HAL
open science

# Quand les cadres intermédiaires utilisent les outils de contrôle pour influencer la stratégie

Ingrid Fasshauer

## To cite this version:

Ingrid Fasshauer. Quand les cadres intermédiaires utilisent les outils de contrôle pour influencer la stratégie. Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France. pp.cd-rom. hal-00650427

**HAL Id: hal-00650427**

**https://hal.science/hal-00650427**

Submitted on 10 Dec 2011

**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.

# *Quand les cadres intermédiaires utilisent les outils de contrôle pour influencer la stratégie*

Ingrid Fasshauer, Doctorante, Université Paris Dauphine.

Attachée Temporaire d'Enseignement et de Recherche, Université Paris-Est, I.F.I.S.
ingrid.fasshauer@gmail.com

**Résumé :** Dans la vision classique, les outils de contrôle de gestion servent à mettre en œuvre la stratégie. Pourtant de plus en plus de recherches remettent en cause ce modèle et tendent à montrer que ces mêmes outils de contrôle peuvent aussi faire émerger des nouvelles stratégies. Notre étude de cas montre que, malgré un contrôle serré mis en place pour mettre en œuvre une nouvelle stratégie, les cadres intermédiaires ont la possibilité d'utiliser ces mêmes systèmes de contrôle pour promouvoir certains de leurs intérêts en contradiction avec la stratégie prônée par la direction et parviennent ainsi à infléchir la stratégie.
Mots clés : Contrôle de gestion, cadres intermédiaires, stratégie, système interactif, théorie de l'acteur-réseau.

**Abstract :** In the main stream literature, management control systems are often considered to be used to implement new strategies. Nevertheless more and more scholars tend to point out that MCS are also able to allow the emergence of new strategies. Our case study shows that middle managers have the possibility to use management control systems to promote some of their interests even if they are in contradiction with the strategy promoted by the top managers. They are then able to modify this strategy.
Key words : management control, middle managers, strategy, interactive systems, actor-network theory.

Dans leur vision classique, les systèmes de contrôle sont en charge de contrôler la mise en œuvre des stratégies de l'entreprise (Anthony 1988). Pourtant de plus en plus de recherches remettent en cause ce modèle et, à l'instar de Simons (1994), considèrent que les systèmes de contrôle jouent aussi un rôle dans l'émergence de nouvelles stratégies. La plupart des études se focalisent néanmoins sur le rôle des cadres dirigeants et ignorent le rôle des cadres intermédiaires.

Dans une première partie, nous mettrons en évidence le rôle que peut jouer le contrôle dans la traduction des intérêts des différents acteurs d'un processus stratégique. Pour cela nous montrerons d'abord que les liens entre contrôle et stratégie tels qu'ils sont présentés dans la littérature sont équivoques mais que le modèle des leviers de contrôle développé par Simons (1995) permet de mieux appréhender ces relations à travers les interactions qui se produisent entre managers et subordonnés. Néanmoins ce modèle met beaucoup en avant le rôle des dirigeants et peu celui de leurs subordonnés, les cadres intermédiaires. Or ces derniers jouent aussi un rôle actif dans le processus stratégique. L'insuffisance de modèles existants pour étudier les interactions entre cadres dirigeants et cadres intermédiaires nous amènera à utiliser la théorie de l'acteur-réseau. Cette théorie, introduite par Callon et Latour, part du principe qu'une innovation se diffuse à travers un réseau d'acteurs qui s'allient peu à peu autour d'un projet. Cette mise en réseau se fait par le biais de « traductions » des différents intérêts en présence. L'ANT permet alors de structurer l'étude des interactions dans un cadre de controverses et de compromis (Callon 1986). Or une nouvelle stratégie peut être considérée comme une innovation à l'échelle de l'organisation. A travers ce cadre, se poser la question

de savoir comment les cadres intermédiaires peuvent influencer le processus stratégique à travers les systèmes de contrôle revient à étudier comment les systèmes de contrôle peuvent traduire les intérêts des cadres intermédiaires et produire des compromis.

Nous étudierons cette question à travers une étude de cas. Après avoir exposé notre méthodologie de recherche en deuxième partie, nous décrirons en troisième partie la manière dont les systèmes de contrôle ont pu être mobilisés par les cadres intermédiaires pour infléchir la stratégie prônée par la direction. Enfin, la discussion nous permettra de mettre en évidence le rôle du contrôle comme « objet frontière » (Star et Griesemer 1989), fruit de compromis et d'enrichir la notion de systèmes interactifs de contrôle à travers la notion d'équilibre des interactions.

# 1 Le contrôle comme traduction des intérêts des cadres supérieurs et intermédiaires dans le processus stratégique

Anthony distingue trois niveaux de contrôle : planification stratégique, contrôle de gestion et contrôle opérationnel. Tandis que la planification stratégique définit les buts de l'organisation et que le contrôle opérationnel permet de s'assurer que les tâches spécifiques sont effectuées de manière efficace et efficiente, le contrôle de gestion est « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation » (Anthony 1988, p. 10). Ces différentes définitions donnent une approche hiérarchisée des systèmes de contrôle. La planification stratégique précèderait ainsi le contrôle de gestion qui lui-même servirait de base au contrôle opérationnel. Mais cette vision est contestée. Ainsi, les trois niveaux sont interdépendants, les frontières entre eux ne sont pas toujours bien définies et de nombreuses recherches tendent à montrer que la stratégie est aussi influencée par le contrôle de gestion.

Pourtant les liens entre contrôle et stratégie posent toujours problème (Bouquin 2000) et sont paradoxalement assez peu étudiés. Tandis que les études quantitatives se focalisent sur un nombre insuffisant de paramètres (Langfield Smith 1997, 2007), les quelques études de cas issues des recherches portant sur les outils de contrôle ignorent souvent le lien entre contrôle et stratégie. Une récente revue de littérature sur les études de cas fait ainsi apparaître de seules 25% des études portant sur les systèmes de contrôle font mention de la stratégie (Stringer 2007)

Langfield-Smith (1997) et Dent (1990) soulignent deux autres limites importantes aux recherches, d'une part le caractère ambigu des termes de stratégie et de contrôle qui révèlent des réalités différentes d'une recherche à l'autre, d'autre part leur trop grande focalisation sur le haut management des entreprises, négligeant les échelons hiérarchiques inférieurs où se joue aussi une partie importante de la stratégie. Nous devons ainsi clarifier ce que nous entendons par contrôle et stratégie. En deuxième partie, nous ferons un état des recherches sur le rôle de l'encadrement intermédiaire dans le domaine de la stratégie tandis que l'étude de cas exposée en troisième partie mettra en évidence une manière dont les cadres intermédiaires peuvent contribuer à la stratégie contre la volonté première de la direction.

## 1.1 Un contrôle aux formes multiples combinées en systèmes de contrôle

Il ne s'agit pas ici de faire une revue de littérature exhaustive des différents courants de recherche portant sur le contrôle. Ces recherches ont donné lieu à de multiples typologies (Ouchi 1979 ; Hofstede 1981 ; Macintosh 1994 ; Chiapello 1996 ; Simons 1994), ces approches étant souvent plus complémentaires que concurrentes (Chiapello 1996).

Mais un modèle se détache de cette représentation. Simons (1994) démontre que ce n'est pas l'outil de contrôle qui importe mais la manière dont il est utilisé. Il définit ainsi quatre leviers de contrôle : croyances, garde-fou, diagnostics et interactifs.

> Systèmes de croyance : systèmes formels utilisés par les hauts dirigeants pour définir, communiquer et renforcer les valeurs de base, buts et directions de l'organisation.
>
> Systèmes de garde-fou : systèmes formels utilisés par les hauts dirigeants pour établir des limites et des règles explicites qui doivent être respectées.
>
> Systèmes diagnostiques : systèmes formels de feedback utilisés pour piloter les résultats de l'organisation et pour corriger les écarts par rapport aux standards de performance préétablis.
>
> Systèmes interactifs : systèmes formels utilisés par les hauts dirigeants pour s'impliquer personnellement et régulièrement dans les processus de décisions de leurs subordonnés.

Les quatre leviers sont mobilisés de manière simultanée dans les organisations.

Les deux derniers sont plus particulièrement repris par la littérature sur le contrôle (Abernethy et Brownell 1999 ; Bisbe et Otley 2004 ; Collier 2005 ; Tuomela 2005 ; Henri 2006 ; Widener 2007 ; Ferreira et Otley 2009 ; Mundy 2010). Les outils utilisés de manière diagnostique correspondent approximativement à l'utilisation traditionnelle des outils de contrôle tels que la planification, le budget, etc. Les outils utilisés de manière interactive peuvent être de même nature que les outils diagnostiques mais sont mobilisés par la direction générale de manière beaucoup plus intense. La différence entre ces deux leviers de contrôle vient alors de l'implication du management et de l'intensité du contrôle. Ces deux leviers agiraient de manière différenciée sur la stratégie.

Le modèle de Simons ne s'applique pas au contrôle de gestion stricto sensu mais à un ensemble plus large, le contrôle organisationnel dont il donne la définition suivante « Les processus et procédures formels fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation » (Simons 1995). Cette définition est incomplète car elle ne prend pas en compte les systèmes informels. Ces derniers jouent en effet un rôle important dans l'analyse des systèmes de contrôle (Flamholtz 1983 ; Abernethy et Chua 1996 ; Alvesson et Kärreman 2004 ; Merchant et Otley 2007). C'est néanmoins celle que nous retiendrons car, dans le cas qui nous intéresse, c'est bien les systèmes formels qui ont été mis à contribution, les contrôles informels n'étant pas activés du moins de manière consciente par le management. Par ailleurs cette définition est suffisamment large pour prendre en compte un grand nombre d'outils de contrôle allant bien au-delà du traditionnel contrôle budgétaire.

En effet il est indispensable de prendre en compte différents outils de contrôle pour bien comprendre les liens entre contrôle et stratégie dans leur complexité (Otley 1999 ; Ferreira et Otley 2009). Langfield Smith (1997, 2007) conclut que si les recherches portant sur ces liens aboutissent à des résultats discordants, c'est parce qu'elles se focalisent trop sur les contrôles financiers au détriment des autres formes de contrôle. Ce reproche étant particulièrement avéré dans le cas des recherches de type quantitatif.

La multiplicité des outils de contrôle présents simultanément dans une organisation a conduit Abernethy et Chua (1996) à amener la notion de « *control package* ». Différents cadres d'analyse ont été fournis pour analyser ces « *control packages* », notamment par Ferreira et Otley (2009), Simons (1995), Merchant et Van der Stede (2007). Les différents éléments des systèmes de contrôle peuvent être cohérents ou complémentaires mais peuvent aussi inclure des contradictions, manière de mettre l'organisation sous une tension dynamique (Sandelin 2008).

## 1.2 La stratégie comme pratique sociale

Plusieurs notions de stratégie sont présentes dans la littérature. Ainsi on distingue couramment les stratégies « corporate » des stratégies « business ». Les premières s'intéressent aux objectifs de l'entreprise dans son ensemble, à sa structure économique et humaine, etc. La seconde s'intéresse aux objectifs particuliers des différentes activités présentes dans l'entreprise. Nous nous intéressons dans cette communication aux stratégies « business ».
Une autre classification s'intéresse au processus. Le point de vue traditionnel considère que la stratégie est d'abord formulée pour être ensuite mise en œuvre (Andrews 1971). Ce point de vue est cohérent avec la typologie d'Anthony sur les différents types de contrôle. Mais cette vision est contestée, de nombreux chercheurs, suivant Mintzberg (1978), considérant que la formulation et la mise en œuvre des stratégies sont deux processus simultanés. Ainsi Mintzberg (1978) identifie deux aspects de la stratégie : un aspect « délibéré » et un aspect « émergent ». Pour le premier, les dirigeants élaborent une stratégie qui est ensuite mise en application par les membres de l'organisation. Pour le second, la stratégie est le fruit des actions quotidiennes des membres de l'organisation. Ainsi la stratégie réalisée serait le fruit d'une combinaison de décisions du management et d'actions quotidiennes des différents acteurs de l'entreprise.

Jarzabkowski (2008) distingue deux manières de « faire » de la stratégie (*strategizing*) : une manière procédurale (*procedural strategizing*) et une manière interactive (*interactive strategizing*). La manière procédurale repose sur des procédures administratives (planification stratégique, budgets, *forecasts*, etc.) et la stratégie est finalement intégrée dans des routines, notamment dans les systèmes de contrôle diagnostiques (Hendry et al. 2010). Cette forme est particulièrement adaptée au maintien des stratégies existantes mais risque de mener à l'inertie. Au contraire, la manière « interactive » repose sur des représentations partagées. Les individus ou groupes d'individu alignent alors leurs propres actions sur ce qu'ils perçoivent être la stratégie préconisée. Cette manière de faire de la stratégie est utile dans le cas de nouvelles stratégies mais présente l'inconvénient majeur de l'instabilité, les représentations

partagées devant être sans cesse renégociées (Hendry et al. 2010). Ces deux formes sont complémentaires. La manière procédurale suit souvent la manière interactive.

Cette double notion est très proche des notions de systèmes diagnostiques et interactifs développées par Simons (1994). On peut alors reformuler les liens entre contrôle et stratégie. Les contrôles interactifs, grâce aux possibilités de relations interpersonnelles offertes permettraient la coproduction de représentations partagée utiles à l'élaboration interactive de la stratégie, plus particulièrement entre managers et subordonnés.

## 1.3 Le rôle des systèmes de contrôle : au-delà de la mise en œuvre de la stratégie

Hopwood (1987) avait déjà suggéré que des systèmes de contrôle mis en place pour une stratégie donnée étaient susceptibles de signaler de nouvelles opportunités et ainsi d'orienter involontairement le processus stratégique dans de nouvelles directions. Mais Macintosh (1994) souligne que cet effet peut aussi résulter d'une volonté managériale. Ils peuvent ainsi jouer un rôle actif en signalant la nécessité de changer en facilitant le flux d'information nécessaire pour mener un changement organisationnel (Cobb et al. 1995, Jacobs 1995). Ils peuvent aussi détecter des problèmes d'adéquation à l'environnement et suggérer de nouvelles possibilités d'action (Horngren et al. 1994).

De manière générale, la relation entre contrôle de gestion et stratégie est à double sens. « Les systèmes de contrôle forment la stratégie mais sont aussi formés par la stratégie » (Kober et al. 2007, p. 427).

### *1.3.1 Des résultats contradictoires sur le rôle du contrôle en cas de changement de stratégie*

Mais le rôle positif des systèmes de contrôle sur l'émergence de nouvelles stratégies ne va pas de soi. Ils sont souvent accusés d'être force d'inertie.

Archer et Otley (1991) décrivent le cas d'une entreprise qui ne parvient pas à opérer un changement de stratégie pourtant nécessaire faute d'avoir su adapter ses systèmes de contrôle. Ils concluent que les systèmes de contrôle permettent de chercher l'efficacité dans le cadre d'une stratégie existante mais pas de remettre en cause cette stratégie. Roberts (1990) aboutit à la même conclusion en mettant en cause la focalisation sur la hiérarchie qui bloquerait toute velléité de changement.

Dent (1991) montre au contraire que le contrôle peut diffuser certaines formes de culture organisationnelle et ainsi promouvoir le changement.

### *1.3.2 Une explication par les leviers du contrôle*

Simons permet d'avancer une explication à ces conclusions contradictoires en assignant à chacun des quatre leviers un rôle différent sur la stratégie.
Les systèmes de croyance servent de guide et d'incitation pour rechercher les nouvelles opportunités.
Les systèmes garde-fou permettent la créativité individuelle dans le cadre des limites fixées.
Les systèmes diagnostiques fournissent la motivation, les ressources et l'information pour s'assurer que les stratégies et principaux objectifs de l'organisation seront atteints.
Les systèmes interactifs focalisent l'attention sur les incertitudes stratégiques et provoquent ainsi l'émergence de nouvelles initiatives et stratégies (Simons 1994).

La relation ainsi décrite entre contrôle et stratégie est à double sens : alors que les systèmes diagnostiques couvrent le rôle traditionnellement dévolu aux systèmes de contrôle, à savoir mettre en œuvre la stratégie, les trois autres leviers sont plutôt orientés sur l'émergence de nouvelles stratégies. Plusieurs recherches se sont intéressées au rôle des systèmes interactifs sur la stratégie.

Abernethy et Brownell (1999) s'intéressent ainsi au rôle du budget et montrent qu'un usage interactif du budget est favorable au changement de stratégie. Kober et al. (2007) parviennent à un résultat similaire en montrant par une étude de cas que le changement de stratégie a été facilité par l'usage interactif des contrôles des coûts et des résultats. Cet usage interactif a notamment favorisé la tenue de réunions entre les différents niveaux hiérarchiques pendant lesquelles la stratégie a été discutée, ce qui a accru la prise de conscience du changement de l'environnement et permis à la nouvelle stratégie de voir le jour, partiellement enrichie par les systèmes de contrôle. Bruining et al. (2004) étudient quant à eux le cas particulier d'un MBO (*Management Buy-Out*) et mettent en avant le rôle favorable des systèmes interactifs mais aussi des systèmes de croyance.

De manière générale, les différents auteurs mettent en avant l'aspect bénéfique des interactions créées par les systèmes de contrôle, et avant tout les possibilités de dialogue offertes. Pour Frow et al. (2005), ces interactions permettent la résolution des contradictions entre responsabilisation individuelle et nécessité de coopérer pour innover. Ces contradictions sont résolues lors de rencontres formelles et informelles, les systèmes de contrôle sont une occasion de réunions formelles complémentaires qui complètent les échanges informels. Elles sont particulièrement utiles quand les échanges informels ont échoué ou en cas d'éloignement géographique. Elles permettent la construction d'une vision partagée.

Le modèle de Simons, bien que très souvent repris dans les recherches portant sur les liens entre contrôle et stratégie, n'est néanmoins pas exempt de critiques.

### *1.3.3 Les limites du modèle des leviers du contrôle*

Une grande partie des critiques se focalise sur la notion de systèmes interactifs.

Ainsi l'usage interactif des systèmes de contrôle n'a pas toujours un effet favorable sur l'émergence de nouvelles idées, notamment dans le cas d'innovation (Bisbe et Otley 2004) et le concept reste ambigu et manque de construit théorique (Bisbe et Otley 2004).

D'autre part, ce modèle ignore l'importance des contrôles informels (Collier 2005).

Enfin, et ce reproche est directement lié à notre recherche, le modèle de Simons reste focalisé sur les plus hauts échelons hiérarchiques de l'organisation (Frow et al. 2010). « Le modèle semble perpétuer une image du top management comme navigateur omniscient et omnipotent sur les océans de l'incertitude » (Gray 1990, p.146). Cette situation est d'ailleurs paradoxale car il décrit dans le même temps que les systèmes interactifs permettent une approche *bottom-up* de la stratégie (Simons 1995, p. 98) et affirme l'importance des cadres intermédiaires (1995, p. 119).

## 1.4 Le rôle des cadres intermédiaires

Les cadres intermédiaires sont généralement définis comme se situant deux niveaux hiérarchiques au-dessous du directeur général (*CEO*) et un niveau au-dessus des employés exécutants (*line workers*) (Huy 2001, p. 75). Ils proviennent d'horizons plus variés que les cadres supérieurs et sont donc susceptibles d'apporter des idées innovantes (Huy 2001, p. 74).

La plupart des études sur la stratégie se focalisent sur le rôle des cadres supérieurs (*top managers*) et étudient la manière dont ils déterminent les orientations futures de l'organisation, revoient les structures et les processus pour soutenir cette nouvelle direction et contrôlent l'exécution.

Quelques auteurs se sont néanmoins spécifiquement intéressés au niveau hiérarchique des cadres intermédiaires et ont mis en évidence leur rôle tant dans la formulation que dans la mise en œuvre de la stratégie (Dutton et Ashford 1993 ; Floyd et Lane 2000 ; Wooldridge et al. 2008). Ainsi leur place dans l'organisation leur permet de détecter les opportunités offertes par l'environnement et ainsi d'être à l'origine de nouvelles initiatives stratégiques (Dutton et Ashford 1983 ; Floyd et Lane 2000). Cette place particulière est liée à leur proximité d'éléments majeurs de l'environnement externe de l'entreprise (clients et fournisseurs par exemple mais aussi à leur position interne entre les « travailleurs de base » et les cadres supérieurs (Nonaka et Takeuchi 1995). Pour ces auteurs, les premiers disposent d'une information abondante et très concrète mais peinent à la transformer en connaissance utile pour l'organisation. Les cadres intermédiaires peuvent alors orienter les efforts de ces travailleurs en leur fournissant un cadre conceptuel qui les aide à donner du sens à leur propre expérience pour en faire des connaissances pouvant être utilisées par l'organisation, notamment dans des stratégies innovantes. Dans l'autre sens, les cadres intermédiaires, à partir de la vision souvent abstraite développée par les cadres supérieurs, développent des concepts concrets que les « travailleurs de base » peuvent comprendre et mettre en œuvre.

Les cadres intermédiaires peuvent ainsi aider et accélérer la mise en œuvre des stratégies ou au contraire la ralentir, réduire sa qualité, voire la saboter (Floyd et Wooldridge 1997), surtout s'ils jugent que leurs propres intérêts sont menacés (Guth et McMillan 1986).

Pour que les cadres intermédiaires puissent jouer leur rôle, il doit y avoir interaction entre les différents niveaux hiérarchiques (cadres supérieurs et cadres intermédiaires), notamment pour

intégrer les différentes informations dont disposent ces deux niveaux et parvenir à des représentations partagées. Mais les caractéristiques de ces interactions restent floues. Deux problèmes sont identifiés. Le premier est le facteur temps. Les cadres supérieurs auraient peu de temps à consacrer à cette interaction et Hoon (2007) montre que les cadres intermédiaires tirent profit des rares opportunités de contact qu'ils ont avec le *top management*. Le second est la relation de domination hiérarchique. Si les subordonnés sont dominés dans l'interaction, ils ne peuvent apporter leur vision, leurs représentations. Il n'y a alors pas de « dialogue stratégique ». La notion de système interactif de contrôle peut résoudre le premier point. Les managers s'impliquent en effet dans ces systèmes et y consacrent donc du temps, utilisé dans le dialogue avec les subordonnés (Simons 1994). Mais le second problème n'est pas résolu et pose le problème de l'ancrage hiérarchique des systèmes de contrôle. La structure hiérarchique est souvent jugée défavorable à l'émergence de nouvelles stratégies (Burns et Stalker 1961 ; Bartlett et Ghoshal 1993 ; Coopey 1995). Dans ce cas, les systèmes de contrôle devraient s'éloigner de la voie verticale hiérarchique pour des relations plus horizontales (Otley 1994).

Sans remettre en question l'aspect hiérarchique des systèmes de contrôle, Ahrens et Chapman (2004, 2007) ont montré que les managers locaux étaient susceptibles d'utiliser l'information budgétaire de manière relativement souple en la combinant à leurs connaissances et expériences locales de manière à concilier les standards centraux avec les spécificités et exigences locales. Ils remarquent néanmoins que ces pratiques, bien que reposant sur une vision partagée, se déroulent en général en-dehors du processus budgétaire formel car les managers locaux y sont soumis à un contrôle budgétaire strict (Ahrens et Chapman 2007, p. 10). Ces interventions occupent un espace étroit mais sont importantes pour rendre réellement opérationnelle la stratégie organisationnelle.

Ainsi les systèmes de contrôle utilisés de manière interactive peuvent permettre aux cadres intermédiaires de participer à l'élaboration de nouvelles stratégies mais un écueil doit alors être évité, celui de la domination hiérarchique susceptible de nuire aux interactions entre managers et subordonnés. Il est alors intéressant d'étudier en détail ce qui se produit lors des interactions. Un cadre théorique nous permet d'apporter un éclairage intéressant, la sociologie de l'acteur-réseau.

## 1.5 Le contrôle comme mode d'intéressement

La sociologie de l'acteur réseau, à laquelle nous nous réfèrerons dans la suite de cette communication par ses initiales anglaises ANT, a été introduite par Callon et Latour et s'intéresse au processus d'innovation scientifique. Néanmoins cette théorie s'est répandue hors de son domaine d'origine et est souvent reprise pour étudier les processus de changement organisationnel et l'introduction de nouveaux systèmes comptables ou de contrôle. Une innovation ne peut se répandre qu'à travers un réseau d'alliés.

Latour (1987) fait référence au contrôle comme une des conditions pour permettre la diffusion d'une innovation. Mais ce contrôle ne doit pas se faire au détriment de l'appropriation par les

autres acteurs. Une innovation se répand lorsqu'un réseau d'acteurs se forme autour d'un énoncé. Or la réalisation d'un énoncé n'est pas le fait de l'initiateur du projet mais est liée à l'action des autres membres du réseau. « S'ils ne le reprennent pas, il restera lettre morte ; s'ils le reprennent ils le transforment et on risque alors de perdre le contrôle. Pour sortir de cette impasse, nous devons donc faire deux choses à la fois :

- *Recruter les autres* pour les faire participer à la construction du fait ;
- *Contrôler leurs faits* et *gestes* pou rendre leurs actions prévisibles.

A première vue, cette solution semble si contradictoire qu'elle paraît impossible » (Latour 1987, p. 260).

Bien entendu, Latour ne fait pas ici référence au contrôle de gestion ni même au contrôle organisationnel mais ce dilemme est directement applicable au contrôle de gestion qui doit gérer des forces contradictoires entre la mise en œuvre des stratégies de manière efficiente et l'ouverture nécessaire à la prise en compte des spécificités et à l'émergence de nouvelles stratégies.

La solution à cette contradiction est la traduction. On entend par traduction « l'interprétation donnée, par ceux qui construisent les faits, de leurs intérêts et de ceux des gens qu'ils recrutent. » (Latour 1987, p.260).

Cette traduction passe par les inscriptions et le dialogue. Par inscription, on entend «les photographies, les cartes, les graphiques, les diagrammes, les films, les enregistrements acoustiques ou électriques, les observations visuelles directes notées dans un carnet de laboratoire, les illustrations, les modèles en 3-D, les spectres sonores, […]. » (Callon 2006, p.268-269). Le propre des inscriptions est d'être mobiles, de pouvoir être combinées, comparées, interprétées. MacNamara et al. (2004) montrent ainsi que les outils comptables et de gestion fournissent des inscriptions utiles à l'organisation. Il s'agit d'indicateurs repris dans divers *reportings*. Vaivio (2004), en s'intéressant à la mise en place d'indicateurs non financiers, montre que ces nouveaux indicateurs structurent le dialogue entre les managers et les opérationnels, obligeant les premiers à s'intéresser au contenu détaillé des activités des seconds. Ils permettent ainsi de dépasser l'étude du simple résultat des actions pour s'intéresser au lien entre les stratégies et les opérations. Chenhall reprend la même idée et montre que les systèmes de mesure de la performance qui font le lien entre les niveaux stratégiques et opérationnels donnent « un cadre partagé pour communiquer la stratégie et la vision, un langage qui aide les individus à voir quelles parties de l'organisation sont en cohérence avec la stratégie de l'organisation et un lieu de rétention du savoir qui aide à analyser et à apprendre des performances passées » (Chenhall 2005, p. 415). Cependant si les outils comptables et de contrôle offrent des inscriptions servant de support au dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques, les recherches existantes ne nous permettent pas de conclure sur la nature des interactions ainsi engendrées. Entre l'ANT qui évoque la nécessité de lier les intérêts des différentes parties en un compromis accepté par tous et le cadre de Simons qui prône aussi le dialogue mais afin de « permettre aux managers de s'immiscer dans les décisions de leurs subordonnés » (Simons 1994), se pose le problème de l'équilibre des interactions créées par les systèmes de contrôle.

Dans le cadre de la théorie de l'acteur-réseau, se poser la question de savoir comment les cadres intermédiaires peuvent utiliser les systèmes de contrôle pour influencer les stratégies

revient à étudier comment les systèmes de contrôle peuvent traduire les intérêts des cadres intermédiaires.

Nous prenons ici la notion d'intérêts au sens de l'intéressement décrit par Akrich et al. (1988). Il ne s'agit pas uniquement des intérêts personnels des différentes parties mais des intérêts collectifs, amenant les différentes parties à jouer un rôle actif dans l'innovation, dans notre cas la nouvelle stratégie. En terme de contrôle l'intéressement ne peut être réduit à l'intéressement financier (primes sur objectifs par exemple).

## 2 Méthodologie

Pour étudier les interactions entre managers et subordonnés créées par les systèmes de contrôle, nous avons besoin d'une étude en profondeur. Notre méthodologie de recherche consiste donc en une étude de cas unique. L'étude de cas permet une approche compréhensive de l'usage des systèmes de contrôle (Otley et Berry 1994, Ahrens et Dent 1998), ce qui est bien notre objectif.

Nous étudions une multinationale américaine que, pour des raisons de confidentialité, nous appellerons « Equipment Company ». Cette société est composée de cinq divisons, dont deux en Europe. Nous nous concentrons sur une des divisions européennes. Les divisions sont autonomes dans l'élaboration de leur stratégie « business » et la division étudiée est pionnière dans le changement de stratégie. Suite à des difficultés financières importantes, il est en effet nécessaire d'abandonner la stratégie de croissance suivie depuis de nombreuses années pour une stratégie de marge. Et il faut surtout sensibiliser les différents cadres à la notion de trésorerie. Cela passe par la réduction des termes de paiement accordés au client et du niveau de stocks. Pour mettre en place la nouvelle stratégie, le président de la division modifie en profondeur les systèmes de contrôle et s'implique tant dans leur conception que dans leur utilisation. Toutes ses communications officielles vis-à-vis des cadres de la division s'appuient sur les éléments issus des systèmes de contrôle (contrôle budgétaire, *forecasts*) et il suit personnellement les *reportings* hebdomadaires remplis par les différents pays ainsi que les revues budgétaires.

Une période de changement est une période idéale pour observer les relations entre contrôle et stratégie. La volonté forte du président de mobiliser les outils de contrôle pour mettre en œuvre le changement souhaité est un autre atout pour notre recherche. Enfin, l'attitude des cadres intermédiaires, très réticents voire opposés à la nouvelle stratégie nous permet d'analyser leur capacité d'influence à travers les outils de contrôle.

Notre étude est faite d'observation participante et d'analyse de documents, notamment les communications issues de la direction générale durant trois années, les supports de revues budgétaires (sur deux exercices consécutifs) et les *reportings* issus des différents pays. Notre observation se déroule sur une durée de trois ans, période pendant laquelle a été développée la stratégie, alors que j »étais employée en tant que contrôleur de gestion de la division. Cette position particulière impose un certain nombre de précautions. Ainsi toutes nos affirmations

sont étayées soit par les déclarations d'autres membres de l'organisation (consignées dans les notes prises lors réunions auxquelles nous avons assisté), soit par la documentation utilisée.

Nous n'utilisons pour cette communication qu'une partie des données récoltées, correspondant à un aspect particulier de la mise en œuvre de la nouvelle stratégie, la gestion des stocks. La stratégie proposée par le président se fonde sur quatre axes principaux : politique de marge (notamment par augmentation du prix de vente), réduction des investissements, réduction des termes de paiement clients et baisse des stocks. La politique de marge est la principale cible et celle qui rassemble le plus d'efforts de la part de toute l'entreprise. La pression de la direction de la division est très forte et les responsables locaux ont peu d'alternatives. Ou ils acceptent de suivre la politique définie, où ils sont obligés de partir. La baisse des investissements relève par essence des décisions du comité de direction et les cadres intermédiaires ont en général peu d'influence sur ce genre de décision. La réduction des termes de paiement clients est une responsabilité partagée entre les directions financières et commerciales. Elle pose des problèmes de contrôle particuliers. En revanche la politique de réduction des stocks est particulièrement intéressante pour notre question de recherche car elle est révélatrice des tensions qui peuvent exister entre les dirigeants de la division et les directeurs commerciaux locaux. Surtout, la politique d'abord décidée par la division a été profondément modifiée sous la pression des responsables locaux.

# 3 Un exemple où les cadres intermédiaires réussissent à infléchir la stratégie

La division étudiée est dirigée par un président nommé en juillet 2005 pour modifier la stratégie et surtout améliorer la situation financière. Il préside un comité de direction, composé de vice-présidents (VP). Ce comité de direction prend les décisions relatives à l'ensemble de l'Europe. Il n'y a pas de direction générale dans les différents pays, seulement des responsables fonctionnels : directeur commercial, directeur financier, directeur d'usine s'il y a une usine. La coordination se fait au niveau de la division.

Selon la définition donnée en 1.4, les cadres dirigeants sont le président et les membres du comité de direction, les cadres intermédiaires, les différents responsables locaux ainsi que les cadres occupant des fonctions centrales hors comité de direction. Pour notre recherche, nous nous intéressons surtout aux responsables locaux, et plus particulièrement aux directeurs commerciaux locaux qui sont les principales personnes touchées par la nouvelle stratégie, tout en ayant davantage d'autonomie.

## 3.1 Une nouvelle stratégie accompagnée du renouvellement des systèmes de contrôle

Nous débutons notre étude au moment de la nomination du nouveau président. La situation financière est très mauvaise. Le groupe vient de sortir de la procédure de redressement judiciaire (*Chapter 11*) aux Etats-Unis et doit se conformer à des objectifs serrés, notamment en matière de trésorerie. Dès son arrivée, le nouveau président indique qu'il est là pour redresser la situation.

La mise en place de la nouvelle stratégie passe par un renouvellement des outils de contrôle.

Il demande ainsi aux services financiers de mettre en place de nouveaux indicateurs et notamment, par un système de prix de cession interne, de mettre en évidence la marge commerciale qui jusqu'alors n'était pas distincte de la marge dégagée par les usines. Cela aboutit à un nouvel indicateur, la « marge sur prix de référence » qui donne une mesure de la performance commerciale.

Cet indicateur est peu à peu décliné à différents niveaux et enrichi. Il donne ainsi naissance à un compte de résultat par client.

Par ailleurs il conserve le contrôle budgétaire classique pour le compte de résultat ou certains éléments de bilan.

Enfin, le système de « *forecas*t » est renforcé. Les responsables locaux doivent donner leurs prévisions de ventes en termes de prix de volume et de marge une fois par semaine et cette information est systématiquement comparée aux informations fournies au service financier et logistique.

Les résultats mensuels de la division sont présentés tous les mois et font l'objet de commentaires de la part du président lors de conférences téléphoniques réunissant l'ensemble des cadres, supérieurs et intermédiaires de la division. A cette occasion un support papier est distribué présentant les tableaux de résultats, mettant en évidence les écarts par rapport au budget. Le tout est accompagné de messages mettant en avant ce qui est important (aux yeux de la direction), les éléments qui sont favorables, les points qui restent à améliorer ainsi que de consignes d'action. Quelques pages sont aussi consacrées aux actions en cours intéressant l'ensemble des pays.

Mais l'essentiel du contrôle pesant sur les cadres intermédiaires se fait sur la base de *reportings* hebdomadaires. Ces *reportings* comportent deux parties : un tableau de chiffres portant sur les prévisions pour le mois en cours ainsi que les deux mois suivants et des commentaires répartis en différentes rubriques (« Synthèse », « Clients », « Concurrents », « Divers » pour les *reportings* commerciaux). Les éléments sont transmis par les responsables locaux au VP chargé des activités commerciales puis discutés lors d'une conférence téléphonique entre le VP et chacun des responsables pris séparément. Ces conférences rythment les relations entre manager et subordonnés et sont l'occasion de faire un point sur les actions en cours dans les différents pays. Dans les faits elles sont surtout utiles au VP pour s'assurer que les responsables locaux mettent bien en œuvre la stratégie préconisée. Une part importante de la discussion est ainsi consacrée aux augmentations de prix : quels clients ont été contactés, quand les augmentations de tarif sont effectives, etc.

Les revues budgétaires offrent une autre occasion de contrôle où les interactions sont fortes entre cadres supérieurs et subordonnés. Une fois par an, les responsables commerciaux locaux discutent leur budget avec le VP chargé du commercial. La discussion se fait en trois temps. Une première entrevue en face à face réel (et non téléphonique comme pour les réunions hebdomadaires), entre le responsable local et le VP permet de s'entendre sur les grandes lignes des objectifs attendus pour le budget. Une seconde réunion rassemble davantage de participants, notamment les responsables marketing locaux et Europe ainsi que les contrôleurs de gestion locaux et Europe. Le responsable commercial local s'entoure aussi souvent de deux ou trois collaborateurs clés. Cette réunion dure selon les pays entre trois et six heures et est

fortement structurée. Le VP fournit une maquette d'une cinquantaine de diapositives devant être remplies par les responsables locaux. Ces diapositives incluent des informations sur le marché, les clients, les concurrents, les plans d'action, les forces et les faiblesses de la société mais aussi des tableaux plus financiers renseignant sur les résultats de l'année en cours, les prévisions pour la fin de l'année et les trois années suivantes. La troisième réunion est une présentation, sur la base des mêmes documents, devant le comité de direction.

Les *reportings* hebdomadaires et les revues budgétaires sont deux occasions d'expression pour les cadres intermédiaires, mais cette expression est très encadrée par les outils de contrôle.

## 3.2 Une controverse née de deux traductions incompatibles.

La mauvaise santé financière de l'entreprise est reconnue par tous mais tous ne sont pas d'accord sur la manière d'y remédier. Ainsi, la stratégie à suivre fait l'objet de différentes polémiques. Sur le stock, objet de notre analyse, la confrontation est vive dès lors que la stratégie de baisse drastique des stocks a des effets néfastes sur la relation clients. Deux visions du stock s'affrontent alors : le stock comme valeur financière et le stock comme moyen de satisfaire un client.

Pour la direction de la division, le stock est avant tout une valeur financière, une mobilisation de trésorerie qu'il faut réduire de manière forte pour améliorer la santé financière de l'entreprise. Elle traduit donc le stock, par sa valeur financière au bilan. C'est sous cette forme que le stock apparaît dans tous les documents issus de la direction. Un objectif de baisse est annoncé et, chaque mois, on compare la valeur constatée à cet objectif. L'objectif n'étant pas atteint, le 23 janvier 2006, la direction en tire la conclusion suivant lors de sa conférence téléphonique hebdomadaire :

« *Trop fort niveau de stocks nécessitant des arrêts de production* ».

Cette conclusion, pourtant logique au regard des chiffres présentés, est très vivement contestée par les responsables commerciaux locaux. Eux ne considèrent pas que le niveau de stocks est trop fort, bien au contraire. Par exemple, dès le 7 décembre 2005, le reporting hebdomadaire de la France mentionne :

*« Nous avons de gros problèmes à livrer la première marque et nous ne pouvons livrer de gros clients tels que A, B et C ou d'importants grossistes. Les retards de livraison représentent actuellement 29500 unités.*
*Nos relations avec nos clients deviennent très tendues car nous sommes incapables de donner des délais de livraison. »*

Puis, le 15 février 2006 :

*« Les livraisons posent toujours autant de problèmes, notamment la référence xxxx. La concurrence va profiter de nos faiblesses si nous ne sommes pas en mesure de livrer rapidement. Nous avons besoin de réponses pour savoir où nous allons. ».*

Cette polémique tient dans la représentation des stocks. Pour eux, un stock n'est pas une valeur bilan, c'est avant tout des marchandises que l'on livre à un client pour le satisfaire. La traduction de la notion de stock passe alors par la capacité à honorer les demandes du client.

Ces deux traductions ne sont pas reliées. En effet la direction n'est pas « intéressée » par la satisfaction client tandis que les responsables locaux ne sont pas « intéressés » par la valeur bilan. Chacun considère que le problème soulevé par l'autre ne le concerne pas.

## 3.3 Une mise en relation des intérêts divergents.

L'hiver suivant, 2006/2007, la situation est encore plus tendue. Le responsable commercial français fait les commentaires suivants :

17 novembre 2006 :

*« Situation tendue avec le client A due aux ruptures. Nous encourons un risque de pénalité à hauteur de 188K€. Des risques supplémentaires sont à craindre car la logistique puise dans les stocks de sécurité des produits xxx pour livrer d'autres clients. Attention à la promo fin décembre de 12000 unités en produit xxx. Pour mémoire la marge sur prix de référence de ce client était de 10 points supérieures à la moyenne pour la France. »*

Le discours a considérablement évolué par rapport à l'année précédente. Tout ce qui est chiffrable est chiffré. Ainsi les pénalités, que personne n'évoquait l'année précédente, sont systématiquement mentionnées. Les conséquences sur les actions marketing en cours (avalisées par la direction) sont également citées. Enfin, le responsable local reprend les arguments de la direction en mettant en avant la conséquence sur la marge (même si le chiffrage manque toujours de précision).

La traduction de leur problème faite par les responsables locaux prend en compte les intérêts de la direction de la division. Il s'appuie pour cela sur les éléments de la stratégie définis par la direction ainsi que sur le « langage » fourni par les outils de contrôle (conséquence sur la marge sur prix de référence par exemple).

Cette évolution a été rendue possible par le dialogue opéré entre managers et subordonnés. En raison de la dispersion géographique entre le siège (en France) et les filiales (dans tous les pays européens), les rencontres entre managers et subordonnées sont rares. En cours d'année, le VP commerce appelle chaque responsable commercial local au moins une fois par semaine pour faire un point sur la base du *reporting* hebdomadaire. Mais, hors problème spécifique, les réunions en face à face ont essentiellement lieu à l'occasion des revues budgétaires, en novembre et décembre de chaque année. Ces rencontres sont très formelles, autour d'un support d'une cinquantaine de pages dont le contenu est imposé par le siège (indicateurs à fournir, types de commentaires, *etc*.).

Le problème du stock ne figure pas dans le format imposé. Il est pourtant évoqué par tous les responsables locaux les deux années où nous avons assisté aux revues budgétaires. Ainsi, dès les premières remarques, le VP laisse entendre que les actions pour améliorer le taux de service sont aux mains de la logistique et non des commerciaux, que donc ce point n'a pas lieu d'être cité dans les priorités données lors des revues budgétaires commerciales. Le VP demande d'enlever ces points pour la deuxième présentation, celle qui aura lieu devant le comité de direction. Pourtant aucun pays ne respecte cette consigne et conserve ce point dans ces objectifs de l'année à venir. Le même scenario se répètera l'année suivante.

Alors que le problème des stocks est facilement évacué par le VP lors des conférences téléphoniques, une revue budgétaire ne consiste pas qu'en une présentation de diapositives. Elle est surtout un espace de dialogue. Sur une durée d'une demie journée à une journée (selon la taille du pays), il y a des moments de pause, propices à des apartés informels et il y a plusieurs occasions de revenir sur les mêmes sujets de manière différente. Pour convaincre du bien-fondé de leurs arguments, malgré le rapport hiérarchique, les responsables locaux utilisent plusieurs techniques. Lors des différentes revues budgétaires, nous avons ainsi constaté :

- Des actes d'allégeance : le responsable local montre qu'il est de bonne volonté, qu'il accepte la stratégie du groupe ;
- Des actes de contestation : le responsable local remet en cause la stratégie préconisée et propose une contre-argumentation ;
- Des actes de justification : le responsable local explique pourquoi il n'a pas atteint les résultats attendus ou pourquoi il ne peut atteindre les résultats souhaités pour l'année suivante ;
- Des appels au secours : le responsable local souligne des dysfonctionnements pour lesquels il argument le fait qu'ils l'empêchent d'atteindre des objectifs. Il met alors le VP face à ses responsabilités et à ses contradictions.

Les quatre techniques sont utilisées au cours de la revue, à des moments différents. Par exemple, pour que les justifications soient crédibles, il faut que le responsable montre qu'il ne critique pas le bien-fondé de la stratégie. Mais l'un ou l'autre aspect est plus accentué selon le thème choisi. Pour les stocks, l'appel au-secours est prédominant s'appuyant sur le fait que le responsable commercial a bien intégré la stratégie de marge, qu'il est prêt à la suivre, mais que les ruptures de stocks l'empêchent d'atteindre les objectifs fixés qu'il ne remet pas en cause.

La traduction des intérêts s'opère surtout par le dialogue entre managers et subordonnés. Ce dialogue est certes fortement formaté par les outils de contrôle mais il existe des espaces de liberté dont les responsables locaux tirent profit pour faire valoir leurs intérêts tout en donnant des gages de respect des intérêts du manager.

## 3.4 Une nouvelle traduction liant les intérêts des dirigeants et des cadres intermédiaires dans une nouvelle stratégie

Les arguments des responsables locaux finissent par être entendus. En avril 2007, dans sa présentation sur le bilan de l'année précédente, le président reconnaît *a posteriori* qu'il y a eu un problème durant l'hiver :

« *La baisse des stocks pour des raisons de trésorerie a conduit à une dégradation du taux de service et à une incapacité à saisir les opportunités de volume du quatrième trimestre* ».

Ce constat débouche alors sur l'annonce d'une stratégie en quatre points pour l'année à venir :

1) *Faire de la disponibilité des produits un facteur de différenciation visible ;*
2) *Amorce de la seconde phase de la réduction du nombre de références ;*
3) *Mise en place d'un outil de planification logistique;*
4) *Constitution d'un stock avant la saison hivernale*.

La disponibilité des produits devient prioritaire sur la baisse des stocks. La politique de baisse drastique semble abandonnée mais cela ne signifie pas que l'on revient à la situation antérieure. En effet deux contreparties sont attendues des commerciaux : la mise en place d'un nouvel outil de planification qui augmentera le contrôle de la division sur leurs prévisions de ventes et la réduction du nombre de références alors que pour beaucoup de commerciaux, un grand nombre de produits différents permet de satisfaire au mieux le client. La nouvelle stratégie intègre les intérêts des commerciaux et ceux de la direction.

C'est à ce moment là qu'apparaît une nouvelle page dans la présentation servant de support aux conférences téléphoniques mensuelles. Dès le 26 juin 2007, une nouvelle courbe présente l'évolution des ventes, de la production et donc des stocks pour les mois à venir. C'est un moyen de faire un lien entre ces trois éléments. On est alors bien loin de la première traduction des stocks comme simple valeur de bilan mobilisant de la trésorerie. La nouvelle traduction présente les stocks comme un maillon entre la chaîne de production et les ventes. Cela permet de prendre en compte les intérêts des responsables commerciaux locaux tout en conservant l'objectif de baisse.

Certes on pourrait argumenter que cette nouvelle traduction n'est que le reflet de l'amélioration financière de l'entreprise qui conduit la direction à revoir ses priorités. Même si ce facteur a sans doute joué, cela n'est pas la seule raison. En effet, quelques mois plus tard, en septembre 2007, la situation financière connaît une nouvelle dégradation. Le commentaire suivant est fait lors de la conférence téléphonique:

*« il manque 15 M$ de trésorerie pour fonctionner à pleine capacité, d'où un stock moins important que prévu* ».

En octobre, la remarque donne lieu à de nouvelles consignes et précisions :

*« Les clients profitables requièrent un bon niveau de service alors que le manque de stock commence à être visible en Europe. Les stocks doivent être maintenus aussi bas que possible car le cours de la matière première pèse sur le working capital. On doit repenser nos*

*priorités en privilégiant les clients ayant des clauses de pénalité, les premières marques, les clients profitables en prenant en compte les termes de paiement* ».

Même si les difficultés financières induisent une certaine modification de la stratégie, notamment la constitution de stocks de pré-saison moins importants que prévu, elles ne remettent plus en cause la vocation commerciale du stock. Le commentaire d'octobre est une tentative de conciliation des intérêts financiers et des intérêts commerciaux. Cette conciliation intervient à travers la notion de « client profitable ». Cette notion est directement issue des outils de contrôle, notamment du compte de résultat par client.

Les discours des mois suivants visent à rassurer sur la situation en mettant l'accent sur l'augmentation de la production. En mars 2008, la voie est ouverte pour la saison suivante avec le commentaire suivant :
« *Une ambition claire : sécuriser les opportunités de 2009 (par un haut niveau de stock*) ».

Les intérêts sont alignés en une nouvelle stratégie.

## 3.5 Conclusions sur l'étude de cas

L'ANT permet de structurer l'étude des interactions dans un cadre de controverses et de compromis (Callon 1986), c'est bien ce que notre cas met en évidence. Le tableau 1 nous en résume les principales étapes.

Les outils de contrôle ont été en constante évolution. Ils se sont peu à peu adaptés aux intérêts exprimés par les différentes parties pour refléter les compromis. Ils se stabilisent quand un consensus est établi autour d'une stratégie acceptée. Les évolutions successives permettent le « recrutement » des managers locaux, non seulement pour mettre en œuvre la stratégie mais aussi pour l'améliorer, l'infléchir, l'enrichir, notamment en intégrant les notions auparavant distinctes de *working capital* et de marge. Les systèmes de contrôle permettent aussi cette dimension, en offrant des possibilités d' « inscriptions » (indicateurs, courbes, énoncés de stratégie) mais surtout en offrant des espaces de dialogue entre direction et encadrement intermédiaire.

**Tableau 1 : Traductions successives de la stratégie de stocks** :

| | **Direction** | **Cadres intermédiaires** | **Rôle systèmes de contrôle** |
|---|---|---|---|
| Intérêts | Améliorer la santé financière de l'entreprise | Satisfaire le client | Moyen d'expression des intérêts (conférences mensuelles, *reportings* hebdomadaires) |
| Traduction initiale (polémique) | Baisser la valeur bilan | Honorer les commandes | Fournissent informations et indicateurs (valeur bilan, taux de service, etc.) |
| Compromis par traductions successives | | Garder le niveau de stocks pour garantir la marge | Langage commun, espace de dialogue lors des réunions budgétaires. |
| | Avoir un niveau de stocks suffisant pour honorer les clients « profitables » | | Traduction du client « profitable » (par le compte de résultat clients) |
| | Réduire le stock par amélioration des prévisions fournies par les commerciaux | | Indicateur de suivi (*accuracy*), courbe mettant en évidence lien entre stock disponible et prévisions commerciales. |
| Traduction finale (consensus) | Réduire les stocks tout en garantissant un taux de service satisfaisant aux clients profitables en améliorant les prévisions de vente. | | |

# 4 Discussion

Notre recherche visait à comprendre comment les cadres intermédiaires utilisaient les systèmes de contrôle pour faire émerger les stratégies. Notre cas montre que les systèmes de contrôle leur offrent d'une part des espaces de dialogue avec les cadres dirigeants, d'autre part un « langage » sur lesquels ils doivent s'appuyer pour avoir une chance de faire entendre leur voix.

Notre recherche présente deux apports principaux. Elle met d'une part en évidence que contrôle et stratégie évoluent en parallèle en fonction de la manière dont les principaux acteurs parviennent à exprimer leurs intérêts à travers eux. D'autre part, elle éclaire la

construction des interactions entre managers et subordonnés et l'usage interactif des systèmes de contrôle.

Notre recherche illustre le rôle des outils de contrôle comme outils de traduction des intérêts des cadres dirigeants et des cadres intermédiaires. S'ils traduisent dans un premier temps les intérêts de ceux qui les conçoivent, c'est-à dire la direction, ils peuvent aussi traduire les intérêts des cadres intermédiaires pour peu que ces derniers parviennent à s'approprier le « langage » ainsi défini. A cette condition, les outils de contrôle peuvent évoluer et sont alors le reflet de compromis consentis, aboutissant peu à peu à une traduction commune et un alignement des intérêts en une nouvelle stratégie.

Le contrôle, par l'intermédiaire des *reportings* qu'il génère, sert d' « objet-frontière » (Star et Griesemer 1989, p. 393) entre les niveaux hiérarchiques. Dans cette optique, il matérialise le compromis stabilisé qui existe entre différents groupes motivés par des intérêts divergents. Un objet frontière peut être soit modifiable, soit interprétable, soit ni l'un ni l'autre. Dans le premier cas, le compromis intervient par modification de l'objet, dans le second cas, il intervient par une vision partagée tandis que dans le dernier cas, l'objet a un rôle prescriptif (Hussenot et Missonier 2010). Chez Equipment Company, la première intention de la direction est de se servir du contrôle comme « prescription » de la stratégie à mettre en œuvre. Les outils ne sont pas pensés pour être modifiés ou interprétés. Néanmoins des interprétations différentes sont données par les responsables locaux : le client fait irruption dans la stratégie sur les stocks, puis la marge, etc. L'outil de contrôle se révèle interprétable, nécessitant un travail sur une vision partagée. Cela occasionne une modification de l'outil de contrôle et de la stratégie.

Néanmoins l'expression de compromis par traductions successives ne va pas de soi. Dans un premier temps, tout est même fait par la direction pour empêcher toute expression « déviante ».

Par rapport au modèle des quatre leviers de contrôle de Simons (1995), ce cas met en évidence que les interactions entre managers et subordonnés sont bien un facteur d'émergence des stratégies mais ce rôle ne résulte pas obligatoirement d'une volonté de la direction. Cette dernière les utilise essentiellement dans une optique de mise en œuvre et ce n'est qu'au prix de longs efforts et d'habileté que les cadres intermédiaires ont une chance d'infléchir la stratégie. Cela pose le problème de l'équilibre des interactions. L'usage des outils de contrôle replace les interactions dans leur cadre hiérarchique, avec une prédominance du « *top-down* » sur le « *bottom-up* », tendance ici renforcée par le style de management. C'est essentiellement dans des espaces de dialogue où les outils de contrôle passent au second plan, aparté lors des revues budgétaires, digression, que l'intéressement des cadres intermédiaires peut s'opérer. Ceci confirme la conclusion de Frow et al. (2005) qui montrent que les interactions informelles sont nécessaires pour gérer les interdépendances et surtout les conflits qui peuvent exister entre différents objectifs.

Cette notion d'équilibre des interactions pourrait par ailleurs expliquer les résultats discordants des recherches sur les liens entre contrôle et stratégie utilisant le modèle de Simons. Si l'usage interactif des systèmes de contrôle ne favorise pas toujours l'innovation

(Bisbe et Otley 2004), c'est peut-être parce que les interactions laissent trop peu d'espace d'expression aux cadres intermédiaires. Ce n'est pas le simple fait de dialoguer qui permet l'émergence d'idées nouvelles mais la manière dont la manager conduit ce dialogue.

Ce cas remet en outre en cause l'idée de Simons que les interactions s'articulent essentiellement autour des incertitudes stratégiques. Les stocks n'étaient au départ pas facteur d'incertitudes. Ce thème s'est pourtant invité dans l'agenda des réunions.

Les limites principales sont liées à notre méthodologie, une étude de cas unique. Ainsi le fait que les systèmes interactifs soient utilisées essentiellement pour la mise en œuvre de la stratégie peut être liée au fait que la société étudiée est en situation de crise mais aussi à la personnalité du dirigeant.

# 5 Bibliographie


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

Abernethy, M. A., Chua, W. F. (1996). A field study of control system "redesign": the impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research* 13(2): 569-606.

Ahrens, T., Chapman, C. S. (2004). Accounting for flexibility and efficiency: A field study of management control systems in a restaurant chain. *Contemporary Accounting Research, 21*(2), 271-301.

Ahrens, T., Chapman, C.S. (2007). Management accounting as practice. *Accounting, Organizations and Society*, 32: 1-27.

Ahrens, T., Dent, J. F. (1998). Accounting and organizations: realizing the richness of Weld research. *Journal of Management Accounting Research 10*, 1–39.

Akrich, M., Callon, M., Latour, B. (1988). A quoi tient le succès des innovations? 1- L'art de l'intéressement. *Gérer et Comprendre*. Annales des Mines 11 : 4-17.

Alvesson, M., Kärreman, D. (2004). Interfaces of control. Technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 29, pp. 423-444.

Andrews, K. (1971). *The Concept of Corporate Strategy*. Homewood: Irwin.

Anthony, R.N. (1988). *The management control function*. Boston: Harvard Business School Press.

Archer, S., Otley, D. (1991).Strategy, structure, planning and control systems and performance evaluation. Rumenco Ltd. *Management Accounting Research* 2: 263-303.

Bartlett, C.A., Ghoshal, S. (1993). Beyond the M-form: Toward a managerial theory of the firm. *Strategic Management Journal* 14 Winter Special Issue: 23-46.

Bisbe, J., Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society* 29: 709-737

Bouquin, H. (2000). Contrôle et stratégie. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (Ed, Colasse, B.). Paris : Economica, 533-545

Bruining, H., Bonnet, M., Wright, M. (2004). Management control systems and strategy change in buyouts. *Management Accounting Research* 15 (2): 155-177.

Burns, T., Stalker, G. M. (1961). *The management of innovation.* London: Tavistock.

Callon, M. (1986). Eléments pour une sociologie de la traduction. La domestication des coquilles Saint-Jacques et des marins pêcheurs dans la baie de Saint-Brieuc. *L'année sociologique* 36 : 169-208.

Callon, M. (2006). Sociologie de la traduction. In *Sociologie de la traduction- textes fondateur* (Eds Akrich, M., Callon, M., Latour, B.) Mines Paris.

Chiapello, E. (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.

Chenhall, R. (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.

Cobb, I., Hellar, C. et Innes, J. (1995). Management accounting change in a bank. *Management Accounting Research:* 155–175.

Collier, P.M. (2005). Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research* 16(3): 321-339.

Coopey, J. (1995). The learning organization, power, politics, and ideology. *Management Learning*, 26(2), 193-213.

Dutton, J.E., Ashford, S.J. (1993). Selling issue to top management. *Academy of Management Review* 18(3): 397-428.

Dent, J.F. (1990). Strategy, organization and control: some possibilities for management accounting research. *Accounting, Organizations and Society* 15 (1-2): 3-25.

Dent, J.F. (1991). Accounting and organizational culture: a field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society* 16 (8): 705-732

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.

Flamholtz, E. G. (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: Theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society, 8*(2-3), 153-169.

Floyd, S. W., Lane, P.M. (2000). Strategizing throughout the organization: Managing role conflict in strategic renewal. *Academy of Management Review* 25: 154-177.

Floyd, S.W., Wooldridge, B. (1997). Middle Management's Strategic Influence and Organizational Performance. *Journal of Management Studies* 31(1): 83-103.

Frow, N., Marginson, D., Ogden, S. (2005). Encouraging strategic behaviour while maintaining management control: Multifunctional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises. *Management Accounting Research* 16 (3): 269-292

Frow, N., Marginson, D., Ogden, S. (2010). "Continuous" budgeting: reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society* 35 (4): 444-461.

Gray, B. (1990). The Enactment of Management Control Systems: A Critique of Simons. *Accounting, Organizations and Society 15(1-2):* 145-148.

Guth, W.D., MacMillan, I.C. (1986). Strategy implementation Versus Middle Management Self Interest. *Strategic Management Journal* 7(4): 313-327.

Hendry, K.P., Kiel, G.C., Nicholson, G. (2010). How boards strategize: a strategy as practice view. Long Range Planning 43(1): 33-56.

Henri, J.F. (2006). Management control systems and strategy: a resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society* 31 (6): 529-558

Hofstede, G. (1981). Management Control of Public and not-for-Profit Activities. *Accounting, Organizations and Society* 6(3):193-211.

Hoon, C. (2007). Comities as strategic practice: The role of strategic conversation in a public administration. *Human Relations* 60: 921-952.

Hopwood, A.G. (1987). The archaeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society* 12(3): 207-234.

Horngren, C.T., Foster, G., Datar, S. (1994). *Cost accounting.* Prentice Hall International Editions.

Hussenot, A., Missonier, S. (2010). A deeper understanding of evolution of the role of the object in organizational process: the concept of "mediation object". *The Journal of Organizational Change Management* 23(3): 269-286.

Huy, Q. (2001). *In Praise of Middle Managers*. Harvard Business Review 79(8): 73-79.

Jacobs, K. (1995). Budgets: a medium of organizational transformation. *Management Accounting Research* : 59–75.

Jarzabkowski, P. (2008). Shaping strategy as a structuration process. *Academy of Management Journal* 51(4*)*: 621-650.

Kober, R., Ng, J., Byron, J.P. (2007). The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research* 18 (4): 425-452.

Langfield-Smith, K. (1997). Management Control Systems and Strategy: A Critical Review. *Accounting, Organizations and Society* 22 (2): 207-232.

Langfield-Smith, K. (2007). A review of quantitative research in management control systems and strategy. In *Handbook of Management Accounting Research* (Eds, Chapman, C.S., Hopwood, A., Shields, M.D.). Oxford: 753-784.

Latour, B. (1987). *La Science en action*. Paris: La Découverte (édition de 2005).

Macintosh, N.B. (1994). *Management accounting and control systems*. John Wiley.

Mc Namara, C., Baxter, J., Chua, W.F. (2004). Making and managing organizational knowledge(s). *Management Accounting Research* 15 (1): 53-76.

Merchant, K. A., Otley, D. T. (2007). A review of the literature on control and accountability. In *Handbook of Management Accounting Research* (Eds, Chapman, C.S., Hopwood, A.G., Shields, M.D.). Amsterdam: Elsevier Press. 785-804.

Merchant, K. A., Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems : performance measurement, evaluation and incentives.* FT Prentice Hall, Harlow, England.

Mintzberg, H. (1978). *Structure et dynamique des organisations*. Paris : Les Editions d'Organisation.

Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balance use of management control systems. *Accounting, Organizations and society* 35(5): 499-523.

Nonaka, I., Takeuchi, H. (1995). *The Knowledge –Creating Company*, Oxford University Press.

Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research 5:* 289-299.

Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research* 10: 363-382.

Otley, D. T., Berry, A. J. (1994). Case Study Research in Management Accounting and Control, *Management Accounting Research* 5: 45-65.

Ouchi, W.G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management Science* (September): 833-848.

Roberts, J. (1990). Strategy and accounting in a UK conglomerate. *Accounting, Organizations and Society* 15 (1-2): 107-126

Sandelin, M. (2008). Operation of management control practices as a package- a case study of control system variety in a growth firm context. *Management Accounting Research* 19(4): 324-343.

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: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press.

Star, S.L., Griesemer, J.R. (1989). Institutional ecology, „translations“ and boundary objects: amateurs and professionals in Berkely's museum of vertebrate zoology 1907-39. *Social Studies of Sciences* 19(3): 387-420

Stringer, C. (2007). Empirical performance management research: observations from AOS and MAR. *Qualitative Research in Accounting & Management* 4(2): 92-114.

Tuomela, T-S. (2005). The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance management system. *Management Accounting Research* 16 (3): 293-320.

Vaivio, J. (2004). Mobilizing local knowledge with "provocative" non financial measures. *European Accounting Review:* 39-71

Widener, S.K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, organizations and society* 32: 757-788.

Wooldridge, B., Schmid, T., Floyd, S.W. (2008). The Middle Management Perspective on Strategy Process: Contributions, Synthesis, and Future Research », *Journal of Management* 34(6) :1190-1221.