



HAL
open science

Analyse de la structuration du contrôle de gestion en ETI familiale par la théorie de la traduction

Dominique Barbelivien

► **To cite this version:**

Dominique Barbelivien. Analyse de la structuration du contrôle de gestion en ETI familiale par la théorie de la traduction. Comptabilité et gouvernance, May 2016, Clermont-Ferrand, France. pp.cd-rom. hal-01901080

HAL Id: hal-01901080

<https://hal.science/hal-01901080>

Submitted on 22 Oct 2018

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 la structuration du contrôle de gestion en ETI familiale par la théorie de la traduction

Analysis of the structuring of the management control in medium family businesses by the Actors Network Theory

Dominique Barbelivien, enseignante-docteure en sciences de gestion, LEMNA, IEMN-IAE, Université de Nantes

Résumé :

Ce travail tend à développer une réflexion sur les cadres théoriques déployés pour comprendre la structuration du contrôle de gestion dans les ETI familiales. Nous nous efforçons pour cela de tester le cadre de l'Acteur-Réseau (Callon, 1986; Latour, 2013) sur un terrain de recherche constitué de trois ETI familiales industrielles. La pertinence de ce cadre dans nos trois cas est confrontée aux résultats issus des travaux récents de Nobre et Zawadzki (2015) portant sur la structuration du contrôle de gestion dans une entreprise familiale du secteur de la distribution textile.

Mots clés : ANT, entreprise familiale, contrôle de gestion

Abstract :

This work tends to contribute to develop a reflection on the theoretical frames used to analyze the structuring of the management control in family owned medium-sized companies. We strive to test the frame of the Actors Network Theory (Callon, 1986; Latour, 2013) on an established ground of research three industrial family owned medium-sized companies. The relevance of this frame in our three cases is confronted with the results stemming from recent works of Nobre and Zawadzki (2015) carrying on the structuring of the management control in a family company of the textile retail industry.

Key words: ANT, family business, management control

Introduction

Depuis quelques années, le recours au cadre d'analyse développé par Callon et Latour pour comprendre les phénomènes d'introduction de nouveaux outils de contrôle de gestion a pris de l'ampleur. Ce cadre a été utilisé sur des terrains de type collectivités territoriales (Drevetton, 2008; Drevetton et Rocher, 2010; Drevetton et Rocher, 2015; Lemaire, 2013) ou PME/ETI (Nobre et Zawadzki, 2015). Nous nous intéressons ici à son application à l'étude de la structuration de la gestion des ETI familiales.

Lorsque la PME grandit et devient une ETI, un mode de gestion informel, semblable à celui de la PME persiste, puis évolue vers plus de formalisme. Il n'existe donc au début que des outils épars, des briques élémentaires de contrôle de gestion, issues des pratiques de collaborateurs ou du chef d'entreprise, mais ces éléments ne sont pas organisés en un système de pilotage complet et cohérent. L'étude de Zawadzki (2009) sur le contrôle de gestion d'une PME familiale en croissance représente de fait la première étude de cas portant sur la question de l'outillage de la PME en croissance et des difficultés d'adoption d'un contrôle de gestion pourtant nécessaire ou jugé comme tel par les dirigeants-proprétaires (Meyssonnier et Zawadzki, 2008). Afin d'étudier ce processus, Nobre et Zawadzki (2015) ont eu recours à la théorie de l'acteur réseau (Callon, 1986; Latour, 2013), laquelle autorise une compréhension conjointe des trajectoires des outils et des acteurs lors de l'introduction d'une innovation. Leur travail met en lumière les controverses qui se cristallisent autour d'outils proposés par des porte-paroles en manque de légitimité et qui conduisent à l'échec du processus de structuration du contrôle de gestion. Nous souhaitons alimenter ce débat naissant en apportant trois cas supplémentaires d'ETI familiales, que nous étudions sous l'angle de l'ANT. Nous cherchons ainsi tout à la fois à enrichir la connaissance des processus de structuration d'outils nouveaux de contrôle de gestion et à tester la pertinence de ce cadre dans l'analyse de ces situations. Ceci nous amène à poser la question suivante :

Quelles sont la portée et la pertinence de la théorie de l'acteur réseau dans la compréhension de la structuration du contrôle de gestion dans les ETI familiales industrielles ?

Les éléments issus de la littérature et le cadre d'analyse de l'ANT seront exposés en première partie ainsi que la méthodologie déployée pour constituer les trois études de cas détaillées en partie 2. La 3ème partie apportera les éléments d'analyse et de discussion avant de conclure.

1 Le recours à l'ANT dans les travaux récents en contrôle de gestion portant sur une PME familiale

Le questionnement sur la structuration du contrôle de gestion en ETI nous conduit à examiner l'état de la recherche en contrôle de gestion au sein des entreprises de taille moyenne à intermédiaire.

Ce n'est que récemment que des travaux ont commencé à explorer les ETI pour mettre en lumière certaines spécificités du contrôle de gestion de cette catégorie d'entreprises en employant divers cadres d'analyse, dont les principaux sont recensés et classés par Bollecker et Azan, en 2009. Nous développerons plus particulièrement les résultats portant sur une étude de cas d'ETI familiale sous l'éclairage de l'ANT.

1.1 Les apports de la littérature récente portant sur l'introduction du contrôle de gestion

L'étude conduite par Meyssonier et Zawadzki en 2008 porte sur les raisons de l'échec de l'introduction du contrôle de gestion au sein d'une PME familiale en croissance du secteur de la distribution de vêtements. Elle met en exergue la nécessité de s'assurer de l'appropriation des outils par les différents acteurs et, par conséquent, l'importance de s'interroger sur les acteurs concernés par la structuration en amont. Elle démontre aussi qu'il ne va pas de soi qu'une entreprise en croissance s'accompagne d'outils de pilotage de la performance. Dans le prolongement de cette recherche, Nobre et Zawadzki vont proposer trois cadres d'analyse appliqués à ce même cas : une approche fondée sur les travaux de Crozier et Friedberg (1977), une approche fondée sur l'ANT et une approche fondée sur la théorie de la Structuration. L'objectif des deux auteurs est de comprendre ce qui a conduit à l'échec de l'introduction du contrôle de gestion, lequel ne dépend pas des caractéristiques et qualités propres aux outils choisis, mais bien plutôt des réticences montrées par les différents acteurs quant à la démarche intentée. L'étude est menée dans une entreprise de l'habillement, dirigée par un propriétaire autodidacte. Confronté à la croissance très rapide de son entreprise, le dirigeant exprime sa volonté d'introduire des outils de contrôle de gestion. Cependant, la résistance de l'expert-comptable et le manque de soutien accordé par la direction au projet conduisent à la démission des deux directeurs administratifs et financiers successifs. Dans ce cas d'une entreprise dirigée de manière très informelle, le dirigeant autodidacte a considéré le contrôle de gestion comme une menace vis-à-vis du pouvoir – très centralisé - qu'il détient grâce à un contrôle panoptique et clanique. Le Directeur Administratif et Financier, fraîchement recruté, n'a pas réussi à développer une stratégie lui permettant d'imposer ces nouveaux outils, face à un expert-comptable bien établi auprès du dirigeant. Les outils proposés ont fait l'objet de controverses entre les différents acteurs impliqués, qui n'ont pas été résolues à cause de la faible légitimité du Directeur Administratif et Financier et du Contrôleur de Gestion.

Dans cette étude, l'analyse socio-politique a permis aux auteurs de dévoiler quels acteurs pèsent le plus dans la structuration du contrôle de gestion : dirigeant propriétaire et expert-comptable. L'ANT leur a permis d'éclairer les controverses ayant conduit à l'échec dans un contexte où les traducteurs et porte-paroles naturels que sont les DAF et contrôleurs de gestion n'ont pas été suffisamment soutenus par leur hiérarchie. La théorie de la structuration a permis par ailleurs de souligner les incohérences entre les comportements et l'ensemble des ressources et des règles (la structure), incohérence qui entrave la structuration du contrôle de gestion.

Notre intérêt dans cet article se porte plus particulièrement sur l'analyse de la pertinence du cadre fourni par l'ANT si l'on souhaite l'appliquer à la structuration du contrôle de gestion dans les ETI familiales.

1.2 L'ANT : une cadre pertinent dans le contexte de l'ETI familiale ?

En 2013, Nobre et Zawadzki concluaient leur article (2013b) en remarquant que « *la théorie de l'acteur réseau (Akrich et al., 1988 ; Callon et Latour, 1991 ; Akrich, 1993 ; Latour, 1997 ; Callon et Latour, 2006 ; Akrich et al., 2006 ; Latour, 2013) permettrait d'approfondir l'analyse sociologique (...) et d'analyser le rôle de traducteur du directeur administratif et financier en tant qu'introducteur du contrôle de gestion* ». C'est ce qu'ils proposent donc

dans un deuxième temps (Nobre et Zawadzki, 2015) en appliquant la théorie de l'acteur réseau à la même étude de cas.

Cette approche par l'ANT permet de caractériser le processus de structuration de la fonction grâce à une analyse sociotechnique visant à considérer les interactions de la technique et des acteurs au sein d'un même cadre. Elle a été mobilisée de façon convaincante pour comprendre la structuration d'outils de gestion dans le cadre de collectivités territoriales par exemple (Drevet, 2008; Drevet et Rocher, 2010; Drevet et Rocher, 2015). Cette démarche introduit la notion d'actants non-humains, attribuant un rôle important aux nouveaux outils dans la transformation de l'entreprise. L'Actors Network Theory permet ainsi de positionner le problème de la structuration du contrôle de gestion au sein d'entreprises disposant d'outils épars, en usage au sein des fonctions de production, des fonctions commerciales ou au niveau de la direction par l'analyse des interactions outils/acteurs et de leurs trajectoires.

1.2.1 *Éléments de la Théorie de la Traduction*

Dumez expose ainsi les apports de l'ANT à la recherche en gestion, en insistant sur l'importance de la description : « *En quoi cette description est-elle originale ? Pour être rapide : en ce qu'elle fait exploser la notion de contexte ; en ce qu'elle se centre sur l'action; en ce qu'elle va opérer des rapprochements descriptifs étonnants (...)* L'action ainsi réduite à sa définition minimale ouvre un ensemble de questions possibles : qui sont les acteurs (des choses, des outils, des animaux, des humains, etc.) ? Comment agissent-ils, comment transforment-ils quelque chose ? À contrario, quelqu'un ou quelque chose qui ne change pas un état du monde n'est pas un acteur et n'a donc pas sa place dans la description. Les non-humains, en ce sens, peuvent être des acteurs, et les humains des non-acteurs (...) Elle met l'accent sur l'action, les transformations du monde, ce qui les met en branle, et invite à des rapprochements descriptifs inattendus. » (Dumez, 2011b). Il faut donc, selon ce cadre de recherche, commencer par la description des objets et des acteurs ainsi que d'un espace de jeu, pour ensuite suivre les transformations des innovations introduites, au gré des traductions des acteurs. Le chercheur est ainsi invité à étudier les traductions faites par les acteurs impliqués en débutant par la compréhension du contexte de l'introduction et des acteurs concernés, puis en poursuivant par l'analyse des controverses qui apparaissent au cours du processus de traduction (Callon et Latour, 1991; Latour, 2013). Ce processus (Callon et Latour, 1981, p.279) est « *l'ensemble des négociations, des intrigues, des actes de persuasion, des calculs, des violences grâce à quoi un acteur ou une force se permet ou se fait attribuer l'autorité de parler ou d'agir au nom d'un autre acteur ou d'une autre force* ». La théorie de la traduction amène à examiner les trajectoires des outils nouveaux apportés à des acteurs dans une organisation au travers des différents moments constituant les étapes de la traduction. La convergence des traductions effectuées par les acteurs-clés, et, notamment, les porte-paroles légitimes, conditionne la réussite des innovations. Les acteurs et concepts au cœur de cette théorie regroupent :

- Le '*primum movens*' : acteur qui décide du changement ;
- Le traducteur : acteur central du processus, il relie et réunit les acteurs d'un même réseau au sein d'une traduction homogène ;
- Les actants qui peuvent être humains ou non-humains ;
- Les intermédiaires : éléments permettant l'action et l'expression des actants ;
- Les porte-paroles qui représentent les actants.

Ces actants entrent dans le processus de traduction en participant aux étapes de la traduction. Ces étapes sont décomposées en moments, ordonnés de la manière suivante :

- i. Problématisation émanant du *primum movens* ;
- ii. Intéressement des autres acteurs au sein d'un système d'alliances constituant un réseau;
- iii. Enrôlement : phase où les différents moyens humains et techniques doivent être réunis autour du problème énoncé et les rôles de chacun définis ;
- iv. Mobilisation des alliés, phase durant laquelle les porte-paroles jouent un rôle primordial, pour assurer la convergence des actants.

L'objectif de Nobre et Zawadzki est de déceler les incohérences et les controverses qui naissent durant le processus à l'aide des notions de « moments », notamment en déterminant les moments cruciaux de l'enrôlement et de la mobilisation et le rôle des portes paroles et des traducteurs. Cette approche permet, selon eux, une analyse dynamique de la structuration du contrôle de gestion au travers des interactions outils/acteurs. Ils annoncent qu'il s'agit, comme l'expriment Drevetton et Rocher d'« explorer le processus par lequel une technique et un social se forment » (Drevetton et Rocher, 2010, p. 87), et ainsi d'approfondir la compréhension du rôle des acteurs durant le processus d'introduction du contrôle de gestion et durant le processus de traduction. « *Ce cadre théorique (...) constitue une remise en cause de l'approche classique de l'acceptation des outils de gestion (selon laquelle un outil est accepté ou rejeté au regard de ses caractéristiques intrinsèques) et du paradigme déterministe sur lequel elle prend corps. (...) La théorie de la traduction (...) constitue (...) un cadre explicatif de la constitution des faits (...)* ». Il s'agit de comprendre le contexte de l'introduction et d'analyser les controverses qui voient le jour au cours du processus de traduction mis en jeu par chaque acteur concerné. Le rôle des traducteurs, acteurs centraux du processus, est mis en avant, car l'efficacité de ces acteurs dans leur rôle d'alignement de toutes les diverses traductions conditionne la réussite de l'innovation. Il leur faut faire converger les différentes manières qu'ont les acteurs de considérer le nouvel outil. Le rôle des portes paroles en tant que représentants des actants (acteurs humains et non-humains du processus) se révèle lui aussi majeur, notamment dans le moment de mobilisation des acteurs, nécessaire pour que l'innovation soit acceptée et adoptée. Le processus de traduction fait donc l'objet d'une analyse en termes d'étapes chronologiques, nécessitant chacune des moments (problématisation, intéressement, enrôlement, mobilisation), dans lesquels sont impliqués des acteurs (*primum movens*, traducteur, actants, réseaux, intermédiaires et portes paroles). « *Le sort des faits et des machines est entre les mains de longues chaînes d'acteurs qui les transforment ; leurs qualités sont donc la conséquence, et non la cause, de cette action collective* » (Latour, 2005, p.629). Cette approche permet de comprendre de quelle manière les acteurs s'emparent d'un outil et le transforment en fonction de leurs besoins et de leurs attentes, dans l'objectif de conserver ou d'augmenter le pouvoir dont ils disposent et créent éventuellement des controverses sources d'échec de l'innovation. Cette conception va à l'encontre des conceptions montrant que la raison est au fondement du choix des outils à partir de leurs qualités intrinsèques.

1.2.2 La mise en lumière des actants non-humains

La précédente recherche de Nobre et Zawadzki (2013) avait conclu à un impératif : prendre en compte les jeux d'acteurs dans la compréhension de l'échec de l'introduction du contrôle de gestion, et en particulier, l'impact de la faiblesse de la position du DAF vis-à-vis de la dyade formée par le dirigeant et son expert-comptable. Cette deuxième analyse à l'aide de l'ANT

introduit la notion d'actant non-humain, les outils du contrôle de gestion, qui entreraient en conflit avec le fonctionnement essentiellement informel et familial de l'entreprise et donc ses valeurs. Les outils, pleinement actants, contribueraient donc à l'échec de l'introduction du contrôle de gestion, en focalisant des controverses non-résolues par des porte-paroles trop faibles : « *Plusieurs éléments sont avancés pour favoriser l'introduction du contrôle de gestion en PME : dépasser le déficit de légitimité du traducteur, prévenir le comportement ambigu des porte-paroles, tenir compte des actants non humains et enfin exploiter le rôle des controverses.* » (Nobre et Zawadzki, 2015, p.17). Ce qui est apporté nous semble particulièrement intéressant lorsqu'il s'agit de considérer la mise en concert des différents outils et le dialogue ou la confrontation entre l'instrumentation existante et celle qui est nouvellement introduite avec la culture familiale de l'entreprise. La deuxième tentative d'introduction du contrôle de gestion décrite par les auteurs montre en effet comment l'outil d'origine est dégradé durant le processus de traduction parce qu'il se heurte à la culture de l'entreprise et à des dirigeants sans formation à la gestion. L'outil se révèle finalement inacceptable même dans sa forme dégradée, les acteurs refusant de s'emparer de ce nouvel instrument qui remet en cause trop violemment leurs habitudes.

Cette approche pousse en définitive à s'interroger au sujet d'une part, des raisons des controverses alimentées par des alliances mouvantes entre différents acteurs, et d'autre part, des véritables besoins en outils de pilotage nouveaux et donc à poser la question de l'instrumentation et de l'utilité d'introduire de nouveaux outils compte tenu des problématiques auxquelles sont confrontés les acteurs de l'entreprise dans un contexte spécifiquement familial. Nous pensons que la réponse à cette question doit passer par l'exploration approfondie de cas d'entreprises en voie d'introduction de nouveaux outils que nous analyserons à l'aide du cadre proposé par l'ANT, avec l'ambition d'en tester la pertinence.

1.3 Méthodologie de la recherche

S'agissant d'un objet de recherche peu examiné jusqu'à présent, notre programme de recherche a été bâti sur une méthode exploratoire, qualitative (Beaud *et al.*, 2003 ; Blanchet et Gotman, 2005 ; Ayerbe *et al.*, 2007 ; Dumez, 2011a ; Dumez, 2011c) et longitudinale à partir de trois études de cas, choisies pour leurs caractéristiques pertinentes par rapport aux questions de recherche. La méthode de l'étude de cas a été ainsi retenue, car elle convient lorsque l'on souhaite accéder à des éléments très détaillés d'un terrain (Yin, 2009; Thiétart, 2014).

Nous avons donc constitué un ensemble de trois entreprises, disponibles pour nous consacrer le temps nécessaire à une observation sur plusieurs années, deux d'entre elles atteignant juste la taille ETI et étant en cours de création d'un service contrôle de gestion. Cela nous a donné la possibilité d'observer sur plus de trois ans des entreprises en cours de structuration de leur système de pilotage.

1.3.1 Une démarche qualitative sur trois études de cas

L'objet de notre recherche a nécessité d'interroger différents responsables dans les trois entreprises, après avoir repéré auprès du dirigeant lesquels participaient ou avaient participé à la structuration du contrôle de gestion. Un premier entretien a donc été réalisé avec les dirigeants et leurs famille, ce qui nous a permis de recueillir des données de contexte familial

et stratégique, ainsi que de s'accorder sur les collaborateurs à contacter. Notre terrain est donc constitué de trois entreprises familiales industrielles ligériennes :

1. un groupe minotier en croissance très forte dont le PDG est en phase de réflexion pré-structuration de la fonction contrôle de gestion au début de notre recherche (absence de contrôle de gestion, système de *reporting* comptable classique, mais très peu utilisé, quelques indicateurs embryonnaires, épars, locaux), cas A ;
2. une laiterie ayant introduit des éléments de contrôle de gestion en 2010 et encore en pleine évolution de l'instrumentation, elle aussi en croissance et en phase d'internationalisation importante, cas B ;
3. une ETI industrielle du secteur des véhicules de loisirs, en forte croissance jusqu'en 2007, en difficultés depuis, et en réflexion sur l'évolution de ses indicateurs et de ses outils. Le contrôleur de gestion a été recruté en 2013 seulement, cas C.

Les entreprises A et B sont proches par la taille, la structure familiale et l'activité d'industrie de première transformation agricole, secteur mature et stable. L'entreprise C présente la trajectoire de croissance la plus rapide depuis sa création, mais son secteur cyclique est en difficultés depuis 2008, à l'image de tout le secteur de la construction automobile. Le tableau ci-dessous résume les caractéristiques économiques des trois cas.

Tableau 1 : Principales caractéristiques des trois cas étudiés

Caractéristiques	MINOTERIE	LAITERIE	CONSTRUCTEUR
Propriétaires	Famille G 5 ^{ème} génération	Famille S 4 ^{ème} génération	Famille C 3 ^{ème} génération
Date de création	1895	1932	1962
Activité	Meunerie	Laiterie	Véhicules de Loisirs
Gouvernance/rôle des membres de la famille	Dirigeant propriétaire avec responsabilités opérationnelles Pas d'autre membre de la famille dans l'entreprise	Dirigeante propriétaire fortement impliquée 1 sœur et 1 fille en positions de directions opérationnelles	Propriétaire en phase de retrait Dirigeant salarié Pas d'autre membre de la famille dans l'entreprise
Profil du dirigeant	55 ans environ Bac + 5 en gestion	55 ans environ Bac + 5 ingénieur	65 ans environ Bac + 2 gestion
Stratégie	Croissance externe CA multiplié par 3,5 entre 2010 et 2013	Croissance interne et internationalisation CA multiplié par 2 entre 2010 et 2013	Croissance interne nationale et externe internationale CA de 40 M€ en 1985 200 M€ en 2010 et 177 M€ en 2014

1.3.2 Les acteurs du processus¹

Les dirigeants présentent des profils de formation de bon niveau (DUT, diplôme d'ingénieur ou d'école de commerce). Ils sont tous trois héritiers d'entreprises ayant atteint plusieurs décennies d'existence et traversé de multiples transmissions. Leurs trois carrières se sont déroulées au sein de l'entreprise familiale, qu'ils ont intégrée peu après la fin de leurs études.

Au sein de la laiterie et du constructeur de véhicules, les directeurs administratifs et financiers sont de bons spécialistes de leur domaine et du secteur ayant exercé des fonctions de responsables soit au sein de la même entreprise, soit dans des entreprises à activité similaire. Mais seul le DAF du cas C a exercé des fonctions de contrôleur de gestion dans une précédente entreprise équipementier automobile.

Au sein de la laiterie comme de la minoterie, les contrôleurs de gestion recrutés ne disposent pas d'un diplôme spécialisé. Dans le cas de la minoterie, il s'agit d'une personne qui détient un Brevet de Technicien Supérieur en comptabilité et qui a effectué l'essentiel de sa carrière dans cette entreprise, occupant différents postes, y compris le poste de responsable de moulin. Après avoir été responsable comptable, elle parvient au poste de contrôleur de gestion par promotion interne. Dans le cas de la laiterie, le contrôleur de gestion provient d'une formation technique industrielle, qu'il a complétée par une licence généraliste en sciences de gestion. Après avoir réalisé une première mission en contrat à durée déterminée pour accompagner la mise en place d'un progiciel de gestion, il a été recruté au poste de contrôleur de gestion. Seul

¹ L'ensemble des acteurs interrogés est présenté en annexe ainsi que les documents internes et externes recueillis par le chercheur

le contrôleur de gestion du cas C dispose d'une solide formation dans le domaine (Diplôme d'Études Supérieures en Comptabilité et Finance) et d'une expérience en contrôle de gestion au sein d'une entreprise du secteur de la construction navale.

Plus de quarante heures d'entretiens ont permis de recueillir de riches informations concernant le contrôle de gestion, qui ont été exploités selon la méthodologie décrite notamment par Gioia (Gioia et Pitre, 1990; Gioia et Chittipeddi, 1991; Gioia *et al.*, 2013). Le compte-rendu ethnographique des entretiens est articulé autour des thèmes dominants exprimés par les participants et représente une analyse de premier ordre. Dans un second temps, le chercheur essaie d'en extraire un cadre explicatif pour placer l'histoire dans une perspective plus théorique par le biais d'une analyse de second ordre. L'analyse de second ordre progresse vers un niveau plus théorique dans lequel les données et les résultats de premier ordre sont examinés pour faire émerger des explications sous-jacentes.

2 L'outillage du pilotage au sein de trois ETI familiales industrielles : contextes et acteurs

Nous décrivons dans cette sous-partie les étapes suivies lors de l'introduction du contrôle de gestion pour chaque entreprise, à partir des *verbatim*s recueillis et sous le prisme des interactions outils/acteurs.

2.1 Cas de la minoterie : l'élargissement progressif des outils de pilotage et la structuration d'un service de contrôle de gestion accompagnent la stratégie de croissance dynamique du chef d'entreprise

La structuration du contrôle de gestion marque une étape dans le développement de l'entreprise. Elle fait suite à une chute brutale de la marge de l'entreprise liée au manque d'anticipation des variations du prix de la farine, durant les années 2007-2008.

2.1.1 Un processus poussé par la stratégie de croissance en période de crise mondiale

Le groupe A s'est constitué à partir de l'acquisition d'un premier moulin à la fin du 19^{ème} siècle et suit depuis les années 2000 une trajectoire de croissance externe rapide au travers de l'acquisition de trois nouveaux moulins entre 2012 et 2015. Lorsque la crise a touché les marchés de céréales en 2007/2008, l'entreprise n'était pas prête à traiter ce nouveau risque lié à la très forte volatilité du prix de ces matières premières. Son dirigeant précise : « *On n'était pas du tout préparés. On a terminé l'exercice à zéro. D'habitude, on termine avec un résultat de 2-3%. Ça nous a bien inquiétés. On s'est dit : là, il va falloir faire quelque chose, il va falloir mettre des outils en place et c'est ce que nous avons fait* ». (M. BG). Avant 2013, en effet, seul le responsable production/achats de blé (M. BT) disposait d'un ensemble de tableaux Excel pour piloter son activité. Ceux-ci étaient réservés à son propre usage et lui permettait de calculer des coûts et des marges pour la clientèle industrielle sur les farines conventionnelles. Lorsque le recours au Matif pour couvrir les risques de variation du prix du blé a été rendu nécessaire, il s'est formé à ces outils et a développé un tableau des contrats à terme qu'il suit tous les jours. Un premier pas dans l'utilisation d'outils complexes a donc été réalisé suite à la crise de 2008 sur les marchés du blé. Ce recours aux contrats à terme implique un suivi très régulier des cours boursiers de ces produits dérivés et s'est donc

accompagné du recrutement d'un comptable compétent. Un *reporting* financier sur la base des données de la comptabilité générale est aussi effectué depuis la même époque et vient compléter le suivi budgétaire mensuel préexistant, réalisé jusqu'en 2012 par la mère de l'actuel dirigeant. Des collaborateurs soulignent par ailleurs le leadership exercé par le chef d'entreprise sur le projet : « *Donc je pense que si l'entreprise s'en sort, c'est grâce à BG (le dirigeant) qui impulse et qui décide.* » (M. MB, responsable d'un moulin).

Outre les incertitudes liées à la crise mondiale, le renforcement de la concurrence et le mouvement de concentration du secteur nécessitent une veille plus attentive afin de procéder aux investissements nécessaires à la survie et au développement de l'entreprise, notamment lorsqu'il s'agit du rachat de droits de mouture ou de la surveillance de la concurrence étrangère ainsi que de la qualité des blés fournis et des farines fabriquées. La négociation des contrats avec les clients a dû évoluer : « *2007 a été un moment très important pour le changement de fonctionnement de la vente de farine. Les industriels comme nous vendaient sur des périodes données. On disait voilà notre prix, il est valable du 1er janvier au 31 décembre par exemple, sur des volumes habituels. Mais cela, ça marche quand les blés n'ont pas beaucoup de fluctuation de prix. À partir du moment où le prix du blé double, vous êtes obligé de vous couvrir, pour ne pas vendre à perte. Et en 2007, c'est la première fois de ma mémoire d'homme, même ma mère ne connaissait pas ça, on a été obligé - toute la meunerie française - de casser des contrats. On a perdu plusieurs centaines de milliers d'euros, je crois que c'est 300 000 euros cette année-là parce qu'il aurait fallu qu'on augmente nos prix de farine et on n'a pas pu vis-à-vis de certains clients.* » (M. BG).

Depuis 2013, l'extension rapide du Groupe a conduit le dirigeant à réorganiser son entreprise. Il a recruté un responsable commercial pour le seconder dans cette tâche et initié un processus de structuration du contrôle de gestion. Il s'agit dès lors d'accompagner une stratégie de croissance externe dynamique : trois moulins rachetés en trois ans. Dans cette démarche, il lui faut à la fois contrôler des unités de production distantes mais aussi garder l'avantage de la proximité avec la clientèle propre à chaque site car chaque moulin présente une identité propre. « *Je veux qu'ils gardent leurs identités vraiment propres ainsi que dans la gestion au quotidien afin d'apporter service, réactivité et souplesse à leurs clients* ». (M. BG). Le manque de *reporting*, d'indicateurs remontant des moulins et de réunion de responsables notamment lui est par ailleurs reproché par des collaborateurs venant de grandes entreprises du secteur agroalimentaire. « *Quand on est vingt personnes, puisque ici ils étaient moins de vingt ne serait-ce qu'il y a une quinzaine d'années et on est plus de 130 aujourd'hui, le bouche à oreille dans les couloirs sans aucune formalisation peut suffire. Mais aujourd'hui il faut passer d'une culture de petite PME non formalisée où on travaille par ressenti à des choses simples parce qu'on n'a pas une culture du compliqué et trouver les chiffres clés qui permettent d'être sûr de gérer correctement les affaires* » (M. MB). Les outils utilisés (suivi budgétaire mensuel au niveau groupe et *reporting* comptable) ne répondent donc que de manière très parcellaire aux exigences de la gestion de l'entreprise. La volonté du dirigeant se traduit par le recrutement (en interne) d'un contrôleur de gestion lancé au printemps 2013 avec pour mission la réorganisation du service comptable au sein d'un service contrôle de gestion et la mise en place d'outils de pilotage. Cette démarche conduit à la mise en place de nouveaux outils permettant un pilotage plus rationnel de l'ensemble des unités de production. Elle transforme la gestion de l'entreprise, créant un formalisme beaucoup plus grand dans la communication qui accompagne la complexification de sa structure et bouscule les habitudes ancrées dans la culture familiale de l'entreprise. « *La grande difficulté ce n'est pas le contrôle de gestion, c'est plus global. C'est le suivi de la performance : passer de la culture du sentiment à la culture des chiffres. Le contrôle de gestion, ce ne sont que des chiffres dans une*

partie de l'activité d'entreprise. Mais on peut avoir des chiffres sur la qualité, on peut avoir des chiffres sur plein de choses. Il faut donc passer du ressenti au chiffrage partout. » (M. MB)

Alors que le dirigeant cumulait jusqu'à présent les fonctions de PDG, Directeur Commercial et Directeur des Ressources Humaines, il est amené à décentraliser les responsabilités et à s'appuyer sur de nouveaux collaborateurs. Les rôles de chacun évoluent, notamment celui du directeur de la production. Avec l'augmentation de la taille de l'entreprise, les attributions relevant de la gestion de M. BT diminuent. Alors qu'il avait pris en charge, jusqu'en 2012, la responsabilité des achats, de la production, des investissements et de la cotation des prix de vente (ce qui explique qu'il ait développé ses propres outils de calcul des coûts de revient), il revient à la supervision de la production et « aux travaux neufs » (investissements) aujourd'hui. Deux recrutements renforcent l'équipe : un commercial venu de la Générale des farines (coopérative de Moulins pour la commercialisation des sachets pour les GMS en particulier) et un adjoint pour les achats et le Matif. Son rôle s'oriente vers la rationalisation de la stratégie d'investissement avec l'aide de la responsable comptable. *« J'anime la politique enfin j'essaie d'animer la politique d'investissement. Je fais des plans industriels sur dix ans donc [pour ce qui dépasse 500 000 €] j'essaie de faire ça tous les trois, quatre ans donc pour les investissements lourds. Avec B, la chef comptable, on essaie de bâtir un business plan »* (M. BT). Ce point fait l'objet d'un CODIR annuel. *« Pour les sommes plus faibles, on le présente à un comité restreint dans lequel il y a les chefs de site, BG et moi-même. Et là, on décide. Ensuite je m'assure que le budget n'est pas complètement explosé et qu'on respecte ce qu'on a budgété au départ »*. (M. BT).

Un calcul des coûts et des marges du moulin principal est donc à présent effectué par le responsable de la production, en lien avec la tarification client car le prix de vente de la farine est lié au prix d'achat du blé et donc au MATIF par un coefficient, pour la clientèle industrielle.

2.1.2 Un processus progressif pris en main par le dirigeant et ses responsables opérationnels

Les directeurs des moulins recrutés pour certains chez de grands acteurs de l'agroalimentaire, ont rapidement exprimé leur besoin en termes d'outils de pilotage et soutiennent le projet d'introduction du contrôle de gestion: *« J'ai des salariés qui me disent : le reporting il n'y a aucun souci, nous on demande que ça de t'en faire. Par exemple j'ai un nouveau collaborateur qui s'occupe de la minoterie X [qui] me fait des reporting hebdomadaires car il était dans une grosse entreprise du secteur agroalimentaire avant(...) »* (M. BG). La difficulté selon la nouvelle responsable du contrôle de gestion provient de la multiplicité et de l'hétérogénéité des outils existants. *« Je me suis aperçue qu'on avait beaucoup de choses en fait existant dans les différentes structures mais pas utilisées globalement »* (Mme LV, contrôleur de gestion) remarque-t-elle au sujet des différents outils, dont elle a souhaité faire la recension dès le début du projet de structuration. Le groupe résultant d'opérations de croissance externe, il persiste certains indicateurs utilisés localement dans les moulins acquis. L'objectif est aujourd'hui d'homogénéiser l'existant. Le moulin S (traitant des farines biologiques) sert de site de test pour la mise en place des nouveaux indicateurs : *« On est le site pilote en la matière »*, comme le précise son responsable (M. MB).

Par ailleurs, à partir du moment où le dirigeant a pris la décision d'introduire du contrôle de gestion, le développement d'indicateurs a été pris en charge par le responsable des achats, les

responsables de deux moulins qui avaient eu une longue expérience professionnelle dans de grandes entreprises de l'agroalimentaire et le contrôleur de gestion. Comme le montrent les *verbatim* ci-dessous, cela se fait lentement, en tâtonnant. « *Pour le déploiement de l'outil remplaçant à terme Clemessy² : on est vraiment sur quelque chose de très important, il ne faut pas qu'on se trompe. Il vaut peut-être mieux prendre six mois ou un an de plus mais avoir quelque chose qui nous convienne...* » (Mme LV). Néanmoins, il ne sera pas fait table rase de l'existant. Le contrôleur de gestion ne souhaite clairement pas bousculer les habitudes, mais amener progressivement chaque utilisateur à comprendre l'intérêt de faire vivre les indicateurs et de s'en servir. « *Je pense que chacun connaît bien son travail. On a des gens compétents partout et donc il ne faut surtout pas remettre en question tout l'existant. Il faut utiliser ce qui existe et après éventuellement proposer autre chose mais toujours en étant en collaboration avec tout le monde.* » (Mme LV). Il s'agit donc d'intégrer les nouveaux outils à partir de l'existant, en conservant certains éléments considérés comme pertinents : « *Il va falloir maintenant évaluer tout l'existant, garder certaines choses et si les gens veulent garder tous leurs indicateurs, ils le feront mais on ne récupérera centralement que certains des indicateurs.* » (Mme LV). Le responsable du moulin S partage le même point de vue : « *Il faut que ça vive et que les gens y trouvent de l'intérêt. Si les gens y trouvent de l'intérêt, demain ils seront demandeurs d'autre chose et on complètera derrière* ». (M. MB). La création puis la diffusion des nouveaux outils seront donc progressives. De plus, le responsable du moulin S exprime une certaine réticence quant à une trop grande mainmise du contrôle de gestion, en regard de son expérience antérieure en grand groupe : « *L'idée c'est surtout de ne pas débouler avec ce qu'on peut avoir. Moi, ce que j'ai vécu dans les groupes importants, avec un vrai contrôle de gestion structuré, c'est qu'il y a plus de contrôleurs de gestion que de commerciaux* » (M. MB).

Enfin, le profil de la contrôlease, recrutée par promotion interne reste celui d'une non-spécialiste : « *Maintenant le bémol c'est que je n'avais qu'un BTS Gestion-Comptable. On ne parlait pas contrôle de gestion évidemment à cette période-là et je n'avais pas de bases pour la création des différents tableaux, des différentes façons de travailler là-dessus* » (Mme LV). Son expérience au sein du groupe lui permet néanmoins de maîtriser les processus de production. Elle participe donc au groupe de travail formé pour construire les nouveaux indicateurs, tout en reconnaissant son manque de compétences approfondies dans le domaine.

Il est à remarquer que le rôle des différents partenaires habituels de l'entreprise et en particulier de l'expert-comptable reste limité aux tâches de vérification des comptes : « *il passe deux fois dans l'année donc on n'est pas à un niveau de réactivité suffisante par rapport aux affaires* », comme le précise le dirigeant (M. BG). L'expert-comptable n'a donc pas pris part au processus. Par contre, la constitution de l'entreprise en groupe, qui lui permet de négocier ses financements à un niveau centralisé a aussi amené de nouvelles contraintes imposées par les banques créancières. « *Ils nous ont imposé des ratios de rentabilité et de profitabilité.* » (M. BG). Selon le dirigeant, ces nouvelles obligations en matière de communication externe ont « *donné un schéma directeur* » pour construire l'instrumentation du contrôle de gestion. (M. BG).

² Clemessy : logiciel de gestion de production

2.2 Cas de la laiterie : la nécessité d'un meilleur pilotage des marges dans le cadre d'une stratégie de croissance interne ambitieuse

Dans ce cas aussi, la stratégie de croissance ainsi que la présence de donneurs d'ordre puissants rendent nécessaire une amélioration des outils de pilotage. Le processus paraît cependant encore plus largement dominé par la PDG-Propriétaire et les membres de sa famille, présents dans différentes directions de l'entreprise, que dans le cas précédent.

2.2.1 La structuration du contrôle de gestion sous la pression des partenaires depuis 2008

Jusqu'en 2008 environ, la demande de la direction envers la responsable financier se limitait au respect des contraintes en matière de publication des résultats comptables. Il n'y avait donc pas de calcul de coûts de réalisés. À partir de 2008 cependant, la pression des clients s'exerce plus fortement sur des marchés contestés par des concurrents étrangers. Les grands industriels clients des poudres infantiles sont particulièrement exigeants sur le plan de qualité et surveillent de près le processus de production. La réflexion de la direction générale doit alors être alimentée par des indicateurs relevant du contrôle de gestion mais qui n'existent pas encore. La direction demande donc des éléments de coûts précis, en commençant par celui de la matière laitière, qui relève d'une AOP (Appellation d'Origine Protégée).

Selon le directeur administratif et financier (M. CM, Responsable administratif et financier), les besoins en indicateurs sont à la fois liés aux particularités de la production et aux contraintes de la filière, qui nécessitent d'une part un suivi des stocks de matières premières et de produits finis périssables, et qui, d'autre part, dépendent d'une clientèle d'industriels exigeants dans les termes des contrats commerciaux, en particulier sur le nouveau créneau phare de la poudre infantile. *« C'était une des raisons du développement du contrôle de gestion. Même si, de mon point de vue, l'origine, c'était les analyses du Besoin en Fonds de Roulement au niveau développement de l'activité infantile. »* (M. CM). Par ailleurs, la crise de 2008, a réduit des marges confortables, comme le dit le contrôleur de gestion, M. FG (Contrôleur de gestion): *« Ce sont des marges qui sont assez conséquentes. Et c'est peut-être aussi pour cela que le contrôle de gestion et l'analyse de coût n'étaient pas ce qu'il y avait de primordial parce qu'on savait qu'avec tel produit on avait des marges qui étaient largement suffisantes »* (M. FG). Mais une plus grande rigueur est devenue nécessaire, notamment dans la gestion de la matière première, plus particulièrement en matière d'arbitrage entre les différentes possibilités de son utilisation. *« Puis le deuxième aspect, c'était quelque chose qui me tenait à cœur, c'était améliorer le pilotage de la matière laitière. Apporter une meilleure valorisation en calculant les écarts de fabrication entre la matière grasse achetée à l'extérieur et la matière grasse issue de la collecte de la laiterie. On produit un beurre AOP et donc le pilotage matière à la laiterie B, est crucial. »* (M. CM).

À ces éléments liés à l'acquisition d'une rigueur de gestion quant au processus de transformation s'ajoute la pression liée à la clientèle, laquelle demande du détail sur les coûts de la laiterie. Le responsable administratif et financier précise : *« À cause de la pression de nos clients, du développement du secteur infantile, où il faut avoir une bonne maîtrise des différentes étapes du processus de fabrication, on a exprimé le besoin de mettre en place une plus grande précision dans les coûts. On est rentré sur l'aspect contrôle de gestion par le biais d'une demande sur les coûts. »* (M. CM). Ce phénomène est amplifié par l'élargissement souhaité et réalisé du portefeuille client.

Cette double pression, d'origine technique et commerciale, conduit donc les dirigeants durant les années 2000 à se doter de différents outils de pilotage. Nous en avons reconstitué les étapes, à partir du croisement des entretiens réalisés auprès de la dirigeante, du RAF et du contrôleur de gestion.

2.2.2 Un processus dominé par la dirigeante-proprétaire

La mise en place est dans ce cas très progressive, puisque le recrutement du RAF date de 2001 et celui du contrôleur de gestion de 2010.

Jusqu'en 2001, le directeur général assurait les fonctions de RAF, assisté d'une responsable comptable et de cinq collaborateurs comptables. Comme l'indique le RAF, « *en 2001 il n'y avait pas de demandes de la direction sur le contrôle de gestion. On faisait des calculs macros en fait* ». (M. CM). Ainsi, jusque dans les années 2000, la direction n'a pas de demande concernant des outils de pilotage et se contente d'une vision globale et comptable. Comme l'exprime le contrôleur de gestion, « *c'est historique. C'est une culture d'entreprise. Tant que ça fonctionne, on ne bouge pas les choses* ». (M. FG). « *On faisait des calculs globaux avec une vision six mois ou un an sur les évolutions. On avait aussi des calculs de coût de revient qu'on avait établi sur des fiches mais qui n'étaient pas dynamiques* ». (M. CM). D'après le contrôleur de gestion, le processus d'introduction du contrôle de gestion a été ralenti par les réticences de la direction : « *Toutes les finalités possibles n'étaient pas exploitées, ça s'est mis en place progressivement. Je pense qu'il faut aussi amener les gens à comprendre l'enjeu. Il fallait que ce soit accepté par la direction* » (M. FG).

Progressivement le service administratif et financier est donc constitué et étoffé. Une part des missions assumées par le PDG sont transférées au RAF, à l'exception de l'activité infantile, qui relève directement de la direction générale, et sur laquelle l'entreprise fonde actuellement l'essentiel de sa croissance, notamment à l'étranger.

Depuis 2010, un contrôleur de gestion est affecté au développement des aspects techniques de la fonction, le RAF lui ayant confié cette partie de ses missions : « *Aujourd'hui je pilote de façon macro le contrôle de gestion mais au quotidien il y a une personne qui est en charge de ces calculs.* » (M. CM). Ce contrôleur de gestion a été recruté après avoir précédemment effectué une mission en Contrat à Durée Déterminée au sein de l'entreprise lors de la mise en place d'un logiciel de gestion. C'est un généraliste en gestion de niveau bac+3. Il est rattaché directement au RAF, dans une position d'exécutant. « *Mon responsable est décideur sur le contrôle de gestion, c'est-à-dire que c'est lui qui pilote l'activité. J'ai un rôle opérationnel. J'ai une certaine liberté dans ce que je fais mais il faut que j'aie l'aval du responsable.* » (M. FG). Ici aussi, le choix qui a été fait s'est porté sur une personne aux compétences générales en gestion, et non sur un spécialiste du contrôle de gestion, collaborateur auquel il n'est laissé que peu d'initiatives. Son rôle est principalement technique et il est assez isolé : « *Je n'ai pas beaucoup d'activités sur le terrain. J'y vais quand j'ai besoin mais autrement je n'ai pas besoin d'y aller.* » (M. FG). Ses contacts avec les responsables des différents services et plus particulièrement de la ligne de production sont peu nombreux, ses principaux interlocuteurs étant le RAF et la direction générale. Pour le RAF, néanmoins : « *On a vraiment besoin de savoir-faire importants sur les postes de contrôle de gestion et de comptabilité générale. Ces deux personnes sont mes bras droits au quotidien parce qu'on ne peut pas tout faire tout seul, on est obligé de s'appuyer sur une équipe* ». (M. CM). Mais les tâches dévolues à ces deux personnes restent techniques au sein d'une organisation culturellement orientée top-down dans ses rapports hiérarchiques.

Enfin, dans le processus de structuration, comme chez A, l'expert-comptable ne paraît pas avoir joué un rôle important, comme le dit le RAF : « *l'expert-comptable chez nous ne joue qu'un rôle de conseil et d'expertise dans l'élaboration de la liasse fiscale.* » (M. CM).

2.3 Cas du constructeur de véhicules de loisirs : l'impérieuse nécessité de maîtriser les coûts dans un secteur en crise

Jusqu'au début des années 2010, le propriétaire de l'entreprise concentre la plupart des décisions entre ses mains et utilise un outillage de pilotage développé par lui-même. Il choisit en 2010 de se retirer de l'opérationnel mais conserve une forte proximité avec son entreprise. Il procède lui-même au recrutement d'un nouveau DAF, après avoir promu le précédent au poste de directeur général. Il reste très présent sur le site historique et est destinataire avec son épouse du *reporting* financier mensuel alors que la crise de 2007 frappe particulièrement son secteur et qu'il souhaite transmettre les rênes de son entreprise à l'un de ses enfants.

2.3.1 Un processus poussé par la prise de conscience de ses propres limites par le PDG-Propriétaire

La décision de restructurer la DAF et le service contrôle de gestion fait donc suite à une prise de conscience des besoins en pilotage et de la nécessité de fiabiliser le système de coûts afin de pouvoir établir des prévisionnels, exprimée par le dirigeant : « *Déjà lorsque j'étais encore dans l'opérationnel, nos développements de nouveaux produits et le développement de l'entreprise étaient intimement liés aux calculs de coûts et surtout aux perspectives de résultats que l'on peut avoir sur tels ou tels produits.* » (M. CC PDG). De plus, malgré des structures de production dédiées à des marques aux positionnements différenciés, le groupe ne disposait jusqu'en 2010 que de documents comptables globaux suite à l'intégration juridique des sociétés acquises précédemment. Cette fusion au niveau juridique et comptable a conduit à la perte de visibilité sur les résultats de chaque site de production : « *Ce qu'il ne faut pas oublier, c'est qu'on avait un bilan et un compte de résultat uniques pour trois sites en France ! On n'avait aucune analyse sur chacun des sites, on ne savait pas dire combien de ventes on avait fait sur chacun des sites.* » (M. RVB DAF). Par ailleurs, bien que le dirigeant possède une grande connaissance de l'entreprise et de son secteur, plus de précision est requise lorsque les marges chutent, comme le souligne le DAF : « *Parce qu'il (CC) connaît très bien son business, on avait des idées. Mais on n'était pas capable d'être précis. La marge brute, on la connaît très bien, elle est à 24% mais un point de marge pour nous c'est deux millions d'euros. CC suivait la marge brute au mois le mois mais en fin d'année on avait toujours des écarts inexplicables, ça c'était le premier point.* (M. RVB). Le resserrement des marges d'exploitation (de 9-10%) à moins de 2% a donc poussé la mise en place d'un outillage plus fin depuis la deuxième partie de la décennie 2000 de manière à analyser les écarts : « *Le deuxième besoin, c'était de mettre en œuvre un système de contrôle budgétaire puisqu'il n'y avait rien.* » (M. RVB).

Une deuxième raison avancée pour justifier l'intérêt de structurer le contrôle de gestion est la multiplication des modèles, la complexification des gammes de produits et le raccourcissement de leur cycle de vie, accéléré dans la dernière décennie. Le dirigeant rappelle qu'« *au départ nous avons des gammes relativement simplifiées. On avait entre dix et quinze modèles. Avoir des prix de revient à peu près fiables sur quinze produits ou quinze niveaux de gamme, c'est quand même relativement simple (ceci a changé depuis une dizaine d'années avec la multiplication des options d'aménagement des véhicules).* » (M. CC). Le

DAF souligne aussi la complexité actuelle d'un marché extrêmement concurrentiel, dans lequel le cycle de vie des produits est court. « *C'est une des difficultés aussi. On renouvelle nos collections tous les ans donc nos standards changent tous les ans. Mais on sait les anticiper* ». (M. RVB).

De nouvelles compétences sont donc nécessaires et le dirigeant choisit de se doter de collaborateurs à la hauteur de l'enjeu.

2.3.2 Une structuration fondée sur le choix de DAF et contrôleurs de gestion très compétents impliqués dans le processus

Lors du recrutement du contrôleur de gestion, l'accent a été mis par le DAF sur la nécessité d'une montée en compétences, ce qui aussi valable pour l'ensemble des services : « *On a un problème de main d'œuvre aujourd'hui qui n'est pas assez qualifiée.* » (M. RVB). Le personnel est recruté localement, fidèle, et cela peut être « *très positif sur certains aspects car les gens sont très impliqués dans l'entreprise, très fidèles. Monsieur CC est respecté par tous les membres du personnel. Mais inversement ce sont des gens qui sont parfois là depuis très longtemps et qui n'ont pas été formés aux techniques modernes. Je pense qu'une rotation est nécessaire.* » (M. RVB). Le recrutement d'un personnel qualifié devient primordial, ce qui se vérifie dans le cas du contrôleur de gestion recruté, bien formé et expérimenté : « *Embaucher des personnes de valeur c'est important. Je pense qu'une organisation n'est rien sans les hommes. Tous les recrutements aujourd'hui sont axés sur le fait de faire entrer des compétences. Parce que c'était aussi un des traits des entreprises familiales : un gap extrême entre des cadres et des ouvriers, sans niveau intermédiaire. Je ne sais pas travailler sans niveau intermédiaire surtout dans l'environnement actuel qui se complexifie.* » (M. RVB).

Le choix est donc fait de recruter le profil le plus compétent : « *J'avais deux types de profils qui s'offraient à moi : un débutant, à 30000 euros à peu près, jeune avec deux, trois ans d'expérience, beaucoup d'ambition mais il manquait d'expérience ; ou alors le profil beaucoup plus expérimenté, dix, douze ans d'expérience, évidemment plus cher, 45000 euros. J'ai convaincu le DG, qui a accepté, d'avoir un profil expérimenté, constatant que chez nous il y avait absolument rien et que j'avais besoin de quelqu'un de fort.* » (M. RVB). L'arrivée d'un collaborateur jeune, très qualifié et expérimenté à la fois dans le secteur et dans la fonction permet le développement d'un projet de pilotage de la rentabilité par client intitulée « *Rentabilité du Camping-Car* », avec pour mission première de fiabiliser la méthode et le calcul des coûts de revient par véhicule et d'en extraire des standards.

Le contrôleur de gestion présente donc dans ce cas, contrairement à A et B, un profil de haut niveau, capable de faire preuve d'initiative dans son domaine, d'apporter des méthodes modernes et adaptées avec une forte légitimité liée à la fois à ses compétences et au soutien de sa direction. Le domaine d'intervention du contrôle de gestion est en conséquence peu à peu étendu et les outils complétés.

Jusqu'en 2009 en effet, les attributions de la DAF étaient assez limitées : secrétariat général, contrôle interne, trésorerie et aspects juridiques. L'animatrice comptable relevait d'un consultant externe chargé de la mise en place de l'ERP. Seuls des embryons de contrôle de gestion existaient et le poste de contrôleur de gestion était plus une étiquette qu'une réalité : « *Sous le consultant SAP, il y avait ce qu'on appelait la contrôlease de gestion mais qui s'occupait grosso modo des stocks et qui faisait des choses comme déclaration de TVA et taxe professionnelle* » (M. RVB). Selon le DAF, « *On avait oublié la compta. On n'avait pas la*

volonté, la compta était au fond à droite. Elle est d'ailleurs toujours au fond à droite » (M. RVB). À l'occasion de la restructuration, le DAF réorganise donc son service, promeut l'animatrice comptable et forme une équipe plus compétente autour de lui : « *L'animatrice comptable a été nommée chef comptable donc cadre. J'ai donc une équipe de quatre cadres. Elle est chef comptable avec une vraie responsabilité de chef comptable et forme un parfait binôme avec le contrôleur de gestion comme je le souhaitais. C'est-à-dire qu'ils sont dans le même bureau, ils échangent sur tous les sujets. Il leur faut travailler main dans la main. Elle a toujours son équipe de quatre, cinq personnes avec la trésorerie également.* » (M. RVB). Aujourd'hui, le DAF et le contrôleur de gestion promeuvent la prise en main des outils par les différents responsables : « *Chaque directeur suit son budget personnel, ce n'est pas moi qui le suit à sa place. Nous avons mis en place des outils mais c'est chaque directeur qui doit piloter* » (M. RVB). Il leur paraît important de faire en sorte que chaque responsable de service assume la responsabilité de son budget : « *Les gens comprennent que c'est pour le bien de l'entreprise et qu'on cherche à améliorer leur fonctionnement et les amener à trouver la solution. Si je leur dis « il faut faire ça ! », ça va être mal pris. Et donc chaque responsable reçoit sa partie budgétaire. Il faut toujours pousser les outils dans les services* » (RVB). Dans cette optique, les rapports produits par le contrôleur de gestion sont envoyés aux différents responsables, desquels on attend en retour la justification des points clés : « *Nous leur envoyons le reporting et je fixe un rendez-vous avec eux pour les rencontrer et obtenir des explications. Il faut être plus proactif plutôt que de livrer l'information et d'attendre des retours. Il faut la donner et aller chercher le retour. Lorsque je n'ai pas de retour, je les sollicite directement.* » (M. YM contrôleur de gestion). Le DAF et le contrôleur de gestion imposent ici leur rôle auprès des autres responsables et contribuent pleinement à la montée en puissance de leurs fonctions face à la culture industrielle historique de l'entreprise. La formalisation du pilotage doit conduire à la mise en place d'un reporting mensuel par directeur de site de production et à l'usage de *balancedscore cards* par usine.

2.3.3 Des consultants extérieurs désavoués

La mise en place de l'ERP par le consultant SAP s'est faite avec beaucoup de difficultés. La place prise alors par le consultant détaché chez C dépassait largement ce que le DAF actuel tolère : « *C'est une hérésie de faire mettre en place des logiciels comme celui-là avec des consultants dans une entreprise comme nous ! Aujourd'hui le consultant vient mais le consultant ne touche à rien, c'est YM qui fait tout.* » (M. RVB). La difficulté vient principalement du non-transfert des connaissances entre le consultant et les collaborateurs de l'entreprise : « *Ce n'est pas bon d'avoir des consultants parce qu'ils ne vous donnent pas le savoir-faire. Donc j'ai fait partir le consultant dès je suis arrivé, il n'est plus là.* » (M. RVB).

3 Résultats : des démarches lentes et prudentes qui convergent

L'observation sur plusieurs années dès l'origine de la démarche chez A et peu de temps après le recrutement des contrôleurs de gestion chez B et C permet de reconstituer l'ordre d'introduction des outils et les étapes de la structuration du contrôle de gestion. Nous caractériserons tout d'abord l'ensemble de la démarche, avant de mettre en lumière les interactions outils/acteurs qui la jalonnent.

3.1 Une démarche tâtonnante, progressive, prudente évitant la confrontation entre les acteurs

La théorie de l'acteur réseau présente l'intérêt de proposer un vocabulaire qui centre l'analyse sur les interactions outils/acteurs lors de l'introduction d'une innovation. Selon Nobre et Zawazki (2015), « *du fait de la différenciation possible entre caractéristiques intrinsèques et caractéristiques signifiantes, il est nécessaire de mettre en évidence les mécanismes mis effectivement en œuvre par les acteurs pour comprendre comment se développent les outils* ». Il s'agit donc ici d'analyser les dynamiques outils/acteurs durant le processus d'introduction du contrôle de gestion en mettant en lumière le rôle des actants durant les étapes de traduction et les controverses qui apparaissent.

3.1.1 Un processus lent et prudent

Compte tenu de la longueur du processus, plus de trois ans dans tous les cas, on peut qualifier la démarche de lente. Elle correspond bien au caractère prudent de la prise de décision et de sa mise en œuvre dans les entreprises familiales. La structuration est tâtonnante dans les trois cas, et il est difficile aux différents acteurs de renoncer à leurs habitudes établies, ce qui rend très progressive l'introduction de nouveaux outils. Dans le cas A comme dans le cas B, le contrôleur de gestion et les responsables ne demandent pas à substituer mais à compléter la panoplie en usage. La mise en test des nouveaux outils permet la discussion et l'adaptation de ces derniers aux différentes situations. L'omniprésence du dirigeant-proprétaire assure une convergence forte des objectifs des différents acteurs impliqués dans la démarche.

Pendant la première phase du processus d'introduction du contrôle de gestion, seuls sont présents les outils comptables et financiers. Leur insuffisance à répondre à la problématique nouvelle qui se pose à l'entreprise est analysée de manière convergente par le dirigeant et ses principaux collaborateurs : il leur faut de nouveaux indicateurs. La problématisation est donc à l'initiative du dirigeant, mais aussi de certains responsables d'unités de production, disposant d'une expérience antérieure en grand groupe, durant laquelle ils ont pu expérimenter des outils de pilotage dont ils souhaitent aujourd'hui disposer. Ces collaborateurs bénéficient d'une légitimité liée à la confiance qui leur est accordée par le dirigeant, mais aussi aux compétences précédemment acquises. Ils ont capacité à exposer une vision claire des outils à construire. Il est à souligner que le contrôleur de gestion ne joue dans cette première étape qu'un rôle secondaire.

Cette convergence initiale assure l'aboutissement du moment d'intéressement et crée très en amont des conditions favorables à des alliances d'acteurs puissants et convaincus de la pertinence du projet. Ceux-ci pourront endosser avec efficacité le rôle de porte-paroles quand il s'agira en particulier de diffuser les nouveaux outils. L'enrôlement des responsables dès le début du processus est facilité par leur intérêt à disposer d'outils de pilotage et leur connaissance des pratiques de grands groupes. Cet enrôlement permet la mise en commun des expériences passées et la définition des grandes lignes du projet d'introduction du contrôle de gestion : planning, répartition des rôles, objectifs fixés à l'instrumentation et types d'indicateurs à privilégier et développer en priorité. Le manque de connaissances fines en contrôle de gestion aboutit néanmoins au recrutement du contrôleur de gestion, choisi dans deux cas sur trois au sein des collaborateurs existants, en cohérence avec une culture d'entreprise familiale fidèle à son personnel. Les outils présents historiquement au sein de l'entreprise sont alors répertoriés, puis peu à peu complétés pour former une base de comptabilité analytique. Des outils de catégorie plus complexes sont développés ensuite pour

accompagner les missions techniques (mise en place de calculs de coûts et fiabilisation des indicateurs chiffrés) confiées au contrôleur de gestion. Durant cette phase, les premiers outils nouvellement introduits sont testés permettant d'obtenir un consensus sur l'ampleur de la panoplie à déployer, les usages permis et les contraintes que représentent ces nouveaux indicateurs. Les responsables d'unité de production doivent alors réussir à mobiliser leurs équipes autour des nécessités nouvelles créées, ce qui passe par une période de plusieurs mois de formation et la réorganisation des services comptables et financiers. L'extension des outils et des missions confiées au contrôleur de gestion constitue la phase suivante, dans laquelle l'instrumentation reste encore incomplète mais progresse vers un tout cohérent et homogène. La dernière phase est celle dans laquelle des postes de contrôle de gestion sont créés au sein des différents centres de responsabilité, dont le pilotage devient autonome.

Il est à souligner que les outils initiaux n'ont pas été éliminés. Les nouveaux outils ne se substituent pas aux anciens, mais les complètent peu à peu, jusqu'à former un système global, permettant de résoudre une partie des problématiques stratégiques et opérationnelles.

3.1.2 Un chef d'entreprise omniprésent

Dans l'étude de Nobre et Zawadzki (2013), un rôle central est joué par le PDG propriétaire, et par les partenaires-conseils dans l'introduction du contrôle de gestion. L'échec de l'introduction est expliqué par les oppositions manifestées par le dirigeant et l'expert-comptable qui craignent de perdre leurs pouvoirs respectifs. Ces auteurs démontrent en particulier que l'enjeu porte sur le transfert de pouvoir et de connaissances entre l'expert-comptable et le DAF. En ce qui nous concerne, et bien que dans les trois cas, les processus d'introduction du contrôle de gestion ne soient pas entièrement aboutis, néanmoins, la fonction existe aujourd'hui et étend son champ de compétence et d'interventions. Il n'y a pas eu de blocage définitif du processus de structuration par un des acteurs clés. Les trois dirigeants ont en effet réitéré très clairement leur volonté de disposer d'outils de pilotage et ont donc contribué positivement à la démarche en tant que *primum movens*, puis de porte-paroles secondaires mais actifs. De façon sans doute caractéristique pour des entreprises familiales, le dirigeant reste très impliqué au-delà de la phase initiale, contribuant à faire du projet d'introduction du contrôle de gestion une priorité pour tous dans l'entreprise. De plus, en utilisant les indicateurs produits lors de CODIR réguliers, il montre un accord qui fait exemple entre son discours et sa pratique concernant le contrôle de gestion.

3.1.3 Des acteurs dominés mais soutenus par des alliés puissants

Les cas A et C montrent des acteurs qui autorisent la mise en œuvre d'un processus de révision des choix effectués. Chez A, 5 indicateurs sont choisis ; le contrôleur de gestion et les responsables qui vont les utiliser les construisent ensemble, en vérifient la pertinence en terme de prise de décision et envisagent de les modifier ou de les compléter si nécessaire dans un deuxième temps. Par ailleurs, la procédure budgétaire trimestrielle est en test dans le moulin Bio, avant d'être étendue aux autres moulins, ce qui est directement lié au fait que son responsable est à l'origine demandeur d'indicateurs. Chez C, une des difficultés a été d'adapter des indicateurs aux usines allemandes, deux petites structures éloignées géographiquement comme culturellement dans lesquelles n'existe pas de tradition de calcul de coûts. Le processus est donc très progressif, l'équipe dirigeante française souhaitant ménager les responsables des sites allemands. Le PDG a néanmoins fait de la création d'outils de contrôle de gestion sa priorité pour ces sites et s'y rend donc fréquemment afin d'obtenir la participation des responsables locaux. Dans le cas B, la grande implication de trois membres

de la famille dans l'opérationnel et l'ancienneté du RAF au sein de l'entreprise expliquent une implication bien moindre des responsables de production dans un processus largement contrôlé par la dirigeante et son équipe rapprochée. C'est ainsi que la dirigeante et son directeur général conservent la main mise sur l'activité de poudre infantile, plus innovante, plus rentable et exportatrice et sur les outils de pilotage qui lui sont dédiés.

Les autres acteurs impliqués dans la démarche, en dehors du dirigeant, diffèrent du cas de Nobre et Zawadzki (2013). En effet les responsables de production dans le cas A notamment, mais aussi dans le cas B, jouent un rôle majeur dans la définition des outils nécessaires et dans la conduite du changement introduit. Le directeur de la production comme les responsables de moulins chez A ont la maîtrise du processus depuis son origine. Le groupe de travail formé initialement du responsable de la production et de deux responsables de moulins est rejoint par le nouveau contrôleur de gestion, dont les compétences sont faibles dans ce domaine. Les premiers temps de la structuration du contrôle de gestion conduisent donc à la mise en place d'outils selon les préconisations des responsables de production, et donc centrés sur la production. Ces acteurs tirent leur légitimité principalement de leur niveau d'expérience dans le secteur et de leur ancienneté dans l'entreprise, même s'ils ne sont pas des spécialistes du contrôle de gestion. Leur proximité avec le dirigeant, y compris en terme de profils de formation, leur donne une influence prépondérante dans l'entreprise et en font des traducteurs efficaces et impliqués, capables de mobiliser les volontés sur la durée.

Chez B et C, les DAF sont devenus des interlocuteurs importants des PDG, mais seul celui de C dispose d'une légitimité élevée, liée à son haut niveau de formation et d'expérience dans le contrôle de gestion d'un équipementier automobile. Le RAF de B a un profil plus opérationnel à l'origine, mais dispose de quinze années d'ancienneté dans l'entreprise et de la confiance de la dirigeante. Dans le cas A, la contrôleur de gestion, au vu de son profil et de la définition des missions qui lui ont été confiée ne peut être considérée comme disposant de beaucoup de pouvoir et d'influence. Le contrôleur de B est dans une position similaire à A. Cela est lié, dans ces deux entreprises, à leur mode de recrutement (interne) et à leur faible niveau de spécialisation en contrôle de gestion. Le rôle du contrôleur de gestion est donc cantonné dans les deux IAA à l'aspect le plus technique, la conception des indicateurs étant réservée soit aux directeurs de moulin, soit au RAF.

Il est à souligner que, contrairement aux études réalisées par Nobre et Zawadzki, le rôle de l'expert-comptable est très faible. Chez A, comme chez B, seuls les banquiers sont mentionnés comme ayant un impact sur l'instrumentation de gestion, dans la mesure où ils exigent une formalisation particulière des dossiers de financement des investissements et un respect de contraintes contractuelles en matière de rentabilité. Enfin, la culture familiale et le réseau des membres de la famille n'ont pas non plus été sources d'opposition. Les membres de la famille interrogés chez A et C (la mère, l'épouse, le frère et la sœur de BG et l'épouse de CC notamment) ont au contraire souligné le soutien et la confiance accordés à leurs managers au cours des entretiens.

L'ensemble de ces acteurs contribue de manière constructive à la démarche qui n'a donc pas été entravée.

3.2 Le désamorçage des controverses et la réussite de l'enrôlement assurent une convergence des traductions

L'objet ici n'est pas d'affirmer qu'il n'y a pas eu de débat autour des outils introduits, mais de mettre en lumière ce qui nous semble avoir contribué à la résolution des éventuelles controverses, à chaque moment du processus. L'analyse du processus montre que les moments de problématisation, d'enrôlement et d'intéressement ont été favorisés par la participation proactive des responsables d'unités de production dont la légitimité en tant que traducteurs et porte-paroles a été soutenue par leur proximité avec le dirigeant. Contrairement au cas décrit par Nobre et Zawadzki (2015) ou de Drevet et Rocher (2010), il n'y a pas eu de controverse majeure autour des décisions d'introduction de nouveaux outils mettant en péril le processus. Les acteurs qui auraient pu se montrer défavorables ont au contraire contribué dès le départ aux choix de l'instrumentation, désamorçant toute controverse par trop délétère. La panoplie d'outils obtenue est en conséquence conforme à leurs attentes et s'inscrit dans leurs pratiques.

3.2.1 Le désamorçage des controverses durant la phase de problématisation

Dans les trois cas, la première étape de problématisation a eu comme acteur essentiel un PDG propriétaire conscient de ses limites en termes de compétences gestionnaires, mais aussi de la nécessité de l'instrumentation. Malgré une culture de l'informel fréquente dans l'entreprise familiale de taille moyenne, ces dirigeants se sont révélés prêts à transformer leurs intuitions en décisions rationnelles. La problématisation qui en a émergé résulte de la conjonction de facteurs économiques (crise des marges et/ou modification des exigences des clients et des fournisseurs, stratégies de croissance forte) et de pressions internes au management, lui-même demandeur d'indicateurs de pilotage et de fiabilisation de l'existant. Le dirigeant est donc l'acteur clé, le « *primum movens* » indispensable à la mise en route de la démarche, ce qui confirme les cas étudiés par Nobre et Zawadzki (2013 et 2015) et est tout à fait cohérent avec le rôle qui lui est attribué dans les études portant sur l'entreprise familiale.

La nécessité d'introduire des outils homogènes, perfectionnés, permettant aux responsables stratégiques et opérationnels de piloter l'activité semble être partagée par les différents niveaux hiérarchiques concernés : PDG, DAF et responsables fonctionnels (Production et commerce). Les besoins des différents acteurs ont pu s'exprimer dans un processus formalisé, au sein des réunions de responsables, mais aussi par des moyens informels caractéristiques des PME, dus à la proximité encore forte du PDG avec ses salariés. La problématisation a donc reposé sur un partage de valeurs communes, soit grâce à une présence longue dans l'entreprise, soit par un recrutement effectué par le chef d'entreprise qui lui permet de s'assurer en amont du partage de ces valeurs.

3.2.2 L'enrôlement précoce des acteurs impliqués dans l'usage futur des indicateurs

L'enrôlement précoce des différents acteurs a aussi contribué à l'aboutissement du processus. Les controverses qui auraient pu naître de l'embauche d'un contrôleur de gestion expérimenté et critique ont été évitées. Par ailleurs, un consensus est obtenu très tôt dans la procédure quant aux premiers indicateurs développés. La forte légitimité des traducteurs puis porte-paroles, auxquels la direction générale a accordé sa confiance, n'a autorisé aucune divergence, ni sur les objectifs poursuivis, ni sur les moyens déployés pour la création du contrôle de gestion.

De ce fait, les moments de l'intéressement puis de l'enrôlement ont naturellement succédé à la problématisation. Les responsables des différents services n'ont pas été en mesure ni eu la volonté de s'opposer à l'introduction de nouveaux outils et de nouveaux modes de fonctionnement, contrairement au cas décrit par Nobre et Zawadzki, dans lesquels il y a eu une confrontation avec des contrôleurs de gestion et DAF nouvellement embauchés et déstabilisateurs. Dans nos trois cas, une restructuration de l'organigramme a explicitement transcrit et institutionnalisé les modifications entraînées par la place plus importante accordée au contrôle de gestion.

3.2.3 Une convergence des traductions permettant la mise en place du contrôle de gestion

Une convergence forte a été obtenue quant aux missions, au profil et aux objectifs affectés au contrôleur de gestion au sein de chaque entreprise et la phase d'intéressement a été concluante. Au-delà des différents éléments constitutifs des missions et mentionnés par les acteurs dans les *verbatim*, ce qui transparait est bien la grande homogénéité des discours explicites au moment de la rencontre avec le chercheur.

On peut donc affirmer que les processus de traduction convergent suffisamment pour autoriser l'introduction de nouveaux outils de gestion dans le concert existant et leur appropriation par des acteurs impliqués dans le processus de création, d'amélioration et d'implantation.

Des traducteurs et des porte-paroles forts de leur légitimité métiers ou fonctionnelle ont permis, dans les trois cas de mener à bien le projet en assurant cette convergence des traductions. Chez A, le responsable d'un moulin et le responsable de la production ont pris ce rôle, en s'appuyant à la fois sur leur grande expérience du métier de meunier, mais aussi sur la connaissance d'outils en usage dans les entreprises du secteur agroalimentaire dans lesquelles ils ont précédemment travaillé. Chez B, le RAF a joué ce rôle, soutenu par le DG et une famille très impliquée dans le quotidien de l'entreprise. Chez C, le contrôle de gestion fait partie de la formation d'origine du PDG. Il en a soutenu la nécessité par le recrutement de DAF et contrôleurs de gestion de haut niveau. Dans l'ensemble, les responsables ont constitué des réseaux d'alliés stables portés par les directions générales. Il faut rappeler ici qu'aucun acteur externe n'a été jugé légitime en tant que traducteur.

Ainsi, la transition d'une culture familiale, centrée sur la production, l'innovation et la croissance, à une culture de la maîtrise gestionnaire a été rendu possible, à l'initiative de l'encadrement, et explicitement soutenue par le discours et la pratique du dirigeant propriétaire.

Conclusion : Les éléments nécessaires à la réussite du processus mis en lumière par l'ANT

L'analyse des interactions outils/acteurs souligne le rôle fondamental du chef d'entreprise dans la réussite de l'introduction du contrôle de gestion. Cela confirme les travaux de Chapellier, (1997), Chapellier et Dupuy, (2013), Chapellier et al., (2014) en particulier sur la figure du chef d'entreprise et le rôle de la famille y compris dans ces entreprises de taille intermédiaire.

La mainmise du dirigeant sur les processus internes peut conduire à l'échec (cas de Nobre et Zawadzki) comme à la réussite que nous avons constatée. La dyade formée par le dirigeant et

le DAF (ou le contrôleur de gestion) doit être fonctionnelle, afin que, d'une part, le dirigeant soutienne la démarche dès la phase de problématisation et d'autre part en comprenne l'enjeu en termes de capacités de pilotage. Par comparaison avec le profil de dirigeant rencontré par Nobre et Zawadzki, il nous semble qu'un dirigeant formé à la gestion, si ce n'est un spécialiste du contrôle de gestion, est plus à même d'initier et de soutenir l'introduction de ces nouveaux outils. D'autre part, ce même dirigeant doit apporter son soutien aux différents traducteurs et porte-paroles du processus, de manière à assurer leur légitimité tout au long de la démarche. L'alliance durablement entretenue entre dirigeant et DAF constitue un pilier indispensable et permet d'assurer la convergence des traductions des différents acteurs. Il est à souligner que la convergence des traductions repose à la fois sur un nombre d'acteurs potentiels à enrôler et impliquer faible et à une culture d'entreprise familiale forte. Le premier facteur – nombre d'acteurs faible – tient à la structure organisationnelle de ces ETI de petite taille et à la volonté des dirigeants de rester très indépendants, notamment vis-à-vis de conseils externes. Le deuxième facteur dépend de la volonté du chef d'entreprise de cultiver des valeurs fortes et partagées en particulier par le biais de recrutements cohérents. Tant les responsables fonctionnels que les contrôleurs de gestion, notamment lorsqu'ils proviennent de promotion interne, sont en ligne avec la culture familiale de l'entreprise. Cette même culture ne doit cependant pas être un frein à l'intégration de nouvelles pratiques de gestion, éventuellement importées de grands groupes du secteur lors d'expériences professionnelles antérieures.

La réussite de la mise en place d'une instrumentation formalisée, même si elle est encore incomplète, repose donc sur des processus de traduction cohérents et une culture d'entreprise qui laisse émerger le DAF dans les jeux de pouvoirs.

En utilisant le cadre de l'ANT, nous avons pu décrire les interactions entre les acteurs et les outils durant le processus de structuration du contrôle de gestion. Cette approche met en lumière des processus de traduction globalement convergents, qui ont mené, dans les trois cas, à la création d'une fonction contrôle de gestion. Ce cadre autorise une lecture capable de lier outils et acteurs humains et non-humains, mettant en avant les controverses se développant autour d'outils emblématiques et de conceptions éventuellement conflictuelles entre des réseaux d'alliance porteurs de projets concurrents. En particulier, l'un des intérêts de cette approche réside dans le focus mis sur la nécessité d'anticiper les possibles controverses très en amont du processus de structuration. Ces controverses étant liées à une confrontation parfois délétère entre les nouveaux outils, les outils existants qui 'fonctionnent' et la culture de l'entreprise, il est pertinent de circonscrire les éventuels freins culturels avant de lancer une telle innovation.

Bibliographie

- Akrich M. (1993). Les objets techniques et leurs utilisateurs, de la conception à l'action. *Les objets dans l'action* 4: 35–57.
- Akrich M., Callon M. et Latour B. (1988). À quoi tient le succès des innovations? 1: L'art de l'intéressement; 2: Le choix des porte-parole. In *Gérer et comprendre. Annales des mines*.
- Akrich M., Callon M. et Latour B. (2006). *Sociologie de la traduction: textes fondateurs*, Presses des Mines.
- Ayerbe C., Missonier A. (2007). Validité interne et validité externe de l'étude de cas: principes et mise en œuvre pour un renforcement mutuel. *Finance Contrôle Stratégie* 10 (2): 37–62.

- Beaud S., Weber F. et Weber F. (2003). *Guide de l'enquête de terrain: produire et analyser des données ethnographiques*, La découverte.
- Blanchet A. et Gotman A. (2005). *L'enquête et ses méthodes : l'entretien*, Paris: Armand Colin.
- Bollecker M. et Azan W. (2009). L'importation de cadres théoriques dans la recherche en contrôle. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 15 (2): 61–86.
- 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 (1940/1948)* 36: 169- 208.
- Callon M. et Latour B. (1991). *La science telle qu'elle se fait: anthologie de la sociologie des sciences de langue anglaise*, La découverte.
- Callon M. et Latour B. (2006). Le grand Léviathan s'appriivoise-t-il. *Sociologie de la traduction. Textes fondateurs*: 11–33.
- Chapellier P. (1997). Profils de dirigeants et données comptables de gestion en PME. *Revue internationale PME: Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise* 10 (1): 9–41.
- Chapellier P. et Dupuy Y. (2013). L'hybridation du système de gestion du dirigeant de la PME pérenne. *Pilotage de la pérennité organisationnelle: normes, représentations et contrôle, ed. S. Mignon*: 135–162.
- Chapellier P., Mohammed A. et Teller R. (2014). Le système d'information comptable des dirigeants de PME syriennes: complexité et contingences. *Management & Avenir* 65 (7): 48–72.
- Crozier M. et Friedberg E. (1977). L'acteur et le système.
- Drevet B. (2008). Le rôle des représentations sociales au cours du processus de construction d'un outil de contrôle de gestion. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 14 (2): 125–153.
- Drevet B. et Rocher S. (2015). Janus réconcilié: associer traduction et purification pour analyser la trajectoire des outils de gestion. *Recherches en Sciences de Gestion* 103 (4): 67–88.
- Drevet B. et 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.
- Dumez H. (2011a). Éléments pour une épistémologie de la recherche qualitative en gestion (2). *AEGIS Le Libellio d' 7* (1, Printemps): 39–52.
- Dumez H. (2011b). L'Actor-Network-Theory (ANT) comme technologie de la description. *Le Libellio d'Aegis* 7 (4-Hiver): 27–38.
- Dumez H. (2011c). Qu'est-ce que la recherche qualitative? *Le Libellio d'Aegis* 7 (4-Hiver): 47–58.
- Gioia D.A. et Chittipeddi K. (1991). Sensemaking and sensegiving in strategic change initiation. *Strategic management journal* 12 (6): 433–448.
- Gioia D.A., Corley K.G. et Hamilton A.L. (2013). Seeking qualitative rigor in inductive research notes on the Gioia methodology. *Organizational Research Methods* 16 (1): 15–31.
- Gioia D.A. et Pitre E. (1990). Multiparadigm Perspectives on Theory Building. *The Academy of Management Review* 15 (4): 584- 602.
- Lemaire C. (2013). *Le processus de construction d'un outil de contrôle de gestion inter-organisationnel: le cas de l'expérimentation d'un outil de pilotage de la performance dans le secteur médico-social*. Université de Strasbourg.
- Latour B. (2013). Actor-Network Theory (ANT). *Philosophy of Technology: The Technological Condition: An Anthology*: 278.
- Latour B. (1997). Nous n'avons jamais été modernes. Essai d'anthropologie symétrique. *Natures Sciences Sociétés* 5 (2): 85–86.
- Meyssonier F. et Zawadzki C. (2008). L'introduction du contrôle de gestion en PME: étude d'un cas de structuration tardive de la gestion d'une entreprise familiale en forte croissance. *Revue internationale PME: Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise* 21 (1): 69–92.
- Nobre T. et Zawadzki C. (2013a). Analyse de L'échec de l'introduction du contrôle de gestion en PME par la théorie de la traduction: un manque de légitimité et des moments incomplets. In *Comptabilité sans Frontières... The French Connection.* : cd-rom.
- Nobre T. et Zawadzki C. (2015). Analyse par la théorie de la traduction de l'abandon et du détournement d'outils lors de l'introduction d'un contrôle de gestion en PME. *Finance Contrôle Stratégie* (18-1).
- Nobre T. et Zawadzki C. (2013b). Stratégie d'acteurs et processus d'introduction d'outils de contrôle de gestion en PME. *Comptabilité-Contrôle-Audit* (1): 91–116.

Thiétart R.-A. (2014). *Méthodes de recherche en management*, Paris Dauphine University.
 Yin R.K. (2009). *Case study research: Design and methods*, sage.
 Zawadzki C. (2009). *Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion: une étude de cas en PME*. Thèse soutenue à l'Ecole Doctorale Sciences Juridiques, Politique, Économiques et de Gestion, Metz.

Annexes

Entretiens réalisés

Tableau 2 : Entretiens Cas A (20 heures)

Nom	Fonction	Thèmes abordés	Date de l'entretien	Total heures
	Entretien collectif PDG, sa mère, sa femme	Histoire personnelle et professionnelle	05/2010	3H30
BG	PDG Propriétaire Minoterie A (Groupe Victor Agro)	Histoire de l'entreprise et de la famille/ Transmissions	07/05/2013 01/07/2013 15/07/2013 13/09/2013	2H15 2H 3H 1H45
AG	Dirigeante précédente Membre du CA (mère de l'actuel PDG), PDG de 1981 à 1986, comptable avant son mariage, suivi des comptes et du budget depuis son mariage avec son mari puis avec son fils	Valeurs de la famille et de l'entreprise Stratégie passée et à venir Structuration de la gestion	01/07/2013 15/07/2013	3H 1H
BT	Responsable de la Production	Trajectoire personnelle et professionnelle	17/04/2014	1H 15
MB	Responsable du site Moulin S	Structuration du contrôle de gestion	14/04/2014	1H
LV	Responsable CG	Rôle du contrôleur de gestion Indicateurs choisis et leur évolution	04/04/2014	2 H

Tableau 3 : Entretiens Cas B (7 heures 15 mn)

Nom	Fonction	Thèmes abordés	Date de l'entretien	Total heures
IS	PDG Propriétaire Laiterie de Montaigu	Histoire personnelle et professionnelle Histoire de l'entreprise et de la famille Valeurs de la famille et de l'entreprise Stratégie passée et à venir Structuration de la gestion	12/07/2014 20/12/2013 6/04/2013	2 H 15 1 H 1H
CM	Responsable Financier et du Contrôle de gestion	Trajectoire personnelle et professionnelle Stratégie de l'entreprise Structuration du contrôle de gestion Outils et indicateurs en usage et à venir	27/10/2014	2 H
FG	Contrôleur de gestion	Trajectoire personnelle et professionnelle Rôle du contrôleur de gestion Indicateurs choisis et leur évolution	5/11/2014	1 H 15

Tableau 4 : Entretiens Cas C (14 heures 20 mn)

Nom	Fonction	Thèmes abordés	Date de l'entretien	Total heures
Mme C (membre du comité stratégique) CC dirigeant propriétaire		Histoire de l'entreprise et de la famille Valeurs de la famille et de l'entreprise Transmission et pérennité	Avril 2010	2 H
CC	PDG	Histoire personnelle et professionnelle Histoire de l'entreprise et de la famille /Transmission Valeurs de la famille et de l'entreprise Stratégie depuis la création Structuration de la gestion	17/03/2011 06/11/2011 09/02/2012 04/12/2012 06/11/2013	2 H 2H 2 H 1 H 40 mn
RVB	DAF	Trajectoire personnelle et professionnelle Stratégie de l'entreprise Structuration du contrôle de gestion Outils et indicateurs en usage et à venir	06/11/2011 06/11/2013	1 H 2 H
YM	Contrôleur de gestion	Trajectoire personnelle et professionnelle Rôle du contrôleur de gestion Indicateurs choisis et leur évolution	12/02/2014	1 H 40 mn

*Autres données recueillies***Tableau 5 : Tableau des données recueillies**

Sources	Cas A	Cas B	Cas C
Externes	Étude KPMG filière des céréales Analyse CEP N°42 – Avril 2012 Études publiées sur les sites http://www.franceagrimer.fr / http://www.meuneriefrancaise.com http://www.terre-net.fr	Études publiées sur les sites www.franceagrimer.fr www.maison-du-lait.com (FNIL)	Études publiées par UNI VDL (syndicat des véhicules de loisirs créé en 2008, héritier du SICVERL créé en 1963) VDL Magazine
Internes	Tableau Excel MATIF du Directeur de la production Plaquette des comptes détaillés 2008 Photos d'archives familiales des moulins Revue de presse du service communication Site internet de l'entreprise Visite de l'entreprise	Site internet de l'entreprise	Revue de presse du PDG Notes de conjoncture pour le CA du PDG (archivées depuis 1985) Revue de presse C tenue par le PDG-propriétaire depuis 1978 Tableaux de bord Excel du DAF Tableaux Excel du CG Note mensuelle du DAF pour le CODIR (« reporting mensuel ») Budgets prévisionnel et analyse des écarts Site internet de l'entreprise Visite de l'entreprise
Études externes générales	Revue de presse. DGCIS, Le 4 pages, 8 mai 2010. KPMG, ASMEP-ETI, 2013, 2012 BPI France, Enquêtes annuelles ETI, 2012, 2013. INSEE Première, N° 1440 - AVRIL 2013 KPMG, Les PME qui grandissent, 2009 et 2010. Lettre de l'ORES N°4, novembre 2011. Notes de conjoncture de l'ORES. L'industrie en France, édition 2009, enquête DGCIS, 4 pages N°8 mai 2010. LME août 2008 article 51 de la loi n°2008-776 du 4 août 2008 Bulletin de la Banque de France N° 190, 4ème Trim. 2012 OSEO, Enquêtes annuelles ETI, 2011, 2012, 2013 Rapport Retailleau pour le Premier Ministre, 2009		