



**HAL**  
open science

# L'USAGE DES OUTILS DE CONTROLE A L'AUNE DE L'ANT

Ingrid Fasshauer

► **To cite this version:**

Ingrid Fasshauer. L'USAGE DES OUTILS DE CONTROLE A L'AUNE DE L'ANT. Comptabilités et innovation, May 2012, Grenoble, France. pp.cd-rom. hal-00691148

**HAL Id: hal-00691148**

**<https://hal.science/hal-00691148>**

Submitted on 25 Apr 2012

**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.

# ***L'USAGE DES OUTILS DE CONTROLE A L'AUNE DE L'ANT***

[Ingrid Fasshauer, Doctorante, Université Paris-Dauphine, MOST

ATER, Université Paris-Est Marne-la-Vallée, IFIS

Ingrid.fasshauer@gmail.com

**Résumé :** Bien que très utilisé dans la littérature en contrôle de ces quinze dernières années, le modèle des quatre leviers du contrôle (Simons 1995) reste mal défini, la plupart des critiques se focalisant sur sa principale originalité, le levier interactif (Bisbe et al. 2007). Par une analyse approfondie des interactions générées par les systèmes de contrôle dans une entreprise faisant face à un changement de stratégie et au travers du cadre théorique de l'ANT, cette recherche met en évidence deux usages différents du levier de contrôle interactif. Elle permet d'éclairer la gestion de tensions contraires à travers des usages différenciés des outils de contrôle et le caractère indissociable des aspects techniques et sociaux du contrôle.

Mots clés : Système de contrôle interactif, système de contrôle diagnostique, ANT

**Abstract :** In spite of being widely used in the management control literature of the last 15 years, the Levers of Control Model (Simons 1995) is misspecified, most of the critics being made on its main contribution, the interactive control system (Bisbe and al. 2007). Through a deep analysis of the interactions related to management control use in a multinational company facing strategic change and through the theoretical framework of ANT, this research highlights two different uses of interactive lever of control. It allows to explain how management control systems are able to deal with antagonist tensions and evidences the indissociable character of technical and social aspects of control systems.

Key words : Interactive control system, diagnostic control system, ANT

Cet article a pour ambition de contribuer à la définition théorique du modèle des quatre leviers du contrôle à travers la mise en évidence des dimensions caractéristiques du levier de contrôle interactif (Simons 1987, 1990, 1991, 1994, 1995). Bien que très utilisé dans la littérature en contrôle de ces quinze dernières années, le concept de levier de contrôle interactif reste en effet mal défini (Bisbe et al. 2007). Bisbe et al. (2007) proposent de spécifier le concept en cinq dimensions indépendantes : (1) un usage intensif par les cadres dirigeants, (2) un usage intensif par les cadres opérationnels, (3) une omniprésence de discussions en face à face et de débat, (4) une focalisation sur les incertitudes stratégiques et (5) une attitude non intrusive, propice à la discussion et inspirante. Néanmoins rares sont les articles de recherche qui prennent en compte l'ensemble de ces cinq dimensions. La question se pose alors de savoir si ces dimensions doivent être réellement toutes présentes pour qu'un système de contrôle puisse être qualifié d'interactif. Cette question se pose d'autant plus que, pour Simons, le choix entre le levier diagnostique et le levier interactif ne dépend pas de l'outil (un même outil peut être utilisé dans certains cas de manière diagnostique, dans d'autres de manière interactive) mais est fait par le dirigeant en fonction de sa perception des incertitudes stratégiques. Ce choix est un processus d'ordre cognitif et social, le dirigeant choisissant d'intégrer plus ou moins ses subordonnés dans le processus de contrôle. C'est pour investiguer l'aspect social de la question que le cadre théorique de la sociologie de l'acteur-réseau (ANT) est mobilisé. Ce cadre théorique, issu de la sociologie des sciences et techniques (Callon 1986, Latour 1987),

est de plus en plus utilisé en Sciences de Gestion pour analyser les dynamiques de changement par les interactions entre acteurs humains et actants non humains. Ainsi le succès d'une innovation ne vient pas de ses qualités intrinsèques mais de sa capacité à être soutenue par un large réseau d'acteurs et d'actants. Dans ce cadre, les systèmes de contrôle peuvent être considérés comme des actants d'un réseau participant à des interactions pour contribuer à la nouvelle stratégie. Il s'agit alors de déterminer dans quelle mesure les systèmes de contrôle influencent et sont influencés par les interactions des acteurs de l'organisation autour de la stratégie et permettent ainsi à la fois l'élargissement et la stabilisation du réseau.

Cette question est appréhendée de manière empirique à travers une étude de cas basée sur une observation détaillée des modifications apportées aux systèmes de contrôle dans le cadre de la mise en œuvre d'une nouvelle stratégie. Trois types d'interactions sont alors déterminés, le première influençant peu le réseau, la seconde permettant l'ouverture du réseau pour recruter de nouveaux alliés, la dernière étant au contraire destinée à stabiliser ce même réseau. Transférées dans le cadre théorique proposé par Simons, ces observations permettent la caractérisation de deux usages différents du levier interactif de contrôle impliquant des différences dans les cinq dimensions définies par Bisbe et al. (2007). Ces conclusions sont ensuite discutées au travers de l'équilibre offert par l'usage de différents leviers (Henri 2006, Mundy 2010, Tuomela 2002, Frow et al. 2005) et sur le caractère indissociable des aspects techniques et sociaux des systèmes de contrôle.

Cette communication est structurée en quatre sections. La première section présente les deux cadres théoriques mobilisés pour cette recherche, notamment la manière dont l'ANT peut permettre d'enrichir le cadre théorique proposé par Simons. La méthodologie de l'étude de cas est exposée en deuxième section tandis que la troisième décrit le terrain et met en évidence trois types d'interaction, deux usages différents du levier interactif de contrôle ainsi que les dimensions relatives à ces différentes catégories. Enfin, la quatrième section propose une discussion par rapport à la notion d'équilibre des tensions inhérentes au modèle de Simons.

## **1 Revue de littérature et problématique : ce qu'apporte l'ANT à l'utilisation diagnostique et interactive des systèmes de contrôle**

Simons (1991, 1994, 1995) a déterminé deux usages possibles des systèmes de contrôle, l'usage diagnostique et l'usage interactif. Alors que l'usage diagnostique est relativement conforme à la vision traditionnelle des outils de contrôle, à savoir des systèmes cybernétiques, permettant de mesurer, d'analyser et de corriger un écart par rapport à un objectif ou à une norme, l'usage interactif est un des apports majeurs de Simons, inscrivant le contrôle sur un mode relationnel plus que technique. Néanmoins le concept de levier de contrôle interactif, élaboré sur une forte base empirique, souffre de faiblesses dans son construit théorique, ce qui expliquerait en partie les contradictions dans les recherches utilisant le modèle de Simons (Bisbe et al. 2007). L'ANT permet d'interroger le concept d'interactivité.

## 1.1 Le levier interactif de contrôle, un concept repris par de nombreuses recherches aux résultats partiellement contradictoires

Le principal apport de Simons à la littérature sur le contrôle concerne le levier interactif de contrôle. Certes le modèle proposé par Simons comporte quatre leviers différents (croyances, limites, diagnostiques et interactifs) mais, alors que les systèmes de croyances et limites portent essentiellement sur des outils spécifiques, les leviers interactifs et diagnostiques sont applicables aux mêmes outils. La distinction entre ces deux leviers ne se fait donc pas sur la nature de l'outil mais sur l'usage qui en est fait. L'usage diagnostique correspond en grande partie à la vision traditionnelle des outils de contrôle, les systèmes diagnostiques sont les « systèmes formels de *feedback* utilisés pour piloter les résultats de l'organisation et pour corriger les écarts par rapport aux standards de performance préétablis. » (Simons 1994). Les systèmes interactifs font l'objet de plusieurs définitions présentant différentes caractéristiques. En 1994, Simons les définit comme les « systèmes formels utilisés par les hauts dirigeants pour s'impliquer personnellement et régulièrement dans les processus de décisions de leurs subordonnés » (p. 171). Ils sont caractérisés par l'omniprésence de dialogues en face à face et l'implication fréquente des dirigeants comme des opérationnels.

Ces deux leviers sont repris par de nombreuses recherches en contrôle, notamment pour étudier les relations entre contrôle et stratégie (Abernethy et Brownell 1999, Bruining et al. 2004, Collier 2005, Henri 2006, Kober et al. 2007, Marginson 2002) ou contrôle et innovation (Bisbe et Otley 2004). Le principal intérêt de ces deux leviers est de proposer des effets différenciés, le système interactif étant considéré comme favorisant l'innovation et l'émergence de stratégies, le système diagnostique comme permettant la mise en œuvre de stratégies établies. Pourtant certaines recherches tendent à démontrer que l'usage interactif n'a pas toujours un effet favorable sur l'innovation (Bisbe et Otley 2004). Par ailleurs, les relations entre les différents leviers restent encore peu étudiés (Mundy 2010).

Bisbe et al. (2007) imputent ces résultats partiellement contradictoires à une faiblesse du construit théorique du levier de contrôle interactif. Faisant le constat que le concept s'est construit sur une forte base empirique, ils proposent d'asseoir le concept sur cinq dimensions : (1) un usage intensif par les cadres dirigeants, (2) un usage intensif par les cadres opérationnels, (3) une omniprésence de discussions en face à face et de débat, (4) une focalisation sur les incertitudes stratégiques et (5) une attitude non intrusive, propice à la discussion et inspirante.

Nous avons vérifié la prise en compte de ces différentes dimensions dans 11 articles de recherche utilisant le concept de levier de contrôle interactif : 5 adoptant une méthode quantitative (Abernethy et Brownell 1999, Bisbe et Otley 2004, Henri 2006, Widener 2007, Naranjo-Gil et Hartmann 2007) et 6 une méthode qualitative (Vaivio 1999, Marginson 2002, Bruining et al. 2004, Tuomela 2005, Kober et al. 2007, Mundy 2010). On remarque d'importantes divergences sur les dimensions prises en compte pour mesurer le concept et les cinq dimensions sont rarement présentes dans leur totalité. Seuls deux articles prennent en compte les cinq dimensions données par Bisbe et al (2007). Il s'agit de Abernethy et Brownell (1999) et Mundy (2010). Pour Abernethy et Brownell, les cinq dimensions sont néanmoins prises en compte comme une globalité, en une seule question, ce qui ne permet pas d'affirmer le caractère indépendant de ces cinq dimensions.

Deux dimensions sont présentes dans la majorité des articles : l'usage intensif par les dirigeants et surtout l'existence de débats et de dialogues. L'usage intensif par les dirigeants n'est pas pris en compte par Marginson (2002), Tuomela (2005) et Henri (2006) et fait l'objet chez Vaivio (1999) d'une définition atténuée, l'implication, qui est une définition plus floue que l'intensité. Quant aux débats et dialogues, seule Widener (2007) ne les mentionne pas pour préférer la notion d'interprétation.

En revanche deux dimensions sont fréquemment oubliées : la focalisation sur les incertitudes stratégiques et l'attitude non intrusive.

L'importance des incertitudes stratégiques dans la définition de la nature du levier interactif de contrôle est pourtant clairement mentionnée par Simons. Il en fait un attribut clé, au même titre que les variables critiques de performance pour définir les systèmes diagnostiques (Simons 1995, p. 95). Pourtant ni Bisbe et Otley (2004), ni Henri (2006), ni Widener (2007), ni Naranjo-Gil et Hartmann (2007), ni Marginson (2002), ni Bruining et al. (2004) n'en font mention tandis que Vaivio (1999) en présente une notion atténuée sous forme d'opportunités et menaces de l'environnement (donc non clairement définies par le dirigeant contrairement aux incertitudes stratégiques).

L'attitude non intrusive présente un autre problème. Simons lui-même n'est pas explicite sur ce caractère attribué aux systèmes interactifs de contrôle. Dans son livre de référence il définit ainsi les systèmes interactifs comme les systèmes d'information formels que les dirigeants utilisent pour s'immiscer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés » (Simons 1995, p. 95). Cette définition fait plutôt référence à une pression forte des dirigeants sur leurs subordonnés pour s'assurer qu'ils prennent les bonnes décisions, à des discussions intrusives justifiant l'implication intense des dirigeants. Ainsi Bonner et al. (2002) montrent qu'une implication forte peut mener à un usage intrusif des systèmes de contrôle.

En revanche, quand Simons liste les principales caractéristiques des systèmes interactifs, p 97, il note que « le système est un catalyseur pour des débats une remise en cause permanente portant sur les hypothèses et plans d'action ». Or la remise en cause nécessite effectivement une certaine latitude d'expression laissée au subordonné, une certaine ouverture au dialogue et à l'émergence d'idées.

Pour justifier la dimension non intrusive, Bisbe et al. (2007) se basent sur deux autres citations de Simons. La première fait état d'un nécessaire climat positif encourageant le partage d'informations (Simons 1995, p. 158) tandis que la seconde fait référence à un des premiers articles de Simons portant sur les systèmes interactifs indiquant que ces derniers diffèrent fondamentalement du management de style directif car ils n'usurpent pas le droit des subordonnés à prendre des décisions (Simons 1987, p. 353). Ces deux citations sont néanmoins insuffisantes pour justifier le caractère essentiel de cette cinquième dimension dans la conceptualisation des systèmes interactifs. Le climat favorable au partage de l'information est très flou et ne présage pas de la force de persuasion du dirigeant sur son subordonné pour imposer ses propres vue tandis que la seconde citation vient d'un texte où le système interactif n'est pas encore conceptualisé.

Cette ambiguïté se retrouve dans les recherches utilisant le cadre de Simons. La plupart des articles oublie cette dimension (Widener 2007, Marginson 2002, Tuomela 2005, Vaivio 1999) ou ne font référence qu'au critère explicitement donné par Simons sur la remise en cause des hypothèses et plans d'action (Abernethy et Brownell 1999, Bisbe et Otley 2004,

Henri 2006, Naranjo-Gil et Hartmann 2007, Bruining et al. 2004, Kober et al. 2007). En fait seule Mundy (2010) utilise la dimension du dialogue mené de manière non intrusive telle que définie par Bisbe et al. (2007).

Cette incertitude sur le nombre de dimensions pertinentes pour définir le levier interactif de contrôle se double du problème de la cohérence entre la conceptualisation du levier interactif et celle du levier diagnostique.

Si l'on considère d'une part qu'un système interactif doit réunir ces cinq caractéristiques, d'autre part qu'il exige deux usages possibles des systèmes de contrôle (interactif et diagnostique) alors les systèmes qui ne rempliraient pas ces cinq conditions devraient être diagnostiques. Or ces derniers répondent aussi à un certain nombre de critères (Simons 1995, p. 59): la capacité à mesurer les résultats d'un processus, l'existence de standards pouvant servir de comparaison aux résultats réels, la capacité à corriger les variances par rapport aux standards. On peut envisager par exemple des outils portant sur d'autres éléments que les incertitudes stratégiques mais dans lesquels les dirigeants s'impliquent ou encore des outils de contrôle où l'implication des managements a pour objectif de s'assurer que les objectifs préétablis seront bien atteints. De tels contrôles ne seraient ni interactifs ni diagnostiques mais entre les deux.

Les questions soulevées par la difficile conceptualisation du système de contrôle interactif sont essentiellement d'ordre relationnel. La différence entre système diagnostique et interactif ne se fait pas sur les outils mais sur leur usage, l'implication des différents acteurs, la nature du dialogue s'opérant entre ces acteurs, le tout ayant lieu autour d'un outil présentant une dimension technologique (comptabilité et informatique notamment), l'outil de contrôle, lui-même permettant la mise en œuvre ou l'élaboration de la stratégie. Or un cadre théorique s'intéresse particulièrement aux relations entre acteurs autour d'objets techniques, la sociologie de l'acteur-réseau.

## **1.2 L'apport de l'ANT**

La sociologie de l'acteur réseau, à laquelle nous nous référerons dans la suite de cette communication par ses initiales anglaises ANT, a été introduite par Callon (1986) et Latour (1987) 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 (Alcouffe et al. 2008, Briers et Chua 2001, Jones et Dugdale 2002, Preston et al. 1992).

Pour l'ANT, une innovation ne peut se répandre qu'à travers un réseau d'alliés, différents acteurs qui jouent tous un rôle dans la diffusion de cette innovation. Ainsi, le succès d'une innovation ne vient pas de ses qualités intrinsèques mais de sa capacité à fédérer autour d'elle un large réseau. Le réseau s'étend progressivement, à travers un processus de traduction visant à intégrer de nouveaux alliés. 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). Les alliés peuvent être des humains, comme des non humains, d'où la préférence pour le terme « actant » d'un réseau plutôt qu'« acteur » qui ne fait référence qu'aux humains.

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 du recrutement de nouveaux alliés. En effet, la réalisation d'un projet 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* pour 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. Pour Simons, ces forces contradictoires sont gérées par l'usage différencié des quatre leviers du contrôle, l'important étant de parvenir à un usage équilibré (Mundy 2010)

Les recherches portant sur le contrôle et intégrant le cadre théorique de l'ANT, montrent que les systèmes de contrôle ont certaines aptitudes pour participer à la création d'un réseau, notamment en fournissant des inscriptions et en générant des interactions interpersonnelles. 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 (2005) 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). Les inscriptions issues des systèmes de contrôle sont donc génératrices de dialogue entre les différents acteurs.

Il est alors intéressant de voir comment l'ANT peut expliquer ce qui se passe lorsqu'un système de contrôle est utilisé de manière interactive.

Pour Simons, le contrôle se conçoit en lien avec la stratégie. On peut ainsi le considérer comme un actant du réseau de la stratégie, en interaction avec les acteurs humains du contrôle (notamment dirigeants et opérationnels). Se poser la question de l'utilisation du contrôle revient à se demander comment le contrôle permet le recrutement des opérationnels par les dirigeants pour mettre en œuvre la stratégie. La double nécessité de contrôler la mise en

œuvre de la stratégie mais aussi de favoriser l'adaptation et l'émergence de stratégies locales implique, chez Simons, la mobilisation de deux leviers différents. Pour l'ANT il s'agit à la fois d'ouvrir le réseau pour y intégrer des alliés locaux et de la stabiliser autour des stratégies décidées. Le système interactif pourrait alors permettre l'ouverture du réseau tandis que le système diagnostique le stabiliserait. Pourtant, pour l'ANT l'interactivité est inhérente au réseau. On peut alors se demander ce que peut représenter un système diagnostique de contrôle.

Par ailleurs, pour l'ANT, les alliances peuvent être remises en cause à tout moment, par des épreuves de force à l'initiative de l'un ou l'autre des acteurs. L'ouverture du réseau permet alors de répondre aux épreuves de force en le renforçant par l'inclusion de nouveaux alliés. Il faut alors voir dans quelle mesure le contrôle peut être suffisamment souple pour permettre l'intégration de nouveaux éléments. Cela plaide pour une attitude non intrusive dans le dialogue entre les acteurs mais il n'est pas sûr que les épreuves de force soient le fruit des seules incertitudes stratégiques perçus par la direction. En effet ces épreuves de force peuvent provenir de tout acteur du réseau, donc y compris les subordonnés.

Il s'agit alors de déterminer dans quelle mesure les systèmes de contrôle influencent et sont influencés par les interactions des acteurs de l'organisation autour de la stratégie et permettent ainsi à la fois l'élargissement et la stabilisation du réseau.

## **2 Méthodologie : suivre les acteurs par une observation participante**

Tant la question de recherche que le cadre théorique mobilisé impliquent une observation approfondie et de longue durée des relations qui se nouent autour des systèmes de contrôle. C'est pourquoi cette recherche se base sur une étude de cas unique, réalisée en immersion dans une entreprise. La période d'observation recouvre trois années, de juillet 2005 à septembre 2008. Elle se déroule au siège d'une division européenne d'un groupe américain que nous appellerons pour la suite de cette communication « Equipment Company ». En juillet 2005, cette entreprise fait face à de grandes difficultés financières et un nouveau président est nommé à la tête de la division, en charge de la définition et surtout de la mise en œuvre d'une nouvelle stratégie. Ce changement de stratégie s'accompagne d'une remise en cause profonde des outils de contrôle. En 2008, la stratégie est considérée comme mise en œuvre et l'entreprise connaît un redressement financier spectaculaire. Néanmoins, les premiers effets négatifs commencent à se faire sentir, des doutes commencent à naître sur certains éléments de la stratégie et le président quitte la société.

Contrôleur de gestion de la division sur la période étudiée, donc acteur du réseau du contrôle, en relation fréquente avec l'ensemble des autres acteurs, centraux comme locaux, j'occupais une position d'observation privilégiée pour « suivre les acteurs » dans leurs relations et dans leurs alliances et avais un accès quasiment illimité aux documents ainsi qu'à diverses réunions, notamment les revues budgétaires (sur deux exercices), les séminaires de cadres, les différentes présentations faites par le président sur la stratégie et les résultats de la division. Les risques essentiels d'une telle approche sont d'une part de se perdre dans les détails et de ne pas réussir à tirer de contenu théorique (Alvesson et Deetz 2000), d'autre part de

restreindre la recherche à un point de vue subjectif celui de l'acteur plutôt que celui du chercheur. Pour éviter ces écueils, l'immersion doit s'accompagner d'une pratique réflexive, c'est-à-dire « des efforts conscients et permanents pour étudier le sujet sous différents angles et éviter de privilégier a priori un angle ou un vocabulaire particulier » (Alvesson 2003, p. 25). C'est la posture adoptée dans cette communication, à partir du point de vue des différents acteurs et par une confrontation des éléments empiriques à la littérature. 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 (supports de revues budgétaires, présentations faites par le président, *reportings* hebdomadaires...). Par ailleurs, le poste occupé étant de nature « technique », consistant à mettre en place puis à faire vivre des outils de contrôle décidés par d'autres, le jeu des autres acteurs n'a pas été influencé de manière significative par la présence du chercheur.

### **3 Mise en évidence empirique de deux usages différents du levier interactif de contrôle**

La première étape de l'investigation empirique du terrain de recherche correspond à l'identification des leviers de contrôle selon le modèle de Simons. S'il existe bien des outils de contrôle utilisés de manière plutôt interactive, d'autres de manière plutôt diagnostique, il reste difficile d'identifier les cinq dimensions définies par Bisbe et al. (2007) et les outils de contrôle changent d'usage au cours de la période étudiée. Les interactions apparaissent omniprésentes tant sur le levier diagnostique que sur le levier interactif.

Une seconde étape est donc nécessaire pour approfondir l'analyse par une observation approfondie des interactions, de leur nature et de leur contenu. Cette seconde étape permet de distinguer trois types d'interaction, le premier lié à l'usage diagnostique, les deux autres mettant en évidence deux usages différents du levier interactif de contrôle.

#### **3.1 Modification des outils de contrôle : double utilisation des leviers diagnostiques et interactifs**

L'arrivée d'un nouveau président amène une nouvelle définition de la stratégie et un renouvellement des outils de contrôle. Ce renouvellement a pour objectif de lier les responsables locaux à la stratégie de manière à permettre sa mise en œuvre, précisément ce qui a marqué l'échec de la précédente équipe de direction.

##### *3.1.1 De nouveaux outils de contrôle reliant les acteurs à la stratégie*

Lors de l'arrivée du nouveau président, les systèmes de contrôle s'articulent essentiellement autour du contrôle budgétaire. L'outil de base est un compte de résultat pays jugé peu pertinent. En effet, certains pays sont à la fois producteurs et vendeurs, d'autres uniquement vendeurs mais s'approvisionnant auprès des autres filiales de la division. Parmi les pays producteurs, les coûts de revient sont très différents d'un pays à l'autre. Le résultat d'un pays est donc très dépendant de sa source d'approvisionnement et des prix de cession internes, assez peu de sa performance commerciale. Or la stratégie visée par le nouveau président est

avant tout une stratégie commerciale qui nécessite, pour la suivre, des moyens de contrôle adaptés. Cette faiblesse du système de contrôle est avant tout une faiblesse pour l'extension du réseau. Base indispensable pour l'action à distance, il est un lien entre l'équipe de direction et les équipes locales. Non relié à la stratégie, il ne peut aider à l'intégration au réseau des responsables locaux.

C'est pourquoi de nombreux outils de contrôle sont conçus dans l'année qui suit l'arrivée du nouveau président. Tous ces outils sont le fruit d'un travail collectif. Participent ainsi à leur conception le président, les équipes financières, certains membres du comité de direction mais aussi, par leurs commentaires plus ou moins sollicités, les responsables locaux. Ces différents acteurs sont par ailleurs influencés par des projets précédents, leurs expériences professionnelles antérieures... Les outils de contrôle sont en eux-mêmes le résultat d'un réseau qui évolue à travers le temps.

Le premier outil de contrôle est un outil de mesure de la performance commerciale. Il s'agit de créer un outil permettant de réduire l'effet de la source d'approvisionnement pour obtenir une mesure ne prenant en compte que ce qui est sous le contrôle des responsables commerciaux pays. Ainsi, les prix de cession internes sont d'abord revus, calculés annuellement sur une moyenne des coûts de production toutes usines confondues puis recalculés tous les mois, indexés sur l'évolution de la matière première (voyant son prix multiplié par quatre sur la période étudiée et représentant entre 40 et 70% du prix de revient du produit fini). Appelé coût de référence, il permet de calculer une marge commerciale appelée marge sur coût de référence à laquelle on retranche les coûts commerciaux pour donner la contribution. D'autres indicateurs viennent le compléter comme le délai moyen de paiement des clients et l'arriéré client (voir tableau 1).

**Tableau 1 : Reporting commercial (présentation simplifiée)**

	Mois			Cumul annuel		
	Réalisé	Budget	Ecart	Réalisé	Budget	Ecart
Volume						
Chiffre d'affaires						
<b>Marge sur coût de référence</b>						
Coûts commerciaux						
<b>Contribution</b>						
DSO (délai de paiement moyen)						
Arriéré client						

Ce *reporting*, en lien direct avec la stratégie préconisée, est conçu dans un premier temps entre le président et les services financiers de la division puis le directeur commercial Europe demande quelques aménagements. Par ailleurs, le système informatique ne permettant pas non plus dans un premier temps de calculer la marge pour les accessoires, il faut isoler, conduisant à de nouvelles modifications. Le coût de référence, calculé en partie manuellement puis chargé dans le système informatique connaît un démarrage difficile. De nombreuses corrections sont nécessaires, parfois après des erreurs détectées dans les différents pays. Le principe même de cette manière de considérer la performance commerciale fait l'objet de discussions, de contestations. Puis, au cours du temps, viennent s'ajouter d'autres coûts, partiellement sous la responsabilité des commerciaux : coûts de garantie, discounts, coûts logistiques, provision pour créances douteuses, *etc.* Chaque ajout est le fruit d'après discussions entre acteurs centraux et acteurs locaux.

Il en est de même pour un autre outil, créé un peu plus tard, le compte de résultat clients. Il s'agit alors de calculer le résultat, non plus au niveau du pays mais au niveau du client. A partir d'un canevas en provenance d'un projet antérieur à l'arrivée du président, l'outil est conçu par interactions entre différents acteurs. Il décline la contribution du client au résultat global, allant, par ajouts successifs, jusqu'au niveau de l'*economic profit*, indicateur de performance utilisée au niveau de la division, incluant résultat et coût de l'actif circulant (un taux d'intérêt fictif est calculé sur les créances clients et les stocks).

De manière générale, les outils de contrôle créés varient en fonction de la stratégie suivie, des possibilités offertes par le système informatique mais aussi des remarques faites par les responsables locaux. Les outils de contrôle se révèlent ainsi être un élément du réseau liant entre eux plusieurs éléments de la stratégie par des indicateurs synthétiques, et les acteurs chargés de l'élaboration et de la mise en œuvre de la stratégie.

### 3.1.2 Utilisation des leviers diagnostiques et interactifs de contrôle

Les différents outils, suivi de la performance commerciale, comptes de résultat clients, comptes de résultat pays... sont intégrés dans deux systèmes, le contrôle budgétaire et le *forecast*. Le contrôle budgétaire consiste à comparer mensuellement les réalisations au budget présenté en début d'année. Il correspond à la définition des systèmes diagnostiques. Le *forecast* est un système de prévisions sur un horizon de temps plus rapproché. Les prévisions du mois en cours (volume vendu, chiffre d'affaires, marge commerciale, résultat) sont ainsi revues toutes les semaines. Elles sont intégrées dans un rapport hebdomadaire, rempli le vendredi matin par les équipes locales, discuté le vendredi après-midi lors d'une conférence téléphonique d'environ 15 minutes entre le responsable local et son supérieur hiérarchique, le responsable commercial de la division. Une synthèse est fournie le lundi matin au président de la division, donnant lieu à un échange oral entre le président et le responsable commercial de la division, parfois en présence du directeur financier. La synthèse est alors transmise à la maison-mère et donne lieu à une nouvelle conférence téléphonique entre les équipes de direction du groupe et de la division.

Le rapport hebdomadaire tient sur une page avec deux parties distinctes, un tableau chiffré présentant les réalisations de la semaine et les prévisions pour le mois en cours ainsi, qu'à titre indicatif, pour les deux mois suivants puis une partie commentaires répartie en différentes

rubriques (synthèse, initiatives clés, clients, concurrents, équipe commerciale, divers). Les commentaires sont destinés à éclairer les prévisions.

Le *forecast* est ce qui se rapproche le plus du système interactif de contrôle tel qu'il est décrit par Simons. Il implique de manière intensive les dirigeants et les opérationnels, fait l'objet de dialogues et de débat, les objectifs sont questionnés. Porte-t-il pour autant sur les incertitudes stratégiques et le dialogue est-il inspirant plutôt que coercitif ? Ces deux dimensions ne sont pas évidentes au premier abord.

La nature du dialogue varie selon les conférences téléphoniques.

On peut noter plusieurs types d'interactions entre les responsables locaux et la direction de la division.

Parfois le dialogue est ouvert. Ainsi, la grande majorité des conférences entre les responsables locaux et leur supérieur commence par un examen des prévisions de marge et de contribution et la question rituelle du responsable commercial Europe : « *Dans quelle mesure es-tu confiant dans la réalisation de (cette) prévision ?* ». La fiabilité des prévisions est en effet un souci majeur et le responsable craint avant tout les mauvaises surprises de dernière minute. Il traque ainsi tous les facteurs de risque qui pourraient entraîner une baisse des résultats. Cela nécessite une question assez ouverte, *a priori* propice à l'échange d'idées et de réflexions sur la situation locale. La première version du *reporting* hebdomadaire, avant la mise en place de la nouvelle équipe de direction était destinée à échanger de manière plus ou moins formelle des informations sur les concurrents ou les clients (santé financière, regroupements, rumeurs diverses). Le dialogue consistait alors en un échange d'information entre équipes locales et direction de la division, incluant parfois plusieurs pays différents. Après l'arrivée du nouveau président, ce genre d'échange diminue fortement. Devant l'utilisation massive des responsables locaux de cette rubrique pour affirmer qu'il ne leur est pas possible d'augmenter les prix car le client refuse, le président donne des consignes strictes, imposant que chaque commentaire soit étayé de faits précis et chiffré, notamment de l'impact de chaque information sur la marge. A certaines périodes, la direction se montre néanmoins plus souple, notamment quand des rumeurs de fusion entre les deux principaux concurrents courent. Les responsables locaux sont alors expressément invités à partager les informations dont ils disposent au niveau local, étayées ou simples rumeurs. En 2007, la matière première, dont la hausse avait été continue, se met à baisser, nécessitant une adaptation de la stratégie de prix. La direction ne sait pas dans quelle mesure les prix doivent être baissés. Les responsables commerciaux sont invités à donner leur avis, de manière relativement libre. Enfin, en 2008, alors que la baisse des volumes est beaucoup plus importante que prévue et pèse sur les résultats, les responsables locaux sont consultés sur la manière dont ils comptent concilier impératifs de marge et impératifs de volume. Dans ces trois cas, le dialogue porte sur des éléments qui peuvent être qualifiés d'incertitudes stratégiques. L'environnement est changeant, la direction hésite sur l'attitude à observer et a besoin d'informations locales sur le comportement des concurrents ou les attentes des clients.

Mais le dialogue est la plupart du temps beaucoup plus fermé. Le ton est parfois beaucoup plus directif, notamment dans le cas où la prévision est en-dessous des attentes. Souvent qualifiée d'inadmissible, la situation doit être redressée au plus vite et le responsable commercial incriminé est sommé de présenter les actions permettant de revenir à un résultat plus conforme. La crainte d'une réaction souvent agressive amène d'ailleurs les responsables

à « lisser » les mauvaises prévisions qui baissent alors un peu toutes les semaines alors que souvent le mauvais résultat est prévisible dès le début du mois. Dans ce cas, le dialogue porte sur les actions entreprises localement. Le responsable local doit alors expliquer comment il applique les consignes de la direction. Si une augmentation de prix a été décidée, les questions portent sur la date à laquelle la lettre a été envoyée aux clients, le moment de l'augmentation effective, le pourcentage exacte d'augmentation, le nom des clients qui ne supportent pas l'augmentation et la raison pour laquelle ils y échappent... Quand la direction se lance dans une action intensive de réduction des délais de paiement, les responsables locaux doivent indiquer, client par client, les résultats de leur négociation ou du moins les contacts qu'ils ont eus dans cette perspective. Dans le cas le plus fréquent, le dialogue ne porte donc pas sur les incertitudes stratégiques mais plutôt sur les incertitudes de comportement des subordonnés.

Un autre cas de figure est également observé. Malgré toutes les précautions prises pour encadrer le dialogue, le thème de la discussion peut finalement être imposé par le subordonné. Ainsi, il n'était initialement pas prévu que la discussion puisse porter sur les stocks. Ce thème est censé être sous la responsabilité de la logistique, donc en-dehors du domaine relevant du commercial. Alors que la stratégie de baisse de stocks voulue par la direction commence à créer des ruptures importantes qui pèsent sur la performance commerciale, tous les commentaires portant sur ce problème sont rapidement évacués. Il ne s'agit pas d'un thème de discussion autorisé. Devant ce refus, certains responsables locaux affinent leurs arguments. Les ruptures de stocks ne figurent plus à la rubrique « divers » mais à la rubrique « résultat » du rapport hebdomadaire, l'impact sur la marge y est alors chiffré.

Par exemple, le 17 novembre 2006, le responsable commercial français apporte le commentaire suivant :

*« 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. »*

Tout ce qui est chiffrable est chiffré, répondant ainsi aux consignes données par la direction. Surtout, le responsable local reprend les arguments de la direction en mettant en avant la conséquence sur la marge. En liant ainsi leur problème à la stratégie prônée par la direction, ils parviennent à se faire entendre et à infléchir la stratégie de la direction, qui accepte dans un premier temps la constitution d'un stock de pré-saison puis trouve un nouveau système pour lier davantage les stocks disponibles avec les prévisions commerciales, de manière à réduire les ruptures de stocks, même quand le stock total reste d'un niveau limité. Cette solution est trouvée après de multiples négociations, la constitution d'une équipe projet, l'engagement des commerciaux à fiabiliser leurs prévisions de vente, etc.

En conclusion, si on se tient strictement aux cinq dimensions proposées par Bisbe et al. (2007), on n'observe pas d'usage interactif. Pourtant on peut difficilement conclure qu'il n'existe pas de système interactif et que les outils de contrôle ne sont utilisés que de manière diagnostique. On est en effet dans certains cas très éloignés d'un contrôle cybernétique (d'ailleurs on contrôle les actions plus que les résultats) et encore davantage d'un contrôle par exception, qui seraient caractéristiques d'un usage diagnostique.

Certaines caractéristiques comme le dialogue en face à face sont présentes pour le contrôle budgétaire comme pour le *forecast*. Si l'implication des managers et subordonnés est toujours forte pour le *forecast*, elle peut l'être par intermittence pour le système budgétaire. Quant aux incertitudes stratégiques et au caractère plus ou moins ouvert du dialogue, ces deux dimensions sont parfois présentes, parfois absentes des interactions générées par le *forecast*. L'usage interactif d'un outil donné connaît donc des variantes, portant sur l'objet et la nature du dialogue. Par ailleurs, si le contrôle semble bien permettre à la fois la mise en œuvre de la stratégie et l'émergence d'initiatives locales, le *forecast* joue à la fois ces deux rôles, parfois lors de la même réunion mais sur deux éléments de la stratégie différents. Or le modèle proposé par Simons ne permet pas de déterminer comment un même outil peut relever simultanément de deux leviers ou comment un même levier peut combiner deux rôles antagonistes.

### **3.2 Des moments d'ouverture et de fermeture du réseau en réponse aux épreuves de force**

Une relecture du terrain s'avère nécessaire pour comprendre comment un même levier de contrôle peut jouer deux rôles différents. Or l'ANT nous apprend qu'un réseau doit à la fois être capable de s'ouvrir pour intégrer de nouveaux alliés et de se fermer pour se stabiliser. Il s'agit de voir dans quelle mesure le levier interactif de contrôle peut permettre d'intégrer de nouveaux alliés tout en stabilisant le réseau autour de la mise en œuvre de la stratégie décidée par la direction.

#### *3.2.1 Trouver des alliés parmi les responsables locaux : ouverture du réseau pour clore la controverse*

Avant même l'arrivée du nouveau président, différentes visions s'affrontent dans la division au sujet de la stratégie à suivre. La maison-mère, le président (l'ancien comme le nouveau), et une partie de l'équipe de direction, sont convaincus que seule une stratégie de marge permettra de redresser la situation financière délicate de l'entreprise. Une autre partie de l'équipe de direction et la plupart des responsables locaux sont plus nuancés. Si personne ne nie ouvertement la nécessité d'augmenter les marges, beaucoup pensent qu'une hausse trop importante des prix conduira à la perte d'une grande partie de la clientèle, détériorant ainsi la situation financière plutôt que de l'améliorer. Les responsables locaux pensent par ailleurs être les mieux placés pour décider de l'ampleur de l'augmentation ainsi que de la manière dont elle doit être menée (réduction de coûts, augmentation de prix sur certains clients plutôt que d'autres...) et se méfient de la trop grande main mise de la division sur leur domaine de responsabilité.

Il existe donc une double controverse, d'une part sur la stratégie à suivre, d'autre part sur le rôle respectif de l'équipe de direction et des équipes locales. Pourtant la mise en place de la stratégie ne peut se faire sans les équipes locales, il faut donc trouver un moyen de lier ces équipes au réseau.

Aussitôt nommé, le président entame une tournée dans les différents pays européens. Il s'agit avant tout de nouer un premier contact, de prendre connaissance de la situation de chaque

pays et de la position de chacun des responsables locaux sur les actions à mener. Les principales conclusions de cette tournée sont communiquées lors d'une conférence téléphonique (voir tableau 2).

### **Tableau 2 : Conclusions de la tournée d'introduction du nouveau président de division**

Source : support de la conférence téléphonique mensuelle du 25 septembre 2005

- *Les ventes stagnent depuis trois ans*
- *Pas de différenciation technologique significative entre les principaux acteurs du marché*
- *La pression sur les prix tue toute différenciation technologique*
- *La valeur des marques doit être revue en prenant en compte la situation particulière des regroupements d'achat*
- *Le service offert fera la différence entre les concurrents*
- *Le marché se resserre autour de A (le principal concurrent) et nous-mêmes.*

Cela permet d'ancrer la stratégie préconisée dans la réalité du terrain, de créer un premier lien entre la stratégie globale et les responsables locaux.

Une autre manière d'amorcer le réseau est de trouver un pays dont la stratégie est proche des intentions initiales du président. C'est ainsi la Scandinavie qui se trouve érigée en région modèle et sa responsable commerciale est, fait exceptionnel pour un dirigeant local, nommée en comité de direction.

Cette première phase est une phase de dialogue, très ouverte. Si l'implication du dirigeant est forte, celle des responsables locaux est plus fluctuante, souvent limitée au jour de la visite du président dans leur pays.

#### *3.2.2 Une fermeture du réseau pour assurer la mobilisation des acteurs autour de la stratégie*

La phase de dialogue ouvert prend fin quand le doute s'installe sur la capacité des responsables locaux à mettre en œuvre la stratégie (début 2006). En effet il y a peu d'opposition frontale, la controverse semble apaisée. Pourtant les marges continuent à se dégrader. Faute d'outil de contrôle satisfaisant, les responsables locaux poursuivent la stratégie qu'ils ont l'habitude d'appliquer sans être inquiétés dans un premier temps. C'est à ce moment là que la direction resserre ses consignes sur la rédaction des rapports hebdomadaires. Cela a pour effet de resserrer la discussion autour des actions réelles. Le contrôle est interactif pour pallier les lacunes du système diagnostique. Le dialogue en face à face est le seul moyen de contrôle. Les hausses de prix deviennent le *leitmotiv* de la direction lors de toutes les occasions de rencontre. L'utilisation interactive se traduit par un contrôle strict portant sur le détail des actions, privant les responsables locaux d'une bonne part de leurs marges de manœuvre. Ils doivent donner des gages de leur mobilisation pour le réseau.

#### *3.2.3 Des ouvertures et fermetures successives en réaction aux épreuves de force*

Durant toute la période observée, les périodes d'ouverture succèdent aux périodes de fermeture et de stabilisation du réseau. L'ouverture est nécessaire pour répondre aux épreuves de force. Ces épreuves peuvent venir d'un changement de l'environnement, d'un désaccord des responsables locaux ou d'une modification de la stratégie par les dirigeants.

La conception des outils de contrôle, notamment des différents rapports et indicateurs, permet d'intégrer de nouveaux alliés. Alors que le coût de la matière première n'est pas liée à l'origine à la performance commerciale, l'introduction de la marge sur coût de référence permet de créer un lien visible et de renforcer la relation entre la stratégie globale et la stratégie commerciale. Avant l'introduction, les commerciaux éludent l'impact de la hausse, considérant qu'ils n'en sont pas responsables ; quelques après l'introduction, l'ajustement des prix en fonction de l'évolution de la matière première devient une évidence qui n'est plus remise en cause. Le compte de résultat clients veut intégrer la réflexion sur le client à la stratégie prônée. On fait ainsi la distinction entre les « bons » clients, en ligne avec la stratégie et intégrés au réseau et les « mauvais » qui, pour rester dans le réseau, doivent prouver qu'ils sont un allié de la stratégie. Plus encore, les modifications successives des différents rapports renforcent le lien entre la performance commerciale. On intègre de plus en plus de coûts (garantie, logistique) et on débouche sur un indicateur global (*l'economic profit* EP) intégrant les différents éléments de la stratégie (augmentation marge, coût des stocks, délais de paiement clients). La dégradation plus forte que prévue des volumes amène l'intégration d'une pénalité (3€ par unité manquante) dans la marge sur coût de référence. Ces différentes modifications sont faites à des moments clés, dans le but de renforcer les liens du réseau.

Mais le contrôle ne se limite pas à des rapports ou des indicateurs, les systèmes de contrôle offrent systématiquement des espaces de dialogue et de discussion, les systèmes interactifs encore plus fréquemment que les systèmes diagnostiques. Ce sont ces espaces de discussion qui permettent l'alternance d'ouverture et de fermeture. Par la tonalité qu'ils donnent à la discussion, les managers signalent à leurs subordonnés, ce qui est impératif et ce qui peut être soumis au dialogue. Les subordonnés, de leur côté peuvent aussi mettre à profit ces occasions de rencontre pour faire remonter leurs problèmes locaux, à condition néanmoins, de lier ces problèmes à la stratégie préconisée (par un chiffrage des impacts par exemple).

### **3.3 Conclusion de l'étude de cas : identification des dimensions des usages diagnostiques et interactifs**

L'étude de cas fait apparaître différents types d'interactions autour des outils de contrôle et de la stratégie :

- (1) Des interactions visant des demandes d'information, une prise de contact, une communication sur tel ou tel aspect de la stratégie ;
- (2) Des interactions plus intenses visant à contrôler la stricte application de la stratégie préconisée, à stabiliser le réseau ;
- (3) Des interactions tout aussi intenses visant à gagner de nouveaux alliés, ouvrir de nouvelles voies stratégiques.

Les dimensions identifiées par Bisbe et al. (2007) permettent de caractériser ces trois catégories d'interactions.

Le dialogue est toujours présent, quel que soit le type d'interactions, mais présente différentes caractéristiques. Dans le premier cas, il est souvent assez court, limité à quelques échanges. L'initiateur du dialogue peut tolérer une réponse approximative, il n'est pas nécessaire de justifier tous les propos, les idées exprimées priment sur les chiffres. Il n'y a pas de remise en cause du réseau. Dans les deux autres cas, le dialogue est plus appuyé, les questions et réponses s'enchaînent, pour développer une idée, l'illustrer (cas 3) ou pour justifier le propos, donner des gages qu'il est bien conforme aux consignes (cas 2).

La notion même d'interaction exige un certain niveau d'implication de l'une et l'autre des parties présentes. Mais l'implication peut être ponctuelle ou s'inscrire sur une durée plus longue. Dans le premier cas, elle est ponctuelle, dans les deux autres, elle a tendance à s'étendre dans le temps. La question se pose aussi de savoir si l'implication du manager et celle du subordonné sont réellement indépendantes. Dans les cas observés, l'implication du manager induit l'implication du subordonné. L'une des raisons de l'implication du manager est d'ailleurs d'estimer que le subordonné n'est pas suffisamment impliqué dans la mise en œuvre de la stratégie (cas 2) et la conséquence intentionnelle de l'interaction est bien de provoquer l'implication du subordonné, non seulement dans l'interaction mais surtout dans les actions qu'il entreprend pour mettre en œuvre la stratégie. Par l'intensité des interactions, le dirigeant amène son subordonné à prendre position, à se justifier et à lancer des actions conformes aux préconisations. Pour répondre aux demandes de son supérieur, le subordonné doit rentrer en interaction avec des membres de son réseau. L'interactivité s'étend alors à travers les niveaux hiérarchiques. C'est d'ailleurs l'explication donnée par Simons pour expliquer le fonctionnement du système interactif, en insistant sur sa capacité à focaliser l'attention des subordonnés sur les thèmes jugés importants par les dirigeants (1994, p. 171). Quand l'interaction a lieu à l'initiative du subordonné, l'implication du manager n'est en revanche pas automatique. L'implication du subordonné peut pendant un certain temps être volontairement ignorée par son supérieur, comme ce fut le cas pour les stocks ou les pertes de volume. Pour impliquer son supérieur, le subordonné doit renforcer son propre réseau en créant des relations fortes entre ses préoccupations et les intérêts de son supérieur, la stratégie préconisée. C'est ainsi que l'épreuve de force peut permettre d'intégrer les intérêts du subordonné.

L'implication de l'une ou l'autre des parties est donc conditionnée par la nature de l'épreuve de force.

Toutes les interactions ne tournent pas autour des incertitudes stratégiques. Ce thème est certes dominant dans le cas 3, présent dans le cas 1, mais n'est accessoire dans le cas 2. Les incertitudes stratégiques sont une cause d'ouverture du réseau pour remettre en cause les alliances. Mais ce n'est pas la seule raison pour laquelle le réseau doit être réouvert. Il est ouvert quand les idées des dirigeants sont encore en construction ou, et surtout, quand les subordonnés, en lançant des épreuves de force, parviennent à faire entendre leurs arguments.

La nature des épreuves de force conditionne également le caractère plus ou moins intrusif du dialogue. Non intrusif, quand la stratégie est encore en construction ou que l'environnement

amène à remettre en cause certains éléments, il devient intrusif lorsqu'il s'agit de s'assurer de la fiabilité des alliés locaux. Le caractère intrusif sert à fermer le réseau.

Les trois catégories d'interaction se positionnent de manière différenciée sur les cinq dimensions déterminées par Bisbe et al. (2007). Or ces interactions peuvent être rapprochées des notions de leviers interactifs et diagnostiques de contrôle.

La première catégorie est associée au levier diagnostique. Un système diagnostique n'exclut ni le dialogue ni l'implication du manager ou de son subordonné. Néanmoins ces caractéristiques ne sont présentes que de manière discontinue, chaque période étant entrecoupée de moments où le système agit par lui-même, de manière routinière. Le contrôle peut alors être rapproché du statut de « boîte noire » où les différents éléments du réseau sont si fortement liés les uns aux autres qu'ils sont stabilisés et ne génèrent pas de remises en cause.

Les deux autres catégories sont deux formes différentes du levier interactif de contrôle. Le dialogue et l'implication des deux parties sont constants et forment un élément essentiel du contrôle. La différence se fait sur les deux dernières dimensions. Le tableau 3 récapitule les différences entre levier diagnostique et levier interactif de contrôle tandis que le tableau 4 montre les différences entre les deux usages interactifs.

**Tableau 3 : Caractéristiques des trois dimensions distinctives des leviers diagnostique et interactifs de contrôle**

Dimension	Diagnostique	Interactif
Dialogue	Présent mais sans remise en cause de la stratégie et des outils de contrôle. Secondaire par rapport aux outils.	Le dialogue prime sur l'outil. Le dialogue peut remettre en cause la stratégie et/ou les outils de contrôle.
Implication du manager	Episodique (contrôle par exception), déléguée au système de contrôle	Personnelle, continue sur une période donnée
Implication du subordonné	Sur intervention du supérieur	A l'initiative du supérieur ou à sa propre initiative

**Tableau 4 : Les deux modes de contrôle interactifs**

Dimension	Interactif ouvert	Interactif fermé
Caractère intrusif du dialogue	Non intrusif, inspirant	Intrusif, coercitif
	Partager une vision commune	S'immiscer dans les décisions de ses subordonnés
Incertitudes	Stratégiques/Situation locale	Comportement/Actions des subordonnés
	Logique d'adaptation et d'émergence de la stratégie	Logique de mise en œuvre de la stratégie

## 4 Discussion et conclusion

L'étude de cas a donc permis d'identifier deux usages possibles du levier interactif de contrôle. Ces deux usages correspondent à deux aspects partiellement contradictoires présentés par Simons : un système interactif doit « créer un environnement positif qui encourage le partage d'informations » (Simons 1995, p. 158) et « Les systèmes de contrôle deviennent interactifs quand les managers utilisent les procédures de contrôle pour piloter de manière active et intervenir dans les décisions quotidiennes de leurs subordonnés » (Simons 1990, p.136). De manière plus générale cela pose le problème de l'équilibre des systèmes de contrôle, thème central chez Simons mais aussi celui du rôle des outils de contrôle dans les interactions entre acteurs de l'organisation, notamment le manager et son subordonné et donc du caractère indissociables des aspects techniques et sociaux des systèmes de contrôle.

Chez Simons l'usage des quatre leviers permet de gérer les tensions contradictoires, notamment entre le caractère illimité des opportunités présentes et l'attention limitée des managers, le conformisme et la créativité, la mise en œuvre et l'émergence de la stratégie. Mais les tensions viennent aussi des intérêts divergents des différents acteurs devant être impliqués dans le réseau, notamment managers et subordonnés, acteurs centraux et acteurs locaux. La conciliation des tensions passe par les alliances. Les alliances sont le fruit de négociations ayant lieu lors d'interactions interindividuelles. Les systèmes de contrôle offrent la possibilité de telles interactions. Les alliances s'articulent alors autour des outils de contrôle : indicateurs, objectifs, nature des informations fournies.

Les liens n'ont pas la même force dans les deux systèmes de contrôle. Il y a usage diagnostique des systèmes de contrôle quand les liens sont forts entre les différents éléments du réseau. Les tensions sont équilibrées, les alliances entre centre et périphérie sont stables, ni la stratégie ni les outils de contrôle ne sont contestés. L'usage interactif s'impose au contraire quand le lien est faible ou affaibli par des épreuves de force. Le levier interactif s'avère un moyen relationnel pour nouer de nouvelles alliances en créant de nouveaux liens ou en renforçant les liens existant.

Les leviers interactifs et diagnostiques sont complémentaires mais pas toujours dans le sens où le contrôle interactif ouvre les possibilités tandis que le contrôle diagnostique les ferme. Quand le système diagnostique est suffisamment solide pour ne pas être remis en cause, le système interactif permet effectivement d'ouvrir le dialogue sur les risques stratégiques, sur les risques et opportunités de l'environnement local. Quand au contraire, le système diagnostique est remis en cause, le système interactif permet de resserrer le contrôle. L'un et l'autre permettent ainsi de maintenir un certain équilibre.

Ainsi, le système diagnostique peut paradoxalement laisser plus d'autonomie que le système interactif. En ne contrôlant que les résultats plutôt que les actions, il laisse le choix des moyens, il redonne du pouvoir de décision au local. La résolution des tensions se fait au niveau local. Le contrôle interactif de type fermé oblige au contraire les subordonnés à suivre les règles précises définies par leurs dirigeants.

Cette conclusion confirme en partie celle de Mundy (2010) pour qui le levier interactif est primordial et équilibre les autres leviers. Cette recherche va néanmoins plus loin en montrant que l'équilibre peut aussi se trouver à l'intérieur même des systèmes interactifs. En effet, les systèmes interactifs comportent une part formelle et une part informelle, une part technique et

une part relationnelle. L'usage interactif permet de mêler ces deux composantes, d'adoucir la rigueur du formel par l'informel (pointe d'humour, aparté) ou au contraire de compléter les lacunes du formel. 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 mais aussi entre objectifs contradictoires. Pour ces auteurs, les 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. Notre recherche montre que le levier interactif peut dans certaines conditions jouer ces deux rôles à la fois.

Cette notion d'équilibre des interactions peut 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 subordonnés, que le levier interactif « fermé » prend le pas sur le levier interactif « ouvert ». Ce n'est pas le simple fait de dialoguer qui permet l'émergence d'idées nouvelles mais la manière dont le manager conduit ce dialogue.

Cela ne signifie pas pour autant que le dirigeant est l'acteur majeur des systèmes de contrôle, comme semble le considérer Simons (Gray 1990). L'ANT permet de dépasser le caractère omnipotent du dirigeant pour s'intéresser aux actions des autres acteurs. Ainsi, l'usage interactif ne relève pas obligatoirement du choix du manager. Il s'impose souvent après des épreuves de force à l'initiative du subordonné et le levier interactif est alors utilisé pour discuter les termes de l'alliance.

Cette recherche, comme toutes les recherches, a des limites. Elle se base notamment sur un cas unique et d'autres observations sont nécessaires pour confirmer ses conclusions. Elle ignore aussi volontairement deux des quatre leviers définis par Simons. En se concentrant sur les outils de contrôle de gestion, elle ne permet pas d'étudier l'impact des systèmes de croyances et limites alors que ces systèmes jouent un rôle dans l'équilibre des tensions. Ces deux dimensions devront être intégrées dans de futures recherches.

## 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
- Alcouffe, S., Berland, N., Levant, Y. (2008). Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations : a comparative study. *Management Accounting Research* 19(1): 1-17
- Alvesson, M. (2003). Beyond neo-positivism, romanticism and localism. A reflexive approach to interviews. *Academy of Management Review*, 28, 13–33.
- Alvesson, M., Deetz, S. (2000). *Doing critical management research*. Sage
- 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

- Bisbe, J., Batista-Foguet, J.M., Chenhall, R. (2007). Defining management accounting constructs: a methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organizations and Society* 32(7/8): 789-820
- Briers, M., Chua, W.F. (2001). The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change : a field study of an implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society* 26(3): 237-269
- Bruining, H., Bonnet, M., Wright, M. (2004). Management control systems and strategy change in buyouts. *Management Accounting Research* 15 (2): 155-177.
- Callon, M. (1986). Éléments 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.
- 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.
- Collier, P.M. (2005). Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research* 16(3): 321-339.
- Frow, N., Marginson, D., Ogdén, 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
- Gray, B. (1990). The Enactment of Management Control Systems: A Critique of Simons. *Accounting, Organizations and Society* 15(1-2): 145-148.
- Henri, J.F. (2006). Management control systems and strategy: a resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society* 31 (6): 529-558
- Kober, R., Ng, J., Byron, J.P. (2007). The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research* 18 (4): 425-452.
- Latour, B. (1987). *La Science en action*. Paris: La Découverte (édition de 2005).
- Marginson, D.E. (2002). Management Control Systems and their effects on strategy formation at middle management level: evidence from a UK organization. *Strategic Management Journal* 23(11): 1019-1032
- Mc Namara, C., Baxter, J., Chua, W.F. (2004). Making and managing organizational knowledge(s). *Management Accounting Research* 15 (1): 53-76.
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balance use of management control systems. *Accounting, Organizations and society* 35(5): 499-523.
- Naranjo-Gil, D., Hartmann, F. (2007). Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. *Accounting, Organizations and Society* 32: 735-756
- Simons, R. (1987). Planning, Control, and uncertainty: a process view, in *Accounting and Management: Field Study Perspectives* (Bruns et Kaplan eds). Boston Harvard Business School Press.
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, Organizations and Society* 15 (1-2): 127-143
- Simons, R. (1991). Strategic orientation and top management attention to management 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: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press.
- 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. (1999). Exploring a “non financial” management accounting change. *Management Accounting Research* 10(4): 409-437
- 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.