



**HAL**  
open science

# ANALYSE DE L'ECHEC DE L'INTRODUCTION DU CONTROLE DE GESTION EN PME PAR LA THEORIE DE LA TRADUCTION: UN MANQUE DE LEGITIMITE ET DES MOMENTS INCOMPLETS

Thierry Nobre, Cindy Zawadski

► **To cite this version:**

Thierry Nobre, Cindy Zawadski. ANALYSE DE L'ECHEC DE L'INTRODUCTION DU CONTROLE DE GESTION EN PME PAR LA THEORIE DE LA TRADUCTION: UN MANQUE DE LEGITIMITE ET DES MOMENTS INCOMPLETS. Comptabilité sans Frontières..The French Connection, May 2013, Canada. pp.cd-rom. hal-00996786

**HAL Id: hal-00996786**

**<https://hal.science/hal-00996786>**

Submitted on 26 May 2014

**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.

# ***ANALYSE DE L'ECHEC DE L'INTRODUCTION DU CONTROLE DE GESTION EN PME PAR LA THEORIE DE LA TRADUCTION : UN MANQUE DE LEGITIMITE ET DES MOMENTS INCOMPLETS***

Thierry NOBRE

thierry.nobre@em-strasbourg.eu

Professeur en sciences de gestion

EM STRASBOURG

61, Avenue de la Forêt Noire

67 085 Strasbourg

Laboratoire HuManiS - Université de  
Strasbourg

Cindy ZAWADZKI

cindy.zawadzki@reims-ms.fr

Enseignant-chercheur en contrôle de gestion

REIMS MANAGEMENT SCHOOL

59, rue Pierre Taittinger

51 100 Reims

Laboratoire HuManiS – Université de  
Strasbourg

**Résumé :** L'introduction du contrôle de gestion dans les PME est un processus complexe. Nous mobilisons la théorie de la traduction pour analyser de façon dynamique cette étape cruciale. Les trois échecs successifs rencontrés par une PME sont étudiés et permettent de mettre en évidence un processus de traduction non linéaire au cours duquel les traductions demeurent divergentes. Le manque de légitimité du traducteur, des acteurs influant inattendus et des moments de traduction incomplets expliquent cette introduction ratée du contrôle de gestion.

Mots clés : PME, contrôle de gestion, théorie de la traduction, processus de traduction

**Abstract :** The introduction of management control tools is a complex process. The translation theory is used to analyze three successive failures encountered by the company during this process. This research paper highlights divergent translations due to a non-linear process. The lack of legitimacy from the translator, some unexpected influential actors and incomplete moments explain the resulted failures.

Key words : SME, management control, translation theory, process of translation

## Introduction

L'introduction du contrôle de gestion dans la PME est un processus complexe. Le développement de méthodes visant à objectiver la prise de décision et le pilotage vient se confronter dans ce contexte organisationnel à des caractéristiques qui a priori peuvent être en opposition aux outils et méthodes instrumentant le contrôle de gestion. En particulier, le management de la PME repose largement sur des méthodes qui intègrent fortement l'informel où le dirigeant joue un rôle déterminant laissant ainsi fortement la place à l'intuition par rapport à des approches plus analytiques préconisées entre autres par le contrôle de gestion.

Malgré la place importante occupée par les PME dans l'économie peu de travaux s'intéressent à cette problématique du contrôle de gestion et les études traitant ce thème restent peu nombreuses. En particulier, peu de recherche sont conduites pour analyser la phase d'introduction du contrôle de gestion qui pourtant est fondamentale d'une part car elle contribue à la constitution du cadre structurel du pilotage de la performance indispensable à l'évolution de la PME elle-même et, d'autre part, elle remet en cause les équilibres développés jusqu'alors. Cardinal et al. (2004) soulignent qu'il existe peu de travaux, empiriques ou théoriques, s'intéressant à la problématique de l'apparition initiale du contrôle de gestion. De même pour Preston et al. (1992): « *Little is known about how accounting systems are created and developed* » (p. 561).

Cette recherche a pour objectif de contribuer à une meilleure connaissance de cette étape d'introduction du contrôle de gestion à partir de l'étude longitudinale d'une PME qui a procédé à plusieurs tentatives pour introduire différentes approches ou méthodes. L'immersion du chercheur lui a permis d'observer les différents mécanismes à l'œuvre et les comportements des acteurs impliqués. Par cette posture, le chercheur a pu constater les différentes étapes, avancées, reculs, renoncements et les interactions qui ont émaillé ce processus d'introduction du pilotage de la performance dans ce contexte de la PME. Toutes ces observations ont incité le chercheur à mobiliser le courant sociologique qui accorde une place importante aux acteurs dans l'entreprise et relativise les approches purement techniques, instrumentales et rationnelles qui décrivent l'entreprise de façon mécanique et sous estiment le rôle des acteurs. L'ensemble des interactions développées entre les individus lors des différentes étapes ont conduit à mobiliser la théorie de la traduction (Callon, 1986 ; Akrich, Callon et Latour 1988a ; Akrich, Callon et Latour 1988b ; Latour 1989 ; Akrich 1993). Plus particulièrement, il s'agit d'analyser le processus d'introduction du contrôle de gestion dans une PME familiale en croissance pour identifier les phénomènes de traduction qui émergent : « *explorer le processus par lequel une technique et un social se forment* » (Drevet et Rocher, 2010, p. 87). La mobilisation de la théorie de la traduction permet d'analyser les trois tentatives d'introduction d'outils qui se sont avérées des échecs. Ce cas permet d'analyser le rôle des différents acteurs engagés et d'identifier les failles dans le processus de traduction. Afin de respecter le « *principe de symétrie généralisée* » (Callon, 1999, p. 115) de la théorie de la traduction, les mêmes outils d'analyse sont utilisés pour étudier l'échec de l'introduction

du contrôle de gestion dans cette PME. L'objectif de cet article est d'utiliser la théorie de la traduction comme grille d'analyse pour répondre aux questions suivantes : Quel est le rôle de traduction des acteurs impliqués dans l'introduction du contrôle de gestion ? Quelles sont les caractéristiques du processus de traduction ?

Dans une première partie, nous recensons les travaux sur l'introduction du contrôle de gestion et présentons la théorie de la traduction en contrôle de gestion. Une deuxième partie est consacrée à l'étude de cas conduite en PME en mobilisant la théorie de la traduction comme grille d'analyse. Enfin, la troisième partie apporte des éléments de réflexion sur l'introduction du contrôle de gestion en PME.

## **1 L'introduction du contrôle de gestion en PME et la théorie de la traduction en contrôle de gestion**

L'introduction du contrôle de gestion en PME est une phase à fort enjeu dans la croissance de la PME car elle marque l'évolution du mode de fonctionnement de l'entreprise. Pourtant, les travaux traitant de ce thème sont réducteurs car ils se limitent aux facteurs de contingence et ne s'intéressent pas au processus d'introduction des outils. La mobilisation de la théorie de la traduction permet d'aborder une perspective dynamique de mise en place de dispositifs de gestion dans la PME. Les travaux sur les facteurs de contingence sont exposés (1.1.). Nous présentons ensuite les fondamentaux de la théorie de la traduction utilisée dans le domaine du contrôle de gestion (1.2).

### **1.1 Caractéristiques de la PME et facteurs de contingence de l'introduction du contrôle de gestion**

Dans les premières années de création de la PME, une part importante du contrôle se fait de manière informel, qu'il s'agisse de contrôle clanique (Ouchi, 1980) ou panoptique (Bentham, 1787). Le poids du dirigeant dans le fonctionnement de l'entreprise et dans ses orientations stratégiques est primordial. Il règne sur sa PME et en maîtrise tous les aspects. Le dirigeant va exprimer ses propres idées à travers les objectifs qu'il fixe à l'entreprise (Marchesnay, 1991). Julien (1987) a mis en évidence les attributs de la PME : petite taille, centralisation, faible spécialisation, stratégie intuitive et peu formalisée, systèmes d'information interne et externe peu complexes et peu organisés. Torrès (2002) met l'accent sur la notion de proximité, jugée comme centrale dans la PME, que cette proximité soit hiérarchique, fonctionnelle, spatiale ou temporelle. La PME dispose également d'une proximité privilégiée avec sa clientèle (Torrès, 1999).

Plusieurs facteurs ont été identifiés pour expliquer l'adoption du contrôle de gestion en PME : la présence d'investisseurs extérieurs, l'internationalisation, les convictions et expériences du dirigeant (Davila et Foster, 2005), le secteur (Bajan-Banaszak, 1993). Le facteur de contingence majoritairement retrouvé dans la littérature est la taille. La théorie des cycles de

vie de la PME (Greiner, 1972 ; Adizes, 1991 ; Godener, 2002) a mis en évidence l'apparition de seuils organisationnels dans le développement de la PME. Dans une approche métamorphique, l'évolution de la PME se fait d'abord par une étape de délégation puis de formalisation. Meyssonier et Zawadzki (2008) identifient trois facteurs de contingence qui limitent l'impact de la taille sur la structuration du contrôle de gestion en PME : le positionnement stratégique, la fonction de production avec une organisation en réseau et le profil des dirigeants. Un courant de recherche récent étudie plus particulièrement l'introduction du contrôle de gestion dans les *start-up* (Davila, 2005 ; Davila et Foster, 2005 ; Sandino, 2007 ; Cardinal et al. 2004). Ces auteurs mettent en évidence la phase prépondérante dans la croissance d'une start-up qu'est l'*entrepreneurial crisis* au cours de laquelle le dirigeant se doit se transformer en manager.

## 1.2 La théorie de la traduction en contrôle de gestion

En sociologie, la théorie de la traduction de Callon et Latour (1991) permet d'analyser le processus d'introduction d'une innovation dans une organisation. Appliqué au domaine de la gestion, elle nous permet de comprendre comment les outils de gestion sont construits, adaptés puis acceptés (Chua, 1995 ; Preston et al., 1992). L'intérêt est de pouvoir étudier « *the science in action and not ready-made science* » (Latour, 1987). Il est nécessaire pour cela d'aller au-delà de l'outil pour prendre en compte à la fois le contexte d'introduction et les acteurs concernés. L'adoption d'un outil de gestion repose finalement sur un effort collectif de construction (Preston et al., 1992). Pour Alcouffe et al. (2008), l'attention ne doit pas être portée uniquement sur la réussite ou l'échec de l'introduction de l'outil mais sur la description du réseau qui supporte cette innovation. La compréhension de l'action collective en train de se jouer (Latour, 1989) passe donc par l'analyse des controverses qui apparaissent au cours du processus de traduction.

Dans leur théorie, Callon et Latour (1991), identifient plusieurs concepts autour de l'innovation :

- Le *primum movens* : l'acteur qui décide du changement ;
- Le traducteur : l'acteur central dans le processus de traduction. Il assure la relation entre les membres des réseaux et doit disposer d'une légitimité pour jouer ce rôle (Walsh et al., 2010 ; Amblard et al., 1996,) ;
- Les actants : l'ensemble des acteurs humains et des actants non humains, comme le réseau, l'outil, qui peuvent intervenir dans le processus d'innovation ;
- Les réseaux : la structure des liens tissés entre des acteurs (« *méta organisation* » au sens d'Amblard et al., 1996, p.134) ;
- Les intermédiaires : les éléments qui permettent aux actants de s'exprimer et d'agir. Ils peuvent être des informations, des objets techniques, des ressources financières ou des humains et leurs compétences (Amblard et al, 1996, p. 157).
- Les porte-paroles : les représentants des actants : « *le groupe social au nom duquel le porte-parole s'exprime est performé par celui-ci* » (Callon, 1999, p.125).

Les différents acteurs traduisent l'outil pour qu'il réponde à leurs besoins, leurs attentes ou qu'il leur permette de maintenir leur position et leur influence dans l'organisation (Alcouffe et al., 2008). Le traducteur joue un rôle crucial car son intervention doit contribuer à aligner les traductions des différents réseaux pour que l'outil soit accepté. Cela passe au préalable par une analyse du contexte : « *La contextualisation revient à une analyse des actants en présence, de leurs intérêts, de leurs enjeux et de leur degré de convergence* » (Amblard et al., 1996, p. 155).

Quatre moments sont identifiés dans le processus de traduction :

- La problématisation : l'idée du *primum movens* devient un point de passage obligé (Callon, 1986), les autres acteurs y retrouvant leurs intérêts ;
- L'intéressement : des actions sont menées pour « *imposer et stabiliser l'identité des autres acteurs [que l'entité] a définis dans sa problématisation* » (Callon, 1986, p.185), création d'un « *système d'alliance* » (Dreveton et Rocher, 2010, p. 86) ;
- L'enrôlement : « *Il faut convaincre les autres, contrôler leur comportement, rassembler des moyens en nombre suffisant en un lieu donné et trouver une façon de diffuser l'énoncé ou l'objet dans le temps et dans l'espace* » (Latour, 1989, p. 320) ;
- La mobilisation des alliés : « *chacun peut agir de façon très différente face à la solution proposée : l'abandonner, l'accepter telle qu'elle est, modifier les modalités qui l'accompagnent ou l'énoncé qu'elle contient, ou encore se l'approprier en la transférant dans un contexte complètement différent* » (Latour, 2005, p. 250).

Pour certains auteurs, ces moments apparaissent dans une logique chronologique, sous forme d'étapes (Dreveton et Rocher, 2010). La mobilisation des alliés ne peut se produire qu'après problématisation, intéressement et enrôlement. D'autres se rapprochent de la logique des fondateurs de la théorie qui mettent en évidence des « *boucles tourbillonnaires* » (Akrich, Callon et Latour, 1988) ou des moments (Walsh et Renaud, 2010), qui peuvent apparaître dans n'importe quel ordre, avec d'éventuels aller puis retour. En conséquence, deux éléments doivent être différenciés : le moment et l'étape. Le premier concerne le mécanisme de traduction proprement dit, identifié par Callon et Latour (1988) (problématisation, intéressement, enrôlement et mobilisation des alliés) et le second fait référence à la dimension chronologique, en tant que stades successifs par lesquels l'organisation passe. Un processus de traduction est donc composé de plusieurs étapes successives mobilisant certains moments de Callon et Latour.

## **2 Une recherche de terrain conduite dans une PME structurant sa gestion**

La recherche repose sur une immersion forte dans le terrain, d'abord par une recherche action puis par une observation participante (2.1.). Elle permet d'analyser de façon dynamique le processus d'introduction du contrôle de gestion. La restitution des trois tentatives illustre les difficultés de structuration rencontrées, qui ont conduit à la démission de deux directeurs administratifs et financiers successifs (2.2.).

## 2.1 Méthodologie de la recherche

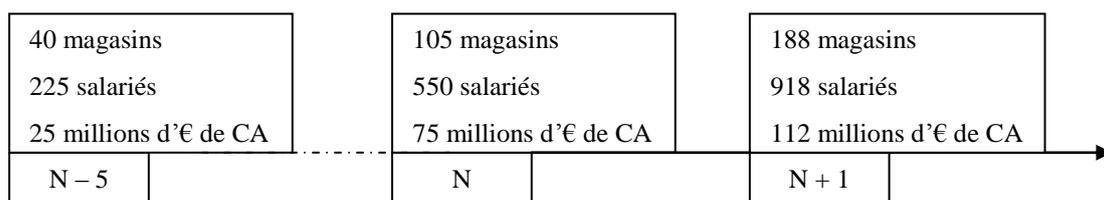
La recherche repose sur une étude de cas longitudinale. « *La nécessité d'ancrer les théories de gestion dans la réalité concrète des entreprises* » (Lallé, 2002, p.7) passe par une immersion durant 3,5 ans dans le terrain d'observation scientifique. Des entretiens semi-directifs y sont conduits, des documents officiels et de travail sont recueillis et un journal de bord est régulièrement alimenté. Deux méthodologies successives sont développées : une recherche action puis une observation participante. Le recueil des données est facilité par une présence intensive du chercheur sur le terrain (à 80 % pendant les premières années puis à 60% pendant la dernière année). Ces éléments permettent de « *respecter la parole des acteurs* » (Latour, 2006). La gestion de la distanciation du chercheur par rapport au terrain d'étude concourt au respect du principe de nécessaire réflexivité du chercheur (Akrich, 1998). La démarche est abductive : « *Alors que l'induction vise à dégager par l'observation des régularités indiscutables, l'abduction consiste à tirer de l'observation des conjonctures qu'il convient ensuite de tester et de discuter* » (Koenig, 1993, p.7).

## 2.2 Contexte de la recherche

Le terrain d'observation scientifique est une PME familiale spécialisée dans la distribution de textiles. Début N, un audit organisationnel est conduit par une branche spécialisée du cabinet d'expertise comptable. Il y est mis en évidence la nécessité de formaliser et d'instrumenter le mode de fonctionnement, par la mise en place de procédures et l'introduction d'outils de gestion. Les dirigeants décident, fin N, de créer un poste de directeur administratif et financier. Ce dernier a notamment comme mission d'introduire un système de contrôle de gestion. L'intervention du chercheur en entreprise se fait par la prise du poste d'assistante du directeur administratif et financier, à partir d'octobre N. Notre positionnement en tant que chercheur – acteur consiste donc à la fois à apporter des modifications concrètes dans le fonctionnement de l'organisation et à produire des connaissances scientifiquement exploitables.

L'entreprise compte fin N une centaine de magasins pour un effectif de 550 salariés. L'acquisition d'un concurrent important au cours de l'année N+1 double quasiment le nombre d'employés et de magasins. En six ans, l'effectif, le chiffre d'affaires et le nombre de magasins ont été multipliés par plus de 4. Elle devient la 2<sup>ème</sup> entreprise de distribution de biens d'équipement de la personne sur le marché français.

Figure 1 : Caractéristiques de l'entreprise



Le fonctionnement de cette PME familiale déconcerte quelque peu le directeur administratif et financier : communication informelle, rétention d'information, difficulté à faire confiance, prise de décision discrétionnaire et non collective, ambiance familiale, etc. : « *Le contexte de travail est totalement différent de celui que j'ai pu connaître jusqu'à présent. J'étais totalement autonome dans l'entreprise dans laquelle je travaillais car on avait confiance en moi. J'ai été habituée à m'adresser à des dirigeants successifs, qui avaient tous des compétences en gestion, finance, comptabilité, et m'ont beaucoup appris au cours de ma carrière* » confie le directeur administratif et financier à son assistante.

Trois tentatives successives d'introduction du contrôle de gestion sont menées. Les dirigeants souhaitent commencer par un outil classique, le budget, dans l'optique de « *savoir où on en est sans devoir attendre le bilan en fin d'année* » précise le dirigeant. Une démarche budgétaire est donc lancée. Les budgets en tant qu'outils de prévision, de coordination, d'aide à la délégation des décisions et à la motivation des décideurs doivent permettre de répondre à la demande en associant dans la démarche les dirigeants et les chefs de service. Il s'agit d'attribuer à chaque responsable des objectifs et moyens chiffrés. Le manque de référents gestionnaires dans l'entreprise et le faible intérêt montré par les dirigeants pour les techniques de gestion conduisent le directeur administratif et financier à délaissier les budgets au profit d'autres outils, prenant conscience qu'il ne s'agit pas d'une méthode adaptée au contexte de l'entreprise. L'expression « *usines à gaz* » a d'ailleurs été fréquemment entendue dès qu'une proposition d'amélioration de la méthode de travail a été soulevée, ou qu'un tableau synthétique reprenant plusieurs variables a été proposé.

Une deuxième démarche d'introduction du contrôle de gestion est menée. Dans une logique davantage *bottom-up*, elle repose sur une démarche de type qualité, par la formalisation du fonctionnement de l'entreprise grâce à des procédures : « *Moi, ce qui me choque, c'est que tout le monde va dans le coffre, se sert comme ça, prend un carnet de chèque, fait son chèque, le fait signer au frère actionnaire – qui ne sait pas trop exactement ce qu'il signe puisqu'une simple explication orale lui suffit – et remet le chéquier* » remarque une assistante ressources humaines. Des actions sont menées ayant comme objectifs : d'augmenter la fiabilité du système qualité de l'entreprise (information fiable et disponible), de simplifier, rationaliser et harmoniser les tâches administratives (réduction coût et délais de la mise à disposition de l'information). Des indicateurs de contrôle de gestion, associés à ces procédures, devaient apparaître dans un second temps. Cette tentative s'avère également un échec puisque les acteurs ne s'engagent pas dans la démarche et développent même une attitude de retrait envers les fonctionnels chargés d'introduire le contrôle de gestion : « *Je ne vois pas pourquoi je ferais ça comme ça alors que jusqu'à présent, j'ai fait autrement et que ça me convient mieux* » (la responsable comptable). Ces deux échecs conduisent à la démission du directeur administratif et financier, immédiatement remplacé : « *Ils ne se rendent pas compte qu'avec la croissance externe, ils vont avoir comme concurrent direct le groupe G qui va les bouffer tout cru. Seul un directeur général pourra faire appliquer ce qu'il veut* » confie le directeur administratif et financier.

Une troisième démarche est alors conduite par le deuxième directeur administratif et financier issu de l'entreprise achetée courant N+1. Elle consiste, dans une approche de maîtrise des charges, à piloter les postes principaux du compte de résultat pour ensuite diffuser la

démarche. Les efforts sont concentrés sur les charges principales que sont la masse salariale et les loyers, les achats étant suivis de près par les dirigeants. Le directeur administratif et financier peine à démontrer l'intérêt de la démarche, d'autant que les comptables n'apprécient pas qu'on puisse remettre en question leurs façons de faire. La collaboration avec le service comptabilité est très difficile à mettre en place. Ce troisième essai échoue à son tour et le départ du deuxième directeur administratif et financier complique la poursuite de cette démarche : « *C'est nous qui l'avons racheté et il veut nous montrer comment on gère une entreprise* » confie un comptable.

Ces trois tentatives successives se soldent par trois échecs, la démission de deux directeurs administratifs et financiers et la décision du dirigeant de mettre en suspens ce poste. Nous allons à présent analyser ces événements à la lumière de la théorie de la traduction.

### **3 Description des trois tentatives d'introduction d'outils de gestion par la théorie de la traduction**

La théorie de la traduction est mobilisée comme grille d'analyse des trois tentatives d'introduction du contrôle de gestion dans cette PME. L'identification du rôle incarné par les acteurs de la PME permet de dresser le chemin critique du processus de traduction. Les mécanismes de traduction qui apparaissent au cours des trois tentatives sont divergents.

#### **3.1 Caractéristiques des acteurs et du processus d'introduction d'outils de gestion**

La mobilisation de la théorie de la traduction permet d'apporter des éléments de compréhension des différentes tentatives conduites dans cette PME, à deux niveaux : les acteurs et le processus.

##### **3.1.1 Identification des acteurs à l'aide de la théorie de la traduction**

La théorie de la traduction permet d'analyser les rôles joués par les différents acteurs dans cette PME :

- Le *primum movens* est le dirigeant. Il est à l'initiative de la démarche d'introduction du contrôle de gestion et décide pour ce faire de créer un poste de directeur administratif et financier ;
- Le rôle de traducteur est alloué au directeur administratif et financier dont la mission est l'introduction d'outils de contrôle de gestion ;
- Les actants humains sont les acteurs, internes et externes à l'entreprise, concernés par l'introduction de l'outil. A ce titre, l'expert-comptable, qui joue un rôle important dans le fonctionnement de cette PME, en particulier lors de l'introduction de cette innovation, est considéré comme un actant ;

- Les actants non humains sont de deux natures. La dimension technique du contrôle de gestion est représentée par les outils. Ils viennent se confronter aux caractéristiques du fonctionnement informel de la PME.
- Différents réseaux se constituent. Les dirigeants, les membres de la famille et l'expert-comptable forment un premier réseau. Les salariés constituent plusieurs réseaux, par service, avec une distinction nette entre le *back office* (comptabilité, ressources humaines, etc.) et les fonctions du cœur de métier (achats, communication, etc.).
- Les intermédiaires sont des documents de travail (fichier d'un tableau, compte-rendu de réunions, etc.)
- Les porte-paroles sont des salariés ayant une ancienneté élevée ou une relation privilégiée avec la direction. Ils s'attribuent ce rôle au fur et mesure de la démarche de structuration du contrôle de gestion.

### 3.1.2 Un processus de traduction non linéaire relevant de boucles tourbillonnaires

La figure 2 schématise le chemin critique de l'introduction du contrôle de gestion en identifiant trois éléments importants. Des événements sont des actions concrètes de management réalisées en entreprise. Les étapes correspondent au découpage du processus d'introduction du contrôle de gestion. Les moments se rapportent à la théorie de la traduction de Callon et Latour. Les étapes se marquent donc par des événements clés qui vont mobiliser des moments.

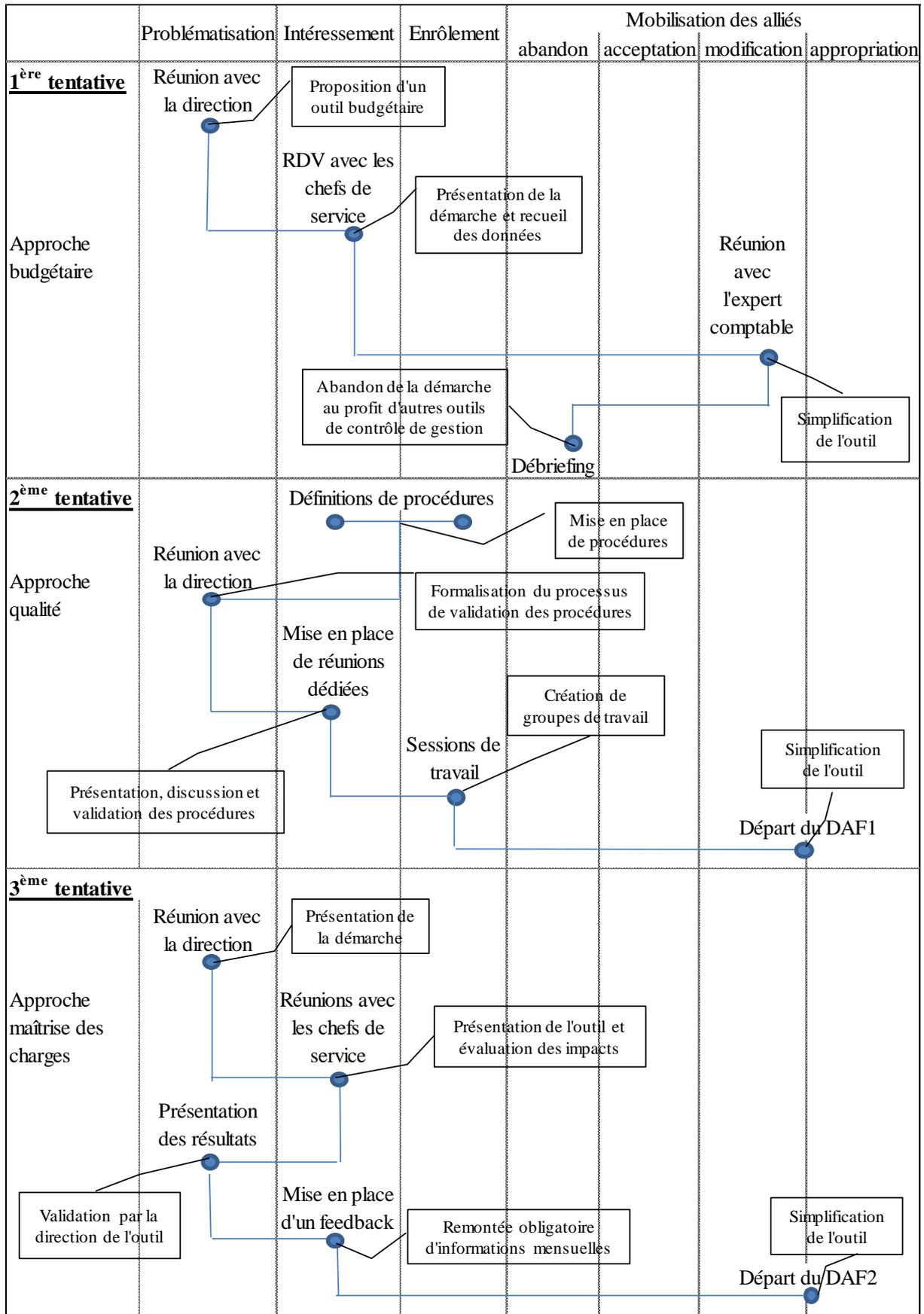
La première tentative passe par quatre étapes. Le moment de problématisation avec la direction est suivi de l'intéressement auprès des chefs de service. La mobilisation des alliés se fait à travers une modification de l'outil, impulsé par l'expert-comptable. Finalement, le débriefing entre le dirigeant et le directeur administratif et financier conduit à abandonner l'outil proposé qui, par simplification extrême, perd son intérêt.

La deuxième tentative est constituée de six étapes. Les moments d'intéressement et d'enrôlement interviennent en premier lieu puis la problématisation apparaît. La mise en place de réunions dédiées constitue le deuxième passage à l'intéressement puis à l'enrôlement grâce à la mise en place de sessions de travail. Finalement, cette deuxième tentative aboutit à la mobilisation des alliés, entre modification de l'outil et appropriation.

La troisième tentative est constituée de cinq étapes. Elle part du moment de problématisation pour osciller entre intéressement et problématisation. Elle s'achève par une mobilisation des alliés entre modification de l'outil et appropriation.

Au cours des trois tentatives de mise en place d'un contrôle de gestion, des étapes se succèdent mais aucune ne présente une chronologie entre les moments où la problématisation, l'intéressement, l'enrôlement et la mobilisation des alliés interviendraient successivement. Ces tentatives relèvent davantage d'une logique de boucles tourbillonnaires, comme présenté par Callon et Latour, où les différentes étapes sont constituées de moments indifférents.

Figure 2 : Chemin critique des moments de l'introduction du contrôle de gestion



## 3.2 Analyse des mécanismes de traduction par les acteurs

### 3.2.1 Première tentative : un processus de traduction centré sur le dirigeant et l'expert-comptable mais excluant les salariés

#### Rôle des acteurs :

L'introduction du contrôle de gestion impacte le fonctionnement de la PME et ses différents acteurs. Dans une PME au fonctionnement largement informel, des jeux de pouvoir sont à prendre en compte, mais il faut affecter aux différents acteurs concernés un rôle précis : « *Même dans des situations où les relations de pouvoir sont assez marquées, il faut arriver à intéresser les acteurs pour qu'ils acceptent de rentrer dans les rôles qui leur sont proposés* » (Akrich, 2006, p. 170). C'est le moment de l'enrôlement.

Au cours du processus d'introduction du contrôle de gestion, le directeur administratif et financier doit jouer un rôle central de traduction. En effet, c'est à lui qu'a été confiée la mission de mise en place d'outils de gestion. En fonction des tentatives, les autres acteurs impliqués sont amenés à avoir des attributions différentes dans le processus de traduction.

Dans cette première tentative, l'expert-comptable a un rôle structurant car c'est sur ses recommandations que le dirigeant décide d'instrumenter le fonctionnement de sa PME et d'introduire en priorité des budgets. Le dirigeant a ainsi un rôle décisionnaire puisqu'il décide de la chronologie d'introduction des différents outils de contrôle de gestion. Les salariés ont un rôle passif, ne percevant pas l'aspect délégation d'un système budgétaire.

#### Processus de traduction :

La première tentative, relevant d'une approche budgétaire, repose sur quatre étapes clés au cours desquels des mécanismes de traduction sont opérés par les acteurs impliqués. Entre chaque moment, un processus de traduction s'opère par les acteurs concernés sans parvenir à aligner les traductions différentes des réseaux constitués, comme le montre le tableau 1.

Tableau 1 : Identification des traductions des acteurs lors de la première tentative

Etapas	Evènements clés	Acteurs impliqués				Moments de la traduction	Processus de traduction par les acteurs	
		Traducteur	Primum novens	Porte-paroles	Actants			
1 <sup>ère</sup> étape	Réunion avec la direction	X	X		EC	Problématisation	L'expert-comptable demande au dirigeant d'introduire une démarche budgétaire pour entre autres faciliter l'établissement de ses documents comptables : business plan, situations, etc. Les dirigeants valident la proposition faite par le DAF.	Les dirigeants sont dans une logique de mimétisme mais font une première interprétation pour se focaliser sur les charges et produits d'exploitation.
							Propose une démarche budgétaire "classique" pour répondre aux attentes de formalisation et d'instrumentation.	Vision identique de l'outil entre le directeur administratif et financier et l'expert-comptable.
2 <sup>ème</sup> étape	RDV avec les chefs de service	X			X	Intéressement	Le DAF rencontre les différents chefs de service pour leur présenter la démarche et obtenir des données budgétaires.	Les chefs de service perçoivent la démarche budgétaire comme un outil à destination de la direction dans une optique de contrôle et non comme un outil de délégation. De ce fait, ils ne s'approprient pas la démarche.
3 <sup>ème</sup> étape	Réunion avec l'expert-comptable	X	X		EC	Mobilisation des alliés : modification	Le dirigeant, après consultation de son expert-comptable, décide de simplifier la démarche budgétaire en se limitant à un prévisionnel sur certains postes principaux du compte de résultat, sans tenir compte des stocks, des investissements, des immobilisations, de la trésorerie, etc.	L'expert-comptable transforme l'outil en supprimant les postes sur lesquels il ne veut pas communiquer. Les dirigeants souhaitent simplifier l'outil pour limiter le formalisme associé à la démarche budgétaire.
4 <sup>ème</sup> étape	Débriefing	X	X			Mobilisation des alliés : débriefing	Le DAF et le dirigeant décident de mettre de côté la démarche budgétaire au profit d'autres outils de pilotage de contrôle de gestion.	N'arrivant pas à traduire l'outil, les dirigeants décident de l'abandonner.

L'identification des différents essais de traduction de l'outil met en évidence les attitudes des acteurs dans l'introduction du contrôle de gestion :

- Les dirigeants optent, par mimétisme, pour des outils de contrôle de gestion mais *in fine*, ils ne sont pas prêts à modifier leur mode de fonctionnement ;
- L'expert-comptable traduit l'outil technique classique qu'est le budget pour conserver son pouvoir, faisant passer son intérêt individuel avant l'intérêt de l'entreprise ;
- Les salariés n'arrivent pas à décliner l'outil en fonction de leurs besoins. Ils ne le perçoivent que comme un outil utile pour la direction ce qui les pousse à s'en désintéresser.

Le processus de traduction lié à la première tentative reste centré sur les acteurs stratégiques, sans que ces derniers ne parviennent à se l'approprier. Le phénomène de traduction ne se diffuse pas aux autres réseaux. L'analyse de la première tentative d'introduction du contrôle de gestion à la lumière de la théorie de la traduction montre que le traducteur n'a pas associé tous les acteurs de la PME dans la phase d'enrôlement : « *affecter aux membres du réseau un rôle précis, une tâche, une mission qui en fait des acteurs essentiels d'un système en devenir et non pas les agents passifs d'une structure qui pourrait fonctionner sans eux* » (Amblard, 1996, p. 163). Ce moment n'a été effectif que pour le réseau des dirigeants, le réseau des salariés ayant été négligé par le traducteur.

### **3.2.2 Deuxième tentative : un processus de traduction confronté à l'immobilisme des dirigeants et des chefs de service malgré une recherche de protection des opérationnels**

#### Rôle des acteurs :

Dans la deuxième tentative, les acteurs stratégiques (le dirigeant et l'expert-comptable) conservent leurs rôles (respectivement décisionnaire et structurant). Les salariés doivent se saisir d'un rôle plus actif confié par le traducteur. Toutefois, malgré une démarche de structuration du contrôle de gestion de type « *bottom-up* », la traduction est bloquée par les dirigeants et les chefs de service, sans descendre le long de la ligne hiérarchique. Le rôle réel des salariés dans ce processus de traduction est différent de celui alloué par le traducteur.

#### Processus de traduction :

Cinq étapes sont identifiées dans la deuxième tentative d'introduction d'outils de contrôle de gestion par une approche qualité. Des processus de traduction divergents entre les opérationnels et les dirigeants sont mis en évidence dans le tableau 2 au cours des différents moments.

Tableau 2 : Identification des traductions des acteurs lors de la deuxième tentative

Etapas	Evènements clés	Acteurs impliqués				Moments de la traduction	Processus de traduction par les acteurs	
		Traducteu	Primum novens	Porte-paroles	Actants			
1 <sup>ère</sup> étape	Définition de procédures	X		X	X + EC	Intéressement Enrôlement	Le DAF se base sur les recommandations de l'audit organisationnel mené par le cabinet pour prioriser la formalisation	Le directeur administratif et financier s'approprie le travail d'audit et le traduit en procédures opérationnelles
							La définition de procédures commencent en collaboration avec les opérationnels et chefs de service	Les opérationnels et chefs de service éprouvent des difficultés de compréhension ce qui provoque un manque d'adhésion
2 <sup>ème</sup> étape	Réunion avec la direction	X	X			Problématisation	Les dirigeants et le DAF décident de formaliser le processus de validation des procédures grâce à la mise en place de réunions dédiées	Problématisation par les dirigeants de la démarche
3 <sup>ème</sup> étape	Mise en place de réunions dédiées	X	X	X	X	Intéressement	Des réunions sont conduites par le DAF pour présenter et valider les procédures et discuter des suivantes à rédiger	Les dirigeants traduisent l'outil et l'adaptent en fonction de leurs besoins et non par rapport à l'audit. Les chefs de service traduisent l'outil en ne l'appliquant qu'à des éléments qui ne modifient pas leurs modes de fonctionnement
4 <sup>ème</sup> étape	Sessions de travail	X		X	X	Enrôlement	Des sessions de travail sont organisées avec les chefs de service et les salariés impliqués dans le processus à formaliser	Les opérationnels se saisissent de l'opportunité pour faire de l'outil un moyen de protection contre le manque de formalisme de l'entreprise
5 <sup>ème</sup> étape	Départ du DAF	X	X			Mobilisation des alliés : modification / appropriation	Les dirigeants décident de n'appliquer la formalisation qu'à certains éléments : charte informatique, règlement signatures, ...	Les dirigeants adaptent l'outil en limitant son usage à quelques applications

Cette deuxième tentative devait aboutir à un système de type qualité permettant la formalisation et l'instrumentation de la PME :

- Les dirigeants, rejoints par les chefs de service, traduisent l'outil afin de conserver le mode de fonctionnement actuel ;
- Les opérationnels quant à eux, ont tenté de traduire l'outil en percevant l'intérêt de se prémunir de l'absence de formalisme au sein de l'entreprise mais leur traduction ne s'est pas alignée à celle des autres réseaux, aux intérêts différents.

Dans cette deuxième tentative, le traducteur a orienté le processus de traduction vers les salariés mais les dirigeants, soutenus par les chefs de service, ont finalement imposé leurs propres mécanismes de traduction. Cela conduit à la mise en place d'outils dérivés, adaptés à la culture de l'entreprise, les dispositifs de contrôle de gestion ayant été abandonnés progressivement.

### **3.2.3 Troisième tentative : un processus de traduction défensif des chefs de service**

#### Rôle des acteurs :

Dans la troisième tentative, les dirigeants ont un rôle actif puisqu'ils participent à la création de l'outil qu'ils valident. Les chefs de service ont un rôle structurant puisqu'ils sont directement impliqués dans l'ingénierie de l'outil. L'expert-comptable a ici un rôle plus effacé. La participation à la création de l'outil offre aux chefs de service la possibilité d'asseoir leur traduction défensive.

#### Processus de traduction :

Le tableau 3 présente les traductions opérées par les différents acteurs au cours des cinq événements clés de la troisième tentative d'introduction d'outils de contrôle de gestion par une maîtrise des charges.

Tableau 3 : Identification des traductions des acteurs lors de la troisième tentative

Étapes	Evènements clés	Acteurs impliqués				Moments de la traduction	Processus de traduction par les acteurs
		Traducteur	Primum novens	Porte-paroles	Actants		
1 <sup>ère</sup> étape	Réunion avec la direction	X	X			Problématisation Présentation de la démarche de maîtrise des charges par le DAF à la direction	Le directeur administratif et financier traduit l'outil à la direction pour faciliter son appropriation
2 <sup>ème</sup> étape	Réunions avec les chefs de service	X		X		Intéressement Présentation individuelle de la démarche par le DAF auprès de chaque chef de service avec évaluation des conséquences	Les chefs de service redéfinissent l'outil pour exclure certaines charges de leur responsabilité afin de minimiser leurs impacts sur le compte de résultat
3 <sup>ème</sup> étape	Présentation des résultats	X	X			Problématisation Le DAF présente l'outil résultant de l'interaction avec les chefs de service à la direction pour validation	Les dirigeants traduisent l'outil en mesure de la performance des chefs de service
4 <sup>ème</sup> étape	Mise en place d'un feed back	X	X	X		Intéressement Appuyé par la direction, le DAF instaure un feed back mensuel des chefs de service	Chaque feed back est l'occasion d'une nouvelle traduction de l'outil par les chefs de service
5 <sup>ème</sup> étape	Départ du DAF	X	X			Mobilisation des alliés : modification / appropriation Les dirigeants décident de limiter la démarche de maîtrise des charges aux charges de communication, de logistique et la masse salariale	Les dirigeants adaptent l'outil en limitant son usage à quelques applications

Dans cette troisième tentative, des traductions successives apparaissent :

- Les dirigeants, sous la pression des chefs de service, traduisent l'outil. Ils décident d'opter uniquement pour une maîtrise des charges de communication, de logistique et de masse salariale ;
- Les chefs de service traduisent l'outil afin qu'il ne mette pas en évidence une éventuelle explosion des charges dont ils sont responsables;
- Les salariés ne sont à nouveau pas associés à cette démarche de traduction.

Cette troisième tentative conduit également à la mise en place d'outils dérivés, déconnectés de la comptabilité, ni transposables aux autres types de charges, ni réintégrables dans un suivi budgétaire. Le processus de traduction s'est orienté vers les dirigeants et les chefs de service. Ces derniers ont imposé leurs propres mécanismes de traduction afin de conserver les marges de manœuvre qu'ils se sont créés. Ces trois tentatives infructueuses d'introduction du contrôle de gestion en PME mettent en évidence les « *inévitables négociations et ajustements entre actants humains et non humains (qui) apparaissent lors de la conception, du développement et de la diffusion de nouveaux artefacts techniques* » (Callon, 2006, p. 267).

#### **4 Analyse par la théorie de la traduction des échecs de la mise en place d'un contrôle de gestion**

La mobilisation de la théorie de la traduction comme grille d'analyse met en évidence l'absence d'alignement des traductions des différents réseaux constitués dans la PME. Les observations réalisées dans cette entreprise permettent d'identifier certains éléments explicatifs, liés aux acteurs et au processus. Le directeur administratif et financier, en tant que traducteur, n'a pas pleinement assumé son rôle et des acteurs influant ont bloqué les démarches de traduction engagées lors des différentes tentatives. Par ailleurs, les moments de la théorie de la traduction n'ont pas été complètement déployés ce qui a conduit à la mise en suspens de la démarche de structuration du contrôle de gestion.

##### **4.1. Un traducteur non légitime et des acteurs influant inattendus**

L'analyse de ces trois tentatives à la lumière de la théorie de la traduction met en évidence des controverses qui ont remis en cause l'introduction du contrôle de gestion : « *certaines controverses mettent clairement en évidence les jeux d'opposition et d'alliances suivis par les acteurs pour identifier, contenir et éventuellement dévier les contraintes qui pèsent sur eux ou pour imposer des logiques inattendues* » (Callon, 2006, p. 146). Elles reposent principalement sur un problème de légitimité du traducteur et des porte-paroles.

#### **4.1.1 Un manque de légitimité du directeur administratif et financier comme traducteur**

Le traducteur doit se positionner en tant qu'« *acteur qui aide et nourrit le lien qui relie les membres de ces entités hétérogènes qui constituent un réseau* » (Walsh et Renaud, 2010, p.288) et de « *conducteur du changement* » (Walsh et Renaud, 2010, p.290). La théorie de la traduction précise qu'il peut être interne ou externe à l'entreprise.

Lorsque la décision d'introduction d'outils de contrôle de gestion est prise, le dirigeant, l'expert-comptable et le directeur administratif et financier partagent une vision identique de l'outil. Toutefois, au fil des différentes tentatives, le traducteur est confronté à des traductions des outils émanant des acteurs de ce réseau, qu'il ne parvient pas à faire converger avec les traductions des autres réseaux.

Dans le cas étudié, le positionnement hiérarchique du directeur administratif et financier explique en partie l'absence de convergence des différentes traductions. Pour les opérationnels, il est perçu comme un membre de la direction, concentré sur des aspects financiers et de gestion, loin de leurs préoccupations opérationnelles. Pour les dirigeants, accaparés par l'expert-comptable, il n'est qu'un nouvel entrant dans une PME où les rapports sociaux reposent sur l'affectif (connaissance de l'entreprise, liens familiaux, ancienneté, etc.).

Ce manque de légitimité empêche le directeur administratif et financier de jouer son rôle de traducteur lors des trois tentatives d'introduction d'outils de contrôle de gestion :

- Dans la première tentative, il n'implique pas certains acteurs dans le processus de traduction : les chefs de service et les opérationnels ;
- Dans la deuxième tentative, il ne parvient pas à faire converger l'immobilisme des dirigeants et des chefs de service et l'attitude de protection des opérationnels ;
- Dans la troisième tentative, il n'arrive pas à dépasser la traduction défensive des chefs de service.

Le directeur administratif et financier ne parvient pas à aligner les traductions divergentes des différents réseaux, ce qui conduit à l'échec de l'introduction d'outils de contrôle de gestion. Par manque de légitimité, les directeurs administratifs et financiers successifs n'ont donc pas pu se positionner en traducteur et conduire le changement, ce qui a entraîné leurs départs successifs.

#### **4.1.2 Des « traductions concurrentes » pour préserver des marges de manœuvre**

L'analyse du cas à la lumière de la théorie de la traduction met en évidence le rôle clé de certains salariés dans cette PME. Ils se sont auto proclamés porte-paroles, de par leur ancienneté élevée au sein de l'entreprise ou leur relation particulière avec les dirigeants. Le traducteur devait s'assurer de leur légitimité de représentants (Amblard et al., 1996), ce qui n'a pas été fait.

Avec ce rôle privilégié, ils ont davantage cherché à préserver les marges de manœuvre qu'ils se sont créés grâce au fonctionnement informel de la PME qu'à transmettre « *les perspectives* » des salariés :

- Dans la première tentative, ils ne s'intéressent pas à l'outil et n'enclenchent aucun processus de traduction ;
- Dans la deuxième tentative, ils traduisent l'outil pour que leurs modes de fonctionnement ne soient pas modifiés ;
- Dans la troisième tentative, ils traduisent l'outil pour qu'il ne mette pas en évidence une éventuelle mauvaise gestion des charges dont ils sont responsables.

Pourtant, même si les porte-paroles n'étaient pas représentatifs, il n'y a pas eu de « *controverse* » ou d' « *actions de dissidence* » de la part des actants. Cela est représentatif du contexte de la PME : soit les salariés acceptent le mode de fonctionnement particulier de la PME, soit ils quittent l'organisation car ils ne sont pas en mesure d'y apporter des modifications. Les *primum novens* et les porte-paroles ont procédé à plusieurs traductions pour conserver leurs pouvoirs si bien que l'objectif initial de l'outil a été détourné. Face à cette sur-appropriation du rôle de traduction des porte-paroles, les salariés ont opté pour un refus de traduction.

## **4.2 Des moments de traduction incomplets**

Le cas permet de mettre en évidence certaines failles dans les moments identifiés par Callon et Latour expliquant l'incomplétude du processus de traduction dans cette entreprise lors des trois tentatives. L'absence d'une problématisation globale de l'introduction du contrôle de gestion, une hiérarchisation des réseaux, un enrôlement vain et une appropriation par réduction ont conduit à l'échec de l'introduction d'un contrôle de gestion. Toutefois, quelques dispositifs partiels de gestion sont apparus.

### **4.2.1 Une absence de problématisation globale ne permettant pas de dépasser des situations polysémiques**

La problématisation de la situation permet de rassembler les différents acteurs. Le directeur administratif et financier a été recruté dans cette PME suite aux recommandations de l'audit organisationnel, avec comme mission d'introduire un contrôle de gestion. Il s'agissait pour le traducteur d'un point de passage obligé. Toutefois, l'analyse de ces trois échecs a mis en évidence que la décision n'était assumée ni par les dirigeants ni par les salariés. Il est mis en évidence dans ce cas une absence de problématisation globale. Cette étape, qui devait avoir été faite lors de l'audit organisationnel, en tant que phase de diagnostic, a été expédiée trop rapidement. La décision d'introduire un contrôle de gestion ne constituait finalement, dans la PME d'accueil, qu'un point de passage pertinent. Le directeur administratif et financier, en tant que traducteur, a donc été confronté aux comportements opportunistes des acteurs qui aurait dû être dépassés lors de la transition de point de passage pertinent à point de passage obligé. La contextualisation par l'« *analyse des actants en présence, de leurs intérêts, de leurs enjeux et de leur degré de convergence* » (Amblard et al., 1996, p. 155) n'a pas été

suffisamment approfondie par le traducteur. Certains actants n'ont pas suffisamment été pris en considération au cours du processus. D'une part, les salariés ayant une ancienneté élevée n'ont pas été associés à la démarche bien qu'ils aient, comme dans de nombreuses PME, un pouvoir considérable. D'autre part, un actant non humain majeur a été oublié : le fonctionnement informel de la PME et son historique. Ces actants oubliés ont été découverts au fil du processus par le traducteur, ce qui a nui à son rôle.

Par ailleurs, le traducteur n'a pas suffisamment pris en considération un actant majeur de la démarche : les outils de contrôle de gestion. En effet, les dirigeants ont décidé d'introduire un contrôle de gestion par pur mimétisme, notamment parce qu'une entreprise partenaire, aux caractéristiques semblables, avait opté pour un tel système. Cependant, le manque de compétences gestionnaires dans cette PME gérée par des autodidactes aurait nécessité d'allouer une part forte dans la traduction à la dimension apprentissage de nouveaux savoirs et outils. Cela passait par une explicitation des dispositifs de gestion aux différents acteurs de l'entreprise par le traducteur, ce qui n'a pas été le cas. Différents sens sont donnés aux outils ce qui conduit à une situation polysémique dans laquelle les traductions restent divergentes.

#### **4.2.2 Un intéressement limité par une trop forte hiérarchisation des réseaux**

Au cours de l'intéressement, les réseaux se constituent. Le cas de cette PME met en évidence la constitution de réseaux qui suivent la structure de l'entreprise. Deux réseaux voient rapidement le jour : celui des dirigeants et celui des salariés. Puis, les chefs de service créent leur propre réseau. Chaque échelon hiérarchique a donc son réseau. Cette hiérarchisation engendre un cloisonnement des réseaux qui complexifie le processus d'alignement des traductions. Lors des trois tentatives successives, la communication entre les réseaux est défaillante. L'absence de communication entre les acteurs dans une PME est contre-intuitive et n'a donc pas été pris en compte dans le processus de traduction. Les phénomènes de traduction sont confrontés à un intéressement de type *top-down* qui ne parvient pas à descendre le long de la ligne hiérarchique.

#### **4.2.3 Un enrôlement voué à l'échec**

Dans les première et troisième tentatives, ce moment est complètement absent. Il apparaît dans la deuxième tentative, mais est largement confondu avec l'intéressement. Selon Callon et Latour, le succès de l'enrôlement repose sur l'intéressement. Or, dans la PME étudiée, les difficultés d'intéressement rencontrées n'ont pas réussi à être dépassées et ont donc naturellement conduit l'enrôlement à l'échec.

#### **4.2.4 Une mobilisation des alliés autour d'une appropriation par réduction**

La mobilisation des alliés est un moment essentiel puisqu'il peut y avoir abandon, acceptation, modification ou appropriation de l'outil. Dans le cas de cette PME, elle aboutit à la mise en place d'outils dérivés. L'utilisation de l'outil se fait de façon édulcorée, notamment lors de la deuxième et troisième tentative. Ce moment se solde donc par une appropriation

partielle des dispositifs de gestion, à mi-chemin entre modification et appropriation : l'appropriation par réduction.

## Conclusion

Cette recherche mobilise la théorie de la traduction pour étudier l'introduction du contrôle de gestion dans une PME. Elle analyse de façon dynamique ce processus complexe en mettant en œuvre une démarche de terrain dans une PME instrumentant sa gestion. Trois tentatives successives d'introduction du contrôle de gestion y sont lancées. L'identification du rôle des différents acteurs et de la place des actants non humains dans le fonctionnement de l'entreprise conduit à dresser le chemin critique de ces trois essais. L'article met en évidence la présence de boucles tourbillonnaires dans le processus de mise en place d'outils de gestion, caractérisées par des allers retours entre les différents moments de la théorie. Les mécanismes de traduction des différents acteurs dans les réseaux restent divergents au cours des trois tentatives successives ce qui explique l'échec.

La recherche présente plusieurs intérêts. Au niveau des acteurs, elle permet de démontrer que le directeur administratif et financier n'apparaît pas légitime pour jouer le rôle de traducteur dans cette PME. En revanche, un traducteur externe déterminant est mis en lumière : l'expert-comptable. Au niveau des moments, l'article expose des failles dans la mise en œuvre des moments de la théorie. Le moment de problématisation n'a pas été finalisé : aucun point de passage obligé n'a émergé ce qui a conduit à des situations polysémiques. L'intéressement a été limité par la hiérarchisation des réseaux puisqu'aucune communication entre les acteurs constituant les réseaux n'a pu être établie. L'enrôlement n'a quasiment pas existé au cours des trois tentatives : le processus de traduction n'est pas parvenu à descendre le long de la ligne hiérarchique. Enfin, la mobilisation des alliés s'est soldée par une utilisation édulcorée des outils de gestion conduisant à une appropriation par réduction.

D'autres études devront bien entendu être conduites pour conforter nos résultats issus d'un seul cas d'entreprise.

## Bibliographie

- Adizes, L. (1991). *Les cycles de vie de l'entreprise*. Paris : Les Editions d'Organisation
- Akrich, M., Callon, L. et Latour, B. (1988a). A quoi tient le succès des innovations ? Premier épisode : l'art de l'intéressement. *Gérer et Comprendre* 11 : 4 – 17
- Akrich M., Callon L. et Latour B. (1988b). A quoi tient le succès des innovations ? Deuxième épisode : l'art de choisir les bons porte-parole. *Gérer et Comprendre* 12 : 14 – 29
- 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.
- Amblard, H., Bernoux, P., Herreros, G., Livian, Y.-F. (1996), *Les nouvelles approches sociologiques des organisations*. Paris: Editions du Seuil
- Bajan-Banaszak, G. (1993). L'expert-comptable et le conseil en gestion. *Revue Française de Comptabilité* 249 : 95-101.
- Bentham, J. (1787), Panopticon or the Inspection House. In *The Works of Jeremy Bentham*. Edinburgh: William Tait, 1838-43, Partie III : 37-66.

- Callon, M., (1986). Eléments pour une sociologie de la traduction. *L'année sociologique* 36 : 169-208
- Callon, M. (1999). Actor-Network Theory: the Market Test. In J. Law and J. Hassard (Eds.) *Actor Network and After*. Oxford and Keele, Blackwell and the Sociological Review: 181-195.
- Callon, M., Latour, B. (dir.) (1991). *La Science telle qu'elle se fait. Anthologie de la sociologie des sciences de langue anglaise*. Paris : La Découverte.
- Cardinal, L.B., Sitkin, S.B., Long, C.P. (2004). Balancing and Rebalancing in the Creation and Evolution of Organizational Control. *Organization Science* 15(4) : 411-431.
- Chua, W.F. (1995). Experts, Networks and inscriptions in the fabrication of accounting images: a story of the representation of three public hospitals. *Accounting, Organizations and Society* 20 (2/3) : 111-145
- Davila, T. (2005). An Exploratory Study on the Emergence of Management Control Systems : Formalizing Human Ressources in Small Growing Firms. *Accounting, Organizations and Society* 30 : 223-248.
- Davila, A., Foster, G. (2005). Management accounting systems adoption decisions : evidence and performance implications from early-stage/start-up companies. *The Accounting Review* 80 (4) : 1039-1068.
- Drevet, B., Rocher, S. (2010). "Lost in translation": Étude de la construction d'un outil de gestion dans une région française. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 16 (1) : 83-100.
- Godener, A. (2002). PME en croissance : peut-on prévoir les seuils organisationnels ?. *Revue Internationale PME* 15 (1) : 39-63.
- Greiner, L. (1972). Evolution and Revolution as Organizations Grow. *Harvard Business Review* 50 (4) : 37-46.
- Julien, P.A. (1987). Pour une définition des PME. In *Les PME : bilan et perspectives*. Paris : Economica, 1-43.
- Marchesnay, M (1991). La PME : une gestion spécifique ?. *Economie rurale* 206 : 11-17.
- Meyssonier, F., Zawadzki, C. (2008). L'introduction du contrôle de gestion en PME : étude d'un cas de structuration tardive de la gestion d'une entreprise familiale en forte croissance. *Revue Internationale PME* 21 (1) : 69-92.
- Ouchi, W. (1980), «Markets, Bureaucracies and clans», *Administrative Science Quarterly*, 25.
- Preston, AM, Cooper, DJ, Coombs, R.W. (1992). Fabricating budgets: a study of the production of management budgeting in the National Health Service. *Accounting, Organizations and Society* 17 (6) : 61-93.
- Sandino, T. (2007). Introducing the first management control systems : evidence from the retail sector. *The Accounting Review* 82 (1) : 265-293.
- Torrès, O. (2002). Essai de conceptualisation proxémique de la petitesse des entreprises. Actes du 6ème CIFEPME, Montréal
- Torrès, O. (1999). *Les PME*. Paris : Dominos Editions Flammarion.
- Walsh, I., Renaud, A. (2010). La théorie de la traduction revisitée ou la conduite du changement traduit. *Management et Avenir* 39 (9) : 283-302.