendance, donc ça permet de construire une modélisation de ce que l'on fait. Combien de temps il faut pour lancer un produit, quelle a été la rapidité de l'évolution du chiffre d'affaires de notre boutique, à partir de quel moment j'ai atteint le seuil de rentabilité sur la pâtisserie. Donc ça modélise et quelque part ça constitue une expérience, une bibliothèque de best-practice ou de crashes qu'on peut éviter de refaire.

Aujourd'hui, pour innover il faut avoir les moyens d'innover c'est-à-dire les ressources financières, les ressources humaines etc., il faut avoir les moyens de mesurer son projet c'est-à-dire la partie business plan et les revues d'étape. Si on prend l'exemple de la pâtisserie, par exemple, j'avais prévu de faire un certain chiffre d'affaires, j'avais prévu un certain nombre de personnes etc., et bien les ressources humaines m'ont donné les statistiques sur les heures de travail à la pâtisserie que j'ai croisé avec le chiffre d'affaires, que j'ai croisé avec les données qui sont données par la comptabilité sur les achats, donc tout ça, ça permet après au fur et à mesure de suivre si le chemin qu'on a tracé est le bon.

L'avantage que j'ai c'est que j'ai un système informatique qui évolue c'est-à-dire que par rapport à des nouvelles pratiques que je mets en place, je peux adapter mon outil pour suivre ces nouvelles pratiques. Aujourd'hui, je me suis lancé dans des magasins à distance parce que j'avais l'outil, si je n'avais pas eu cet outil je ne serai peut-être pas parti faire ça. Pour moi c'est le 16^{ème} homme dans une équipe de rugby, c'est-à-dire que c'est celui qui accompagne, qui coache et qui fait le lien entre tous les services.

Annexe 5 - Entretien entreprise MARAÎCHER

CDG : J'interviens en tant que contrôleur de gestion dans l'entreprise parce que les dirigeants avaient du mal à gérer avec le seul outil de la comptabilité générale, car il y avait toujours un temps d'écart entre le moment où ils avaient les résultats et les mesures correctrices qu'ils pouvaient mettre en place. Notamment une année, l'entreprise a connu une baisse significative du résultat et les dirigeants se sont interrogés sur le fait qu'ils ne s'en soient pas aperçus plus tôt, qu'ils n'avaient pas vu les choses arriver, et c'est à partir de là qu'ils se sont mis dans une logique de mettre en place des outils de contrôle de gestion, comme des budgets avec un suivi mensuel de gestion. On a commencé à travailler ensemble en 2009.

Doctorante : À votre arrivée, de quels outils disposaient-ils déjà ?

CDG : Les dirigeants avaient un tableau de bord de suivi de la trésorerie, qui était une photographie de la trésorerie semaine par semaine.

Ensuite, ils avaient un tableau de bord de suivi des ventes, avec également un suivi hebdomadaire.

Ils avaient aussi, des plannings de production très détaillés, ce qui est très bien par rapport à leur secteur d'activité. Ce planning de production allait jusqu'au planning de vente. C'est-à-dire que c'est la vente qui disait en fonction de ce qu'ils avaient vendus les années précédentes, et des perspectives de marché, combien ils pensaient vendre, et le terrain, c'est-à-dire la production disait combien ils pensaient produire. Et après, ils mettaient en place ensemble le planning de production.

Enfin, ils avaient aussi une base de données, une base Access, encore inachevée. Mais le problème c'est qu'ils alimentent la base mais ils ne savent pas la faire parler. Il n'y a pas d'outil de requête.

Et puis, bien sûr il y avait la comptabilité générale classique.

Au niveau du groupe, ils ne sont pas dans une logique de produire pour produire, ils sont davantage dans un positionnement haut de gamme, et ils ne produisent que ce que le marché est capable d'absorber. Ce qui est totalement différent des stratégies agricoles traditionnelles.

Par rapport à tous ces outils existants, les limites qui se posaient concernaient d'abord le fait qu'il y existe un certain nombre de structures juridiques, avec des flux inter sociétés. Donc dans un premier temps les dirigeants avaient du mal à appréhender ces flux inter sociétés dans leur suivi.

Ensuite, ils n'avaient pas de budget, c'est-à-dire que leur planning de production n'était pas quantifié en euros. Donc ce projet faisait partie du cahier des charges que j'avais. Donc ce budget est réalisé une fois dans l'année, pour ensuite assurer un suivi de gestion mois par mois. Mais je leur ai rapidement dit qu'il fallait que je m'appuie sur la comptabilité générale. Donc ce qui était nécessaire pour moi, c'était qu'au niveau du service de comptabilité ils fiabilisent un maximum d'informations mensuellement. Donc moi, j'ai mis en place des garde-fous en leur disant qu'à telle période je voulais que le rapprochement bancaire soit fait, que toutes les écritures de salaire soient passées, que les factures de vente soient déversées. Avec tous ces éléments ma matière première mensuelle est bonne, et après moi je rajoute quelques éléments que je sais qu'ils n'ont pas comptabilisés et avec tout ça je peux sortir des résultats mensuels. Donc le cahier des charges, c'était de mettre en place un budget et réaliser un suivi mensuel. Une fois par an on établit le budget au mois de juillet précisément. Dès que j'ai le planning de production j'établis le budget donc au mois de juillet, je le valide début septembre et le 20 septembre je leur sors un tableau de bord de juillet et août (parce qu'en août il n'y a pas grand-chose qui se passe). Donc tous les mois je m'entretiens avec les dirigeants autour de ce tableau de bord, donc il y a un suivi mensuel. Le principe de ces indicateurs de gestion c'est qu'il faut

absolument qu'on soit vraiment rigoureux sur le timing. Idéalement, il faut qu'entre le 10 et 15 du mois tous les éléments de comptabilité soient mis à jour, entre le 15 et le 20 une personne de mon cabinet se déplace un jour ou deux dans l'entreprise, et au plus tard le 20 du mois on fait la réunion de clôture du mois. Et déjà je commence à poser des questions sur le mois en cours pour essayer d'anticiper. Si on prend du retard c'est très mauvais, il faut vraiment être très rigoureux sur le processus de clôture mensuelle. Le tableau de bord de gestion s'appuie sur le budget annuel. Au niveau du budget on fait une version 1 et une version 2. Je projette aussi de leur faire faire un budget d'investissement, c'est-à-dire de se dire voilà combien je vais investir l'année prochaine, combien ça va me coûter, comment je vais le financer.

Pour le budget, alors ça se présente comme des SIG : chiffre d'affaires ; marge sur les mini-légumes ; les autres achats, c'est-à-dire que la SARL achète pour le compte de tout le groupe (parce qu'ils fonctionnent un peu comme une centrale d'achat, c'est-à-dire qu'ils achètent par exemple des engrais ou des plants et ensuite ils les revendent aux structures de production sans marge, donc sans valeur ajoutée ou aux partenaires avec une marge). La vraie valeur ajoutée pour eux, c'est quand ils achètent aux partenaires ou aux structures internes et qu'ils revendent à l'extérieur. Après dans « autres achats et charges externes » j'ai isolé tous les postes sensibles chez eux, notamment le gaz et l'électricité, les postes qui sont nécessaires d'être bien maîtrisés, donc ça on l'a identifié clairement à part dans le budget, de même pour le poste « salaires et charges sociales ». Puis ça nous donne l'EBE, et ça mois par mois. Et après en dessous j'ai mis les trois structures de production. Et là, ça me fait le résultat flash cumulé des différentes entités mois par mois. On a le total et le résultat de l'année précédente. Par rapport à ça, je leur fais aussi une synthèse des hypothèses budgétaires que j'ai faites. Par exemple, le chiffre d'affaires vient du planning de production de coli-type qui m'a été donné sur une base calendaire. Pour le prix unitaire, j'ai pris le prix moyen de la période précédente et j'ai inclus une variation de 5% à compter du mois de juillet, j'ai appliqué les primes sur objectifs sur la fleur. En somme, il s'agit de toutes les hypothèses qui m'ont servi à construire mon business plan. Et après, ça me permet de le valider avec eux. Ensuite, j'ai un budget par structure juridique. Donc je pars du global pour ensuite aller dans le détail en faisant des budgets pour chaque entité juridique. Le tableau de bord est sorti chaque mois. Donc on sort des chiffres mensuels et des chiffres cumulés. Et on compare avec les chiffres du même mois de l'année précédente, ainsi qu'avec les chiffres du budget c'est-à-dire ce qu'on avait prévu, et on regarde les écarts. Le budget commence en juillet par que l'exercice se clôture en juin. Donc on fait un reporting mensuel, chaque mois on sort les chiffres dans le tableau de bord. Dans ce tableau de bord on trouve un suivi de la trésorerie, les positions bancaires de la somme des structures du groupe, par exemple sur le compte en banque de telle société il y a tant et on compare par rapport à l'année dernière, pareil on fait le cumulé au niveau du groupe et on regarde par rapport à l'année dernière. Sauf qu'il faut faire attention avec la trésorerie parce qu'il y a aussi les décalages de trésoreries c'est-à-dire le BFR (besoin en fonds de roulement). Donc quand on corrige la trésorerie du BFR, l'écart est moindre par rapport à l'année dernière on n'est pas à + 25 000 € mais à + 20 000 €. Et ça on le traduit également graphiquement. Et j'explique également ce BFR avec le niveau des créances client et des dettes fournisseurs. Donc je commence le tableau de bord avec la trésorerie. Ensuite, je leur fais un point sur les investissements. C'est-à-dire les investissements réalisés mois par mois, je leur donne tout le détail des investissements qui sont faits, la courbe des investissements et les financements. L'idée est de savoir quand j'investis est-ce que en face on a mis en place des financements. Donc on a les investissements de la période, le financement initial que j'avais demandé, est-ce que j'ai demandé des rallonges parce que finalement j'ai investi plus que ce que j'avais demandé en financement, combien a été débloqué (parce qu'on peut t'accorder 200 000 € d'emprunt mais pour l'instant tu en as consommé que 130 000 € parce que tu consommes au fur et à mesure que tu investis), et enfin le montant des investissements non financés. Et quand

ce montant est trop important, à ce moment-là, il faut aller voir la banque pour demander de faire une rallonge ou alors on a conscience qu'on pompe sur la trésorerie du groupe. Une fois ce point sur les investissements et financements on rentre dans l'activité. Donc le résultat de la SARL qui est la structure la plus importante. Et après, un résultat flash de l'ensemble des autres structures juridiques. Ensuite, je leur explique les chiffres. Par exemple, si les dirigeants me demandent des explications sur les variations des salaires et charges sociales je peux leur dire que l'année dernière il y a eu des primes au niveau de la direction qu'il n'y a pas eu cette année, donc j'explique tous les calculs qui m'ont permis d'arriver à ces chiffres. Au niveau des autres achats et charges externes pourquoi je suis en augmentation par rapport à l'année dernière, donc je regarde l'explication et je vois qu'il y a eu plus de dépenses en marketing et en fournitures et équipements. Après toujours dans ce tableau de bord, je suis capable d'expliquer aux dirigeants le chiffre d'affaires, c'est-à-dire les écarts entre le chiffre d'affaires réalisé et le chiffre d'affaires budgété. Par exemple, on voit qu'on a été moins bon que prévu sur la carotte et la courgette. Donc, on a comme information le détail du chiffre d'affaires et de la marge par produit en mensuel et en cumulé. Et j'ai la même logique pour l'ensemble des autres structures, à droite on a le cumulé, puis le mois le réel, le budgété, le n-1 et les écarts. Après, je fais la même chose pour toutes les autres structures juridiques. Le modèle économique c'est qu'ils achètent à des partenaires, et produisent en interne, tout ça est revendu à la SARL qui revend sur le marché. Donc tous les flux vont vers la SARL, qui ensuite trouve des débouchés et revend. Donc la SARL a une activité de négoce, elle achète pour revendre, alors que les structures de production ne font que produire. L'entreprise a donc une activité mixte, ils produisent et ils commercialisent. On fait aussi un tableau de bord pour les structures de production. Et ce qui est intéressant c'est qu'on essaie de sortir des ratios, des ratios avec du quantitatif c'est-à-dire le nombre de produits qui ont été produits, le nombre d'heures qui ont été faites, donc je tire des ratios comme le chiffre d'affaires par heure ou le nombre de colis-type par heure par personne. Donc on commence à faire des ratios quantitatifs pour pouvoir ramener des euros sur des choses qui parlent. Après je leur fais également des représentations graphiques, ça permet de visualiser les choses. Sur ce graphique par exemple, je suis le chiffre d'affaires mois par mois et en plus je leur fais une courbe par rapport au ratio charges de personnels sur chiffre d'affaires. En effet, c'est un ratio qui est important pour leur entreprise, j'ai mis en repère un trait vert qui représente 50%, pour montrer quand j'ai des charges de personnel qui représentent moins de 50% du chiffre d'affaires, et quand ça dépasse la ligne ça signifie que les charges de personnels sont au-delà de 50% du chiffre d'affaires, donc cet indicateur permet aux dirigeants de suivre leur masse salariale, on le fait surtout pour les structures de production mois par mois. Toujours graphiquement, on fait le résultat par mois et de même ça permet d'un seul coup d'œil de repérer les mois où l'entreprise gagne de l'argent. Par exemple, pour cette structure de production-là l'entreprise gagne de l'argent sur la fin de l'année, mars-avril-mai-juin, et ça s'équilibre moyennement sur l'année, donc ça c'est important, c'est une information qu'ils n'avaient pas forcément. Donc en vert c'est le réalisé et en bleu c'est le budget. Donc pour ce produit-là, on voit qu'il y a un problème parce que tous les mois on est en perte, et en plus on fait plus de pertes que ce qu'on avait prévu, donc ça veut peut-être dire qu'on a un problème sur le modèle économique, c'est-à-dire que c'est un nouveau produit innovant, les fleurs c'est vraiment un produit nouveau et des fois on produit trop, des fois on ne produit pas assez. Soit on produit trop et il n'y a pas de marché, soit ils n'ont pas produit assez alors que par exemple ce sont les fêtes de Noël et il y a de la demande. Donc au niveau de la fleur aujourd'hui, c'est encore expérimental, c'est de l'innovation, les dirigeants ont investi et ils ont encore besoin d'investir pour réussir à fiabiliser le modèle. Après sur ce produit-là on voit que c'est un produit plus traditionnel et on voit qu'en hiver on en produit moins, mais on regagne de l'argent sur la fin de l'année c'est-à-dire à partir d'avril jusqu'en juillet. Donc cette analyse, je l'ai faite par structure. Cette structure de production-la produit des fleurs et des courgettes mais pour réaliser une analyse analytique je distingue les fleurs des courgettes, je fais une analyse par produit. Et

ce qui intéressant c'est le système de subventionnement croisé, c'est-à-dire une activité qui gagne de l'argent et une autre qui en perd, et l'une plus l'autre ça donne un résultat nul. L'objectif par rapport à ces informations-là c'est de leur dire « attention si on fait ce qu'on avait prévu on est censé perdre ce montant-là, donc si on ne fait pas le chiffre d'affaires qu'on avait prévu on perd encore plus d'argent donc qu'est-ce qu'on fait ? Est-ce qu'on arrive à recoller au budget au niveau de la production ? ». Et là avec les informations tirées de leur base de donnée ils sont censés dire si oui ou non il y a de la production qui arrive, ou expliquer qu'on a produit moins parce qu'il y eu une maladie, un problème sur les plants mais que la production va repartir. Ou alors non on ne va pas respecter nos objectifs, donc quelles décisions sont à prendre au niveau de l'intérim, ou est-ce qu'il y a une décision d'investissement à prendre, est-ce qu'au contraire on recule un investissement ? Ce sont toutes ces discussions-là qu'on essaie d'aborder. L'entreprise a un catalogue, avec des produits proposés tout au long de l'année. Donc ils évaluent les besoins du marché et ils essaient de coller au marché. Même s'ils essaient de produire en quantité et qualité constante sur l'année ils dépendent quand même des aléas climatiques, on est sûr de la matière vivante. Et pour éviter de trop dépendre de tous ces aléas ils utilisent leur système de Néosol ou le système de plein sol dans les serres pour essayer d'uniformiser, de ne pas être dépendant des aléas climatiques et garantir une production tout au long de l'année. Mais il y a des périodes où ils ont du mal à produire c'est-à-dire décembre, janvier, février, mars parce que c'est l'hiver. Il y a aussi des périodes où ils produisent comme en octobre et novembre mais où ils ont du mal à vendre parce qu'il n'y a pas de débouchés.

Doctorante : Pensez-vous que le contrôle de gestion représente un frein par rapport à l'activité innovante de l'entreprise ?

CDG : Le rôle et la place du contrôle de gestion dans cette entreprise vouée à l'innovation n'est absolument pas un frein, je dirai que c'est une obligation. C'est parce qu'ils se posent sans cesse ces questions-là d'innovation qu'ils ont besoin d'avoir un suivi de gestion. Donc au niveau de l'innovation dans leur métier ça implique un certain nombre de décisions d'investissements qui peuvent être relativement lourds, ça veut dire qu'au niveau du processus budgétaire qu'on met en place, on se pose les questions des retours sur investissements qu'il faut avoir pour payer l'investissement qu'on veut faire. Et après en fonction de ça on le fait ou on ne le fait pas. La difficulté qu'on peut avoir dans leur métier, dans l'innovation qu'ils font c'est qu'on fonctionne pas mal comme des prototypes. Quand on fait du Néosol on tâtonne, des fois on fait de choses on se trompe, on défait on refait, on crée un prototype pour récolter, il fonctionne, il ne fonctionne pas, donc il y a cet aspect-là qu'on a du mal à quantifier au niveau des investissements, donc c'est pour ça qu'on essaie de le suivre avec ces budgets d'investissement et une fois qu'on a fait l'investissement et qu'on sait combien il faut pour rembourser les investissements qu'on a fait, le suivi qu'on fait au niveau du contrôle de gestion permet de s'assurer de la rentabilité de la culture par rapport à l'investissement réalisé. Donc ce n'est absolument pas un frein, c'est un outil pour savoir où on va.

Pour les dirigeants, disposer de cet outil là leur a permis de se lancer plus facilement dans des projet d'innovation, parce qu'au début ils étaient tributaires du crédit-impôt-recherche pour se lancer dans un projet d'innovation alors que maintenant on est davantage dans une dynamique combien ça va coûter, combien ça va rapporter, quels sont les objectifs qu'on se fixe et est-ce qu'on atteint ces objectifs-là, on est dans une démarche qui est beaucoup plus dynamique. Disons que quand on prend la décision d'investir on a plus de cartes en main, quelque part ça sécurise. Bien sûr ça ne sécurise qu'une partie de la décision, parce que par exemple quand on décide de partir sur le marché de la fleur, est-ce que le marché existe, est-ce qu'il y a une demande par rapport à ce produit, est-ce que notre prix va être accepté, on fait quand même un certain nombre d'hypothèses, donc les dirigeants vont vérifier au plus près, ils font des études

de marché, ils sont en contact avec les chefs, les commerciaux font des estimations à partir de ce qu'ils ont relevé du terrain, donc ils essaient de sentir le marché, mais dans une activité d'innovation il y a toujours une part de risque mais c'est clair que ça facilite la prise de décision.

Doctorante : Pour quelles raisons les dirigeants ont fait appel à vous pour développer davantage encore le contrôle de gestion de l'entreprise ?

CDG : C'est l'activité innovante de l'entreprise qui a impulsé ce besoin d'information supplémentaires et de mettre en place des outils à cause notamment de la forte incertitude autour des projets d'innovation. Cette entreprise a une approche du prix qui est relativement intéressante, ils ne vendent pas des kilos, ils vendent à l'unité c'est une nuance importante. Ensuite, ils garantissent des quantités tout au long de l'année, ils ont aussi une approche au niveau du packaging, de même au niveau marketing avec la photographie, tout ça c'est vraiment spécifique à cette entreprise. Le modèle économique nous permet de bien suivre le prix de vente des colis, les niveaux de marge, tout ça découle de cette innovation, parce que si on venait au kilo on aurait peut-être moins besoin de faire ce suivi-là, en fin d'année j'ai fait tant de kilos, je divise par mon chiffre d'affaires je sors mon ratio et voilà. Tandis que pour cette entreprise et son modèle économique c'est quand même beaucoup plus fin parce que selon les emballages ils se disent que si ils proposent de trop petits emballages ils vendront plus cher que si ils proposent un plus gros emballage, ils sont rentrés dans un mix prix-produit qui est quand même beaucoup plus évolué que ce qu'on rencontre dans le milieu agricole, d'où la nécessité d'avoir des outils de pilotage qui sont beaucoup plus fins, qui permettent directement après une décision de pouvoir mesurer l'impact. Et après il y a de l'autre côté l'innovation au niveau de la production. Celle-ci passe par le fait de garantir une production stable sur toute l'année et également dans leur métier pour être compétitif il faut quand même qu'on optimise, notamment au niveau du personnel, d'où les prototypes, les récolteuses, les stations automatisées au conditionnement tout ça fait partie de l'innovation, derrière c'est de l'investissement machine donc ce n'est pas d'investissement incorporel, et pour le coup il y a des budgets d'investissement donc le contrôle de gestion permet de s'assurer du retour sur investissement.

La difficulté qu'on peut avoir c'est qu'on a souvent tendance à dire en tant que contrôleur de gestion « combien ça coûte et combien ça rapporte ». Et dans l'innovation combien ça coûte on en sait rien parce qu'on ne l'a jamais fait, et combien ça rapporte on le dira en fonction d'abord si on arrive à le réaliser, et ensuite s'il y a le marché derrière par rapport à ce nouveau produit. Donc nous en contrôle de gestion c'est vrai qu'on est plus à l'aise pour refaire, requantifier un projet qu'on a déjà réalisé que se lancer dans quelque chose de totalement inconnu. Or, à ce moment-là l'incertitude peut conduire à s'interroger et mettre le doute sur le fait qu'on doit y aller ou non dans cette innovation et après il y a le chef d'entreprise qui sent le marché et qui dit qu'il faut quand même y aller même si on a du mal à anticiper, mesurer, évaluer ce nouveau projet.

Mais concrètement dans notre cas ça n'a pas du tout représenté un frein, j'ai en tête un certain nombre de nouveaux produits lancés à partir de ces nouveaux outils de contrôle de gestion. D'abord le Néosol, qui est quand même une des plus importantes innovations, ce sont les seuls à maîtriser cette technique de production, ils ont réussi à produire toute l'année dans une qualité constante et supérieure au plein champ, les produits ont les mêmes gabarits, les mêmes formes, ils ont réussi à standardiser la production. D'ailleurs ces outils-là ont aussi beaucoup aidé pour démontrer un certain nombre de choses par rapport aux financeurs de l'innovation, notamment Oséo. Ensuite, l'autre produit innovant issu de cette structuration c'est la Fleur Déco (2012-2013). Et puis, il y a aussi eu des modèles de productions plus originaux sur lesquels ils ont innové parce que ça n'existait pas du tout sur le marché, je pense notamment au Pâtisson qui est une culture que les dirigeants ont essayé de lancer mais qu'ils ont arrêté parce qu'il n'y avait

pas de marché en face. Après, ils ont aussi travaillé sur la fleur, notamment la fleur de courgette, ils ont mis en place un système pour emballer la fleur, donc ils ont fait de l'innovation sur le packaging de la fleur, pour pas qu'elles s'empilent les unes sur les autres, qu'elles soient bien séparées, pas abîmées avec des systèmes pour maintenir l'humidité. Ils ont aussi beaucoup innové sur les moules, pour les colis, comment faire les assortiments etc.

Doctorante : Pouvez-vous expliciter comment le contrôle de gestion a pu aider dans ces nouveaux projets d'innovation ?

CDG : Comment le contrôle de gestion a aidé tout ça, déjà on est parti sur comment quantifier les investissements. Par exemple sur les packagings, sur les moules, derrière on a quantifié les investissements qu'il fallait faire, on a établi les modes de financement, et donc l'outil nous a permis de le suivre, on sait combien finalement on a réellement dépensé par rapport à ce qu'on avait demandé en termes de financement, donc ça c'est l'outil qui nous permet à la fois de se poser la question et à la fois de le suivre. Et en parallèle on a aussi quantifié les effets de ces moules dans le budget, on niveau des ventes, au niveau du chiffre d'affaires. De même, pour la fleur, on a cherché à voir comment ça a affecté en terme de production, en terme de commercialisation, en terme de résultat par rapport au groupe, quels sont les niveaux de marge que je laisse au niveau de la structure de production, quelle est la marge que je laisse au niveau de la structure de commercialisation. Concernant la structure de production qui investit comment la structure de commercialisation doit l'aider dans son investissement, parce qu'autrement les structures de production peuvent dire que la fleur ne représente que de la perte donc celles-ci peuvent ne pas vouloir investir dans le projet. Toutes ces informations ont été posées dans les hypothèses budgétaires qu'on a fait pour réaliser les budgets annuels. Par exemple, pour le nouvel outil Néosol 2, quel est l'impact sur la production supplémentaire, je quantifie combien je vais produire en plus, est-ce que le marché peut l'absorber, donc tout ça rentre dans le processus budgétaire. Par exemple aussi, pour la fleur, j'ai des hypothèses de production. Pour la fleur Déco, je sais que ça c'est ce que je vais devoir produire, et après je l'ai produit par produit, ça c'est mon chiffre d'affaires que je vais faire mois par mois, produit par produit. Donc quand je fais l'investissement je sais combien ça va me coûter et combien je vais être amené à produire sur l'année qui vient par rapport à cet investissement que j'ai réalisé, et après je le mets en chiffre d'affaires, derrière je détermine les charges qu'il y a en face et ça me donne le résultat prévisionnel lié à l'investissement, donc par exemple sur la fleur c'est facilement identifiable. Cet investissement exclusivement lié à cette innovation a bien été isolé au niveau de la comptabilité, on sait exactement combien ça a coûté.

TABLE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Mesures primaires et secondaires sélectionnées pour chaque partie prenante à la Banque de Montréal.....	58
Tableau 2 : Modèles de processus d'adoption d'une innovation.....	99
Tableau 3 : Trois types de relations entre l'innovation managériale et l'innovation technologique	104
Tableau 4 : Codage des informations collectées lors de l'enquête préliminaire	151
Tableau 5 : Codage des informations collectées auprès des deux études de cas.....	152
Tableau 6 : Entretiens réalisés au cours de l'étude exploratoire	157
Tableau 7 : Entretiens réalisés au sein des deux cas de PME.....	161
Tableau 8 : Caractéristiques des dix-neuf start-ups et PME étudiées.....	164
Tableau 9 : Synthèse innovation de l'entreprise BISCUITERIE	181
Tableau 10 : Calendrier de production de l'entreprise MARAÎCHER	184
Tableau 11: Synthèse innovation de l'entreprise MARAÎCHER.....	200
Tableau 12 : Synthèse des outils utilisés par les dix-neuf start-ups et PME innovantes	206
Tableau 13 : Présentation des outils utilisés par les dix-neuf start-ups et PME innovantes...	208
Tableau 14 : Synthèse des résultats sur les systèmes de contrôle de gestion dans les start-ups et PME innovantes.....	225
Tableau 15 : Tableau de bord volet activité par structure	258
Tableau 16 : Tableau de bord volet activité par produit.....	259
Tableau 17 : Tableau de bord suivi de la production	260
Tableau 18 : Présentation de la fiche hebdomadaire	269
Tableau 19 : Comparatif relatif à la nature du système de contrôle de gestion.....	273
Tableau 20 : Comparatif relatif au lien entre contrôle de gestion et innovation	296
Tableau 21: Questionnements de la recherche	340
Tableau 22 : Questionnements de la recherche et éléments de réponse	342

TABLE DES FIGURES

Figure 1 : Schématisation de la construction de la thèse.....	29
Figure 2 : Modèle à étapes du processus d'innovation : les treize étapes de Cooper et Kleinschmidt.....	45
Figure 3 : Processus d'innovation	45
Figure 4 : Balanced Scorecard.....	55
Figure 5 : La pyramide de la performance	57
Figure 6 : Organigramme de l'entreprise BISCUITERIE	174
Figure 7 : Synthèse des différentes sociétés de MARAÎCHER	183
Figure 8 : Organigramme de l'entreprise MARAÎCHER	190
Figure 9 : Fonctionnement de l'entreprise MARAÎCHER et interactions	191
Figure 10 : Synthèse des principaux outils de contrôle de gestion de l'entreprise BISCUITERIE.....	246
Figure 11 : Synthèse des principaux outils de contrôle de gestion de l'entreprise MARAÎCHER	271
Figure 12 : Synthèse des rôles du contrôle de gestion sur l'innovation	317

TABLE DES MATIÈRES

REMERCIEMENTS	5
RÉSUMÉ ET MOTS CLÉS	8
SOMMAIRE	9
INTRODUCTION GÉNÉRALE	10
2. Objet de recherche : questionnement, positionnement et délimitation du sujet.....	17
3. Intérêt du sujet	25
4. Présentation du plan de l'étude.....	27
PARTIE 1 – CONTRÔLE DE GESTION ET INNOVATION : CADRE THÉORIQUE ET CONCEPTUEL....	30
CHAPITRE 1 – CONTRÔLE DE GESTION ET INNOVATION	34
Section 1. Contrôle de gestion et innovation : une apparente contradiction ?.....	36
1. Les limites du contrôle de gestion traditionnel	36
1.1 Les caractéristiques du contrôle de gestion traditionnel, le contrôle de type cybernétique.....	36
1.1.1 Une approche exclusive du contrôle de gestion par la dimension financière.....	38
1.1.2 Les caractéristiques du contrôle de gestion de type diagnostic.....	39
1.2 Le contrôle de gestion traditionnel, un contrôle peu adapté au contexte innovant.....	40
1.2.1 Un modèle de contrôle spécifique à un contexte particulier	40
1.2.2 Le contrôle de gestion traditionnel comme un frein à l'innovation	41
2... Face aux besoins inhérents au processus d'innovation.....	42
2.1 De l'émergence de l'idée... ..	42
2.2 ... À l'émergence du produit.....	44
2.3 Vers d'autres formes de contrôle plus adaptées au contexte innovant	46
Section 2. Contrôle de gestion et innovation : une recherche de réconciliation.....	49
1. Une vision élargie du contrôle de gestion.....	49
1.1 Un autre mode de contrôle : le contrôle interactif.....	50
1.1.1 Une utilisation plus interactive des systèmes de contrôle de gestion.....	50
1.1.2 Une fonction d'émergence de nouvelles stratégies	52
1.2 Du contrôle financier au pilotage de la performance globale.....	53
1.2.1 Émergence de nouveaux modèles de la performance	54
1.2.2 De nouveaux systèmes de contrôle de gestion pour le pilotage de la performance globale.....	59
2. ... Réhabilitant la place et la légitimité du contrôle de gestion dans le processus d'innovation	62
2.1 Le contrôle de gestion comme vecteur de nouvelles idées.....	62
2.2 Le contrôle de gestion comme garant de la réalisation du produit final.....	63
CHAPITRE 2 – CONTRÔLE DE GESTION ET ORGANISATIONS INNOVANTES	68
Section 1. Le concept d'ambidextrie organisationnelle	70
1. Approche théorique du concept d'ambidextrie.....	70
1.1 Définitions.....	71
1.2 Exploitation/Exploration : Un paradoxe incommensurable ?.....	72
1.3 Les différentes formes d'ambidextrie organisationnelle	74
1.3.1 L'ambidextrie structurelle.....	75
1.3.2 L'ambidextrie de réseau.....	75
1.3.3 L'ambidextrie contextuelle	77
2. Les enjeux de l'organisation ambidextrie.....	79
2.1 Ambidextrie et performance	80

2.2 Entre exploration et exploitation, l'“apprentissage d'exploitation” : un autre enjeu de l'organisation ambidextre ?	81
Section 2. La structuration des start-ups	84
1. Des caractéristiques qui expliquent a priori le besoin d'un système de contrôle simple et informel	84
1.1 Caractéristiques des start-ups	84
1.2 Caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion des start-ups	86
2. Des start-ups en recherche d'outils de contrôle de gestion	87
CHAPITRE 3 – CONTRÔLE DE GESTION ET INNOVATION MANAGÉRIALE : QUEL RÔLE DE L'ACTEUR ?	92
Section 1. L'innovation managériale : approche théorique	94
1. Présentation du concept d'innovation managériale	94
1.1 Définitions et typologies	94
1.2 Processus de génération et d'adoption de l'innovation managériale	98
2. Les enjeux de l'innovation managériale	100
2.1 L'innovation managériale et la performance	100
2.2 L'innovation managériale et l'innovation technologique	102
Section 2. Les outils de contrôle de gestion : des innovations managériales ?	106
1. Des outils comme de véritables ruptures : des innovations “absolues” ou radicales	106
2. Des outils perçus comme nouveaux par les organisations : des innovations “relatives”	108
3. Des outils “bricolés”, ad hoc : des innovations “incrémentales”	109
Section 3. La place et le rôle de l'acteur dans l'innovation managériale	111
1. Les raisons d'adoption des innovations managériales	111
1.1 Théorie néo-institutionnelle “courante”	111
1.2 Théorie néo-institutionnelle “étendue”	113
2. Du dépassement d'une logique de conformation à une logique d'appropriation	117
2.1 Théorie positiviste de l'outil et logique de conformation	119
2.1.1 Théorie positiviste	119
2.1.2 Logique de conformation	120
2.2 Théorie instrumentale et logique d'appropriation	121
2.2.1 Théorie instrumentale	122
2.2.2 Logique d'appropriation	124
CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE	134
PARTIE 2 – CONTRÔLE DE GESTION ET INNOVATION : CADRE EMPIRIQUE	136
CHAPITRE 4 – DESIGN DE LA RECHERCHE ET MÉTHODE DE COLLECTE DE DONNÉES	139
Section 1. Choix épistémologique et méthodologique de l'étude des liens réciproques entre contrôle de gestion et innovation	142
1. Positionnement épistémologique de la thèse	142
1.1 Brève présentation des trois principaux paradigmes en sciences de gestion	143
1.2 Le choix du paradigme interprétativiste	144
2. Choix d'une méthode qualitative	145
2.1 Collecte des données	146
2.2 Traitement des données	147
Section 2. Deux méthodes de recherche complémentaires pour l'étude des liens réciproques entre contrôle de gestion et innovation	154
1. Une étude exploratoire au sein de dix-neuf start-ups et PME innovantes	154

1.1 Intérêt d'un travail en coupe sur un échantillon représentatif	154
1.2 Une collecte de données basée sur deux séries d'entretiens	155
2. Deux études de cas de PME innovantes	158
2.1 La méthode des cas	158
2.1.1 Intérêt de la méthode des cas	158
2.1.2 Sélection de nos deux cas de PME	159
2.2 Deux modes de collecte de données	160
2.2.1 Description des entretiens réalisés	160
2.2.2 Analyse documentaire	162
Section 3. Description des entreprises étudiées	163
1. Caractéristiques de l'échantillon des dix-neuf start-ups et PME innovantes	163
2. Description des deux cas de PME innovantes	167
2.1 Le cas de l'entreprise BISCUITERIE	167
2.1.1 Présentation et histoire	167
2.1.2 Présentation de l'activité de BISCUITERIE	168
2.1.3 Présentation des stratégies de BISCUITERIE	169
2.1.4 Présentation des effectifs de BISCUITERIE	174
2.1.5 Présentation du portefeuille clients de BISCUITERIE	175
2.1.6 Présentation des principaux concurrents de BISCUITERIE	175
2.1.7 Présentation des différents types d'innovation de BISCUITERIE	176
2.2 Le cas de l'entreprise MARAÎCHER	182
2.2.1 Présentation et histoire	182
2.2.2 Présentation de l'activité de MARAÎCHER	183
2.2.3 Présentation des stratégies de MARAÎCHER	187
2.2.4 Présentation des effectifs de MARAÎCHER	190
2.2.5 Présentation du portefeuille clients	191
2.2.6 Présentation des principaux concurrents	192
2.2.7 Présentation des différents types d'innovation	192
CHAPITRE 5 – PRÉSENTATION DES RÉSULTATS : VERS UNE APPROCHE PRATIQUE DES LIENS RÉCIPROQUES ENTRE CONTRÔLE DE GESTION ET INNOVATION	202
Section 1. L'observation des systèmes de contrôle de gestion dans dix-neuf start-ups et PME innovantes ...	205
1. Nature des outils de contrôle de gestion observés dans les start-ups et PME innovantes	205
2. Les raisons d'adoption des outils de contrôle de gestion	213
2.1 Facteurs externes d'adoption des outils de contrôle dans les start-ups et PME innovantes	213
2.1.1 Légitimation auprès des partenaires financiers et obtention du CIR	213
2.1.2 Justification et transparence auprès des clients, recherche de nouveaux contrats	214
2.2 Facteurs internes d'adoption des outils de contrôle dans les start-ups et PME innovantes	216
2.2.1 Croissance de la structure et évolution de l'activité	216
2.2.2 Activité de fabrication	217
2.2.3 Recherche d'optimisation et d'exploitation	217
3. Le rôle des outils de contrôle de gestion sur l'innovation des start-ups et PME	219
3.1 "La maîtrise permet de se libérer l'esprit pour innover"	219
3.2 "La structuration permet d'innover plus rapidement grâce aux effets d'apprentissage et à la capitalisation des expériences"	220
3.3 "L'évaluation des moyens permet de sélectionner les bons projets"	220
3.4 "La prévision des coûts permet de financer l'innovation"	221
3.5 "Les interactions favorisent l'émergence d'idées nouvelles"	222
3.6 "L'information ouvre des pistes de réflexion"	222
4. Éléments à la base d'une perception d'un contrôle de gestion favorable à l'innovation	223
4.1 Des outils adaptés à l'activité et la structure	223

4.2 Une utilisation souple et non contraignante des outils	223
4.3 Perception du rôle du contrôle de gestion	224
Section 2 – L’observation des liens réciproques entre innovation et système de contrôle de gestion dans deux PME innovantes	227
1. Nature du système de contrôle de gestion dans les deux PME	227
1.1 Le cas BISCUITERIE	227
1.1.1 Système d’information.....	228
1.1.2 Outils de contrôle de gestion	231
1.2 Le cas MARAÎCHER	253
1.2.1 Système d’information.....	254
1.2.2 Outils de contrôle de gestion	256
2. Le rôle des systèmes de contrôle de gestion sur l’innovation	273
2.1 Le cas BISCUITERIE	274
2.1.1 Innovation et contrôle de gestion	274
2.1.2 Éléments à la base d’une perception d’un contrôle de gestion favorable à l’innovation	284
2.2 Le cas MARAÎCHER	285
2.2.1 Innovation et contrôle de gestion.....	285
CHAPITRE 6 – DISCUSSION DES RÉSULTATS : VERS UNE MISE EN PERSPECTIVE DES LIENS ENTRE CONTRÔLE DE GESTION ET INNOVATION.....	301
Section 1. L’innovation façonne les systèmes de contrôle de gestion.....	303
1. L’innovation nécessite des outils de contrôle de gestion.....	303
2. L’innovation nécessite des outils adaptés, “bricolés”	306
Section 2. Les systèmes de contrôle de gestion stimulent l’innovation	311
1. Les contrôles cybernétique et interactif, tous deux favorables à l’innovation	311
1.1 Contrôle interactif	313
1.2 Contrôle cybernétique	314
2. Les systèmes de contrôle de gestion comme supports d’ambidextrie contextuelle	318
Section 3. L’entrepreneur, un acteur hybride ou ambidextre	323
1. Légitimation et imitation : les apports de la théorie néo-institutionnelle “courante”	323
1.1 Le recours à des outils imposés par l’environnement	323
1.2 Le recours à des outils standards, conformes aux attentes sociales.....	325
2. Le rôle de l’acteur : les apports de la théorie néo-institutionnelle “étendue”	327
2.1 Le dirigeant, un acteur stratégique et rationnel à l’origine de la mise en place d’outils de pilotage et d’efficacité	327
2.2 ... Et qui s’approprié les outils, par le biais d’un “bricolage” des outils de contrôle traditionnels	329
CONCLUSION DE LA DEUXIÈME PARTIE.....	335
CONCLUSION GÉNÉRALE	338
1. Synthèse de la recherche	339
2. Contributions de la recherche	344
2.1 Apports théoriques	345
2.2 Apports méthodologiques	348
2.3 Apports managériaux	349
3. Limites et perspectives de la recherche	350
3.1 Limites et perspectives théoriques	351
3.2 Limites et perspectives méthodologiques.....	352
BIBLIOGRAPHIE	354

ANNEXES	377
TABLE DES TABLEAUX	403
TABLE DES FIGURES	404
TABLE DES MATIÈRES.....	405