



HAL
open science

Une interrogation des configurations des leviers de contrôle de Simons dans l'ETI

Cindy Zawadzki, Thierry Nobre

► **To cite this version:**

Cindy Zawadzki, Thierry Nobre. Une interrogation des configurations des leviers de contrôle de Simons dans l'ETI. Accountability, Responsabilités et Comptabilités, May 2017, Poitier, France. pp.cd-rom. hal-01907561

HAL Id: hal-01907561

<https://hal.science/hal-01907561>

Submitted on 29 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.

Une interrogation des configurations des leviers de contrôle de Simons dans l'ETI

*Cindy ZAWADZKI
Thierry NOBRE*

Résumé : Le modèle de Simons est maintenant largement diffusé dans la littérature en contrôle de gestion. Néanmoins, de nombreuses voix s'élèvent pour demander des approfondissements notamment en ce qui concerne l'interaction entre les leviers. Dans cette perspective, cet article a pour objectif d'analyser empiriquement à partir d'une approche qualitative les leviers effectivement activés et leurs interactions dans le cadre de l'entreprise de taille intermédiaire (ETI). Ces entreprises, par leur développement, nous offrent ainsi l'avantage de pouvoir étudier la dynamique d'activation des leviers. L'article expose le processus d'activation des leviers, met en évidence des configurations différentes de leviers, identifie l'interaction entre les leviers et interroge l'évolution du modèle.

Mots clés :

ETI, Simons, leviers de contrôle

Abstract : The Simons's model is well known in literature in management control. Although some authors require the enhancement for the balanced of the levers of controls. The aim of this article is to analyze The aim of this article is to analyze empirically from a qualitative approach the levers actually activated and their interactions in particular in intermediate-sized enterprise (ETI). We are able, in these companies, thanks to their development, to study the dynamic activation of the levers. The article discusses the activation process of the levers, reveals different configurations of levers, identifies the balanced between the levers and questions the evolution of the model.

Key words : intermediate-sized enterprises, Simons, levers of control

Introduction

Le modèle de Simons est maintenant une référence incontournable pour analyser les leviers de contrôle au sein des organisations. Il est l'objet d'une double reconnaissance, empirique et académique sur deux thèmes majeurs : le management stratégique et le management de la performance. Les concepts qu'il développe permettent un approfondissement des mécanismes de déclinaison de la performance en lien avec la stratégie. Il participe à une compréhension des enjeux managériaux et organisationnels en intégrant des problématiques d'apprentissage organisationnel.

La majeure partie des travaux en contrôle de gestion relatifs au modèle de Simons se concentrent sur les leviers de contrôle diagnostique et interactif, qui sont considérés par certains auteurs comme constitutifs du contrôle de gestion (Berland, 2014). Cette focalisation a conduit à des travaux approfondissant ces deux leviers dans une optique d'analyse des systèmes de mesure de la performance (Tuomela, 2005 ; Widener, 2007). Des recherches appréhendent une autre perspective en analysant comment les dimensions diagnostique et interactive sont développées dans les outils classiques de contrôle de gestion. Fasshauer (2012) montre comment les outils prévisionnels intègrent la dimension interactive, Berland et Sponem (2007) et Abernethy et Brownell (1999) interrogent les dimensions diagnostique et interactive des budgets, Naro et Travaillé (2010) analysent la dimension interactive du balanced scorecard, Renaud (2013) s'intéressent aux indicateurs environnementaux pour l'émergence et la déclinaison de nouvelles stratégies.

Une des premières limites de ces travaux en contrôle de gestion constituant une piste de recherche féconde réside dans la focalisation sur deux leviers dans un modèle qui en comporte quatre. De plus, dans les autres travaux mobilisant le modèle de Simons, deux pistes se dessinent à l'heure actuelle: l'une interroge la dimension dynamique de l'interaction entre les leviers (Tuomela, 2005; Widener, 2007), l'autre concerne l'évolution même du modèle pour proposer une nouvelle configuration des leviers (Tessier et Otley, 2012).

Néanmoins, peu de travaux ont développé une opérationnalisation empirique pour analyser la concrétisation de ces leviers dans les pratiques managériales des organisations et appréhender ces deux pistes de recherche. Face à ce constat, cet article a pour objectif d'analyser à partir d'observations empiriques la matérialisation effective de l'ensemble du modèle, c'est-à-dire des

quatre leviers, dans un contexte permettant d'en appréhender la dimension dynamique. La problématique générale de l'article est la suivante : Quelle est la concrétisation des leviers de contrôle dans l'entreprise ? Pour ce faire, la recherche est menée dans des entreprises de taille intermédiaire (ETI), catégorie située entre la PME et la grande entreprise. Les ETI, étant généralement en phase de croissance, constituent un contexte propice à l'analyse des phénomènes dynamiques de développement des pratiques managériales. Cet article s'inscrit dans un programme plus large lancé en 2010 dans ce type d'entreprise et visant à dépasser la définition purement quantitative de l'ETI pour analyser en profondeur ses caractéristiques.

L'article analyse en profondeur le cas de quatre ETI et réinterroge le modèle des leviers de contrôle de Simons en déclinant en quatre questions de recherche la problématique générale : Quel est le processus d'activation des leviers ? Parmi les quatre leviers de Simons, quels sont ceux effectivement activés ? Quelle interaction se construit entre ces leviers ? Quelles sont les évolutions actuelles perceptibles du modèle initial de Simons dans le cas des ETI ?

L'article est structuré ainsi. Une première partie rappelle le modèle de Simons et expose ses prolongements récents. Ensuite, une deuxième partie présente le contexte de l'étude à savoir les entreprises de taille intermédiaire et la méthodologie mobilisée. Puis la troisième partie rend compte des observations empiriques. Enfin, la dernière partie propose une discussion à partir des résultats obtenus.

1 Les leviers de contrôle de Simons : de la reconnaissance à l'approfondissement de la dimension dynamique

La grille d'analyse des leviers de contrôle de Simons est maintenant un cadre de référence largement mobilisée en contrôle de gestion, tant dans les revues francophones qu'anglophones. Dès 2008, Dambrin et Löning montrent que sur 69 articles issus de deux bases de données, 156 références aux travaux de Simons peuvent être retrouvés, dont plus d'un tiers concernent le modèle des leviers de contrôle. Tessier et Otley (2012) ont recensé 800 citations des travaux de Simons de 1995. Pour appréhender toute la portée de cette approche, il est nécessaire de revenir aux sources pour rappeler les enjeux qui ont présidé à son développement et le contexte dans

lequel Simon a proposé son modèle. Ce retour en arrière permet finalement de préciser les défis auxquels la recherche est confrontée pour mieux accompagner le développement des systèmes de mesure de la performance d'aujourd'hui en présentant deux nouvelles perspectives qui interrogent le modèle. La première appelle à un approfondissement de la dimension dynamique du modèle pour analyser les interactions entre les leviers. La seconde voit se développer une proposition de reconfiguration de l'articulation entre les leviers.

1.1. Les leviers de contrôle de Simons : une réponse au besoin d'ambidextrie des organisations

Le constat initial fait par Simons (1995) concerne le besoin d'ambidextrie des organisations. En faisant référence au Yin et au Yang, l'auteur rappelle que les organisations doivent simultanément intégrer des forces ou satisfaire des besoins opposés. Il souligne, entre autres, l'arbitrage entre des opportunités stratégiques illimitées et l'attention limitée des managers, les comportements opportunistes et le besoin de cohérence, l'existence de stratégie délibérée et de stratégie émergente, les objectifs d'exploitation et d'exploration. Il explique que les organisations doivent disposer d'un système de leviers de contrôle qui permet les arbitrages entre ces différentes tendances pour favoriser une tension dynamique afin d'atteindre les objectifs stratégiques définis. Ainsi, ce mix des leviers de contrôle constitue le support ingénierique et managérial de l'ambidextrie organisationnelle. Cette innovation proposée par Simons se situe dans une évolution plus générale des systèmes de mesure de la performance qui voit se développer depuis une trentaine d'années le concept de package (Otley, 1980 ; Flamholtz et al., 1985 ; Dent, 1990 ; Fisher, 1998) où le système de management de la performance est non plus la somme de différents outils juxtaposés fonctionnant indépendamment mais un ensemble coordonné dont les différentes composantes sont reliées par des interactions et des complémentarités qui assure une cohérence d'ensemble. Cette volonté holistique a pris plusieurs formes en contrôle de gestion : du Balanced Scorecard de Kaplan et Norton (1992) avec 4 axes d'analyse de la performance (financier, client, processus interne, apprentissage organisationnel) à la formalisation du package par la typologie de Brown (2005) comportant cinq éléments (culturel, planning, cybernétique, récompense et sanction, administratif et organisationnel) en passant naturellement par le modèle proposé par Simons.

1.2. Les leviers de contrôle de Simons

Simons a identifié, par une approche inductive mobilisant plus de 100 études de cas, complétés par des discussions avec des managers et cadres dirigeants, quatre leviers de contrôle permettant de décliner la stratégie :

- Les systèmes de croyance : l'entreprise connaît des incertitudes stratégiques qu'elle limite en communiquant sur les valeurs et les missions de l'organisation. Ces éléments contribuent à alimenter la fierté d'appartenance (Gibert, 2002) et la confiance en l'organisation (Langevin et Mendoza, 2014). Il s'agit pour Simons d'un contrôle positif par l'inspiration. La communication des valeurs durant les activités quotidiennes, la mission et la vision permettent de motiver les salariés vers la recherche d'opportunités et de nouvelles stratégies (Davila, 2005; Simons, 1995).
- Les systèmes de frontières à l'intérieur desquels les règles du jeu sont précisées : *“Boundary systems “[...] delineate the acceptable domain for opportunity-seeking for organizational participants”* (Simons, 1995, p. 39). Des barrières sont établies afin d'identifier les risques à éviter, avec des sanctions en cas de franchissements. Il s'agit pour Simons d'un contrôle négatif par la contrainte pouvant prendre la forme de codes de conduite. Elles constituent des limites permissives établies par l'organisation pour identifier les activités sur lesquelles l'entreprise ne souhaite pas se positionner, en fonction du niveau de risque. Pour Simons (1995) et Davila (2005), les systèmes de frontières permettent l'apparition de stratégies émergentes en ce qu'ils offrent une certaine transparence sur les zones où des changements stratégiques sont attendus. Dans des environnements dynamiques, ils permettent de stimuler la recherche de nouvelles opportunités dans des zones pré-définies (Widener, 2007).
- Le contrôle diagnostic s'apparente au contrôle de gestion classique. Il vise à décliner la stratégie par la définition d'objectifs à atteindre en mobilisant le couple moyens/résultats sur les facteurs clés de succès et en définissant des variables critiques de performance pour opérationnaliser le pilotage.
- Le contrôle interactif vise à favoriser les discussions et remontées d'informations provenant du terrain afin de maîtriser l'incertitude stratégique, faire émerger de nouvelles

stratégies et favoriser l'apprentissage. Il s'apparente au contrôle stratégique (Gibert, 2002). Il s'agit d'un système de veille stratégique, par la mise en place de dispositifs qui permettent de faire émerger de nouvelles stratégies, animé par les dirigeants.

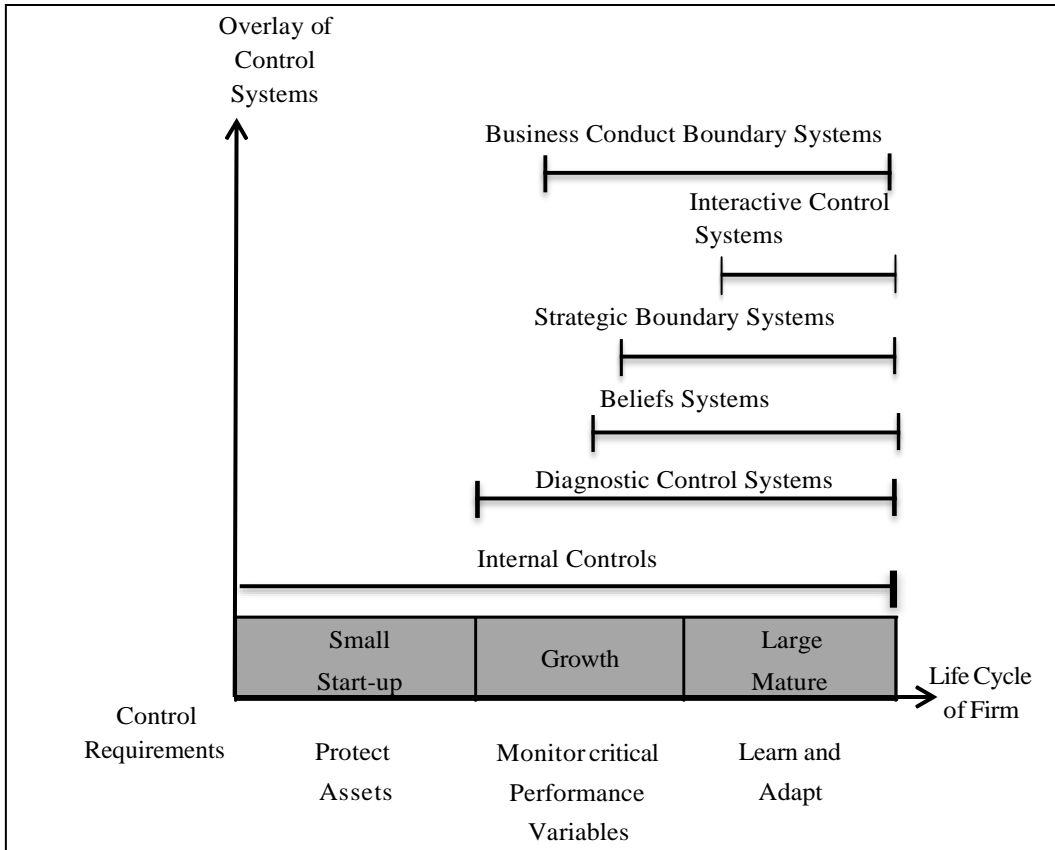
D'après Simons, si la stratégie est conçue comme un plan avec pour objectif de transformer la stratégie voulue en stratégie réalisée, le contrôle diagnostic est privilégié. Si les dirigeants conçoivent la stratégie comme un business model, ils mettent l'accent sur le contrôle interactif pour satisfaire le besoin de faire émerger de nouvelles opportunités. Si la stratégie consiste à maintenir une position en contrôlant à la fois l'activité et les comportements ils privilégient le système de frontières. Enfin, si la stratégie est conçue comme une vision les dirigeants privilégient le système de valeurs pour la diffuser profondément au sein de l'entreprise.

Dans son ouvrage fondateur Simons (1995, p. 128) positionne ces quatre leviers dans une perspective plus large (figure 1) en avançant trois propositions qui sont notoirement sous utilisées dans la littérature.

Tout d'abord, au-delà des 4 leviers retenus classiquement dans le modèle de Simons, un cinquième apparaît, le contrôle interne. Ensuite, dans le système de frontières, l'auteur opère une distinction entre « strategic boundary systems » qui concerne le type d'activité, de produits et « business conduct boundary systems » qui vise la façon de faire et la déclinaison opérationnelle du comportement attendu. Enfin, il place les différents leviers dans le cycle de vie des organisations, en adoptant une démarche contingente. Il distingue 3 stades de développement de l'entreprise : dans la petite entreprise start-up, on ne retrouve que du contrôle interne. Dans l'entreprise en croissance vient s'ajouter du contrôle diagnostic puis les business conduct boundary systems et ensuite les strategic boundary system. Dans l'entreprise mature se développe le contrôle interactif.

Ces trois propositions seront investiguées dans notre recherche et viendront compléter les questions initiales pour être analysés à la lumière de notre matériau empirique.

Figure 1 : Représentation de Simons du modèle des leviers de contrôle dans le cycle de vie des entreprises



1.3. Un besoin d'approfondir le modèle de Simons en interrogeant sa dynamique interne

De nombreux travaux mobilisent le modèle de Simons et convergent sur différents points. Tout d'abord, ils soulignent l'apport aux organisations de l'approche des leviers de contrôle pour l'atteinte des objectifs stratégiques. Les leviers génèrent des forces positives et négatives qui créent une tension dynamique entre d'une part innovation et renouvellement stratégique et d'autre part l'atteinte d'objectifs prédéfinis, ces deux finalités devant être conciliées pour assurer le succès à long terme de l'entreprise (e.g., Levinthal and March, 1993; March, 1991; Raisch and Birkinshaw, 2008 ; Bedford, 2015). Néanmoins, même si l'efficacité des leviers sur le management de la performance est reconnue, des critiques persistent sur la définition de chaque

leviers qui est encore perçue comme vague et ambiguë (Ahrens et Chapman, 2004, Bisbe et al., 2007; Ferreira and Otley, 2009).

Plus récemment, des travaux concernant les concepts d'interaction et d'articulation conduisent Kruis et al. (2016) à mettre l'accent sur le concept de *balance*¹ pour approfondir la problématique des interactions entre les différents leviers. Ils rappellent que Simons reste très peu explicite sur le sujet si ce n'est qu'il fait le lien entre certains leviers et la conception de la stratégie et des objectifs stratégiques. A part ces éléments, Simons ne donne pas une définition de ce que doit être l'équilibre entre les leviers. C'est surtout au niveau de l'interaction entre leviers et sur la nature du réseau qu'ils constituent (Tessier et Otley, 2012) que les auteurs incitent à poursuivre les recherches. Les résultats de plusieurs études confortent la nécessité de la mobilisation des quatre leviers en tant que package pour avoir une tension dynamique bénéfique à l'organisation (Bruining, Bonnet, and Wright, 2004; Tuomela, 2005; Widener, 2007) ou pour favoriser la créativité (Speklé et Verbeeten, 2014). Tuomela (2005) montre que les leviers ne sont pas employés individuellement mais qu'ils agissent ensemble dans une dynamique systémique. A partir de son étude de cas, il montre que chaque levier a des influences et des implications sur les autres dans le cadre du système de contrôle. Widener (2007), à partir d'une étude empirique montre que les quatre leviers ensemble ont un effet sur la performance supérieur à la somme de chacun d'eux pris isolément avec les pratiques managériales qui y sont attachés, constat réalisé également par Speklé et Verbeeten (2014) qui confirment que les leviers sont inter-reliés et complémentaires. Simons (2000) est pleinement conscient de l'importance des interactions. Il précise que ces quatre leviers permettent de décliner la stratégie si une tension dynamique est créée entre eux. Les entreprises performantes sont celles qui arrivent à articuler ces leviers de contrôle pour compenser les effets pervers des uns et des autres (Simons, 1999) dans le cadre d'un usage intégré et équilibré pour créer une tension dynamique (Simons, 1995).

Ferreira et Otley (2005) mettent également en évidence l'ambiguïté autour de l'utilisation d'un contrôle de manière diagnostic ou interactive et s'interrogent sur les structures rattachées aux

¹ Nous préférons utiliser ici le terme en anglais afin de mieux identifier la littérature anglo-saxonne qui y fait référence. De même, et comme pour le terme de *balanced scorecard* qui est fréquemment utilisé, nous pensons que le terme équilibré risque de réduire la richesse des différentes dimensions qui sont attachées au terme *balance*. Nous utiliserons dans la suite du texte les termes *balance* et *équilibre* indifféremment en fonction du contexte.

leviers des valeurs ou de frontières. Widener (2007) met en évidence que les incertitudes et les risques stratégiques influencent l'importance et le rôle des systèmes de contrôle. Elle démontre que des relations interdépendantes et complémentaires existent entre les systèmes de contrôle mis en place : le contrôle interactif influence le contrôle diagnostique ainsi que le système de barrières. Par ailleurs, le système de valeurs influence les trois autres leviers, autrement dit quand les entreprises mettent l'accent sur le système de croyances, elles le mettent également sur les trois autres leviers.

Ainsi la notion de *balance* demeure très floue (Mundy, 2010; Tuomela, 2005; Widener, 2007) alors que comprendre l'interaction entre les leviers est essentiel pour la performance de l'organisation (Siggelkow, 2002). Ces constats conduisent différents auteurs (Kruis et al. 2016, Sweeney et al 2012, Henri 2006, Mundy 2010, Widener 2007) à un appel au développement de travaux investiguant ce concept de *balance* pour développer les connaissances. En particulier, leurs injonctions concernent les modalités d'interaction entre levier et la possibilité de définir, ou pas, des configurations optimales adaptées à certains contextes ou certaines stratégies. De même, ils insistent pour des recherches analysant en profondeur les pratiques des entreprises sur le terrain pour décrire et expliquer les systèmes de mesure de la performance tels qu'ils se vivent et tels qu'ils se pratiquent

1.4. Le prolongement du modèle par une proposition de reconfiguration des leviers

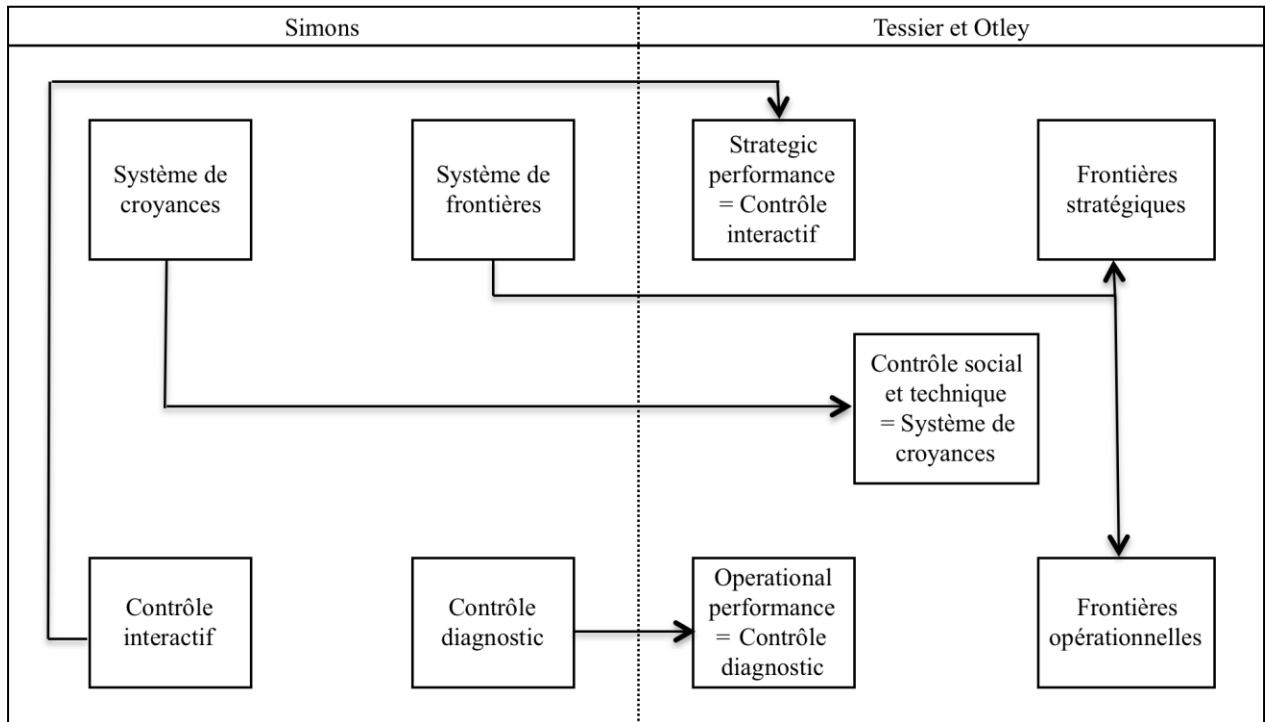
A partir du besoin d'approfondir le modèle notamment par la définition conceptuelle des quatre leviers, qui constituent pour eux une faille, et la compréhension de leurs interactions, Tessier et Otley (2012) entreprennent une investigation empirique qui les conduit à proposer une évolution du modèle initial de Simons repositionnant les quatre leviers (figure 2).

Le contrôle social, c'est-à-dire le contrôle par les croyances au sens de Simons, et le contrôle technique jouent un rôle primordial. Dans leur modèle, la dimension technique est indissociable des valeurs. Ils se diffusent dans les autres leviers et les influencent. Cela conduit les auteurs à les positionner au centre de l'interaction des leviers de contrôle.

Les trois autres leviers sont distingués en fonction de leur dimension stratégique ou opérationnelle : le contrôle interactif est assimilée à la performance stratégique, le contrôle

diagnostique à la performance opérationnelle et les frontières sont différenciées entre stratégique et opérationnelle.

Figure 2 : Les LOC de Simons réinterprétés par Tessier et Otley



Ce retour sur les travaux relatifs au modèle de Simons conduit à décliner la problématique générale en quatre questions de recherche :

- La première concerne la chronologie implicite définie par Simons : quelle est la dynamique d'activation des leviers dans l'ETI ?
- La deuxième vise l'activation des leviers : quelle est la configuration des leviers ? Dans le cadre de cette question, nous reviendrons également sur le modèle de Simons dans le cycle de vie des entreprises (cf. figure 1). En particulier, d'une part, nous analyserons la place du contrôle interne et d'autre part nous identifierons si la différenciation entre « *strategic boundary systems* » et « *business conduct boundary systems* » est perceptible.
- Comme il devient indispensable d'appréhender les dimensions d'interaction et d'articulation entre leviers au sens de Kruis et al. : quel *balance* peut être observé dans l'ETI ?

- Et enfin, suite aux derniers questionnements apparus dans la littérature, il est nécessaire d'interroger la proposition d'évolution du modèle de Simons développée par Tessier et Otley à la lumière de ce qui est observé dans les ETI : quelle évolution du modèle de Simons ?

Ces quatre questions principales structureront la discussion qui sera développée après avoir précisé le contexte de la recherche et présenté les résultats de l'investigation empirique.

2. Contexte de l'étude

Les choix méthodologiques de la recherche ont été guidés par deux préoccupations majeures. La première concerne la sélection d'un contexte où peut être analysée la phase dynamique de la mise en œuvre des leviers. C'est ce qui explique le recours à l'ETI comme champ d'observation. La seconde résulte des préconisations des différents auteurs qui insistent pour une analyse au plus près du terrain pour observer les pratiques effectives des entreprises. Cela nous a conduit à développer une approche qualitative reposant sur des entretiens croisés.

2.1. Méthodologie développée

L'opérationnalisation du cadre théorique de Simons nécessite une connaissance précise du mode de fonctionnement des entreprises étudiées. Cette recherche s'inscrit dans un programme de recherche plus large centré sur les ETI qui permet d'approfondir la problématique de cette phase de la vie de l'entreprise. Les travaux présentés ici ne représentent que la facette leviers de contrôle d'une démarche plus globale d'analyse du fonctionnement de ce type d'entreprise. Ces travaux reposent sur une méthodologie qualitative, à l'image de celle développée par Simons. Elle s'inscrit dans une démarche interprétativiste : le réel est construit à partir de la représentation et de la compréhension des acteurs des phénomènes organisationnels. Interpréter, c'est produire des diagnostics théorico-empiriques des situations (Claveau et Tannery, 2002) à partir des discours des acteurs du terrain.

Les données sont collectées suivant deux modalités.

La première, relative à l'appartenance au programme de recherche sur les ETI a permis de recenser pour chacune des entreprises des informations générales concernant l'environnement, le management, la stratégie, la culture, les caractéristiques structurelles, l'évolution, etc. Ces informations sont recueillies dans une démarche longitudinale à partir de contacts réguliers avec des membres de l'entreprise. C'est aussi durant cette phase que sont collectées nombre de données secondaires (plaquette de présentation d'entreprise, plan stratégique, etc.) utiles pour une compréhension globale et en profondeur de chacune des entreprises.

Ensuite, lors de la deuxième phase, le chercheur a réalisé 5 entretiens semi-directifs par ETI avec des collaborateurs occupant des postes différents (assistante ressources humaines, contrôleur de gestion, ingénieur, etc.) avec une durée comprise entre 45 minutes et 2,5 h. Le guide d'entretien est constitué à partir de la *checklist* des attributs de chacun des leviers de contrôle établis par Simons (1995, p. 177 à 181). Des informations spécifiques ont été collectées pour interroger le modèle de Simons dans une démarche inductive afin de répondre aux questions de recherche. Empruntant la même approche que les travaux menés par Meyssonier (2015) sur les start-up, les entretiens nous ont permis d'avoir accès aux évolutions passées de l'organisation, dans une analyse historique rétrospective. Les entretiens ont été retranscrits puis analysés en fonction d'une approche thématique reprenant les concepts principaux de Simons articulés autour des quatre leviers classiques et du contrôle interne, des interactions et de la chronologie d'implantation de ces leviers. Ainsi les leviers de contrôle de Simons sont identifiés en fonction de l'analyse des entretiens approfondis. Les constats réalisés conduisent dans un second temps à développer un raisonnement abductif visant à interroger ce modèle initial. Cette investigation amène à une démarche de conjectures (Koenig, 1993) visant à proposer une nouvelle représentation de la configuration des leviers de contrôle.

Les données ont été traitées avec d'abord avec un codage ouvert concernant soit les types de leviers soit les thématiques issues des questions de recherche. Puis un codage axial a permis de proposer des réponses à ces questions de recherche en reliant les types de leviers et les thématiques propres aux quatre questions de recherche.

Les analyses effectuées avec la grille de lecture de Simons ont été transmises aux personnes interviewées pour validation et ajustements éventuels.

2.2. L'ETI : un cadre adapté pour l'approfondissement du modèle de Simons

L'ETI offre la particularité de se situer sur le parcours qui conduit de la PME à la grande entreprise. La petite entreprise est caractérisée par un fonctionnement informel et peu instrumenté et voit lors de son développement, l'introduction de procédures formalisées et d'outils de contrôle de gestion pour atteindre le stade d'entreprise moyenne. Ensuite, la délégation de responsabilités et la mise en place d'un système global de contrôle émergent dans l'ETI (Meyssonnier, 2015). Elle présente ainsi un cadre où s'exacerbe l'ambidextrie organisationnelle puisqu'elle voit se développer des dynamiques antagonistes se traduisant par exemple simultanément par une désentrepreneuralisation et une managérialisation (Grandclaude et al., 2014). Simons ayant explicitement défini son approche comme une réponse au besoin d'ambidextrie des entreprises, ce contexte s'avère particulièrement approprié pour approfondir son modèle et ainsi répondre aux quatre séries de questions qui se posent à l'issue de ce retour sur l'évolution du modèle.

Les quatre ETI étudiées ont été retenues car elles présentent des caractéristiques variées (effectif, CA) alors même qu'elles se situent dans la catégorie ETI. L'intérêt de ce type d'entreprise (*medium-sized enterprises*) a été montré dans la recherche de Heinicke et al. (2016) : culture organisationnelle forte, poids élevé dans l'économie, etc. Les ETI sont présentées par ordre croissant d'effectif car selon Simons, plus l'entreprise est de taille élevée, plus elle développe de leviers de contrôle (cf figure 1).

L'ETI Alpha est une entreprise industrielle pharmaceutique, créée au début des années 30. M. X souhaite proposer des solutions naturelles en complément de la médecine traditionnelle, ayant déjà réussi à proposer un premier traitement de ce type. L'homéopathie est reconnue officiellement en 1965 par la Pharmacopée Française. Dix années plus tard, le fils du créateur internationalise l'entreprise et ouvre des filiales en Europe. La troisième génération dirige actuellement l'entreprise, dont l'actionariat est resté familial. Environ 10 millions d'unités sont produites chaque année, en phytothérapie et homéopathie et distribuées exclusivement en pharmacie, dans une cinquantaine de pays. L'entreprise emploie 350 collaborateurs, réalise 40 millions de CA, dont 1/3 à l'export.

Beta est une entreprise industrielle d'articles de literie, fondée dans les années 1940. Le siège social est situé dans l'ouest de la France. Il s'agit d'une ancienne entreprise familiale. L'ETI Beta a été reprise par les deux dirigeants actuels, anciens salariés, lorsque le fonds d'investissement qui la détenait a voulu s'en séparer, à la suite de difficultés financières.

Elle produit des articles de literie qu'elle commercialise par tous les canaux de distribution. Elle réalise environ 15 % de son activité à l'export. Son développement, qui repose à la fois sur une croissance externe, une croissance interne et des partenariats, lui permet de compter parmi les leaders européens sur le marché. Elle emploie 600 salariés environ. Elle est reconnue pour ses innovations et ses investissements avec une production qui demeure nationale.

L'entreprise Gamma est une entreprise de service du numérique créée au milieu des années 90. Elle est filiale du groupe NS, coté sur Euronext depuis les années 2000, avec un capital détenu à 80% par les associés. Le groupe est lui-même une ETI puisqu'il emploie 5000 salariés environ. La croissance a principalement été interne puis externe à partir de 2002. HL est présente majoritairement en France. Elle propose à ses clients des services informatiques : support et assistance informatiques, gestion et évolution du patrimoine informatique. Elle compte 400 clients dont majoritairement de grands groupes. L'effectif est actuellement de 2000 salariés, alors qu'il était de 1500 en 2010. Elle est parmi les leaders sur le marché français de l'infogérance et du service desk.

L'entreprise Delta est une entreprise de l'agroalimentaire, dirigée actuellement par la troisième génération. Elle combine croissances interne et externe et dispose de trois sites de production en France où sont fabriqués des produits charcutiers et traiteurs, frais et régionaux. Le groupe traite 35 000 tonnes, réalise un CA de 150 millions d'euros et emploie 1000 personnes environ. Présente sur l'ensemble des circuits de grande distribution (GMS, MDD, etc.), elle met en avant un savoir-faire régional. Elle poursuit une stratégie internationale et réalise environ 10% de son CA à l'export, principalement dans les pays limitrophes.

Tableau 1 : Tableau synoptique des ETI étudiées

ETI	Activité	Effectif en salariés	CA en millions d'€	Voie d'accès au statut de dirigeant	Type de croissance
Alpha	Médicaments homéopathiques, phytothérapeutiques,	350	40	Descendant	Croissance externe

	phytocosmétiques				
Beta	Production et distribution de biens d'équipement de la maison	600	110	Repreneur (autodidacte)	Croissance externe
Delta	Production de charcuterie et produits traiteur frais régionaux, commercialisés en libre-service et à la coupe	900	145	Descendant	Croissance externe
Gamma	Entreprise de service du numérique	2000	98	Recrutement externe	Croissance interne

3. Résultats

Après avoir présenté chaque entreprise dans la partie méthodologie, cette section emprunte une démarche descriptive en adoptant la même structure pour chacune des ETI. Tout d'abord, sont synthétisés les éléments stratégiques et les valeurs affichées qui permettent d'appréhender le contexte pour ensuite détailler les caractéristiques principales de chacun des leviers.

3.1. ETI Alpha

La stratégie de l'entreprise est orientée vers la pénétration du marché, avec poursuite de l'internationalisation, avec un objectif de pérennité des activités et de valorisation des marques mettant en avant le made in France et le savoir-faire.

Les valeurs affichées de Alpha reposent sur l'audace, l'adaptabilité, la compétitivité, la recherche de la performance, la responsabilité, le travail d'équipe transversal et la capacité à être innovant.

Il ressort des entretiens que le système de croyances repose sur la pérennité de l'entreprise familiale : « *Une entreprise qui a 80 ans ce n'est pas rien, et pour moi la pérennité elle est vraiment importante, et quand le dirigeant parle avec ses collaborateurs de performance et de productivité c'est aussi pour pérenniser les emplois et ce n'est pas juste pour sortir un résultat,* ».

Les entretiens révèlent une proximité entre les salariés et le dirigeant : « *il connaît son entreprise, il connaît ses salariés, il a toujours un mot pour les gens, les gens le connaissent* » et une importance des relations humaines dans le fonctionnement de l'entreprise : « *Les gens s'y sentent bien, parce qu'il y a du respect, parce qu'on dit ce qu'on fait et on fait ce qu'on dit, et je pense aussi qu'il y a une Direction qui se veut exemplaire* » qui contribuent à développer un fort

sentiment d'appartenance chez les salariés : « *Il y a vraiment ce sentiment d'appartenir à une entreprise, s'identifier à cette entreprise, moi c'est ce que je ressens depuis très longtemps et moi-même je trouve que je me suis très vite intégrée au sein de cette entreprise parce qu'il y a une forte cohésion* ». Bien qu'étant une ETI, les salariés mettent en avant le fonctionnement relevant de la PME : « *Même si elle est en train de passer le cap en effet en terme d'effectif, en terme de chiffre d'affaires ou en terme de production, aujourd'hui dans la manière de travailler ça ne se ressent pas, on est vraiment resté à un fonctionnement type PME* »

En ce qui concerne le système de frontières stratégiques, l'entreprise ne souhaite pas s'éloigner de son secteur d'activité : « *On est quand même sur un secteur où c'est de l'homéopathie, du médicament pour les humains à base de plantes, donc ça je pense que c'est vraiment l'éthique du laboratoire et ils ne franchiraient pas cette limite je pense en terme de nouveaux produits ou d'opportunités de marché par exemple, c'est vraiment rester dans la santé au naturel* ».

Il n'existe pas de charte éthique ou de code de conduite, les salariés se sont appropriés ces recommandations sans qu'il ne soit nécessaire de les formaliser : « *On travaille pour la santé au naturel donc par exemple demain si on voulait utiliser un produit chimique qui était extrêmement polluant oui forcément on se l'interdirait, on n'aurait d'ailleurs pas besoin que la Direction nous l'interdise, de nous-même on le sait, on regarde quand même cet aspect là* ».

En matière de contrôle diagnostic, l'entreprise dispose d'un contrôle de gestion financier, commercial et industriel qui permet au directeur général et directeur général adjoint de suivre l'évolution de l'entreprise et de les guider dans leurs prises de décision. Des outils classiques de contrôle de gestion y sont mobilisés : comptabilité analytique en coût complet, situations mensuelles, budgets et tableaux de bord stratégiques. Leur utilisation n'est toutefois pas stricte : « *Tant qu'il n'y a pas de risque ou que le processus est maîtrisé on ne va pas au niveau des détails qu'on pourrait avoir dans une grande entreprise, et on reste assez macro au niveau du pilotage* ». Le contrôle de gestion est également à visée opérationnelle : « *On s'appuie beaucoup aussi sur les objectifs du projet d'entreprise et le contrôle de gestion est là pour les aider à piloter et leur donner des outils supplémentaires et donc ça c'est plutôt bien perçu, il n'y a pas de souci par rapport à ça* » notamment par l'utilisation de tableaux de bord opérationnels : « *Chaque responsable a quelques indicateurs et on essaye de limiter au maximum pour avoir des*

responsables opérationnels qui ne consacrent pas 50% de leur temps à faire des tableaux d'analyses de données ».

Outre le contrôle diagnostique, les entretiens mettent en évidence l'importance du contrôle interne dans le fonctionnement de l'entreprise depuis une dizaine d'années : *« Principe des quatre yeux », « Système de cryptage », « Il y a des documents qui ne sont jamais scannés, que l'on garde toujours en papier et qui sont conservés dans des coffres tout simplement », « c'est parfois gênant, on ne peut pas ajouter de clé USB »* avec un système d'information développé : *« On est en capacité de pouvoir tracer toutes modifications d'informations, (qui fait quoi, comment et à quelle heure...) et donc en fonction de leur attribution et de leur habilitation, et les salariés le savent, ils savent qu'il y a une traçabilité qui est faite de qui fait quoi ! »*. L'ensemble du personnel est sensibilisé à ces principes de contrôle interne : *« Je trouve que les collaborateurs sont de plus en plus vigilants et ce qui nous fait dire ça c'est qu'ils sont en capacité de détecter des fraudes et des tentatives de fraude ».*

Le contrôle interactif est présent dans l'entreprise. Le dirigeant s'implique régulièrement et favorise les remontées du terrain : *« Il y a une vraie proximité de la Direction, par rapport à l'ensemble des stratégies »*. Toutefois, ce levier n'est pas réellement formalisé : *« C'est le terrain qui nourrit ça, on a besoin et on insiste sur ces remontés terrain parce qu'effectivement on en a besoin pour être réactif, elles se font lors des séminaires, on a des échanges soit formels soit informels »* car l'entreprise n'en a pas encore éprouvé le besoin : *« On a une capacité encore par rapport à la taille de notre entreprise de pouvoir s'adapter au marché ».*

Au regard du modèle de Simons, Alpha dispose d'un système complet en voie de formalisation avec une forte présence du contrôle interne.

3.2. ETI Beta

Le plan stratégique de l'entreprise Beta repose sur une diversification de la gamme de produits et une diversification marché, avec un développement de l'export à l'international.

L'entreprise affiche des valeurs centrées autour de la simplicité, avec une culture familiale forte et de l'éthique dans ses relations avec ses salariés, ses fournisseurs et son environnement. La

réactivité, par la souplesse et l'innovation à travers un esprit entrepreneurial, fait également partie de ses valeurs.

Les entretiens menés nous ont permis d'identifier des valeurs d'entreprise familiale : « *C'est vraiment rare, très rare d'être à ce point proche des salariés comme ils le sont* » ; « *j'ai rarement vu ça, cette fierté d'appartenance comme ça* », « *société attachante* » une culture du secret : « *Le secret et la confidentialité, de façon très forte, chez nous, c'est vraiment dans la culture de l'entreprise* », des compétences entrepreneuriales : « *L'audace, c'est que à un moment donné il a fallu quand même s'attaquer à la grande distribution* », « *intuition* » et une volonté de conserver une production entièrement nationale : « *On se bat pour être 100 % français. Ce n'est pas facile, il faut le préciser.* »

Bien qu'ayant dépassé le stade de PME, les dirigeants sont toujours omniprésents ce qui explique que le levier de croyances soit toujours important.

Aucun système de frontière n'apparaît dans l'entreprise car les dirigeants ne délèguent pas. Aucune barrière n'est instaurée aux salariés : « *Ils (les dirigeants) n'ont besoin de personne pour prendre une décision, voilà, en résumé, puisqu'au quotidien ils savent tout* » ; « *Tout est décidé par eux y compris même les décisions des petits détails, voyez, au fond, ils veulent tout voir et tout savoir, ils veulent surtout qu'il ne se passe rien dans leur dos* ».

En matière de contrôle diagnostic, le fonds d'investissement avait créé un poste de contrôleur de gestion que les deux dirigeants actuels ont décidé de conserver. Toutefois, le contrôleur de gestion réalise principalement des activités hors du champ classique. Aucun outil de contrôle de gestion n'y est utilisé et le fonctionnement n'est pas formalisé : « *Après la démarche contrôle de gestion a du mal à faire sa place dans une entreprise qui n'avait pas forcément la volonté d'en avoir* » ; « *Ce que je peux regretter, c'est le manque d'implication du contrôle de gestion dans la vie quotidienne de l'entreprise* ». L'absence d'outils de contrôle de gestion repose sur une « *non volonté délibérée* » des dirigeants : « *C'est très difficile dans cette situation-là d'apporter quelque chose de rigoureux, de structuré, parce que ça coince, ça va pas. Ça empêche de tourner en rond.* »

Le contrôle interactif n'existe pas car seul le dirigeant peut détecter de nouvelles opportunités : « *L'initiative n'est pas très récompensée chez nous* ». Le dirigeant décide seul et n'a donc pas mis de dispositif de veille stratégique, même informel.

L' ETI Beta est encore dans un système entrepreneurial fortement marqué où le système de croyances est très prégnant.

3.3. Delta

Le plan stratégique de l'entreprise repose sur le développement des gammes et de l'export vers l'Europe.

L'entreprise expose des valeurs centrées autour de l'engagement et de la fiabilité, de l'amour du travail bien fait et de la qualité, de la proximité et de la souplesse, dans un contexte RSE. La mission du groupe est de faire connaître et développer le traiteur et la charcuterie issus du savoir-faire régional en France et à l'international. Le groupe se définit à taille humaine et d'origine culturelle régionale forte, mais avec une structure et des moyens comparables à ceux de groupes plus importants. Le groupe a été confronté en 2011 à la crise de leur principale matière première mais le focus permanent sur les coûts de production a permis de limiter les difficultés financières : « *Le prix moyen de notre produit est de 3,6 € donc même 0,2 € d'économie, c'est énorme !* ».

Les valeurs évoquées lors des entretiens par les salariés de cette ETI sont le mode de fonctionnement de type PME : « *Donc voilà nous sommes une grosse PME* », la qualité des produits et l'importance de la dimension humaine : « *On est dans une culture du produit et toutes ces valeurs sont des choses importantes dans la maison, la proximité avec le personnel, on a une identité* » ; la satisfaction du client : « *On sent que ce sont des entreprises tournées vers les clients et une volonté de toujours être présents, on n'a pas comme par exemple dans les grands groupes une certaine arrogance je pense vis à vis des clients, là on ne peut pas se le permettre* » et la pérennité de l'entreprise : « *Nous sommes à la recherche d'une croissance rentable mais également de pérennité pour assurer les emplois* ».

Un système de frontières est formalisé, dans la mesure où les dirigeants souhaitent respecter les traditions familiales de produits frais: « *On a un projet de commercialisation à l'international, au-delà des pays limitrophes mais il s'agit d'un projet difficile à cause de la date limite de consommation, on ne fait que du frais, pas de surgelé* » et régionaux : « *Les valeurs de la région se retrouvent dans nos produits* ». Les entretiens n'ont pas fait référence à un code de conduite.

Le contrôle diagnostic est apparu rapidement dans l'entreprise. Il repose sur des notions de rentabilité qui se diffuse auprès des collaborateurs : « *Le contrôle de gestion a toujours existé, même quand il y avait 100 personnes. Tout le monde connaît l'objectif d'EBITDA, mais je suis sûr que si on leur demandait comment le calculer, ils ne sauraient pas mais tout le monde y est sensibilisé, pas qu'au CA* » et se développe par le contrôle de gestion industriel : « *Après si la société s'en sort bien d'un point de vue financier c'est que nos patrons ont une vraie culture de la rentabilité, notamment ils raisonnent en coût complet pour tout alors qu'il y a des choses qui doivent être marginales et il y a une espèce de prudence et de volonté aussi de mettre parfois des freins donc il y a une vraie prudence une vraie culture, il faut que ce qui est fait rapporte, et du coup les chiffres sont quand même analysés et décortiqués par le Directeur Général tous les mois, sans parler des actionnaires bien sûr* ».

Le levier du contrôle interactif n'est pas activé, la dépendance vis-à-vis de la grande distribution limite les stratégies émergentes, le groupe se concentre sur le développement de nouveaux segments (produits complémentaires) : « *Sur des opportunités purement commerciales là on peut encore réagir très vite sur des appels d'offres par contre des opportunités de marché moins parce que d'abord il faut déjà les détecter et puis il faut vraiment croire à une idée et aller au bout* ».

Chez Delta, les valeurs fondatrices ont influencé l'activation du levier de contrôle diagnostic, par la culture du chiffre véhiculée dans l'entreprise. Elles ont également eu un impact sur le système de frontières car les nouveaux produits doivent s'inscrire dans la tradition régionale. Cette prégnance enracinée du contrôle diagnostic se traduit par un système stabilisé porté par le levier des croyances.

3.4. Gamma

Les objectifs du plan stratégique sont l'accélération des grands chantiers de transformation des systèmes d'information, l'élargissement du périmètre de l'infogérance et l'expansion de la société à l'échelle européenne.

L'entreprise compte actuellement six implantations en Europe et poursuit l'objectif de devenir leader européen dans sa catégorie.

Trois « *piliers* » constituent les valeurs affichées de l'entreprise qui sont reprise par ces trois mots mis en avant dans la communication de l'entreprise : *people, digital* et *business*. En matière de système de croyances, lors des entretiens, les acteurs de l'entreprise font fréquemment référence à un mode de fonctionnement de type PME : « *C'est une entreprise qui est gérée en bon père de famille. Cela implique un moment donné de faire très attention (et moi ça me va bien!) à la manière dont on dépense, donc on ne lance pas les offres en l'air en espérant qu'il y en ait une qui retombe bien* ». Le mode de fonctionnement peut même apparaître paternaliste : « *C'est surprenant mais il y a une culture du chef, de notre DG qui est très forte* ». Les acteurs de l'entreprise soulignent l'importance des relations humaines : « *c'est une entreprise qui est très proche des collaborateurs* » et de l'autonomie dont ils disposent : « *Moi j'ai l'autonomie pour prendre des décisions en tous cas tactiques si ce n'est stratégiques de temps en temps pour pouvoir aller au delà de ce que mon contrat disait donc faire des investissements sur des ressources supplémentaires, sur des outils supplémentaires que j'aurais dû faire facturer, que je n'ai pas obligatoirement fait facturer parce que ça avait un impact politique et tactique à moyen terme ou long terme qui avait une plus-value pour le développement de mon compte* ». La croissance de l'entreprise et le recrutement de nouveaux collaborateurs issus de grands groupes, peut conduire à une évolution de la mobilisation de ce levier : « *En fait, on a des gens qui nous ont accompagné dans l'histoire depuis le début mais qui ne sont peut être pas forcément "câblés" pour pouvoir passer à la vitesse supérieure. Ils vont raisonner plutôt PME alors que les décisions on ne les prend plus de la même manière car un moment donné ça se matérialise par des choix stratégiques qui sont différents. Donc il y a ça qui est en train de se faire aujourd'hui et le recrutement de quelqu'un qui n'est pas du milieu et qui vient d'un grand groupe, comme moi et il y en a certainement d'autres qui arriveront, c'est révélateur de cette démarche.* »

Une autre caractéristique mérite d'être soulignée : comme les salariés sont très présents chez les

clients pour la prestation de services, il existe un risque de perte d'identité limitant le sentiment d'appartenance des collaborateurs : *« Quand tous les matins on va à la même adresse avec marqué "Gamma" déjà on a un premier niveau d'appartenance mais les gens qui sont ex situ chez les clients voire même en délégation et pas en infogérance le sentiment d'appartenance est compliqué à gérer parce qu'ils discutent à 99% de leur temps avec le client, il vit dans les problématiques du client donc c'est une culture difficile à tenir d'autant qu'un de nos point de faiblesse a longtemps été la communication ».*

En ce qui concerne le système de frontières, un code de conduite est formalisé mais il ne se diffuse pas réellement : *« Oui, alors il y a une charte éthique, on me l'a présentée très rapidement et je pourrais pas forcément en dire davantage, donc c'est une charte éthique vis à vis des fournisseurs et vis à vis des nos clients, il y a une culture aussi de l'oral et donc cette charte est beaucoup par l'oral ».* En revanche, il apparaît dans les entretiens que l'entreprise souhaite rester sur son cœur de métier, la prestation de services en ingénierie informatique. Le système de frontières est donc activé et concerne le secteur d'activités. Ces frontières stratégiques sont formelles car elles sont précisées dans le plan stratégique.

Le contrôle diagnostic est à systématiser dans le fonctionnement de l'entreprise : *« Ce qui nous manque aujourd'hui c'est qu'on ne se donne pas le temps en avant-vente de passer toujours par la case contrôle de gestion et je pense qu'on peut avoir des ratés à cause de cela, par manque de discipline, parfois par manque de temps, il y a vraiment les deux ».* La notion de rentabilité n'est pas toujours à l'esprit des directeurs d'opération : *« Le contrôle de gestion est là pour faire un peu "la mouche du coche" pour savoir nous freiner et nous faire prendre un moment de recul et ça on ne le fait pas assez ».* Les outils de contrôle de gestion sont majoritairement utilisés de manière diagnostique. Les objectifs budgétaires sont imposés aux responsables : *« Au niveau des budgets, ils sont fait en central »* ; les tableaux de bord stratégiques et opérationnels existent mais n'influencent pas le fonctionnement réel de l'entreprise : *« L'outil n'est pas suffisamment utilisé malheureusement les choses mettent un peu de temps à se mettre en place et l'accompagnement ne se fait pas du jour au lendemain en fait. »*

Le système de contrôle interactif reste embryonnaire. C'est par des échanges entre acteurs internes et externes que sont identifiées les opportunités : *« C'est plus dans l'échange avec les*

clients qu'on identifie de nouvelles opportunités ». Le levier de contrôle interactif reste informel : « *Le directeur est assez accessible, et donc la moindre personne qui va avoir un besoin, une idée ou une innovation, elle va pouvoir échanger directement avec la Direction* ».

Les leviers du système de frontières et de croyance ont été activés quasi simultanément. Actuellement, le contrôle diagnostic cherche à faire évoluer le système de croyances, comparable à une PME, pour y faire entrer la logique de performance : « *Je pense qu'il y a une culture ou une absence de culture autour de la notion de chiffres, d'indicateurs et de pilotage* », ce qui permettrait d'accorder davantage de place à cette fonction support : « *Le contrôle de gestion et la DAF au sens large du terme ont un pouvoir de consultation, d'aide à la décision mais pas de frein pur et dur (en tous cas je ne l'ai pas constaté jusqu'à maintenant). Donc c'est vraiment une gestion bicéphale entre le commerce et les opérations* ». Chez Gamma, le système est en évolution.

4. Discussion

Ces éléments descriptifs concernant la situation de ces quatre ETI nous permettent maintenant d'apporter des éléments de réponses aux quatre questions déclinant la problématique générale des leviers de contrôle dans l'ETI : quelle est la dynamique d'activation des leviers dans l'ETI ? Quelle est la configuration des leviers ? Quel *balance* peut être observé dans l'ETI ? Quelle évolution du modèle peut-on proposer pour l'ETI ?

4.1. Quelle dynamique d'activation des leviers dans l'ETI ?

L'analyse du processus de l'activation des leviers se fait en deux temps. Dans une première analyse chronologique, il s'agit de rendre compte de l'ordre d'apparition des leviers puis dans un second temps, d'identifier des facteurs explicatifs.

En comparaison avec la chronologie implicite de Simons, trois constats peuvent être établis. Tout d'abord le premier constat concerne le contrôle interne : il n'intervient que dans une seule entreprise (Alpha) alors que dans le modèle de Simons, il est présent dès la création et se

maintient pendant la croissance. Sur ce point, on constate une opposition très tranchée entre une entreprise où ce levier est fondamental alors que dans les trois autres, aucune référence au contrôle interne n'a été évoquée lors des entretiens.

Le deuxième constat vise le système de croyances : ce levier est présent dès la création de l'entreprise dans les quatre ETI, se maintient tout au long de la croissance et influence l'activation des autres leviers.

Le troisième constat montre qu'il existe une forte diversité de cheminement pour l'activation des quatre leviers à la lumière des différents éléments recensés pour ces ETI.

Ensuite, en ce qui concerne les facteurs de contingence, en référence à la littérature, les entreprises étudiées montrent que trois facteurs explicatifs principaux interviennent : la taille, l'environnement et le dirigeant.

La taille est souvent mise en avant comme facteur de contingence dans les travaux précédents. Dans cette recherche, la taille n'explique pas le développement des leviers, contrairement aux résultats de la recherche de Heinicke et al. (2016). En effet, Alpha et Gamma ont toutes les deux formalisé trois leviers sur les quatre alors que Gamma a un effectif presque 6 fois supérieur à celui de Alpha.

L'environnement dans lequel évolue l'ETI s'avère un facteur explicatif pertinent pour expliquer l'activation des leviers de contrôle. Delta évolue dans un marché à maturité, qui a nécessité très tôt la mise en place d'une stratégie orientée maîtrise des coûts : l'accent est alors mis sur le contrôle diagnostic, influencé par les valeurs familiales de maîtrise de la performance. De même, pour Alpha, l'environnement très réglementé explique la place prépondérante du contrôle interne pour faire face aux exigences du secteur.

Le rôle central du dirigeant de PME a largement été démontré dans la littérature. L'analyse des ETI étudiées montre que le rôle de cet acteur est également déterminant dans l'activation des leviers. Il est déterminant sous trois formes différentes :

- Spontanée : l'acceptation par les salariés des valeurs portées par le dirigeant dès la création de l'entreprise stabilise le système de valeurs par un mécanisme de convergence.

- Implicite : le comportement managérial du dirigeant influence l'activation des leviers, à travers les attentes perçues par les salariés. C'est le cas du système de frontières où les salariés s'approprient les limites opérationnelles et stratégiques. C'est aussi le cas pour le contrôle interactif où les membres de l'entreprise sélectionnent les informations qu'ils doivent remonter concernant la veille stratégique en observant le comportement managérial du dirigeant. En revanche, chez Beta, la concentration des pouvoirs et des décisions par le dirigeant explique la non activation des leviers qui sont inutiles puisqu'il n'y a aucune délégation.
- Explicite : le dirigeant est demandeur, il formalise ses besoins et objectifs. Ce mécanisme concerne plutôt le levier de contrôle diagnostic où le dirigeant initialise une démarche d'outils pour piloter la performance de son entreprise.

4.2. Quelle configuration des leviers ?

Le cadre théorique de Simons appliqué aux cas de quatre ETI met en évidence des configurations multiformes de leviers. Bien que le levier des croyances soit présent dans chacune des ETI, chaque configuration présente des caractéristiques spécifiques. L'analyse de ces quatre entreprises montre un panorama allant d'une entreprise où seul le levier des croyances est effectivement activé (Beta) à une entreprise où un système complet en formalisation est observable (Alpha). Entre ces deux extrêmes, deux entreprises ont développé un système intermédiaire mobilisant le contrôle diagnostic et un système de frontières.

En ce qui concerne la distinction faite par Simons entre opérationnel et stratégique pour le système de frontières, l'analyse des entretiens nous permet effectivement de retrouver cette distinction chez Alpha, Delta et Gamma. Pour ces entreprises, le système de frontières opérationnel repose sur la façon de conduire une activité avec le respect de l'éthique par exemple. Quant au système de frontière stratégique, il s'adresse à la délimitation des activités et des périmètres d'action.

En complément de l'identification de la configuration des quatre leviers, l'analyse des entreprises nous renseigne sur la forme des leviers : les observations réalisées montrent que certains leviers peuvent exister au sein de l'entreprise sans être formalisé. Le contrôle interactif existe dans les

ETI Alpha et Gamma sans qu'un système formel ne soit mis en place : il prend la forme de remontées spontanées d'informations par les managers à la direction, d'implication fréquente de la direction dans les activités de terrain, de disponibilité et de proximité des dirigeants etc.

De même, les entretiens menés dans ces trois ETI révèlent que certains leviers peuvent avoir une double dimension, formelle et informelle. Selon Simons, le système de croyances correspond aux valeurs formalisées, aux croyances affichées sur lesquelles l'entreprise communique. Dans les quatre ETI étudiées, comme l'indiquent les éléments recensés dans le paragraphe 3, des valeurs effectives coexistent avec des valeurs revendiquées.

4.3. Quel *balance* entre leviers dans l'ETI ?

Comme le recommandent les différents auteurs, nous nous intéressons maintenant à la notion de *balance*, c'est-à-dire l'équilibre entre les leviers pour analyser les relations et les interactions qui existent entre eux. Cette étude de l'équilibre du système global, dépassant l'examen de chaque levier pris indépendamment, se situe radicalement dans une démarche systémique puisqu'elle appréhende les interactions entre les différents éléments du système dans une perspective holistique.

L'observation des ETI retenues montre que la nature de ces relations et interactions évolue entre substitution et complémentarité. Pour la première, un levier en remplace un autre ou plusieurs autres et assume la fonction de ce(s) dernier(s) dans le système de global de contrôle de l'entreprise. Pour la seconde, différents leviers se combinent, s'articulent et se complètent pour obtenir un résultat ou remplir une fonction en matière de contrôle.

L'analyse de la substituabilité et de la complémentarité entre levier renvoie à la question de la formalisation. En particulier, la place centrale des valeurs amène à proposer une hypothèse où la substituabilité serait inversement proportionnelle à la formalisation. En effet, dans un premier temps, le levier des croyances se substitue aux autres, le système de valeurs assure les fonctions normalement dévolues aux autres leviers, c'est la situation observée chez Beta. Le système de frontières n'est pas activé car les salariés n'ont pas de marge de manœuvre sur la façon de conduire une activité ou la délimitation des périmètres d'action. Le contrôle diagnostic n'existe pas car les dirigeants connaissent l'ensemble du fonctionnement de leur entreprise sans avoir

besoin d'outils de contrôle de gestion. Pour le contrôle interactif, ils sont directement au contact du terrain et n'ont ainsi pas besoin de système de veille stratégique. C'est le système entrepreneurial.

Ensuite, lorsque les autres leviers apparaissent, des interactions de complémentarité se développent. Dans les entreprises observées, cette complémentarité s'instaure sous trois formes pour assurer une cohérence du système global de contrôle :

- Pour Delta, la complémentarité s'avère enracinée. Pour cette entreprise, le système de croyances conditionne, à partir des valeurs initiales, deux autres leviers. D'une part, il influence le système de frontières en définissant par exemple des frontières stratégiques visant à rester sur le domaine d'activité stratégique ciblé : la charcuterie régionale. D'autre part, il participe à la définition du levier de contrôle diagnostic en influençant par exemple les caractéristiques des instruments de gestion qui sont très fortement orientés coûts industriels. Ces interactions participent à l'élaboration d'un tryptique cohérent de leviers de contrôle (flèche 1 sur la figure 3)
- Pour Gamma, la complémentarité est construite. Avec l'évolution de l'entreprise, les valeurs initiales relatives à la saisie d'opportunités tout azimut ne sont plus tout à fait alignées avec les objectifs stratégiques. Le levier des valeurs et le système de frontières ne sont plus en totale cohérence avec le levier du contrôle diagnostic qui se formalise. Ainsi, ce dernier a, entre autres, pour mission de faire évoluer ces valeurs et ce système de frontières afin d'intégrer un critère de rentabilité dans la saisie des opportunités et de faciliter ainsi la systématisation du contrôle de gestion (flèche 2 sur la figure 3).
- Pour Alpha, la complémentarité est hybride puisque les deux modalités précédentes à savoir construite et enracinée sont présentes. D'une part, les valeurs conditionnent le contrôle interne : la complémentarité est enracinée. Une des valeurs fondatrices de l'entreprise étant la pérennité, le contrôle interne a été développé afin de maîtriser les risques liés aux opérations. Les valeurs se diffusent dans le système de frontières, en conformité avec les contraintes et les exigences du secteur pharmaceutique. Ces deux leviers ne sont pas formalisés en raison de valeurs inhérentes à l'organisation, totalement intégrées par l'ensemble des membres. Mais il existe également et simultanément une complémentarité construite. En effet, le contrôle diagnostic fait évoluer le système de

croyances pour intégrer des outils de gestion délivrant des informations à destination des managers (flèches 1 et 2 de la figure 3). Dans ce cas, nous observons une double interaction : les valeurs influencent les autres leviers mais un levier, le contrôle diagnostic, doit influencer également le système de valeurs pour favoriser une implantation effective des outils. Cette dynamique rappelle le mécanisme de structuration entre structure et comportement décrit par Giddens (1987) et déjà observé dans les ETI (Nobre et Zawadzki, à paraître).

Ainsi dans la phase initiale de développement des leviers, le mécanisme principal d'interaction est celui de la substitution pour laisser ensuite la place à celui de la complémentarité lors de l'apparition des autres leviers avec dans ces deux étapes, un rôle central du système de croyances.

4.4. Quelle évolution du modèle pour l'ETI ?

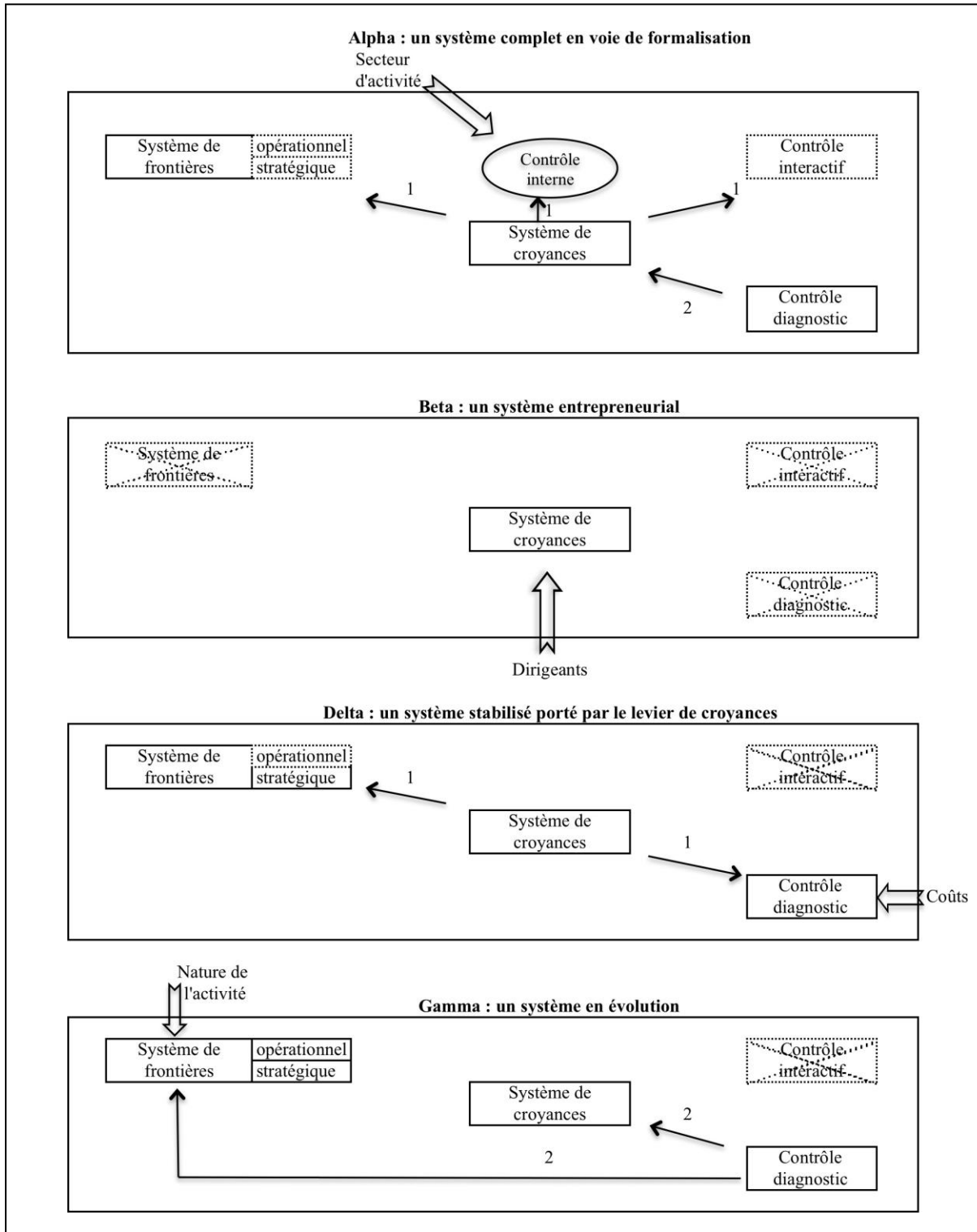
L'analyse des quatre ETI par la grille de Simons met en évidence le rôle central joué par le système de croyances. Le management par les valeurs, propres à la PME, est encore présent dans l'ETI et conditionne la dynamique de mise en place des autres leviers.

Les valeurs sont un élément structurant pour chacune des ETI :

- Soit elles influencent directement les caractéristiques des autres leviers (flèche 1 de la figure 3)
- Soit les autres leviers doivent au préalable faire évoluer ces valeurs afin de permettre à ces autres leviers leur propre développement. C'est particulièrement le cas du contrôle diagnostic où pour pouvoir introduire de l'instrumentation, il est nécessaire au préalable de tenir compte de ces valeurs et d'en faire évoluer certaines (flèche 2 de la figure 3)

Ce constat de la centralité des valeurs est en cohérence à la fois avec l'évolution du modèle de Simons proposé par Tessier et Otley (2012), dans lequel le contrôle par les valeurs influence les autres leviers de contrôle et avec les travaux de Heinicke et al. (2016) qui démontrent que le système de croyances est important et peut favoriser les changements organisationnels.

Figure 3 : Proposition d'évolution du modèle de Simons mettant en évidence le levier dominant



Conclusion

Cette recherche propose une étude empirique des leviers de contrôle du modèle de Simons dans l'ETI. Elle opérationnalise cette approche théorique en l'appliquant aux cas des ETI, qui s'avère un objet d'étude peu investigué jusqu'à présent.

Plusieurs apports peuvent être identifiés.

Tout d'abord, l'analyse des quatre ETI ne permet pas de retrouver la chronologie implicite proposée par Simons et deux principaux facteurs de contingence sont identifiés : le rôle du dirigeant et l'environnement alors que la taille ne semble pas jouer un rôle déterminant. Les cas étudiés permettent notamment d'identifier trois modalités d'exercice d'influence du dirigeant : spontanée, implicite et explicite.

Ensuite, il ne semble pas y avoir de *one best way* pour l'activation des quatre leviers puisque des configurations de leviers de contrôle différentes ont été relevées dans le contexte spécifique des ETI. En réponse au modèle de Simons appliqué au cycle de vie, il s'avère que les entreprises étudiées permettent effectivement de concrétiser la distinction entre opérationnel et stratégique pour le système de frontières. Par ailleurs, les observations montrent la difficulté d'identification des leviers puisque certains leviers peuvent exister sans être formalisés.

De plus, en réponse aux interrogations de la littérature sur le concept de *balance*, deux mécanismes principaux sont observés : la substituabilité et la complémentarité pour décrire la relation et les interactions entre les leviers. Cette complémentarité peut prendre trois formes : enracinée, construite et hybride en fonction de l'interaction entre le levier des valeurs et les autres leviers.

Enfin, l'évolution du modèle de Simons proposé par Tessier et Otley est également perceptible dans les quatre ETI étudiées. La centralité des valeurs et leur dimension structurante sont effectivement déterminantes dans la configuration du système global des leviers de contrôle et peut amener à s'interroger sur la représentation classique de l'interaction entre les quatre leviers de Simons.

Cette recherche conduit à rappeler les difficultés de l'opérationnalisation du modèle de Simons, notamment à partir du constat de la double dimension formelle et informelle des leviers. Ce dernier point se révèle une piste de recherche stimulante pour l'approfondissement du modèle de Simons afin de mieux comprendre les mécanismes d'interaction entre management stratégique et pilotage de la performance.

Bibliographie

- Abernethy M. A., Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society* 24 (3) : 189-204.
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2004). Accounting for flexibility and efficiency: a field study of management control systems in a restaurant chain. *Contemporary Accounting Research* 21(2) : 271–301.
- Bedford, D.S. (2015). Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. *Management Accounting Research* 28 : 12-30.
- Berland, N. (2014). *Le contrôle de gestion*. Paris : PUF « Que sais-je ? »
- Berland, N., Sponem, S. (2007). *Budgeting to learn: a study of the positive effects of the budget*. 30ème congrès de l'European Accounting Association. Lisbonne.
- Bisbe, J., Batista-Foguet, J.M., Chenhall, R. (2007). Defining management accounting constructs: a methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organizations and Society* 32 (7/8): 789-820
- Bouquin, H. (1996). *Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore*. Paris : Gestion 21 (3) : 97-103.
- Brown, D.A., (2005). Management control systems as a coupled package: an analytical framework and empirically grounded implications. Ph.D. Thesis. Sydney : University of Technology.
- Bruining, Hans, Bonnet, M.P.B. & Wright, D.M. (2004). Management control systems and strategy change in buyouts. *Management Accounting Research*, 15 (2) :155-177.
- Claveau, N., Tannery, F. (2002). La recherche à visée ingénierique en management stratégique ou la conception d'artefacts médiateurs, in Mourgues N. et al. (Éds.), *Questions de méthodes en sciences de gestion*, Caen: EMS, Chap. 4 : 121- 150.
- Davila, T. (2005): An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society* 30 (3) : 223-248.
- Dent, J. (1990). Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research. *Accounting Organizations and Society* 15 (1/2) : 3–25.
- Dumez, H. (2013). *Méthodologie de la recherche qualitative*. Paris : Vuibert.
- Fasshauer, I. (2012). *Les interactions entre contrôle et stratégie : redéfinition du rôle des cadres intermédiaires et du levier interactif de contrôle*. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université Paris Dauphine.
- Ferreira, A., Otley, D. T. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research* 20 (4) : 263-282.
- Ferreira, A., Otley, D. (2005). *The design and Use of Management Control Systems: An extended Framework for Analysis*. *Management Accounting Research* 20 (4) : 263-282.
- Fisher, J.G. (1998). Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions. *Behavioral Research in Accounting* 10 (Supplement), 47–57.
- Flamholtz, E. G., Das, T. K. & Tsui, A. S. (1985). Toward an integrative framework of organizational control. *Accounting, Organizations and Society* 10 (1) : 35-50.
- Gibert, P., (2002). « Réflexions sur l'utilisation du contrôle interne à des fins de contrôle externe ». *Politiques et Management Public* 20 (3) : 7-32

- Giddens, A. (1987). *La constitution de la société : Eléments de la théorie de la structuration*. : Paris PUF, Collection Sociologies.
- Grandclaude, D. (2014), L'entrepreneuriat est-il soluble dans l'ETI? " (with T. Nobre, C. Zawadzki). *Revue Française de Gestion*. Vol. 40, n° 244 : 144-148.
- Grandclaude, D., Nobre, T., Zawadzki, C. (2014). *L'entrepreneuriat est-il soluble dans l'ETI ?*. Revue Française de Gestion,
- Hamel, G. (2008). *La fin du management : Inventer les règles de demain*. Paris : Vuibert.
- Heinicke, A., Guenther, T.W., Widener, S.K. (2016). An examination of the relationship between the extent of a flexible culture and the levers of control system: The key role of beliefs control. *Management Accounting Research* 33 : 25-41.
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (1992). The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review* 71-79
- Koenig, G. (1993). Production de la connaissance et constitution de pratiques organisationnelles. *Revue de Gestion des Ressources Humaines* 9: 4-17
- Kruis, A.-M., Speklé, R.F., Widener, S. K. (2016). Balancing Control Structures: An Empirical Analysis of the Levers of Control Framework. *Management Accounting Research* 32: 27-44.
- Langevin, P., Mendoza, C. (2014). L'effet du contrôle par les résultats sur l'engagement organisationnel affectif : Le rôle médiateur de la justice procédurale perçue. *Comptabilité Contrôle Audit* 20 (1) : 13-42
- Leonardi, P. (2011). «When Flexible Routines Meet Flexible Technologies: Affordance, Constraint, and the Imbrication of Human and Material Agencies ». *MIS Quarterly* 35 (1) : 147-167.
- Levinthal, D. A., March, J. G. (1993). The myopia of learning. *Strategic Management Journal*, 14 (special issue): 95–112.
- Malmi, T., Brown, D. A. (2008). Management control system as package - Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research* 19 (4), 287-300.
- March, J. G. 1991. Exploration and exploitation in organizational learning. *Organization Science* 2: 71–87.
- Meyssonier, F. (2015). Quel contrôle de gestion pour les startups ?. *Comptabilité Contrôle Audit* 21 (2) : 13-42
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society* 35(5) : 499-523.
- Nobre, T., Zawadzki, C. (à paraître). L'analyse structuro-comportementale de Giddens appliquée au contrôle de gestion : une voie pour expliquer l'instrumentation de la gestion. *Finance-Contrôle-Stratégie*.
- Naro, G., Travaillé, D. (2010). Construire les stratégies avec le balanced scorecard: vers une approche interactive du modèle de Kaplan et Norton. *Finance Contrôle Stratégie* 13 (2) : 33-66.
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society* 5 (4) : 413-428.
- Raisch, S., J. Birkinshaw. 2008. Organizational ambidexterity: Antecedents, outcomes, and moderators. *Journal of Management* 34(3) : 375–409.
- Renaud, A. (2013). L'articulation des usages diagnostique et interactif d'un seul et même système de contrôle de gestion : le cas d'un système d'indicateurs environnementaux dans une entreprise française de vins et spiritueux. *Finance Contrôle Stratégie* 16 (3)

- Siggelkow, N. (2002). Evolution toward fit. *Administrative Science Quarterly* 47 : 125-159.
- Simons, R. (1987). Accounting Control Systems and Business Strategy. *Accounting, Organizations and Society* 12 (4) : 357-374
- Simons, R. (1990). The role of Management Control Systems in Creating Competitive New Perspectives. *Accounting, Organizations and Society* 15 (12) : 127-143
- Simons, R. (1991). Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems. *Strategic Management Journal* 12 : 49-62
- Simons, R. (1994). How New Top Managers Use Control Systems as levers of Strategic Renewal. *Strategic Management Journal* 15 : 169-189
- Simons, R. (1995). *Levers of Control*. Boston : Harvard Business School Press.
- Simons, R. (2000). *Performance Measurement and Control Systems for Implementing strategy*. New Jersey : Prentice Hall.
- Speklé, R.F., Verbeeten F.H.M. (2014). The use of performance measurement systems in the public sector : Effects on performance. *Management Accounting Research* 25 : 131-146.
- Tekavcic M, Peljhan D, Sevic Z. (2008). Levers Of Control : Analysis Of Management Control Systems In A Slovenian Company. *The Journal of Applied Business Research* 24 (4) : 97-112.
- Tessier, S., Otley D. (2012). From Management Controls To The Management Of Dontrols. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 25 (5) : 776-805
- Tuomela, T-S. (2005). The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance management system. *Management Accounting Research* 16 (3): 293- 320.
- Widener, S.K., (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society* 32 : 757-788