



HAL
open science

Définition d'un modèle théorique de gestion du risque d'espionnage par la fonction contrôle de gestion

Oumar Fane, Jimmy Feige

► **To cite this version:**

Oumar Fane, Jimmy Feige. Définition d'un modèle théorique de gestion du risque d'espionnage par la fonction contrôle de gestion. Transitions numériques et informations comptables, May 2018, Nantes, France. pp.cd-rom. <hal-01907825>

HAL Id: hal-01907825

<https://hal.science/hal-01907825v1>

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.



HAL Authorization

Définition d'un modèle théorique de gestion du risque d'espionnage par la fonction contrôle de gestion

Oumar FANE,

Doctorant,

Université de Reims

oumar.fane@etudiant.univ-reims.fr

Jimmy FEIGE,

Maître de conférences,

IUT de Troyes,

jimmy.feige@univ-reims.fr

Résumé : La gestion de l'espionnage industriel par la fonction contrôle de gestion consiste à déterminer les outils cernant les variables critiques de performance (côté diagnostic) et à déterminer les outils appréhendant les incertitudes stratégiques liées à l'espionnage industriel (côté interactif). Nous proposons de réajuster certains outils classiques du contrôle de gestion, et notamment ses quatre outils fondamentaux. Après les réajustements desdits outils - l'ajout d'un outil de calcul des coûts de l'espionnage industriel (méthodes d'évaluation des coûts cachés) et la détermination de quelques outils du levier de contrôle interactif - nous les analysons à travers les six dimensions réajustées de Chiapello dans l'objectif d'exposer son utilisation dans l'organisation sur un plan opérationnel.

Mots-clés : Espionnage industriel - Fonction de contrôle de gestion - Outils - Leviers de contrôle - Réajustements

Abstract : The management of industrial espionage by the management control function consists in determining the tools identifying the critical performance variables (diagnosis side) and in determining the tools apprehending the strategic uncertainties related to industrial espionage (interactive side), it may be proposed to readjust certain classic tools of management control, and in particular its four fundamental tools. After the readjustments of these tools - the addition of a tool for calculating the costs of industrial espionage (hidden cost estimation methods) and the determination of some tools of the interactive control lever - we analyze them through the six readjusted dimensions of Chiapello in order to expose on an operational level its use in the organization.

Keywords : Industrial espionage - Management control function - Tools - Control levers - Readjustments

Introduction

Des rapports internationaux, nationaux et autres études montrent que tout type d'organisation peut être victime d'espionnage industriel, du moment où la structure a des informations qui intéressent les espions. *«Dupré (2001) définit l'espionnage économique comme, le fait pour une personne physique ou morale, de rechercher dans un but économique, pour soi ou pour autrui, de manière illégitime – c'est-à-dire le plus souvent à l'insu et contre le gré de son détenteur – des informations techniques ou de toute nature lorsque ces informations présentent une valeur, même potentielle, dont la divulgation serait de nature à nuire aux intérêts essentiels de ce dernier»*. L'espionnage industriel peut être défini comme *« l'homme ou la femme qui d'une manière clandestine, s'approprie des renseignements confidentiels et les revend à l'insu de leurs propriétaires. En procédant ainsi, l'espion agit contre les intérêts du propriétaire, lui dérobant la propriété de son travail, de ses recherches et de son avance technique pour faire bénéficier quelqu'un d'autre »* (Payne, 1971). L'espionnage industriel recouvre un ensemble des pratiques répréhensibles que sont la corruption, le piratage, le vol de documents... pour obtenir des informations. L'espionnage industriel constitue la partie « malsaine » de la veille technologique (Noailly, 1997).

Dans cette communication, nous nous proposons d'élaborer un système de contrôle de l'espionnage industriel par la fonction contrôle de gestion, afin de cerner l'ensemble des étapes de contrôle de l'espionnage industriel (en amont, en cours et en aval), à savoir : la définition des objectifs de protection et de prévention contre l'espionnage industriel ; une planification opérationnelle desdits objectifs au travers des budgets et autres outils de planification ; la mise en œuvre et le suivi des actions opérationnelles afin d'alerter l'entreprise à travers les outils de pilotage (comme le tableau de bord) ; et la post-évaluation afin d'évaluer les coûts de l'espionnage industriel au travers des méthodes d'évaluation des coûts cachés, d'appréhender ses sources, etc.

Si des méthodes de prévention sont mises en place dans les organisations, il reste toutefois à découvrir la façon dont la fonction contrôle de gestion appréhende l'espionnage industriel.

Ainsi, une question importante est de savoir si la fonction contrôle de gestion permet d'appréhender le processus de contrôle de l'espionnage industriel dans les organisations. Il s'agit alors de répondre à la question suivante : comment contrôler l'espionnage industriel dans les organisations au travers de la fonction contrôle de gestion ?

Dans cette communication, la première section fera l'objet d'une détermination d'un cadre théorique du processus de contrôle de l'espionnage industriel par la fonction contrôle de gestion ; ensuite, nous déterminerons dans la deuxième section les outils de contrôle de l'espionnage industriel du système de contrôle diagnostic ; la troisième section sera consacrée à l'étude des outils du levier de contrôle interactif ; dans la dernière section, nous présenterons alors une structure mettant en œuvre les outils des leviers de contrôle diagnostic et interactif de l'espionnage industriel *via* les six dimensions d'un mode de contrôle réajustées de Chiapello.

I. Détermination d'un cadre théorique du processus de contrôle de l'espionnage industriel par la fonction contrôle de gestion

Dans cette partie, nous expliciterons les concepts, théories et approches qui s'apparentent à notre objet de recherche et constituent un cadre de référence. Ainsi, nous discuterons du lien entre le contrôle de gestion environnemental, la comptabilité environnementale et les coûts et performances cachés (I.1). Ensuite, nous expliciterons les concepts mobilisés dans le cadre de cette recherche (I.2). Enfin nous exposerons un cadre théorique permettant d'appréhender le processus de contrôle de l'espionnage industriel par la fonction contrôle de gestion (I.3 et I.4).

I.1. En quoi le contrôle de gestion environnemental, la comptabilité environnementale et les coûts et performances cachés constituent notre cadre de référence ?

Henri et Journeault (2010) ont donné le nom d'« *éco-contrôle* » au contrôle de gestion environnemental. Aussi, l'éco-contrôle est un système de pilotage qui a un volet sociétal considérable, ayant pour but de tenir compte des impacts environnementaux et de développement durable dans les activités des organisations et entreprises. Cette définition renvoie à une prise de conscience de l'organisation des impacts environnementaux, sans pour autant prétendre à tirer d'autres bénéfices de cette responsabilisation. Pour Renaud (2014), le contrôle de gestion environnemental peut être défini comme : « *un processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre ou faire émerger les stratégies vertes de l'organisation* ». Cette définition est centrée sur la capacité d'influence des managers à la restauration et à l'opérationnalisation des stratégies inhérentes aux aspects environnementaux. Pour Antheaume (2013) : « *le contrôle de gestion environnemental est un ensemble d'outils qui permettent de collecter des données sur l'état de raréfaction des ressources naturelles liées à l'activité d'une organisation et d'effectuer une allocation de ressources interne, qui pose comme contrainte prioritaire le maintien des capacités de régénération des écosystèmes, et incite les employés à respecter cette contrainte* ». Cette définition a été proposée à partir des définitions de la comptabilité environnementale, notamment celles de Gray et al. (1987) ; Christophe (1992) ; Antheaume et Christophe (2005). Au final, pour Antheaume (2013), le contrôle de gestion environnemental est une continuité sur les travaux de la comptabilité environnementale, de ce fait proposer une définition revient à clarifier le concept de la comptabilité environnementale.

Gray et al. (1987) définissent la comptabilité sociale et environnementale comme : « *un processus de communication sur les effets sociaux et environnementaux des actions économiques d'une organisation, à destination de certains groupes d'intérêt dans la société et de la société en général* ». Par ailleurs, Christophe (1992) définit la comptabilité environnementale comme : « *un système d'information efficient sur le degré de raréfaction des éléments naturels lié à l'activité de l'entreprise, utilisable pour agir sur cette raréfaction et pour informer les tiers* ». Antheaume et Christophe (2005) trouvent que le terme de comptabilité environnementale renvoie aux outils qui permettent : « *d'une part de compléter ce que « compte » la comptabilité générale par la prise en « compte » des flux physiques et des coûts que l'entreprise occasionne à d'autres du fait de ses actions ; d'autre part d'étendre les catégories d'acteurs à qui l'entreprise rend des « comptes* ». ».

Martinet et Savall (1978) ; Savall et Zardet (2010) définissent les coûts et performances cachés appelés aussi les coûts cachés par commodité, comme des coûts qui ne figurent pas

dans les systèmes d'information d'une organisation ou entreprise (comme le compte de résultat, le budget, la comptabilité générale, la comptabilité analytique, les tableaux de bord...). Les coûts cachés sont évalués par des méthodes d'évaluation des coûts cachés. Ce sont des méthodes d'évaluation qui font partie, par extension, du domaine de la comptabilité et réside dans le champ de la gestion. Par conséquent, ce caractère « d'extension » et sa capacité à détecter et à évaluer les coûts invisibles font du concept, un élément susceptible d'entrer dans le cadre de la comptabilité environnementale. D'ailleurs, la méthode est utilisée dans la détermination de certains coûts environnementaux.

Ainsi, des liens entre les différents concepts peuvent être notés, notamment entre la définition de la comptabilité environnementale de Christophe (1992) et celle du contrôle de gestion environnemental de Antheaume (2013). Certains outils de la comptabilité étant des outils utilisés dans le contrôle de gestion classique, l'existence d'un lien entre les deux notions en « version environnementale ou durable » suggère que le contrôle de gestion environnemental résulte d'une continuité des travaux de la comptabilité environnementale, comme le mentionne Antheaume (2013). D'autant plus que les travaux sur la comptabilité environnementale précèdent ceux sur le contrôle de gestion environnemental. Dans ce domaine, Schaltegger, Hahn et Burritt (2002) distinguent particulièrement la comptabilité environnementale de gestion (*Environmental Management Accounting*), qu'ils définissent comme « *un système destiné à générer, analyser et utiliser des informations financières et non financières, de manière à optimiser la performance écologique et économique d'une entreprise, pour assurer sa pérennité* ». Sachant que la comptabilité de gestion fait partie des outils classiques du contrôle de gestion (c'est-à-dire les outils fondamentaux les plus utilisés par les contrôleurs de gestion professionnels et enseignés dans les universités comme outils du contrôle de gestion), la logique voudrait que la comptabilité de gestion environnementale soit un outil du contrôle de gestion environnemental.

Le contrôle de gestion environnemental, la comptabilité environnementale et les coûts cachés sont des concepts qui ont en commun d'être des extensions respectivement du contrôle de gestion, de la comptabilité et des coûts visibles. Selon la théorie socio-économique, un coût peut être qualifié de visible lorsqu'il comporte trois caractéristiques simultanées : une dénomination usuelle, une mesure et un système de surveillance. Le contrôle de gestion environnemental et la comptabilité environnementale ont la spécificité d'intégrer des aspects environnementaux dans leurs disciplines de base respectives. Quant à la notion des coûts cachés, il s'agit d'appréhender certaines données « invisibles » qui engendrent des coûts imperceptibles et réduisent significativement les performances de l'organisation. Par ailleurs, ces trois éléments ont pour finalité d'améliorer la gestion de l'organisation, en montrant les impacts de certains phénomènes sur celle-ci. Le contrôle de gestion environnemental et la comptabilité environnementale tiennent en effet compte des effets environnementaux sur la gestion de l'organisation ; et contribuent à améliorer son image, en réduisant sa pollution, en aidant à la prise de décisions... Selon les travaux de terrain de l'institut socio-économique des entreprises et des organisations (ISEOR), une maîtrise des coûts cachés permet aux organisations et aux entreprises d'accroître leur performance économique ainsi que leur performance sociale.

L'extension et l'aboutissement à une meilleure gestion constituent le soubassement commun à notre objet d'étude, puisque le processus de contrôle de l'espionnage industriel au travers de la fonction contrôle de gestion vise à agir sur la gestion de l'organisation en améliorant les performances de celle-ci. Les trois concepts sont tous des outils de gestion, même si certains peuvent englober d'autres ; le contrôle de gestion environnemental peut contenir des outils de la comptabilité environnementale et des coûts cachés.

L'espionnage industriel, dû à sa nature occulte, fait partie des phénomènes non compris dans les systèmes d'information de l'organisation. Or le contrôle de gestion se nourrit principalement des éléments de ces systèmes d'information. Par conséquent, les outils classiques du contrôle de gestion ne peuvent cerner l'ensemble des phénomènes extérieurs aux systèmes d'information, car ils n'y sont pas tout simplement préparés.

Une réadaptation de ces outils classiques et le recours à d'autres outils (comme le cas des trois outils de gestion relevés ci-haut) pourraient permettre de cerner l'espionnage industriel.

I.2. Les concepts mobilisés pour appréhender le processus de contrôle de l'espionnage industriel par la fonction contrôle de gestion

Dans ce point, nous expliciterons comment nous nous inspirerons des spécificités des différents concepts et théories mobilisés pour aboutir au processus de contrôle de l'espionnage industriel.

Une approche globale du développement durable suppose de prendre en considération les trois piliers économique - environnemental - social. Une considération du pilier social et du pilier économique entre dans le cadre d'une approche « équitable » ; une considération du pilier social et du pilier environnemental réside dans le cadre d'une approche « vivable » ; et une considération du pilier environnemental et du pilier économique entre dans le cadre d'une approche « viable ». Le contrôle de gestion traditionnel ou classique demeure dans une approche « équitable », car ses outils classiques sont élaborés pour impacter principalement les piliers économique et social. Par ailleurs, le contrôle de gestion environnemental a la spécificité d'introduire le pilier environnemental, en réadaptant les outils classiques pour appréhender les aspects environnementaux et en ajoutant de nouveaux outils permettant de cerner ledit pilier. Une question est alors de savoir si le contrôle de gestion environnemental permet d'appréhender le processus de contrôle de l'espionnage industriel ?

Le contrôle de gestion classique n'appréhende pas tous les processus, Schaltegger (2011) distingue ainsi des processus de marché et des processus hors marché. L'auteur précise que les processus de marché agissent dans le cadre des relations contractuelles et marchandes que l'organisation entretient avec certaines parties prenantes (salariés, fournisseurs, clients...). Les processus hors marché agissent hors relations contractuelles et marchandes à travers des éléments comme : l'exposition de l'entreprise à une couverture médiatique, des sollicitations de divers groupes d'intérêt, le processus législatif... Selon Antheaume (2013), le contrôle de gestion classique se concentre sur les phénomènes et les processus de marché, l'auteur ajoute que la spécificité du contrôle de gestion environnemental serait de s'intéresser aux phénomènes et aux processus hors marché. L'espionnage industriel, qui est un phénomène

hors relations contractuelles et marchandes, réside de ce fait dans les phénomènes et processus hors marché, si l'on se réfère à la définition de Schaltegger (2011).

Dans cette optique, le processus de contrôle de l'espionnage industriel pourrait être appréhendé par le contrôle de gestion environnemental. L'espionnage industriel demeure parmi les phénomènes et processus hors marché au même titre que les aspects environnementaux, mais il n'est pas considéré comme un indicateur environnemental. Un indicateur environnemental désigne, dans le dictionnaire environnement 2017, une variable quantitative ou qualitative qui peut être mesurée ou décrite. C'est une représentation simplifiée d'une réalité complexe qui répond à trois grandes fonctions : scientifique : évaluer l'état de l'environnement ; politique : identifier les priorités et évaluer les performances de l'action publique ; sociétale : faciliter la communication, inciter l'action dans le bon sens. Les indicateurs environnementaux servent de variables lorsqu'on étudie par modélisation les changements survenant dans les systèmes environnementaux complexes. L'OCDE définit un indicateur environnemental comme : « *paramètre ou valeur calculée à partir de paramètres donnant des indications sur l'état d'un phénomène, de l'environnement ou d'une zone géographique et d'une portée supérieure aux informations directement liées à la valeur du paramètre* ». Les outils du contrôle de gestion environnemental, qui sont à l'origine de l'appréhension des aspects environnementaux, résultent d'une extension des outils classiques du contrôle de gestion. Cette extension est uniquement une prise en compte des aspects environnementaux et non de tous les phénomènes et processus hors marché. L'espionnage industriel ne peut être appréhendé par le contrôle de gestion environnemental puisqu'il n'est pas un indicateur environnemental.

Il semble toutefois possible de s'inspirer du contrôle de gestion environnemental, notamment de sa méthode d'extension des outils classiques du contrôle de gestion, pour définir un cadre de référence afin d'appréhender le processus de contrôle de l'espionnage industriel.

I.3. Cadre théorique de référence du contrôle de gestion et leviers de Simons

Un cadre de référence théorique du contrôle de gestion est celui proposé par Simons. Pour cet auteur, le contrôle de gestion moderne renvoie aux « *processus et procédures formels fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* » (Simons, 1994). L'auteur présente quatre leviers de contrôle pour concilier le système de contrôle et la stratégie. Selon Simons (1994), quatre variables clés doivent être analysées pour réussir une stratégie. Il s'agit : des valeurs fondamentales, des risques à éviter, des variables critiques de la performance, et des incertitudes stratégiques. Il précise que chaque variable clé est contrôlée individuellement au travers d'un système de contrôle qu'il nomme « levier de contrôle ». Les variables clés correspondent respectivement aux : systèmes de croyances, systèmes de contraintes, systèmes de contrôle diagnostic, et systèmes de contrôle interactif. Respectivement, il s'agit d'un contrôle positif par l'inspiration, d'un contrôle négatif par la contrainte, par le contrôle classique, par le contrôle stratégique (Lepori et Bollecker, 2015). Simons (1995) ajoute que les organisations peuvent articuler plusieurs systèmes de contrôle à la fois et précise que les meilleures d'entre elles sont celles qui agencent ces leviers de contrôle pour compenser les effets pervers des uns et des autres. Simons regroupe ensuite les différents leviers de contrôle

en deux catégories selon qu'il s'agisse d'encadrer la stratégie (correspondant aux systèmes de croyances et aux systèmes de contraintes), ou de formuler et de mettre en œuvre la stratégie (correspondant aux systèmes de contrôle diagnostic et aux systèmes de contrôle interactif). Il a aussi classifié les quatre systèmes de contrôle, d'une part dans un cadre de recherche d'opportunités et d'apprentissage correspondant aux systèmes de croyances et aux systèmes de contrôle interactif ; d'autre part dans un cadre de vigilance et d'attention correspondant aux systèmes de contraintes et aux systèmes de contrôle diagnostic. Il affirme que le contrôle de gestion traditionnel se cadre généralement dans un système de contrôle diagnostic, même si certains auteurs l'imputent dans le cadre des leviers de contrôle diagnostic et interactif, passant du levier de contrôle diagnostic au levier de contrôle interactif ou l'inverse (Essid et Berland, 2011). Le contrôle de gestion se trouve principalement dans le cadre du système de contrôle diagnostic et du système de contrôle interactif (Essid et Berland, 2011 ; Renaud, 2015 ; Lepori et Bollecker, 2015).

Le contrôle de gestion environnemental est un type de contrôle qui entre dans le cadre du développement durable au travers d'une appréhension des aspects environnementaux ou écologiques. Par ailleurs, l'insertion de la dimension environnementale ne sous-entend pas seulement une simple prise de conscience des aspects environnementaux sans chercher à engendrer de la valeur ajoutée. Pour Acquier (2008), c'est aussi un moyen pour les organisations de transformer cette valeur sociale en valeur économique. Pour cet auteur, cette transformation dans le cadre du développement durable s'opère sur deux catégories de figures initialement proposées par Aggeri et *al.* (2005) : il s'agit des figures imposées et des figures libres. Arjaliès et *al.* (2011) proposent deux types de stratégies dont les conditions de passage d'un type à l'autre y sont différenciées. Une première qualifiée « de conformité » c'est-à-dire des figures imposées et une seconde « d'opportunité » visant les figures libres.

Pour Acquier, les figures imposées désignent « *un ensemble de pratiques qui se déploient dans des champs d'action déjà cadrés, du point de vue social (elles apparaissent nécessaires et légitimes) et technique (elles sont contrôlables et réalisables) ; elles s'appliquent de manière transversale à l'ensemble des acteurs d'un secteur donné et sont structurées par l'existence de règles, de standards ou de normes* ». Les figures libres constituent « *un espace potentiel d'innovation environnemental, social mais aussi managérial et politique ; elles constituent un ensemble de pratiques qui se déploient dans des champs d'action controversés, en cours de construction et moins cadrés, à la fois d'un point de vue technique et social* ». Ce champ des figures libres constitue un moyen pour les organisations et entreprises de procéder à des cadrages techniques et sociaux qui vont aboutir à de nouveaux champs d'action. Ces deux cas de figures visent à étudier de manière plus globale l'interface entre entreprise et société. Si le contrôle de gestion environnemental s'explique par les concepts de figures libres et de figures imposées, il pourrait être confronté aux systèmes de contrôle de Simons afin d'appréhender son cadre d'appartenance. Selon Antheaume (2013), la gestion de figures imposées implique : « *de mettre en place des outils de gestion de projet ainsi que de contrôle de conformité des actions et des résultats* », tandis que la gestion de figures libres implique : « *de mettre en place des outils de gestion dans une optique d'apprentissage organisationnel,*

de manière à informer les dirigeants sur le sens à donner à leur stratégie en fonction des informations que font remonter les outils ».

Si l'on se réfère aux définitions des deux figures de Acquier (2008), le contrôle de gestion environnemental semble se caractériser par des variables d'incertitudes stratégiques (compte tenu des réglementations environnementales changeantes en permanence, des incertitudes de marché, d'énormes risques liés à cette fluctuation, etc.), et des variables critiques de la performance (visant la conformité des actions et des résultats vis-à-vis d'un référentiel environnemental, des normes environnementales...). De ce fait, il se trouve dans la catégorie de « formulation et de mise en œuvre d'une stratégie ». Par conséquent, les deux leviers de contrôle dans la catégorie d'encadrement d'une stratégie (systèmes de croyances et aux systèmes de contraintes) se voient exclus du choix des systèmes de contrôle permettant d'appréhender le contrôle de gestion environnemental. Ainsi, les deux leviers susceptibles de cerner le contrôle de gestion environnemental sont le système de contrôle diagnostic et le système de contrôle interactif (demeurant les deux leviers de contrôle pour la formulation et la mise en œuvre d'une stratégie), puisqu'en référence à *l'état des lieux et état de l'art du contrôle de gestion environnemental* de Antheaume (2013), la gestion des figures imposées renvoie au système de contrôle diagnostic et celle des figures libres au système de contrôle interactif. Certains auteurs conçoivent le contrôle de gestion environnemental au filtre des leviers de contrôle diagnostic et interactif « avec articulation simultanée » (Renaud 2015, etc.) ; d'autres penchent pour une appréhension du contrôle de gestion environnemental au travers des leviers de contrôle diagnostic et interactif « avec une articulation en glissement » (Essid et berland, 2011), c'est-à-dire du passage d'un système de contrôle interactif à un système de contrôle diagnostic ou l'inverse.

I.4. Levier(s) de contrôle de Simons et processus de contrôle de l'espionnage industriel dans l'organisation ?

L'espionnage industriel fait partie des phénomènes et processus hors marché. Son processus de contrôle peut être confronté aux leviers de contrôle de Simons, en référence à la proposition de Schaltegger (2011) : lorsqu'il évoque la capacité que doit développer le contrôle de gestion environnemental de comprendre comment des éléments et des processus hors marché peuvent se traduire par de la valeur économique pour l'entreprise ; et que l'auteur préconise, par la suite, la compatibilité entre le contrôle de gestion environnemental et les systèmes de contrôle définis par Simons. Dans cette optique, nous pouvons statuer le processus de contrôle de l'espionnage industriel, en termes de figures imposées et ou de figures libres, avant de le confronter aux leviers de contrôle de Simons. Il s'agit de savoir, si le processus de contrôle de l'espionnage industriel consisterait à l'appréhension des figures imposées ou des figures libres ? Ou des deux figures à la fois ?

Le processus de contrôle de l'espionnage industriel contient logiquement des figures imposées (Acquier, 2008) sur le concept, en vertu des différentes réglementations et protections juridiques et techniques, allant des règles à respecter aux lois légiférées dans certains pays. Ce sont des règles et des normes légitimes, qui peuvent être propres aux entités, sectorielles, nationales ou parfois internationales, permettant aux organisations d'anticiper la survenance de l'espionnage industriel et d'engager des poursuites vis-à-vis des espions, dans le cas où

elles seront victimes. Ces réglementations peuvent être appliquées dans toutes les organisations et constituent des variables critiques de la performance contrôlables ; par exemples : la norme internationale ISO 27001 sur les bonnes pratiques pour la gestion de la sécurité des informations, les clauses de contrat, les contrôles d'accès physiques et informatiques, les clauses de confidentialité, la formation des employés sur la prévention de l'espionnage industriel, la fréquence de sensibilisation des employés, la fréquence des mises à jour des logiciels anti-espionnage, etc. Force est de constater l'incapacité de ces protections et normes juridiques quant à l'appréhension exhaustive de l'espionnage industriel. Les organisations ont beaucoup de difficultés à prévoir les méthodes et les actions des espions et doivent, par conséquent, elles doivent rester aux aguets en permanence. Ces incertitudes s'apparentent aux figures libres qui se caractérisent par des champs d'action controversés (en cours de construction et moins structurés). Le processus de contrôle de l'espionnage industriel semble se caractériser par des variables d'incertitudes stratégiques (notamment des difficultés de prévision des méthodes et actions des espions, de l'imprévisibilité des espions, de l'évolution technologique, etc.), et des variables critiques de la performance (en faisant référence à la conformité des actions et des résultats vis-à-vis d'un référentiel technique interne, des normes sur la prévention contre l'espionnage industriel, etc.). Il ne peut être dans un contexte d'encadrement d'une stratégie. Caractérisé par des figures imposées et des figures libres, le processus de contrôle de l'espionnage industriel pourrait être appréhendé par les leviers de contrôle diagnostic et interactif.

II. Système de contrôle diagnostic : détermination des méthodes et outils de contrôle de l'espionnage industriel

Le système de contrôle diagnostic consiste à s'assurer de la conformité des actions et résultats, au travers d'une définition des variables critiques de performance. Pour Simons, on distingue un système de contrôle diagnostic selon trois caractéristiques : « *la capacité à fixer des objectifs ou des standards de performance, la capacité à mesurer les résultats d'un processus et la capacité à corriger les déviations par rapport aux standards de performance* ». Par conséquent, les outils et méthodes du système de contrôle diagnostic sont les outils et méthodes du contrôle de gestion classique ; ils ont pour vocation de cerner les figures imposées. Par ailleurs, le contrôle de gestion est une discipline qui demande une adaptation permanente de ses outils et méthodes à l'environnement tant interne qu'externe de l'organisation. De ce fait, il existe plusieurs outils et méthodes du contrôle de gestion, qui ne peuvent être traités exhaustivement dans notre étude. Dans cette optique, nous nous intéresserons uniquement aux outils de base du contrôle de gestion dans le cadre de notre recherche, et nous aurons recours à d'autres outils éventuellement pour une meilleure appréhension de l'espionnage industriel.

II.1. Les méthodes et outils de base du contrôle de gestion

La phrase introductive de Berland et Simon (2010) résume assez bien le contrôle de gestion actuel : « *le contrôle de gestion est en effet un ensemble de pratiques paradoxales qui ne*

saurait se limiter à des outils ou à une profession au risque d'en présenter une vision trop caricaturale qui ne permet pas d'en saisir la richesse et le potentiel ». Les méthodes et outils du contrôle de gestion sont nombreux et se diversifient au fur et à mesure que l'environnement de l'organisation en exige. Chiapello (1996) définit *les outils du contrôle de gestion (plans, budgets, contrôle budgétaire, tableaux de bord) comme des instruments utilisés par les managers afin de mettre sous contrôle les activités des entreprises. Mais ils ne sont assurément pas les seuls moyens disponibles [...]*. En analysant cette définition, nous pouvons relever la multiplicité des outils du contrôle de gestion et noter que ce ne sont certainement pas des outils immuables. Alcouffe *et al.* (2013) mentionnent la nécessité d'adapter les méthodes et outils du contrôle de gestion aux spécificités des différentes organisations (industrie, grande distribution, banque, secteur public, culture...). Pour ces auteurs, un « contrôle de gestion sur mesure » est plus adapté au pilotage de la performance des organisations ; ces auteurs présentent quatre dispositifs et outils de contrôle qui servent au pilotage d'une performance multidimensionnelle, à savoir : la comptabilité de gestion, les budgets, les tableaux de bord et la structuration en centres de responsabilité.

Cependant, recourir aux méthodes et outils traditionnels du contrôle de gestion pourrait permettre d'appréhender scientifiquement le processus de contrôle de l'espionnage industriel. Ces outils semblent obsolètes selon certains auteurs comme Lorino (1991) à cause de l'environnement changeant des organisations. Aussi, ces outils sont adaptés et réajustés en permanence ; et de nouveaux outils et méthodes sont créés. Ils restent souvent inspirés des outils du contrôle de gestion traditionnel comme la méthode ABC (Activity-Based Costing), inspirée de la méthode des coûts complets. Pour Berland (2014), les outils les plus traditionnels du contrôle de gestion sont : la définition des centres de responsabilité, la comptabilité de gestion (la méthode des coûts complets, les prix de cession internes...), le budget (et le contrôle budgétaire), les tableaux de bord. D'autres auteurs comme Gervais, Grandguillot parlent de tableaux de bord, de budgets (et contrôle budgétaire), de comptabilité de gestion (en faisant référence aux écarts, prix de cession internes...) comme des outils inhérents au contrôle de gestion. Dans un objectif de simplicité, les auteurs sont quasiment unanimes sur les outils suivants comme les plus fondamentaux du contrôle de gestion : la structuration en centres de responsabilité ; les budgets (et le contrôle budgétaire) ; les tableaux de bord ; la comptabilité de gestion (méthodes de calcul des coûts).

II.1.1. La structuration en centres de responsabilité

Les centres de responsabilité consistent en une décentralisation maîtrisée du pouvoir pour une meilleure gestion. Giraud *et al.* (2011) définissent un centre de responsabilité, comme « *une entité de la structure que les dirigeants d'un groupe ont placée sous l'autorité d'un manager, à qui ils ont délégué un pouvoir de décision et qui doit rendre compte d'un objectif de contribution aux résultats d'ensemble* ». Les auteurs précisent que la responsabilité englobe un pouvoir de décision assez large et l'existence d'une marge de manœuvre assez importante. Burlaud et Simon (2013) quant à eux, définissent un centre de responsabilité « *comme une entité dotée d'une délégation de pouvoir et soumise à des objectifs contrôlés par un reporting spécifique* ». Il s'agit d'inculquer des comportements proactifs aux employés des entités. En somme, le groupe garde le contrôle sur ses entités en leur octroyant une certaine autonomie et leur permet simultanément de s'épanouir en montrant leurs capacités de gestion au travers des résultats. Le concept de centre de responsabilité présente des limites, l'une d'entre elles est

liée à la taille de l'organisation. Demeestère et *al.* (2013) évoquent aussi la nécessité de *concilier décentralisation et cohérence collective*, pour éviter une distanciation inutile des performances entre les centres de responsabilité. La recherche d'une plus grande cohérence peut supposer la mise en place de *contrats « objectifs-moyens » ou contrats verticaux* passés entre différents niveaux hiérarchiques et de *contrats « client-fournisseur » ou contrats horizontaux*, passés entre un service prestataire interne et un autre service, tel un échange de bien/ service obéissant à des critères de coût, délai, qualité etc. D'autres problèmes nécessitent une bonne entente entre les responsables des différents centres de responsabilité ; et sont liés à l'optimisation globale ; aux motivations individuelles des différents responsables des centres de responsabilité ; à la gestion purement financière ; au risque de cloisonnement entre centres de responsabilité.

II.1.2. Les budgets et le contrôle budgétaire

Les budgets et le contrôle budgétaire - ou système budgétaire selon Gervais (2009)- sont des outils de planification des activités opérationnelles des organisations et de pilotage au travers d'une comparaison entre le réel et le budgété. Ce sont des outils importants du contrôle de gestion à base de chiffres. Les budgets sont des outils qui spécifient à court terme toutes les éventuelles charges et tous les produits escomptés d'une organisation. Ils permettent donc d'anticiper la performance des organisations au travers de ses différents composants : budget des ventes, budget de la production, budget des approvisionnements (Grandguillot, 2013 ; Augé et Naro, 2011). La construction des différents budgets aboutit à la mise en place des documents de synthèse (compte de résultat prévisionnel, bilan prévisionnel...), sous contraintes de certains facteurs comme les moyens de production, les capacités de vente... Les différents budgets étant interdépendants doivent être bien construits pour éviter un écart trop important entre le budgété et le réel (Gervais, 2009) ; d'où l'intérêt du contrôle budgétaire pour mesurer la pertinence des budgets en cas d'écart trop important ; cerner les origines des écarts dans l'objectif de les corriger ; et voir les performances des différents centres de responsabilité. En l'occurrence, Burlaud et Simon (2013) évoquent sa lourdeur et les rivalités internes qu'il peut occasionner dans une organisation. S'ajoute à ces limites son inaptitude à ne mesurer qu'une partie des performances de l'organisation, « celles que traduisent les données monétaires et comptables... ».

II.1.3. Les tableaux de bord

Le concept des tableaux de bord ne cesse de s'adapter à de nombreuses mutations de l'environnement des organisations. De ce fait, de multiples modèles de tableaux de bord ont été mis en place pour une meilleure adaptation des outils de gestion aux fluctuations permanentes de l'environnement des organisations. Parmi ces modèles, nous pouvons citer en plus du tableau de bord de gestion, la méthode OVAR (objectifs, variables d'action et responsabilités), les Balanced Scorecards ou tableaux de bord prospectifs, la méthode ORAA (objectifs récurrents et axes d'action)... Selon Gervais (2009), *le tableau de bord de gestion correspond à un système d'information permettant de connaître le plus rapidement possible les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme et faciliter dans celle-ci l'exercice des responsabilités*. D'autres auteurs comme Giraud et *al.* définissent le tableau de bord « *comme un ensemble d'indicateurs à caractère non exclusivement financier (KPI : key performance indicators)... se présente de façon générique sous la forme*

d'une liste d'indicateurs avec différentes valeurs prises par ces indicateurs ». Le tableau de bord est un outil qui alerte le contrôleur de gestion sur les différents éloignements des opérations courantes des objectifs à atteindre. Il peut contenir des indicateurs financiers et non financiers. Les dimensions d'appréhension des tableaux de bord s'élargissent en vertu de l'environnement des organisations (Méthode OVAR ; Balanced Scorecards). Comme une des limites, Giraud et *al.* évoquent l'importance du nombre d'informations quantitatives dans les systèmes d'information pouvant empêcher une analyse adéquate.

II.1.4. La comptabilité de gestion

De Rongé et Cerrada (2012) précisent que le contrôle de gestion a recours à la comptabilité de gestion principalement pour : *le calcul de coûts pour l'analyse stratégique ; l'analyse de coûts pour le pilotage de l'organisation*. Berland et De Rongé (2013) affirment que le calcul de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) a pour vocation de fournir tous les éléments d'information possibles de nature à éclairer la prise de décision et à mesurer la performance de l'organisation et de ses sous-parties (la fixation des prix des produits ou du service ; l'analyse des écarts ; etc.).

II.1.5. Discussion

Dans notre développement, nous déterminerons les méthodes et outils de contrôle de l'espionnage industriel, en réadaptant les outils fondamentaux évoqués ; en ayant recours à d'autres méthodes/outils plus adaptés. En l'occurrence, les trois phases de Bouquin englobent l'ensemble des étapes temporelles du processus de contrôle dans une organisation en amont, en cours et en aval ; les différentes phases semblent adéquates pour introduire des méthodes et outils de contrôle de l'espionnage industriel afin d'appréhender le processus de contrôle dans chacune des étapes ; la définition est (la plus) répandue et simple. Bouquin (1991) s'est intéressé à la dimension temporelle « quand le contrôle a-t-il lieu ? » et propose les trois phases du processus de contrôle dans l'organisation : la finalisation des objectifs, le pilotage et la post-évaluation.

Le tableau ci-dessous illustre le cloisonnement du mode de contrôle de Bouquin avec les outils classiques et traditionnels du contrôle de gestion :

Tableau 1 : le cloisonnement du mode de contrôle de Bouquin avec les outils classiques et traditionnels du contrôle de gestion

Phases du mode de contrôle de Bouquin	Outils fondamentaux du contrôle de gestion correspondants
La phase de finalisation, en amont de l'action	La structuration en centres de responsabilité ; Les budgets
La phase de pilotage, en cours d'action	Le contrôle budgétaire ; Les tableaux de bord
La phase de post-évaluation, après l'action	Le contrôle budgétaire ; La comptabilité de gestion
Correspondent au levier de contrôle diagnostic de Simons	

Source : notre réalisation.

Les budgets et le contrôle budgétaire constituent le système budgétaire ; les deux éléments se scindent dans les phases du mode de contrôle du fait de la survenance du rôle desdits outils en temps voulu (l'un dans la première phase ; l'autre dans la deuxième et la troisième phase).

II.2. Réajustement des outils et méthodes de base du contrôle de gestion

Les méthodes et outils de contrôle de l'espionnage industriel du levier de contrôle diagnostic seront les outils de base réajustés ou adaptés du contrôle de gestion et d'autres méthodes et outils pour effectuer efficacement les opérations de certaines phases du processus de contrôle.

II.2.1. Réajustement de la structuration en centres de responsabilité

Cet outil se caractérise par une délégation de pouvoir avec des objectifs préétablis que les responsables doivent respecter. L'outil sera réajusté par l'ajout de deux principales actions : la définition des objectifs clairs et cohérents visant le processus de contrôle de l'espionnage industriel ; et la sensibilisation des managers/responsables vis-à-vis du processus de contrôle de l'espionnage industriel. En effet, il s'agirait de définir des objectifs prenant en compte l'appréhension de l'espionnage industriel et de sensibiliser les managers ou les responsables à ce qu'ils comprennent l'ampleur dudit fléau. La définition des objectifs est une première étape cruciale dans le processus de contrôle ; et cela doit se faire lors des négociations des contrats verticaux et/ou horizontaux selon Demeestère et *al.* (2013). Par exemple, l'organisation peut exiger comme un de ses objectifs, le strict respect de la norme internationale ISO 27001 sur les bonnes pratiques pour la gestion de la sécurité des informations dans toute l'organisation. Aussi, les responsables des centres de responsabilité doivent disposer des moyens et ressources nécessaires à l'atteinte des objectifs visés, d'où l'importance des négociations pour étudier la faisabilité. L'étape suivante va consister à informer les managers/responsables à ce qu'ils sensibilisent l'ensemble du personnel de leurs centres de responsabilité. Ce travail de sensibilisation vise à prévenir par l'adoption de certains comportements de sécurité et participe à faciliter l'acceptation des objectifs préétablis auprès de l'ensemble du personnel. Dans les organisations de petite taille, nous assistons à une déclinaison plus directe : les responsables/managers auront déjà traduit les objectifs stratégiques visant l'appréhension de l'espionnage industriel en objectifs opérationnels, voire en tâches à effectuer. Ils vont ensuite sensibiliser l'ensemble du personnel des actions à effectuer pour une meilleure assise du processus de contrôle de l'espionnage industriel. Chaque personnel de l'organisation doit se sentir concerné/sensibilisé (informé et formé) afin d'atteindre les objectifs attendus du processus de contrôle de l'espionnage industriel. Nous nous retrouvons avec des plans d'actions stratégiques, cohérents, concis et réalisables, constitués d'objectifs stratégiques à atteindre ; les délais ; les moyens et finalités négociés ; la désignation des managers/responsables de pilotage des centres de responsabilité dans l'organisation. L'étape suivante va consister à chiffrer à court terme les charges prévisionnelles et les éventuels produits.

II.2.2. Réajustement des budgets et du contrôle budgétaire

Les budgets et le contrôle budgétaire - ou système budgétaire - sont le plus souvent liés car ils se succèdent dans les étapes du contrôle de gestion ; les mêmes données utilisées dans l'élaboration des budgets sont reprises dans le contrôle budgétaire pour les confronter aux

données réelles. Comme évoqué, ces deux éléments se scindent selon les trois phases du mode de contrôle de Bouquin : les budgets se trouvant dans la phase de finalisation (en amont de l'action) et le contrôle budgétaire dans la phase de pilotage (en cours de l'action) et la phase post-évaluation (après l'action).

Les budgets : le rôle des budgets consistera en une planification plus opérationnelle des actions et à chiffrer à court terme les charges et les produits escomptés de l'organisation. Habituellement, l'organisation établit ses budgets dans un ordre précis commençant par les budgets de vente ; les budgets de production ; etc. (Grandguillot, 2013 ; Augé et Naro, 2011), sous contraintes de facteurs tels que les moyens de production, les capacités de vente... Ces éléments demeurent prévisionnels, cela aboutit aux différents documents de synthèse. Par contre, l'espionnage industriel n'est pas un produit/service qui se commercialise et génère des profits, mais plutôt un phénomène qui engendre des pertes à l'organisation (sommes colossales ; faillite de certaines organisations). Ces coûts liés à l'espionnage industriel doivent être anticipés. La difficulté d'appréhension de l'espionnage industriel par les budgets classiques réside à ce niveau, puisque ces derniers sont interdépendants et doivent être bien construits (Gervais et al., 2009). Les produits escomptés de l'organisation peuvent être l'ensemble des coûts évités grâce au processus de contrôle mis en place, voire la survie totale de l'organisation dans le cas où elle devrait être en faillite suite à l'espionnage industriel. Or, cette évaluation échappe aux méthodes classiques de construction des budgets. Les charges de l'espionnage industriel dans l'organisation peuvent être de deux types : les coûts visibles et les coûts invisibles.

Les coûts visibles : il s'agit des coûts de revient de l'ensemble des actions entrant dans le cadre de la prévention et de la protection contre l'espionnage industriel dans l'organisation (formations du personnel, achats des matériels anti-espionnages, brevets de protection, les frais d'acquisition des droits d'auteur, etc.), avec les coûts de réparation des dommages provoqués par l'espionnage industriel tels que les frais de poursuite judiciaire, les honoraires des avocats, etc. Les différents coûts visibles provenant du processus de contrôle de l'espionnage industriel sont : les coûts de prévention ; les coûts de protection ; les coûts de réparation ; les autres coûts visibles.

Les coûts invisibles : ce sont des coûts cachés qui sont dilués dans les produits ou services et des coûts d'opportunité. Les premiers sont des coûts incorporés dans les produits ou services suite à la résolution des problèmes survenus à cause de l'espionnage industriel. Les coûts d'opportunité représentent l'ensemble des produits que l'organisation aurait dû engendrer si elle n'avait pas été victime d'espionnage industriel. C'est le manque à gagner qui empêche le bon fonctionnement de l'organisation. S'ajoutent à ces coûts d'autres charges invisibles. Les différents coûts invisibles pouvant être générés par l'espionnage industriel dans l'organisation sont : les coûts incorporés dans les produits ou services ; les coûts d'opportunité ; les autres coûts invisibles.

Les budgets classiques peuvent cerner une partie des coûts visibles qui peuvent être budgétés, notamment ceux de la prévention et de la protection. Quant aux coûts de réparation et les coûts invisibles, ils sont incertains puisqu'ils naissent suite à la survenance de l'espionnage industriel. Ces coûts invisibles nous renvoient au concept des coûts et performances cachés, et sans une mise en place du processus de contrôle de l'espionnage industriel, les seuls coûts existants seraient ces coûts invisibles si l'organisation est victime du phénomène. Etant donné que les produits escomptés sont l'ensemble des coûts évités grâce au processus de contrôle

mis en place, nous pouvons remarquer que les produits escomptés correspondent à l'ensemble des coûts invisibles et une partie des coûts visibles notamment les coûts de réparation des dommages provoqués par la survenance de l'espionnage industriel. Budgéter des coûts invisibles, dont la survenance est incertaine, n'est pas une chose facile et ne peut jamais être exhaustif. Les coûts visibles, qui sont dépendants de la survenance de l'espionnage industriel, entrent aussi dans ce cadre. Connaissant la structure des coûts de l'espionnage industriel (coûts visibles et invisibles), nous pouvons budgéter les coûts visibles du processus de contrôle de l'espionnage industriel grâce aux plans d'actions définis par les managers ou les responsables. Il s'agit de chiffrer en octroyant une valeur financière à toutes les actions planifiées dans le cadre du processus de contrôle de l'espionnage industriel, notamment les actions de prévention et de protection (formations du personnel, mise en place des dispositifs anti-espionnages, souscription des brevets, etc.). En ce qui concerne les coûts visibles qui sont liés à la survenance de l'espionnage industriel (coûts de réparation des dommages) et des coûts invisibles, leur prévision est très incertaine et exhaustivement impossible. Cependant, nous pouvons attribuer une valeur en fonction des éléments de coûts historiques dus à l'espionnage industriel dans l'organisation, ou attribuer une valeur forfaitaire en fonction des coûts moyens relevés des cas d'espionnage industriel dans le secteur, le domaine d'activité, dans la région, etc. Pour les objectifs d'évaluation et de réduction des coûts de l'espionnage industriel (voire empêcher la naissance desdits coûts), nous avons jugé nécessaire de focaliser l'attention sur les charges du phénomène plutôt que ses produits. Ces différents éléments constituent les raisons pour lesquelles nous n'avons déterminé que le budget des charges de l'espionnage industriel.

Tableau 2 : les étapes de construction du budget des charges de l'espionnage industriel.

Etapes de construction du budget des charges de l'espionnage industriel			
Charges visibles		Charges invisibles	
<ul style="list-style-type: none"> ✚ Déterminer les actions de prévention et de protection du processus de contrôle de l'espionnage industriel ; ✚ Spécifier en quantité les besoins nécessaires à la réalisation des actions définies ; ✚ Chiffrer les éléments de coûts, tout en précisant leur période de survenance (mensuellement, trimestriellement, etc.). 		<ul style="list-style-type: none"> ✚ Attribuer une valeur en fonction des éléments de coûts historiques dus à l'espionnage industriel dans l'organisation ; ✚ Ou attribuer une valeur forfaitaire en fonction des coûts moyens relevés des cas d'espionnage industriel dans le secteur, le domaine d'activité, dans la région, etc. 	
Charges visibles	Total =	Charges invisibles	Total =

Source : notre réalisation.

La spécificité de ce budget est qu'il n'appréhende que les charges prévisionnelles de l'espionnage industriel. Une partie de ces charges prévisionnelles demeure en effet incertaine et difficile à budgéter ; les charges invisibles comprenant aussi une partie des charges visibles

dépendantes de la survenance de l'espionnage industriel dans l'organisation. Les produits escomptés ne sont pas déterminés pour deux raisons : l'objectif dans notre modèle est l'évaluation et la réduction des coûts de l'espionnage industriel, voire empêcher son apparition. Il s'agit d'évaluer, de prévoir les coûts de l'espionnage industriel, mais aussi d'anticiper la survenance desdits coûts dans l'organisation ; la détermination des produits escomptés est très délicate au vu de son caractère incertain et de sa dépendance à la survenance de l'espionnage industriel, par conséquent il serait intéressant de valoriser lesdits « produits » après l'action, soit lors de la phase post-évaluation (l'évaluation des coûts réels) à l'instar de Bouquin. Nous n'ignorons guère les bénéfices que l'organisation pourrait en tirer.

Le contrôle budgétaire : Il s'agit d'évaluer les coûts réels et les confronter aux coûts budgétés afin d'observer les écarts. Ce contrôle budgétaire se fait de la même manière que celui d'un produit/service de l'organisation. Quelques différences subsistent : la focalisation est accentuée sur les écarts des coûts de l'espionnage industriel, or pour un produit ou service, les écarts de prix et de quantités sont importants à déterminer (les écarts sur les produits) ; le calcul des coûts réels d'un produit/service peut être cerné par les méthodes de calcul classiques du contrôle de gestion (coûts complets, variables, etc.), le calcul des coûts réels de l'espionnage industriel plus complexe échappe aux méthodes classiques.

II.2.3. Un tableau de bord adapté au contrôle de l'espionnage industriel

Le tableau de bord, qui est un outil d'alerte et de pilotage, peut être très utile dans la prévention contre la survenance de l'espionnage industriel. Pour se faire, il faudrait définir de indicateurs pertinents afin d'avoir des clignotants inhérents aux objectifs visés dans le tableau de bord. En l'occurrence, le seul changement à apporter réside au niveau des composants du tableau de bord de l'organisation. Celui-ci intégrera de nouveaux objectifs à atteindre concernant l'espionnage industriel. On retrouve donc les mêmes étapes de construction du tableau de bord de l'organisation : définition des objectifs ; détermination des variables d'actions ; choix des indicateurs ; responsabilisation ; mise en place d'un système de normes ; et la périodicité. Les mêmes objectifs stratégiques définis, depuis la structuration en centres de responsabilité, et déclinés en objectifs opérationnels peuvent ainsi être pris dans le tableau de bord. Dans la phase de pilotage, le tableau de bord s'utilise en cours de l'action. Les différents tableaux de bord des centres de responsabilité doivent être cohérents avec l'organigramme de l'organisation ; cela pour faciliter l'agrégation et la cohérence des informations.

Tableau 3 : une illustration prenant en compte l'appréhension de l'espionnage industriel dans le tableau de bord de l'organisation.

Objectifs	Variables d'actions ou facteurs clés de succès	Indicateurs	Responsables	Normes de référence	Périodicité
L'adoption des comportements pour prévenir la survenance de l'espionnage industriel via la sensibilisation du personnel.	✚ Formations	✓ Pourcentage d'employés formés	➤ Responsable des ressources humaines	✓ 100%	❖ Trimestrielle
	✚ Contrôles aléatoires	✓ Nombre d'anomalies relevées lors du contrôle aléatoire	➤ Contrôleur de gestion	✓ 0	❖ Hebdomadaire
La mise en œuvre de la norme ISO/IEC 27001 management de la sécurité de l'information.	✚ Implication du personnel	✓ Nombre de réunions avec les employés	➤ Responsable du centre de responsabilité	✓ Au moins 2	❖ Mensuelle
	✚ Adoption des principes élémentaires de la norme	✓ Nombre d'exigences non respectées de la norme	➤ Responsable du centre de responsabilité et du contrôleur de gestion	✓ 0	❖ Mensuelle

Source : notre réalisation.

II.2.4. La comptabilité de gestion

Cette dernière phase de contrôle de l'espionnage industriel par le système de contrôle diagnostique correspond à la phase post-évaluation de Bouquin (après l'action). Il s'agit ici de déterminer les coûts réels de l'espionnage industriel. Aussi, les coûts de l'espionnage industriel se composent des coûts visibles et des coûts invisibles. Pour le calcul des coûts visibles, les méthodes classiques comme les coûts complets peuvent cerner lesdits coûts. Il s'agit de tenir compte de l'ensemble des charges engagées dans la prévention et la protection contre l'espionnage industriel dans l'organisation. Cela se détermine à partir des éléments disponibles comme les achats des matériels anti-espionnages, les montants déboursés pour la souscription d'un brevet, les frais de formation, etc.

Autres méthodes et outils / méthodes des coûts cachés : Les principales méthodes d'évaluation des coûts du contrôle de gestion nécessitent des données comptables qui sont visibles, c'est-à-dire les données issues des systèmes d'information de l'organisation. Le plus souvent nous n'appréhendons pas certaines données invisibles qui engendrent des coûts imperceptibles et réduisent significativement les performances des organisations. Aussi, une question importante est de savoir : comment évaluer les coûts invisibles de l'espionnage industriel à partir des méthodes d'évaluation des coûts cachés ? Pour se faire, le préalable est de spécifier les sources et les étapes d'évaluation des coûts cachés.

Sources des coûts cachés : Selon la théorie socio-économique des organisations, les coûts et performances cachés sont des coûts dus à des irrégularités, des anomalies, des perturbations dans le fonctionnement de l'organisation (dénommées les dysfonctionnements, qui sont à la base des problèmes d'efficacité et d'efficience), qui l'empêchent de réaliser ses objectifs et provoquent un gaspillage de ressources. Savall et Zardet (2010) montrent que les coûts cachés sont des coûts dilués dans le coût des produits/services (coûts historiques) ou des coûts d'opportunité, qui par nature ne sont pas enregistrés et proviennent de dysfonctionnements issus des structures et des comportements des membres de l'organisation. Les interférences apparaissent, selon la théorie socio-économique, réalistement dans six domaines : les conditions de travail (l'environnement dans lequel les salariés effectuent leurs tâches ; lieu de travail ; l'ensemble des relations existantes de travail), l'organisation du travail (l'attribution des rôles ; l'imputation des tâches au sein des unités et les différentes corrélations dans le travail), la communication-coordination-concertation (l'ensemble des coopérations, des échanges d'informations et autres qui s'effectuent entre les individus de l'organisation ou l'entreprise pour la réalisation de leurs tâches), la gestion du temps (la technique d'allocation du temps de travail individuel ou collectif ; l'imputation du temps de l'individu entre ses principales tâches ou activités), la formation intégrée (les formations professionnelles faites par l'organisation ou l'entreprise afin d'améliorer les compétences des individus) et la mise en œuvre stratégique (l'ensemble des outils, des procédés, des démarches utilisés par l'organisation ou l'entreprise pour atteindre les objectifs visés : la transformation des objectifs managériaux ou stratégiques en actions courantes).

Méthodes d'évaluation des coûts cachés : elles peuvent être regroupées en deux catégories : celles permettant l'évaluation des coûts historiques (coûts dilués dans les produits ou services) et celles déterminant les coûts d'opportunité. Ainsi, l'institut socio-économique des entreprises et des organisations (ISEOR) a caractérisé ces deux catégories de coûts en cinq familles de coûts regroupant les coûts cachés. Pour les coûts historiques, il s'agit : des

sursalaires, du surtemps et des surconsommations ; Pour les couts d'opportunité, il s'agit des non-productions et de la non-création de potentiel stratégique.

Méthodes d'évaluation des coûts historiques (coûts dilués dans les produits ou services) : selon la théorie socio-économique, ces coûts se distinguent par son absence d'identification claire par des lignes spécifiques dans les différentes écritures comptables de l'organisation. Le système d'évaluation correspondant est le mode d'évaluation « SOF : Social, Organisationnel, Financier », appelé aussi la méthode « QQFI : qualitative, quantitative, et financière » de l'ISEOR. Les chercheurs de l'ISEOR ont défini trois composants de coûts/ familles de coûts - auxquels les coûts cachés sont liés. Ces coûts historiques sont : les surconsommations, les sursalaires et les surtemps. Le mode d'évaluation SOF consiste à déterminer le gisement de ressources financières affectées à la régulation des dysfonctionnements et des anomalies, dont une partie peut être mobilisée pour des activités de création de valeur économique.

Tableau 4 : les étapes de la méthode SOF

Module social	Rendre évidents les dysfonctionnements dans l'atelier phosphorique ; répertorier les dysfonctionnements ; rechercher les relations et les liens de causalité existants entre les dysfonctionnements ; ordonner les dysfonctionnements en catégories ; faire un Pareto des dysfonctionnements ou anomalies en fonction du nombre d'occurrences par catégorie.
Module organisationnel	Mettre en liste les régulations qui ont été mises en œuvre ; chiffrer les impacts des actions mises en œuvre.
Module financier	Valoriser les coûts de chacune des actions.

Source : ISEOR.

Méthodes d'évaluation des coûts d'opportunité : Selon Andreani (1967), le terme des coûts d'opportunité a été employé pour la première fois par Green (1894) ; et l'origine de l'idée se trouve dans les écrits de l' cole autrichienne, notamment dans ceux de Wieser. Il existe plusieurs manières d'évaluer les coûts d'opportunité (approche économique, etc.), mais toutes ces différentes méthodes ont le même socle, en déterminant un manque à gagner ; celui-ci pouvant résulter, par exemple, d'une mauvaise prise de décision générant un éventuel écart de profit. Pour évaluer les coûts d'opportunité, les chercheurs de l'ISEOR ont défini deux composants de coûts ou familles de coûts pour déterminer lesdits coûts, il s'agit : des coûts de non-production et de non-création de potentiel stratégique. Les coûts cachés liés à ces composants sont déterminés en multipliant respectivement le temps d'inactivité de non-production et le temps perdu de non-création de potentiel stratégique par un taux horaire « contribution horaire à la marge sur coût variable », qui se note CHMVCV (Horngren et al., 2009) et se calcule de la façon suivante : Marge sur coût variable de l'année/Nombre d'heures d'activité de l'année.

II.2.5. Discussion : Méthodes d'évaluation des coûts invisibles de l'espionnage industriel

Lorsque l'organisation est victime d'espionnage industriel, cela engendre des coûts de réparation (procédures judiciaires, honoraires des avocats, etc.). Ces différents éléments n'ont pas tous forcement une dénomination dans le système comptable, ou ils sont dilués dans les éléments de coût de l'organisation (  l'instar de l'ISEOR, il s'agit des coûts historiques). L'évaluation des coûts invisibles de l'espionnage industriel consiste à déterminer les coûts de

réparation dilués dans les éléments de coût et les coûts d'opportunité (manque à gagner). Le mode d'évaluation SOF ou QQFI de l'ISEOR permet de recenser tous les coûts dilués dans les éléments de coût. En effet, il s'agit de déterminer le gisement de ressources financières affectées à la réparation des dommages de l'espionnage industriel. Quant à l'évaluation des coûts d'opportunité de l'espionnage industriel, nous pouvons utiliser les deux composants des coûts d'opportunité des coûts cachés. Les coûts de non-production seront l'ensemble des occasions perdues suite à une perte de clientèle (diminution de la part de marché), tandis que les coûts de non-potential stratégique constitueront le temps perdu par les employés à la résolution des problèmes d'espionnage industriel par le taux horaire CHMCV. L'organisation peut déterminer d'autres composants de coûts selon les caractéristiques d'occasions du domaine d'activité, du secteur d'activité, etc. L'idée est de déterminer l'ensemble des coûts d'occasions perdues suite à la survenance de l'espionnage industriel.

III. Système de contrôle interactif : détermination des méthodes et outils de contrôle de l'espionnage industriel

Dans ce point, nous présentons des méthodes et outils du levier de contrôle interactif ; nous traitons ensuite de la capacité des outils du système de contrôle interactif à encadrer les figures libres du processus de contrôle de l'espionnage industriel.

III.1. Méthodes et outils du système de contrôle interactif

Selon Simons (1995), les systèmes de contrôle interactifs se caractérisent par quatre éléments : ils se concentrent sur l'évolution constante de l'information que les gestionnaires de haut niveau ont identifiée comme potentiellement stratégique ; l'information est suffisamment importante pour exiger une attention fréquente et régulière du fonctionnement à tous les niveaux de l'organisation ; les données générées par un système interactif sont mieux interprétées et discutées lors de réunions en face à face entre des supérieurs, des subordonnés et des pairs ; le système de contrôle interactif est un catalyseur pour un débat continu sur les données sous-jacentes, les hypothèses et les plans d'action.

Ainsi, les outils du levier de contrôle interactif se caractérisent par l'ensemble des méthodes et dispositifs de gestion impliquant l'ensemble du personnel d'une organisation, au travers d'un dialogue ou d'une concertation quelconque, dans la recherche de solutions pour prévenir les variables d'incertitudes stratégiques. Il s'agit d'identifier et de tenir compte des informations pertinentes du personnel pour adapter les stratégies préalablement définies aux imprévisibilités incessantes de certains phénomènes fluctuants. Ce levier de contrôle s'apparente alors à « une sorte de système de veille » permettant de chercher, de trouver et d'anticiper certains phénomènes contingents qui empêchent le bon déroulement d'une stratégie définie. Ce « système de veille » doit être utilisé fréquemment dans l'organisation et doit détecter les éléments potentiellement stratégiques pour améliorer les stratégies définies. Cette considération des employés, au travers de leur concertation pour la révision des stratégies, accentue leur degré d'appartenance vis-à-vis de l'organisation.

Elle facilite l'introduction de nouveaux changements stratégiques ou la mise en application de nouvelles stratégies. Ce système de contrôle se caractérise par son aptitude à faire émerger de nouvelles stratégies et favorise l'apprentissage (Simons, 1995).

Les outils pouvant être utilisés dans le cadre du système de contrôle interactif sont nombreux et les organisations peuvent avoir recours aux outils qu'elles jugent convenables à leur structure. Par exemple, Simons (1995) affirme que lorsqu'il s'agit de petites organisations, les managers clés et les employés peuvent s'asseoir autour d'une table et explorer informellement les impacts des différentes menaces et opportunités émergentes. L'auteur précise aussi qu'il est pertinent de définir une méthode de concertation plus formelle lorsque l'organisation est de grande taille ou devient de plus en plus développée. Ainsi, nous pouvons retenir quelques outils du système de contrôle interactif qui ont fait l'objet d'une étude empirique :

Tableau 5 : quelques outils du levier de contrôle interactif avec des études de référence.

Outils / Méthodes	Etudes de référence
Débat et dialogue	Simons (2000) qui est l'instigateur dudit levier de contrôle affirme que le débat et le dialogue sont les marques de fabrique des systèmes de contrôle interactifs.
Dialogues, formations et de la communication	Berland et Sponem (2007) montrent, au travers d'une étude sur la transformation du budget d'une entreprise chimique en système interactif, l'implication plus forte des managers dans le processus de contrôle, via des dialogues entre les dirigeants, des formations et de la communication.
Réflexion collective	Naro et Travaillé (2010) donnent l'exemple de la formalisation d'une stratégie à la réalisation d'un balanced scorecard dans deux entreprises industrielles et commerciales à travers la réflexion collective des différents acteurs (dont les fonctions et les niveaux de qualification étaient différents).
Discussions	Fasshauer (2012) évoque dans l'utilisation du forecast au sein d'une division européenne d'un groupe américain les discussions hebdomadaires entre les responsables locaux, les équipes de direction du groupe et de la division, et leurs supérieurs hiérarchiques. Ces révisions hebdomadaires sont effectuées dans le but d'améliorer les prévisions mensuelles.

Source : Renaud (2015).

Les méthodes illustrées dans le tableau ci-contre : les réunions, le brainstorming, les débats organisés et bien d'autres constituent des méthodes et outils utilisés dans le cadre d'un système de contrôle interactif (Lepori et bollecker, 2015).

III.2. Des outils du levier de contrôle interactif concernant l'espionnage industriel

Les figures libres du processus de contrôle de l'espionnage industriel se caractérisent par les incertitudes stratégiques liées à l'imprévisibilité des méthodes utilisées par les espions. L'organisation doit permanemment adapter ses stratégies de contre espionnage pour assurer sa prévention et sa protection. Ce champ d'action controversé et très changeant, surtout à l'essor des nouvelles technologies, demeure un périmètre d'action où l'organisation pourra se distinguer compétitivement de ses concurrents en adaptant ou en améliorant ses stratégies

préalablement définies. Ce potentiel exploitable peut être atteint *via* l'apport de l'ensemble du personnel de l'organisation. Des chercheurs (entre autres : Berland, Sponem, Naro, Travaillé, Fasshauer) ont démontré au travers des études sur le terrain l'efficacité de la prise en compte des informations issues des concertations entre les différents employés de l'organisation. Contrairement aux outils du système de contrôle diagnostic qui subissent des réajustements pour appréhender les figures imposées du processus de contrôle de l'espionnage industriel, les outils du levier de contrôle interactif permettent de cerner directement les figures libres grâce aux caractéristiques de ses outils, qui permettent d'obtenir des informations pertinentes auprès du personnel de l'organisation. Il s'agit d'impliquer l'ensemble du personnel d'une organisation, au travers d'une concertation constante formellement ou informellement (débat, dialogue, réunion, brainstorming, discussion, etc.), dans la recherche d'informations pour détecter les failles qui subsistent dans les stratégies mises en place, pour prévenir les variables d'incertitudes stratégiques, en se démarquant de la concurrence et en assurant sa pérennité. L'objectif de ce système interactif (Simons, 1995) est la discussion constante et la remise en cause des stratégies préalablement définies pour faire face aux incertitudes stratégiques. Ainsi, les outils du système de contrôle interactif, ne nécessitant pas de réajustement pour cerner les figures libres, requièrent néanmoins une définition de certains éléments pour comprendre réellement leur mise en application dans l'organisation, notamment savoir : quand l'utiliser ? ; qui l'utilise(nt) ? ; où l'utiliser ?

IV. Modèle théorique et les outils du système de contrôle de l'espionnage industriel

Dans ce quatrième et dernier point dans lequel nous allons confronter les deux systèmes de contrôle (diagnostic et interactif) aux six dimensions d'analyse réajustées de Chiapello pour viser ultérieurement une mise en application dans l'organisation. Le processus de contrôle de l'espionnage industriel par la fonction contrôle de gestion se caractérise par l'appréhension des figures imposées et des figures libres, et pourrait, par conséquent, se faire théoriquement via les leviers de contrôle diagnostic et interactif (Simons, 1995 ; Schaltegger et Burritt, 2002 ; Acquier, 2008 ; Schaltegger, 2011 ; Antheaume, 2013 ; Renaud, 2013 ; 2015). Parce que les outils classiques du contrôle de gestion sont limités pour appréhender l'espionnage industriel, il est nécessaire de réajuster certains outils classiques du contrôle de gestion, notamment ses quatre outils fondamentaux, pour cerner l'espionnage industriel (côté diagnostic) et de déterminer les outils appréhendant les incertitudes stratégiques liées à l'espionnage industriel (côté interactif). Après les réajustements desdits outils, l'ajout d'un outil de calcul des coûts de l'espionnage industriel (méthodes d'évaluation des coûts cachés) et la détermination de quelques outils du levier de contrôle interactif. Nous allons utiliser les six dimensions de Chiapello sous une vision différente de sa vision initiale, car en plus de sa capacité d'analyse des modes de contrôle, nous estimons que lesdites dimensions permettent de définir concrètement la mise en œuvre d'un système de contrôle dans l'organisation. Cette présomption s'explique par les caractéristiques explicatives des éléments desdites dimensions : les moments du contrôle, sur quoi s'exerce le contrôle, les moyens du contrôle...

Au lieu d'analyser les dimensions des modes de contrôle (vision de Chiapello), l'idée consiste plutôt à utiliser ces six dimensions réajustées sur les outils des leviers de contrôle pour

Figures du processus de contrôle de l'espionnage industriel	Systèmes de contrôle	Outils	Les six dimensions réajustées de Chiapello					
			D1 : Qui utilise cet outil ?	D2 : Sur quoi s'utilise cet outil ?	D3 : Quelle est l'attitude de l'utilisateur de cet outil ou du contrôlé ?	D4 : Quand utilise-t-on cet outil ?	D5 : Quels sont les processus (étapes) d'utilisation de cet outil ?	D6 : Quels sont les moyens d'utilisation de cet outil ?
Figures imposées	Diagnostic	Structuration en centres de responsabilité réajustée						
		Système budgétaire	Budget réajusté					
			Contrôle budgétaire					
		Tableau de bord réajusté						
		Comptabilité de gestion	Méthodes classiques de calcul des coûts					
			Méthodes d'évaluation des coûts cachés					
Figures libres	Interactif	Débat, dialogue, réunion, discussion, réflexion collective, etc.						

Source : notre réalisation.

Tableaux 7, 8 et 9 : Exposition des outils du système à travers les six dimensions réajustées de Chiapello.

	Structuration en centres de responsabilité réajustée	Système budgétaire	
		Budget réajusté	Contrôle budgétaire
D1	La hiérarchie fonctionnelle suprême (par exemple la direction générale) et le contrôleur de gestion.	Le contrôleur de gestion et les responsables des centres de responsabilité.	Le contrôleur de gestion.
D2	Les objectifs et stratégies ; la répartition des responsabilités.	Les actions à mener.	Les résultats.
D3	Relation instrumentale à l'instar d'Etzioni (1971) : c'est une attitude évaluative et la relation est fondée sur le calcul, c'est-à-dire une dépendance liée aux récompenses permettant un accroissement du bien-être du contrôlé (même relation pour l'utilisateur).	Relation instrumentale.	Relation instrumentale.
D4	Avant l'action, à l'instar des trois phases de Bouquin (1991).	Avant l'action.	Au cours de l'action ; Après l'action.
D5	L'outil intervient dans la répartition en centres de responsabilité via la définition des objectifs clairs et cohérents visant le processus de contrôle de l'espionnage industriel.	Ce sont les étapes de construction du budget des charges de l'espionnage industriel (cf. section 2 du même chapitre).	Cela consiste à analyser l'écart entre les données budgétées et les données réelles (tâches confiées au contrôleur de gestion).
D6	La sensibilisation des responsables vis-à-vis du processus de contrôle de l'espionnage industriel.	La coopération de tous les responsables de l'organisation (la construction des budgets doit se faire via des concertations collectives).	La coopération de tous les responsables de l'organisation (notamment mettre les données réelles à la disposition du contrôleur de gestion).

Source : notre réalisation.

	Tableau de bord réajusté	Comptabilité de gestion	
		Méthodes classiques de calcul de coûts	Méthodes d'évaluation des coûts cachés
D1	Le contrôleur de gestion et les responsables des centres de responsabilité.	Le contrôleur de gestion.	Le contrôleur de gestion.
D2	Les actions ; les résultats.	Les résultats.	Les résultats.
D3	Relation instrumentale.	Relation instrumentale.	Relation instrumentale.
D4	Au cours de l'action.	Après l'action.	Après l'action.
D5	Il s'agit d'utiliser un tableau de bord adapté au contrôle de l'espionnage industriel (cf. section 2 du même chapitre), via le contrôle périodique des indicateurs par les responsables des centres de responsabilité et le contrôleur de gestion.	Ce sont les étapes des méthodes classiques de calcul des coûts (coûts complets, etc.), pour évaluer les coûts visibles de l'espionnage industriel.	Il s'agit des étapes d'évaluation des coûts invisibles de l'espionnage industriel via les méthodes d'évaluation des coûts cachés (cf. section 2 du même chapitre).
D6	La coopération des responsables et du contrôleur de gestion (via une communication imminente des variations des indicateurs).	La coopération des responsables (communiquer les charges de prévention et de protection au contrôleur de gestion).	La coopération de l'ensemble du personnel (faciliter la détection des coûts dilués dans les éléments de coût pour le contrôleur de gestion) ; les outils de gestion (brainstorming, Pareto, etc.) pour identifier les variables impactées par l'espionnage industriel.

Source : notre réalisation.

	Débat, dialogue, réunion, discussion, réflexion collective, etc.
D1	La hiérarchie fonctionnelle suprême (par exemple la direction générale) et les subordonnés hiérarchiques (direction de division, les responsables des centres de responsabilité, etc.).
D2	Ces différents outils sont utilisés pour prévenir les incertitudes stratégiques. Par conséquent, ils impactent les objectifs et stratégies de l'organisation.
D3	Relation instrumentale.
D4	Avant l'action ; Au cours de l'action ; Après l'action.
D5	il s'agit d'impliquer l'ensemble du personnel de l'organisation, au travers d'une concertation constante formellement ou informellement (débat, dialogue, réunion, brainstorming, discussion, etc.), dans la recherche d'informations pertinentes pour non seulement détecter les failles qui subsistent dans les stratégies mises en place, mais aussi prévenir les variables d'incertitudes stratégiques, en se démarquant de la concurrence et en assurant sa pérennité.
D6	Les moyens indispensables à l'utilisation de ces outils sont la coopération de tout le personnel de l'organisation, notamment par l'apport des informations pertinentes qui aideront la direction hiérarchique suprême (direction générale) et les subordonnés hiérarchiques (responsables de division ou des centres de responsabilité) à améliorer ou à adapter les stratégies préalablement définies.

Source : notre réalisation.

Nos travaux de recherche résultent d'un aller-retour entre terrain et théories. Les premiers travaux empiriques effectués avaient pour objectif d'appréhender le processus de contrôle existant de l'espionnage industriel dans les organisations. Ces entretiens ont révélé des résultats qui nous alarmaient à ce que nous changions d'angle d'attaque. Au su des premiers enseignements du terrain, nous avons opté pour l'élaboration d'un système de contrôle.

Suite à une deuxième vague d'entretiens dans quatre organisations, les résultats ont révélé : d'une part, la présence d'une volonté de lutter contre l'espionnage industriel, l'existence des méthodes et bonnes pratiques pour optimiser la protection sans une concrète formalisation ; d'autre part, l'absence d'un objectif stratégique prédéfini de lutte contre l'espionnage industriel et l'absence d'un pilotage des moyens et méthodes de protection contre l'espionnage industriel.

A ce stade, des entretiens sur le terrain (7 entretiens semi-directifs, dont 2 avec les experts universitaires en contrôle de gestion et 5 avec des professionnels dans les organisations) ont été effectués (et continuent d'être effectués), d'une part pour déterminer la pertinence du système construit et les aptitudes d'analyse de ses outils, d'autre part pour récolter les suggestions et améliorations desdits experts sur le processus de contrôle de l'espionnage industriel. Les résultats de ces travaux empiriques sont fort intéressants dans le sens que :

- les experts universitaires en contrôle de gestion et les contrôleurs de gestion professionnels dans les organisations sont unanimement d'accord sur l'importance, la pertinence et l'innovation du sujet aussi bien sur le plan académique que sur le plan managérial ;
- les contrôleurs de gestion professionnels dans les organisations trouvent le système construit bien structuré, les outils adéquats et ont même proposé des améliorations et suggestions, notamment sur les outils définis (une des organisations s'est même proposée pour tester le système dans leur société) ;
- les experts universitaires en contrôle de gestion ont montré une certaine réserve quant à la réussite d'un tel système, les uns trouvant le sujet trop large et les autres trop restreint. Ils trouvent que c'est un problème qui peut être appréhendé autrement.

Conclusion

Nous avons présenté notre démarche de construction d'un système de contrôle de l'espionnage industriel par la fonction contrôle de gestion, qui résulte d'un aller-retour entre terrain et théories. Partant de notre cadre théorique, nous avons démontré que le processus de contrôle de l'espionnage industriel se caractérise par la gestion des figures imposées et des figures libres (à l'instar des définitions de Acquier), et s'appréhende par les systèmes de contrôle diagnostic et interactif de Simons.

Ensuite nous avons déterminé des outils des deux leviers de contrôle nécessaires au contrôle de l'espionnage industriel, en réajustant certains d'entre eux et en ajoutant d'autres outils plus adaptés. Enfin, nous avons exposé dans une optique de compréhension d'une mise en application concrète desdits outils à travers les six dimensions d'analyse réajustées de Chiapello.

Cependant, nous n'évoquons nullement l'exhaustivité des outils utilisés dans notre système construit. D'autres outils du contrôle de gestion peuvent évidemment être utilisés afin de cerner davantage le contrôle de l'espionnage industriel.

Les principaux apports de cette communication sont : sur un plan théorique, la mobilisation de plusieurs concepts (notamment des concepts connexes) pour définir un cadre d'analyse du processus de contrôle de l'espionnage industriel par la fonction contrôle de gestion (sujet novateur), et nous avons démontré que ce processus se caractérise par la gestion des figures imposées et des figures libres qui s'appréhendent par les leviers de contrôle diagnostic et interactif de Simons ; sur un plan méthodologique, l'itinéraire de la recherche a été un aller-retour entre terrain et théories pour élaborer un système de contrôle de l'espionnage industriel par la fonction contrôle de gestion ; sur un plan managérial, il semble que les outils du contrôle de gestion ne puissent appréhender l'espionnage industriel que de manière limitée, nous avons défini des outils permettant d'appréhender le phénomène à toutes les étapes de contrôle (avant, pendant et après l'action).

Références bibliographiques

- Acquier, A. (2008). Développement durable et management stratégique : piloter un processus de transformation de la valeur. *17e Conférence Internationale de l'AIMS*.
- Alcouffe, S. et al. (2013). *Contrôle de gestion sur mesure : Industrie, grande distribution, banque, secteur public, culture*. Dunod.
- Andreani, E. (1967). Le coût d'opportunité. *Revue économique*. 18 (5): 840-858.
- Antheaume, N. (2012). Essai sur la spécificité du contrôle de gestion environnemental. In : *Comptabilités et innovation*.
- Antheaume, N. (2013). Le contrôle de gestion environnemental. État des lieux, état de l'art. *Comptabilité-Contrôle-Audit*. 19 (3): 9-34.
- Augé, B., Naro, G. (2011). *Mini manuel de contrôle de gestion*. Dunod.
- Berland, N., et al. (1999). A quoi sert le contrôle budgétaire ? *Finance Contrôle Stratégie*. 2 (3) : 5-24.
- Berland, N. (2014). *Le contrôle de gestion : «Que sais-je?» n° 3977*. Presses universitaires de France.
- Berland, N., De Rongé, Y. (2013). *Contrôle de gestion: Perspectives stratégiques et managériales*. 2^{ème} édition, Pearson Education France.
- Berland, N., Simon, F.-X. (2010). *Le contrôle de gestion en mouvement: état de l'art et meilleures pratiques*. Editions Eyrolles.
- Bouquin, H. (2011). *Les fondements du contrôle de gestion : «Que sais-je ?» n° 2892*. Presses Universitaires de France.
- Bouquin, H., Kuszla, C. (2014). *Le contrôle de gestion*. 10^{ème} édition, Presses universitaires de France.
- Burlaud, A., Simon, C. (2013). *Le contrôle de gestion*. 3^{ème} édition, la Découverte.
- Burritt, R. L., Hahn, T., Schaltegger, S. (2002). Towards a comprehensive framework for environmental management accounting—Links between business actors and environmental management accounting tools. *Australian Accounting Review*. 12 (27): 39-50.
- Burritt, R. L., Saka, C. (2006). Environmental management accounting applications and eco-efficiency: case studies from Japan. *Journal of Cleaner Production*. 14 (14): 1262-1275.
- Caron, M.-A., Boisvert, H., Mersereau, A. (2007), La Comptabilité De Management Environnementale Ou L'Écocontrôle : Utilité Des Outils De Contrôle De Gestion. In : «*Comptabilité et Environnement*».
- Chiapello, È. (1996). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence: un essai d'organisation de la littérature. *Comptabilité-Contrôle-Audit*. 2 (2): 51-74.
- De Rongé, Y., Cerrada, K. (2012). *Contrôle de gestion*. 3^{ème} édition, Pearson Education France.
- Demeestère, R., Lorino, P., Mottis, N. (2013). *Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion-5^{ème} édition*. Dunod.
- Frantz, J. (2014). La protection des secrets d'affaires dans l'Union européenne : Proposition de directive sur la protection des savoir-faire et des informations commerciales non divulgués contre l'obtention, l'utilisation et la divulgation illicites. Rapport au nom de la Commission du droit de l'entreprise et avec la collaboration de l'IRPI, 41p.
- Gervais, M., et al.(2009). *Contrôle de gestion*, 9^{ème} édition, Economica.
- Giraud, F. (2011). *Les fondamentaux du contrôle de gestion: principes et outils*. Pearson.

- Grandguillot, B. (2013). *L'essentiel du contrôle de gestion 2013*. 7^{ème} édition, Gualino éditeur.
- Green, D. I. (1894). Pain-cost and opportunity-cost. *The Quarterly Journal of Economics*. 8 (2): 218-229.
- Lepori, E., Bollecker, M. (2015). Les leviers de contrôle de SIMONS: vers une compréhension des freins à l'équilibrage diagnostic/interactif. In : *Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible*.
- Lorino, P. (1991). *Le contrôle de gestion stratégique: la gestion par les activités*. Paris : Dunod.
- Naro, G. (1998). La dimension humaine du contrôle de gestion: la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire. *Comptabilité-Contrôle-Audit*. 4 (2): 45-69.
- Naro, G. *et al.* (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.
- Noailly J. (1997). L'espionnage industriel au cœur de la guerre mondiale du renseignement économique. Mémoire de maîtrise, 87p.
- Nobre, T., Zawadski, C. (2015). Une lecture des leviers de contrôle de Simons par la théorie de la structuration en contexte ETI. In : *Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible*.
- Nobre, T., *et al.* (2001). Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME. *Finance Contrôle Stratégie*. 4 (2): 119-148.
- Plane, J.-M. (2012). *Théorie et management des organisations*, 3^{ième} édition, Dunod.
- Martinet, A., Savall H. (1978). Dysfonctionnements, coûts et performances cachés dans l'entreprise. In: *Revue d'économie industrielle*. 5 (3^{ème} trimestre): 82-94.
- Renaud, A., Berland, N. (2007). Mesure de la performance globale des entreprises. In : « *Comptabilité et Environnement* ».
- Renaud, A. (2010). Le concept d'interactivité de Simons revisité à l'aune des systèmes de contrôle environnemental. In : *Crises et nouvelles problématiques de la Valeur*.
- 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.
- Renaud, A. (2014). Le contrôle de gestion environnemental: quels rôles pour le contrôleur de gestion? *Comptabilité-Contrôle-Audit*. 20 (2): 67-94.
- Renaud, A. (2015). *Management et contrôle de gestion environnemental*. Éditions EMS.
- Savall H., Zardet V. (2010). *Maîtriser les Coûts et les Performances Cachés* 5e édition. Economica, Paris: 436.
- Savall H., Zardet V. (2001). Evolution des outils de contrôle et des critères de performance, face aux défis de changement stratégique des entreprises. 22^{ème} congrès de l'AFC, Mai.
- Schaltegger, S., Hahn, T., et Burritt, R. (2000). *Environmental management accounting: Overview and main approaches*. Center for Sustainability Management.
- Schaltegger, S., Burritt, R. L. (2010), Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders? *Journal of World Business*. 45 (4): 375-384.

- Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*. 12 (4): 357-374.
- Simons, R.. (1994). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business Press.
- Simons, R. (1995). Control in an age of empowerment. *Harvard business review*.73 (2): 80-88.
- Simons, R. (2005). *Levers of organization design*. Harvard Business School Press, Boston.