

## LES CARACTERISTIQUES DU CONTROLE INTERACTIF DES PME IVOIRIENNE

*Marielle A. AKA*

Correspondance :

Laboratoire de Recherche en Gestion des Entreprises (LARGE)

Université Alassane Ouattara, Bouaké, Côte d'Ivoire

Adresse postal : 11 BP 2765 Abidjan 11

Email : [elleaka@yahoo.fr](mailto:elleaka@yahoo.fr)

D'après le père fondateur du contrôle de gestion Robert Anthony, le contrôle de gestion (management control) peut être défini comme «le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation » (Anthony, 1965). Selon Simons (1995) deux perspectives composées chacune de deux leviers selon qu'il s'agisse d'encadrer la stratégie ou de la formuler et de la mettre en œuvre sont à considérer. La première comprend les systèmes de délimitation et les systèmes de croyances. La seconde comprend les systèmes de contrôle diagnostiques et les systèmes de contrôle interactifs. Le contrôle diagnostique veille à la conformité des buts et tend à préserver une certaine subordination tandis que le contrôle interactif cherche à briser cette logique en stimulant la participation active des salariés dans les entreprises (Simons, 1994). Les systèmes de « contrôle diagnostique » contraignent les salariés pour s'assurer de l'atteinte des objectifs. Les systèmes de « contrôle interactif » laissent plus de place à la participation. Ils sont utilisés pour encourager l'apprentissage organisationnel par l'exploration de nouveaux savoirs et favoriser l'émergence de stratégies (Simons, 1995). Face à l'environnement international caractérisé par des incertitudes stratégiques (réglementations de plus en plus contraignantes, difficultés à prévoir le marché, les risques environnementaux) et par de nombreux échanges ou confrontations d'idées qu'il suscite entre l'entreprise et ses parties prenantes internes et externes, et la mondialisation qui expose les PME à une situation d'hyper-concurrence, une maîtrise du contrôle interactif pourrait être un atout favorable à leur développement. Or certains auteurs ( Benavent et de La Villarmois 2000; Marginson 2002 ; Bisbe et al. 2007 ; Berand et Persiaux 2008 ; Bouquin 2009....) relèvent les limites de son opérationnalisation. Pour eux, Simons n'est pas suffisamment précis sur la manière dont le contrôle interactif est utilisé dans les entreprises. Les modalités pratiques de ce concept mériteraient d'être davantage explorées (Angèle Renaud 2013). C'est dans ce contexte que s'inscrit notre recherche. Ce papier proposera une analyse du fonctionnement du contrôle

interactif pratiqué dans les PME africaines dont le développement et la permanence résident dans leurs aptitudes à concilier les valeurs sociales et culturelles de l'Afrique avec la nécessaire efficacité économique ( Torrès O. 1999). Notre question de départ est : comment le contrôle interactif est-il utilisé dans ces PME ? Dans la première partie de cet article, nous rappelons les fondements des leviers de contrôle de Simons ainsi que ses apports et limites, puis caractérisons le levier interactif dans le but de proposer une grille d'analyse. La seconde partie exposera la méthodologie de notre recherche qui sera réalisée dans les PME ivoiriennes. Dans une troisième partie, l'étude du fonctionnement de ce système de contrôle en tenant compte du genre des managers (responsables d'activités) permettra d'identifier les caractéristiques du contrôle interactif pratiqué. Cette dernière partie nous conduira à des pistes de recherche futures. Pour se faire, nous adopterons une démarche qualitative et abductive ( David 2000, Gavard-Perret et al 2008). Nous bâtissons le cadre conceptuel de la recherche en croisant la littérature sur le contrôle interactif et la théorie instrumentale des parties prenantes.

## 1- Revue de littérature

### 1-1- les fondements des leviers de contrôle de Simons

Selon Simons (1995), le contrôle peut être appréhendé plus largement par les managers pour renouveler la stratégie, au lieu d'être considéré exclusivement comme un dispositif de déclinaison de la stratégie à partir de différents dispositifs techniques. Ainsi, dans des contextes d'incertitudes stratégiques, c'est-à-dire de facteurs qui peuvent menacer ou invalider la stratégie adoptée, il peut être utile de mobiliser des dispositifs pour stimuler l'apprentissage organisationnel et l'émergence de nouvelles idées et stratégies (Simons 1995). Le modèle de Simons identifie quatre leviers de contrôle : les systèmes de croyance, les systèmes de barrières, les systèmes de contrôle diagnostique et les systèmes de contrôle interactif. Les systèmes de croyance et les systèmes de limite s'apparentent à un système de contrôle par la culture organisationnelle. L'auteur suggère donc un cadre global unique dans lequel s'inscrivent les différents systèmes de contrôle formels et informels dont la finalité est le contrôle de l'organisation. Les systèmes de contrôle diagnostique sont des systèmes formels de feedback que les organisations utilisent pour piloter les résultats et pour corriger d'éventuels écarts par rapport aux standards. Ils supposent donc la capacité à mesurer les outputs d'un processus, l'existence de standards prédéterminés que l'on compare avec les résultats actuels, la capacité à corriger les écarts (Simons 1995). Ils permettent une gestion par exception (Simons 1991) et un contrôle de la décentralisation pour la mise en oeuvre de la stratégie. Simons (1995)

considère que la stratégie peut également émerger de manière non délibérée et non intentionnelle, notamment dans une perspective *bottom up* ou mixte, par exemple lors de réunions ou débats entre la hiérarchie et les subordonnés. Cette considération conduit, l'auteur à préconiser également un usage interactif des systèmes de contrôle qu'il définit comme des systèmes formels mobilisés par les hauts dirigeants pour s'impliquer personnellement et régulièrement dans les décisions de leurs subordonnés (Simons 1995). Ces systèmes de contrôle interactif reposent sur la notion de rationalité limitée de Simon (1957). Les dirigeants, qui ne disposent que d'une attention limitée, doivent savoir déléguer certaines tâches répétitives de contrôle afin de se limiter aux contrôles présentant un enjeu plus stratégique. Ils doivent s'impliquer pour susciter un dialogue intensif avec leurs subordonnés et détecter ainsi d'éventuelles stratégies émergentes. Ce système repose sur des réunions, des débats entre hiérarchiques et subordonnés, l'élaboration et le pilotage conjoints de plans d'action, etc., (Simons, 1995). L'usage interactif des systèmes de contrôle favorise l'apprentissage organisationnel (Vaivo 2004), un changement de stratégie (Kober *et al.* 2007), l'innovation produit dans les entreprises peu innovantes (Bisbe et Otley 2004), l'efficacité des équipes (Chong et Mahama 2013) ou encore le développement de capacités organisationnelles (Henri 2006). Pour Tani (1995), le contrôle interactif, fondé sur des interactions entre managers de différentes fonctions et de plusieurs niveaux, peut conduire à générer des propositions communes dans le développement de produits ou la réduction des coûts en environnement incertain.

Cet usage interactif présente également des limites. Le contrôle est réussi quand les tensions entre innovation créative (contrôle interactif) et atteinte des objectifs (contrôle diagnostique) sont transformées en une croissance rentable (Simons 1995). De ce fait, axer le système de contrôle vers un seul levier peut s'avérer contre-productif. C'est pourquoi l'utilisation du levier interactif est à envisager en complément du levier diagnostique ce qui permet notamment à l'organisation de combiner les opportunités stratégiques et la délimitation de l'attention des managers, les stratégies délibérées et/ou émergentes et les stratégies d'exploration et/ou d'exploitation (Simons 1995). L'utilisation interactive favorise l'exploration et le renouvellement stratégique alors que l'utilisation diagnostique ne permet que l'exploitation et l'atteinte des objectifs. Tuomela (2005) propose l'utilisation de ces leviers de manière alternative, c'est-à-dire de manière interactive puis diagnostique et inversement au cours de l'existence de l'entreprise. Pour Henri (2006), les bénéfices potentiels d'une utilisation interactive peuvent disparaître si l'utilisation du levier diagnostique est insuffisante car ce

dernier fixe les limites et met en exergue les problèmes. La combinaison des deux conduirait au succès à long terme (Bedford 2015). Or il existe un manque de connaissances sur l'équilibre entre le contrôle diagnostique et le contrôle interactif qui est aussi et surtout lié à l'imprécision qui persiste sur le levier interactif (, Bisbe et Otley 2004 ; Mundy 2010 ; Tessier et Otley 2012), contrairement au contrôle diagnostique qui repose sur des dispositifs précis, des règles, des procédures, des outils. Le concept de contrôle interactif reste flou (Kuszla 2005). L'imprécision du concept porte sur la manière dont les systèmes de contrôle interactif sont utilisés dans les entreprises (Renaud 2010), leurs modalités de fonctionnement restant à explorer (Berland et Persiaux 2008). Cette imprécision découle probablement d'une faible importance accordée par Simons aux contrôles informels (Collier 2005).

## 1-2- caractérisons du contrôle interactif.

De nombreux travaux ont cherché à préciser le levier interactif. Pour Simons(1995), un système de contrôle est interactif lorsqu'il dispose de différentes caractéristiques: l'information générée par le système est un aspect important pour le top management ; le système demande une attention fréquente et régulière des managers opérationnels à tous les niveaux de l'organisation ; les données générées par le système sont interprétées et discutées dans des réunions de supérieurs, subordonnés et pairs ; le système est catalyseur pour les débats continus sur les données sous-jacentes et les plans d'actions. Ces caractéristiques précisent que ce n'est pas la nature des outils qui donne l'orientation interactive, mais l'usage que les managers en font. Berland et Sponem (2007) montrent, au sein d'une entreprise chimique, que la transformation du budget en système de contrôle interactif (sans perdre complètement sa dimension diagnostique) s'est traduite par une implication plus forte des managers dans le processus de contrôle, un dialogue entre dirigeants, des formations et de la communication. Bisbe *et al.* (2007) ont fait une synthèse de travaux qui soulignent cinq dimensions mobilisées dans les recherches (quantitatives ou qualitatives) sur les systèmes interactifs: l'usage intensif par les cadres dirigeants; l'usage intensif par les cadres opérationnels ; l'omniprésence de discussions en face-à-face et de débats ; la focalisation sur les incertitudes stratégiques ; l'implication de manière non intrusive, propice à la discussion et inspirante. Berland *et al.* (2005) différencient les systèmes interactifs des systèmes diagnostiques en introduisant deux nouvelles dimensions au modèle, au-delà du système de management : le caractère plus ou moins générique des systèmes d'information et le degré plus ou moins objectif des systèmes d'incitations qui les accompagnent en pratique. Pour ces auteurs, le système de management sur lequel repose le

contrôle interactif se caractérise par une forte implication des managers opérationnels le long de la ligne hiérarchique, une focalisation sur les priorités stratégiques de l'entité, un suivi et un *feedback* fréquent réalisé directement par les opérationnels sur la base d'un système d'indicateurs. Le système d'information repose sur des indicateurs spécifiques reliés à l'activité et aux enjeux majeurs identifiés (liens avec les opérations). Enfin, le système d'évaluation est basé sur le jugement managérial du supérieur avec des indicateurs qualitatifs, une évaluation du degré d'implication des individus et/ou des équipes (2005, p. 6). Ces travaux enrichissent la connaissance sur le levier interactif mais ne mettent pas en évidence les différences pouvant exister entre des leviers interactifs. Fasshauer (2012) montre cependant, dans une étude réalisée au siège d'une division européenne d'un groupe américain, que le contrôle interactif se caractérise de manière discontinue : il se traduit par un dialogue qui prime sur l'outil et qui peut remettre en cause la stratégie et/ou les outils de contrôle. L'implication des managers est personnelle, continue sur une période donnée, celle du subordonné est à l'initiative du supérieur ou à sa propre initiative. Pour l'auteur, deux modes de contrôle interactifs se distinguent : Un premier mode ouvert, non intrusif, inspirant, dont l'objectif est de partager une vision commune dans une logique d'adaptation et d'émergence de la stratégie dans des situations d'incertitudes stratégiques locales. Un second mode fermé, intrusif, coercitif, dont l'objectif est de s'immiscer dans les décisions des subordonnées dans une logique de mise en œuvre de la stratégie dans une situation d'incertitudes des comportements où il est nécessaire de s'assurer de la fiabilité d'alliés locaux.

Renaud (2013b) révèle quatre configurations types de contrôle de gestion interactif dans le domaine environnemental sur un échantillon de 10 entreprises certifiées ISO 14001. Ces configurations se différencient l'une de l'autre par les formes d'interactivité (verticale, horizontale, externe), les fréquences (faible, moyenne, forte), les niveaux de décision (stratégiques, tactiques), les rôles (stratégique, politique, tactique, pédagogique).. Nous avons constaté dans la littérature que les travaux réalisés sur le concept de contrôle interactif concernent les grandes entreprises. Notons également que rares sont les travaux qui visent à montrer les différences entre des leviers interactifs (à l'exception de Fasshauer 2012 et de Renaud 2013b).

1-3- Proposition d'un modèle d'analyse du contrôle de gestion interactif dans les PME ivoiriennes

Le concept des « Petites et Moyennes Entreprises » regroupe des entités multiformes et hétérogènes. Cette hétérogénéité entraîne une incertitude sur sa définition et son identification (Julien P.A, 2005). Il n'existe pas de définition unique et universelle à l'échelle internationale des PME permettant d'effectuer des comparaisons entre ces formes d'organisation. Pour la définir, la littérature fait recours à un certain nombre d'approche. Ces approches sont notamment d'ordre qualitatif et quantitatif. Dans une perspective qualitative, Nobre (2001b) considère comme PME « *les entreprises qui sont indépendantes par rapport à des groupes ou à de grandes entreprises et qui sont, dans la plupart des cas, de nature familiale* ». En outre selon la vision quantitative, les PME se distinguent des entreprises de grandes dimensions par leur taille petite ou moyenne. Pour Chapellier (1997), « *est PME toute entreprise juridiquement indépendante disposant d'un effectif compris entre 10 et 100 salariés* ». En Côte d'Ivoire, le ministère du Commerce de l'Artisanat et de la Promotion des petites et moyennes entreprises à travers le décret n° 2012-05 du 11 janvier 2012 considère comme PME toute société ayant moins de deux cents salariés en permanence et dont le chiffre d'affaires hors taxe de fin d'exercice comptable n'excède pas un milliard de francs CFA.

Dans ce papier qui propose une analyse du fonctionnement du contrôle interactif pratiqué dans les PME africaines. Il s'agit de spécifier l'usage interactif du contrôle de gestion. Ainsi, nous cherchons non seulement à savoir comment se caractérise le contrôle interactif mais aussi à identifier des différences pouvant exister entre les organisations. Pour ce faire, une grille d'analyse (tableau 1) a été construite en croisant les travaux sur le contrôle interactif (Simons 1987, 1990, 1991, 1994, 1995, Naro et Travaillé (2011), Renaud (2013b, Fasshauer 2012 ) et l'engagement des parties prenantes. Car selon la vision instrumentale de la théorie des parties prenantes (Freeman 1984), l'intégration de leurs attentes dans les décisions managériales est une condition de l'amélioration de la performance économique et financière des entreprises (Capron et Quairel 2007). Et Plusieurs études mobilisant cette théorie (Bonnafous-Boucher et Pesqueux 2006, Greenwood 2007, Sobczak et Berthoin Antal 2010) montrent que les dirigeants ont de moins en moins la liberté de décider sans solliciter la participation des parties prenantes externes.. Ces parties prenantes externes *cherchent à influencer le processus même de décision dans les entreprises afin que celui-ci intègre leurs intérêts en amont, dès qu'il s'agit de définir les objectifs futurs.* » (Sobczak et Berthoin A,2010, ). Ainsi, nous proposons d'appréhender le contrôle interactif dans les PME africaines comme un processus de dialogue et d'échange ouvert aux parties prenantes internes et externes intéressées par les performance économique et financière des entreprises.

TABLEAU 1 : Grille d'analyse

Type de partie prenante en interaction	Manager et subordonnés	Manager et subordonnés	Manager et parties prenantes externes
Caractéristiques Du contrôle interactif			
Dimension	Interactif ouvert	Interactif fermé	Interactif ouvert
Caractère intrusif du dialogue	Non intrusif, inspirant	Intrusif, coercitif	Non intrusif, influent
objectif	Partager une vision Commune	S’immiscer dans les décisions de ses subordonnés	influencer le processus de décision des managers
Incertitudes	Stratégiques/Situation locale	Comportement/Actions des subordonnés	Comportement /Actions des dirigeants
logique	Logique d’adaptation et d’émergence de la stratégie	Logique de mise en œuvre de la stratégie	Logique d’amélioration de la performance économique et financière des entreprises

Source : Elaboré à partir de la revue de littérature

Selon Fasshauer (2012), l'épreuve de force peut permettre d'intégrer les intérêts du subordonné. Sa nature conditionne l'implication de l'une ou l'autre des parties et le caractère plus ou moins intrusif du dialogue. S'agissant de spécifier l'interactivité dans une même organisation, nous avons choisi l'approche de Fasshauer (2012), mais cette interactivité ne se limite plus aux deux modes représentant les deux usages interactifs de cette approche ( Le premier mode ouvert, non intrusif, inspirant, dont l'objectif est de partager une vision commune dans une logique d'adaptation et d'émergence de la stratégie dans des situations d'incertitudes stratégiques locales et le deuxième mode fermé, intrusif, coercitif, dont l'objectif est de s'immiscer dans les décisions des subordonnés dans une logique de mise en œuvre de la stratégie dans une situation d'incertitudes des comportements où il est nécessaire de s'assurer de la fiabilité d'alliés locaux). Mais un troisième mode que nous pouvons qualifier de mode ouvert externe correspondant aux processus de dialogue et de concertation par lequel « les parties prenantes externes cherchent à influencer le processus de décision dans les entreprises afin que celle-ci intègre leurs intérêts en amont, lors de la définition des objectifs futurs » (Sobczak et Berthoin Antal 2010, ) apparaît.

Les autres formes (verticale, horizontale et externe) développées par Renaud (2013b) ne sont pas retenues.

## 2- Méthodologie de recherche

### 2-1- Terrain de recherche

Pour mener à bien cette étude, il est nécessaire de s'intéresser à l'échantillon de la recherche. En effet, pour Matthew et al. (2003) « *en matière d'étude qualitative, les chercheurs travaillent habituellement avec de petites échantillons de personnes, nichés dans leur contexte et étudiés en profondeur à la différence des chercheurs quantitatifs qui recherchent de multiples cas décontextualisés et visent une représentativité statistique* ». De plus, à la différence des études confirmatoires, le nombre d'individus dans une démarche de découverte ou de révélation est généralement et à raison, relâché au profit d'une diversité des profils (Ngantchou, 2016). L'idée reste de ce fait de dégager des constantes. Ainsi, dans la démarche qualitative, le chercheur met l'accent sur la qualité et non sur la quantité des personnes interviewées. Pour ces raisons, cette recherche s'appuie sur deux études de cas réalisées auprès des PME industriels de différentes branches d'activités: industrie alimentaire (INDAL) et Industrie du papier et carton, imprimerie-communication (INDPACIMC). Le contrôle interactif en contexte PME étant un objet de recherche complexe et peu étudié, il était préférable d'explorer ce champ en procédant à une analyse empirique qualitative (Yin, 1989). Au départ nous avons voulu étudier six cas. Parmi ces six cas potentiels, trois entreprises n'ont pas souhaité participer à une étude approfondie compte tenu du temps requis et une autre a commencé à nous livrer les informations mais a jugé qu'elle ne peut pas répondre à toutes nos questions car pour elle ces informations pourraient être utilisées par leurs concurrents, ce qui a interrompu l'étude. Nous avons donc retenu deux cas. Ces PME étudiées sont dirigées par leur propriétaire. Nous nous sommes concentrés sur des entreprises ayant un effectif situé entre 10 et à 200 salariés ou dont le chiffre d'affaires est strictement supérieur à 30 millions mais n'excédant pas 1 milliard afin de respecter la définition du décret 2012-05 du 11 janvier 2012 de la Côte d'Ivoire, Une des deux entreprises est dirigée par un homme et a huit années d'existence. La deuxième entreprise âgée de 11 ans est dirigée par une femme. Ce choix se justifie par le fait que la longévité d'une PME est révélatrice de bonnes pratiques managériales et par conséquent de bonnes pratiques de contrôle de gestion ( Ngantchou, 2016)

### 2-2- Collecte des données



Des entretiens semi directifs d'une durée approximative d'une heure trente sont conduits auprès des propriétaires-dirigeants de ces PME et des groupe d'employés. Ces interviews sont l'occasion d'étudier les modalités de fonctionnement du contrôle interactif dans la PME. Le déroulement de l'entretien repose sur un guide d'entretien testé auparavant auprès d'autres dirigeants et certains salariés. Les entretiens ont été enregistrés, retranscrits puis étudiés grâce à la grille d'analyse proposée. Différents thèmes ont été abordés : processus de prise de décision, pratique organisationnelle, caractère intrusif du dialogue, implication des employés, type d'incertitude à gérer dans l'entreprise Ces informations ont été complétées par certaines données obtenues à partir d'observations de terrain, des visites d'entreprises, des échanges informels avec certains parties prenantes externes telle que les clients et institutions de microcrédits accompagnants ces entreprises.

### 2-3- Analyse des données

À l'issue de la collecte des données, nous avons réalisé une analyse de contenu thématique (Hlady Rispal 2002, Miles et Huberman 2004, Bardin 2007). Concrètement, nous avons condensé les données dans des « *matrices* » (Miles et Huberman 2004) puis nous les avons interprétées en procédant en deux temps : une analyse par cas a été effectuée pour identifier le profil de chaque entreprise au regard de notre modèle théorique (présentée *supra*) et une analyse comparative nous a ensuite permis de faire ressortir les différences pouvant exister entre ces type d'entreprises en matière de contrôle interactif.

Les entretiens réalisées au près des cas étudiées ont permis d'avoir certaines informations qui révèle le fonctionnement de leur contrôle interactif. Pour comprendre ce fonctionnement il faudra l'analyser.

### 3- Analyse du fonctionnement du contrôle interactif des PME industrielle de Côte d'ivoire

#### 3-1- Fonctionnement du système de contrôle interactif des PME industrielles de Côte d'ivoire

##### 3-1- 1- Types de parties prenantes

Dans les deux entreprises étudiées, nous avons constaté que le jeu d'interactivité se joue entre deux groupes de parties prenantes : les parties prenantes internes et externes. Pour le cas 1 (INDAL), nous avons découvert trois catégories de parties prenantes internes: la haute direction constituée de la présidente directrice générale et ses deux assistants ; les managers intermédiaires composés de responsables de département (responsable du département froid, le responsable du département surgelé et le responsable commercial) et les subordonnés. Les

parties prenantes externes en interaction avec cette entreprise sont constitués d'une institution de microcrédit, les clients, les fournisseurs, les cabinets comptable, des entreprises ayant des activités semblables.

Dans le cas 2 (INDPACIMC), nous avons aussi trois catégories de parties prenante internes la haute direction est constituée du président directeur général et de son assistante qui ont aussi les responsabilités des services commercial et communication. Ils travaillent avec certains subordonnés. Cette entreprise a aussi deux autres managers intermédiaires qui sont responsables de deux autres départements (le responsable de l'infographie et le directeur général du service imprimerie qui travaille avec ses subordonnés dans deux branches d'activités (numérique et ofset)). Ses parties prenantes externes sont constituées de cabinet comptable, des fournisseurs, des clients, et des sous traitants.

Puisque notre objectif est de comprendre le fonctionnement du contrôle interactif dans ces PME, il nous semble nécessaire de connaître leur processus de prise de décision, leur pratique organisationnelle et leur système de communication qui ensuite feront l'objet d'analyse afin d'atteindre ce objectif.

### 3-1- 2- Processus de la Prise de décision dans les PME étudiées.

Nos entretiens nous ont révélé à partir des dires de la présidente directrice générale que dans le cas 1(INDAL), tout commencent par ses intuitions. Elle fait ensuite des propositions d'objectifs à ses assistants et aux managers intermédiaires. Parlant d'intuition elle a affirmé « je sens le besoin de mettre telle ou telle chose en place ». Et Puisque selon elle « ses assistants sont très proches d'elle, ils vivaient avec elle au moment de la naissance de l'entreprise, ils savent parfaitement d'où elle vient, ils ont même été influencés par les difficultés qu'elle a traversé au fil du temps » et « c'est parce qu'elle croit qu'ils adhèrent à sa vision qu'elle les a recruté ». Ainsi, ces derniers peuvent aussi lui faire des propositions dans le but de faire avancer l'entreprise. Les managers intermédiaires très proches des réalités de la production et du marché sont vraiment écoutés par la haute direction qui tient aussi compte de leurs suggestions et leurs propositions. Car comme elle le disait pendant l'entretien : « je veux voir mon entreprise grandie c'est pourquoi chaque fin du mois par rapport au résultat que nous avons, nous invite les responsables à un déjeuner ou un diner de réflexion en vu d'améliorer nos résultats » Même les idées des subordonnés (les ouvriers) sont analysées et prises en compte. Mais pour finir elle a confirmé qu'après cette longue démarche c'est la haute direction qui fixe les objectifs à atteindre chaque semaine en tenant aussi compte des engagements qu'elle ont

pris envers leurs employés, l'institution de micro finance qui l'accompagne, leurs clients et les fournisseurs.

Selon le Président Directeur Général du Cas 2 (INDPACIMC), il existe deux types d'objectifs dans son entreprise : les objectifs stratégiques et objectifs opérationnels. Les premiers sont fixés par la haute direction constituée du président directeur général et de son assistante sans l'influence de qui que ce soit. Pour prouver cela l'entrepreneur a montré son inscription au profil PIC (pérennité-indépendance- croissance) de Julien et Marchesnay (1996). Il a affirmé que ce qu'il veut c'est d'exercer son métier en dehors de toute contrainte hiérarchique. Il travaille avec ses propres fonds et cherche à tout prix à assurer une autonomie financière. Ses efforts sont orientés vers la pérennisation de son affaire. Les deuxièmes sont définis par les managers intermédiaires, responsables des différents services en collaboration avec les clients. Ces objectifs sont fixés en tenant compte de la satisfaction des clients. Il se confie à nous en ces mots : « nous mettons toujours les clients en priorité ; Tout commence par le service commercial et ces commerciaux qui sont en relation directe avec nos clients; Vous comprendrez peut être pourquoi je suis moi-même le responsable de ce service ». Il continue son exposé en nous affirmant que le service commercial après la prospection présente les besoins des clients et tous les départements analysent les informations qu'ils véhiculent afin de trouver ce qu'il faut au client pour sa satisfaction. Pour qu'un client soit satisfait, il faut la contribution de tous nos départements. Nous travaillons en collaboration. Tout est fait par concertation. Son assistante nous a révélé que les clients sont de plus en plus rares donc il faut tout faire pour les maintenir.

### 3-1- 3- Pratique organisationnelle des PME étudiées

Les entretiens ont révélé dans le cas 1(INDAL) une subdivision en trois grands services qui sont l'administration, la production branche de surgelée et branches de produit frais et le service commercial. Le moment de visites réalisées nous ont fait constater que le travail se fait ensemble car ils ont un objectif commun. Cette information a été confirmée par les groupes d'employés interrogés qui nous affirme « oui nous travaillons ensemble parce que sans l'autre tu ne peux rien, nous collaborons mais ce que vous devez encore savoir c'est que chacun doit travailler pour mériter son gain » Ainsi, nous avons noté l'existence de deux équipes de travail à la production. Les responsables de ces équipes ont affirmé qu'ils s'occupent de la répartition des tâches et les moyens que l'administration donne pour l'atteinte de leurs objectifs. Au niveau des commerciaux, un système de concurrence est instauré entre les employés qui ont chacun un

objectif à atteindre en vue de contribuer de façon efficace et efficiente à l'atteinte de l'objectif de l'entreprise. Puisque la satisfaction des clients pourrait contribuer à l'atteinte de nos objectifs. Pour maîtriser leurs actions, la haute direction communique souvent avec les clients et les fournisseurs avec qui les commerciaux prennent le poisson et livrent. Nous avons même assisté à des conversations entre les clients et la PDG dans le but de mettre en place une stratégie pour combattre les moments de rupture de stock et d'améliorer la gestion des stocks à leur niveau. Le client révélait « ils ne viennent pas tôt, vous savez que nos clients sont très matinaux ; Voyez comment nous aider à sauver la situation » Et la PDG répond « c'est pour ces raisons que nous avons mis deux personnes au moins par client mais quel est le problème ? bon c'est pas grave merci pour l'information nous allons remédier à cela »

Dans le Cas 2 (INDPACIMC), il a été révélé par les groupes d'employés interrogés que le travail se fait à la chaîne. Tout commence par les commerciaux qui sont en contact avec les clients. Ces derniers communiquent les besoins réels des clients à l'infographe et au service imprimerie. Ce qui montre qu'il y a trois équipes qui travaillent pour les mêmes objectifs. Quand au Président Directeur Général « l'accent est mis sur le savoir faire parce que le client doit être satisfait ». Pour ce fait, lors du recrutement ils font les sélections non par entretien mais nous soumettons les candidats à des épreuves pratiques. Nous pouvons donc les responsabiliser s'il le faut car on croit connaître leur capacité dès leur entrée. Pour confirmer sa parole il affirme que chaque équipe est responsable des équipements et des moyens qu'on met à sa disposition. Mais des moments d'échanges initiés par la haute direction permettent d'améliorer les actions de chacun.

#### 3-1- 4- Système de communication

Selon la Présidente Directrice Générale du cas 1 (INDAL), son entreprise fonctionne comme une famille. La communication est directe « soit en face à face, ou par téléphone. Elle a mis en place une flotte pour faciliter la communication ». Elle affirme encore que « la communication directe avec les subordonnés permet de les mettre en confiance, elle a besoin d'eux car sans eux elle ne pourra pas atteindre son objectif. Ainsi, « si je les mets à l'écart ils feront ce qu'ils veulent il faut donc vraiment les écouter pour prendre en compte leur attente et suggestion ». Les différents managers intermédiaires ont aussi révélé l'existence de communication directe entre eux. Pour eux, cette façon de communiquer favorise un autocontrôle et empêche le gaspillage de ressources. Voici un exemple qui révèle la pratique : « après la livraison du poisson frais, il faut remettre le reste à la congélation ce qui déclenche une communication

directe avec le responsable de surgelé qui fait d'abord prendre le poids de cette quantité de poisson à conserver. Ensuite, il fait l'enregistrement, enfin, fait une décharge qui permet de savoir que dans la quantité de poissons achetés, telle quantité a été vendue, et le reste est conservé au frais. L'existence de séances de travail et de moment de partage d'expérience a été révélée par la Présidente Directrice Générale et a été confirmée par les managers intermédiaires et les subordonnés. Les employés ont ajouté que leurs chefs font de la supervision directe pendant l'exécution de leur tâche ce qui suscite la collaboration directe en eux.

Dans le Cas 2 (INDPACIMC), la communication est aussi directe ( en face à face, par des réunions de réflexion, par mail, par téléphone, il se donne des coups de mains, il y a aussi une flotte pour communiquer facilement. Le Président Directeur Général a affirmé que cette manière de faire émane de sa stratégie personnelle. Il a mis en place des moments d'échange qui contribuent à l'amélioration des actions de chacun. Pendant ces moments, chaque acteur dit ce qu'il vit et ceux qui pensent avoir des solutions lui font des propositions pour l'aider à avancer. Il existe aussi des réunions de mise au point. Ces réunions sont tenues chaque lundi matin et sont dénommées « journée de formation et d'échange en équipe ». Comme le disaient les employés : « pendant ces moments on procède par critique pour améliorer les activités des uns et de autres et aussi le service ». L'objectif est de rendre les employés plus compétitifs. Les employés se retrouvent souvent hors boulot par exemple lors des sorties récréatives. Ces sorties permettent de mieux se connaître et aussi de connaître les employés..

Après la présentation des résultats, il est indispensable de procéder à une analyse pour identifier les caractéristiques du contrôle interactif pratiqué dans chaque entreprise étudiées

### 3-2- Les caractéristiques du contrôle interactif des PME étudiées

Pour identifier les caractéristiques du contrôle interactif pratiqué dans chaque entreprise étudiées nous nous baserons sur notre modèle théorique (présentée dans le tableau n°1). Les caractéristiques présentes dans ce modèle théorique sont le caractère intrusif du dialogue, l'objectif de l'interaction, les incertitudes gérées dans l'entreprise et la logique dans laquelle s'inscrit l'interaction entre les parties prenantes de l'entreprise.. Et une analyse comparative nous permettra ensuite de faire ressortir les différences pouvant exister entre ces entreprises en matière de contrôle interactif. Les cas étudiés font apparaître trois différents types d'interactions dans le fonctionnement de leur contrôle. Les deux premiers présentent les caractéristiques du contrôle interactif de Ingrid FASSHAUER (2012) où les interactions sont intenses et visent

soit à contrôler la stricte application de la stratégie préconisée, à stabiliser le réseau, soit à gagner de nouveaux alliés, ouvrir de nouvelles voies stratégiques. Le troisième type présente des interactions moins intenses. Elles visent à *influencer le processus de décision dans les entreprises afin que celui-ci intègre leurs intérêts en amont, dès qu'il s'agit de définir les objectifs futurs* (Sobczak et Berthoin Antal 2010, p. 118).

### 3-2- 1- Les caractéristiques du contrôle interactif dans le cas 1(INDAL)

De façon spécifique dans ce cas le première types d'interaction se passe entre la haute direction (la présidente directrice générale et ses assistants) et les managers intermédiaires (responsables de département); le deuxième type est entre les managers (haute direction, managers intermédiaires) et les subordonnés; le troisième est entre la haute direction et les parties prenantes externes (institution de microcrédit, clients, fournisseurs, cabinets comptables, entreprises ayant des activités semblables à leurs activités).

Dans ce cas 1, l'implication du manager induit l'implication du subordonné telle que révélé par Ingrid FASSHAUER (2012). L'une des raisons de l'implication du manager est d'estimer que le subordonné n'est pas suffisamment impliqué dans la mise en œuvre de la stratégie or la haute direction a affirmé avoir besoin d'eux car sans eux elle ne peut pas atteindre son objectif, c'est pourquoi il faut les écouter pour prendre en compte leur attente et suggestion. Ainsi nous constatons que la conséquence intentionnelle de l'interaction est bien de provoquer l'implication du subordonné, non seulement dans l'interaction mais surtout dans les actions qu'il entreprend pour mettre en œuvre la stratégie. Par l'intensité des interactions, le dirigeant amène son subordonné à prendre position, à se justifier et à lancer des actions conformes aux préconisations. Contrairement à la théorie dans ce cas lorsqu'il y a interaction à l'initiative du subordonné, l'implication du manager est automatique. Car malgré que leurs subordonnés ne sont pas diplômés et qu'ils ont peur de perdre leur emploi, ils sont motivés à atteindre leurs objectifs. Ils arrivent donc à impliquer leurs supérieurs en créant des relations fortes entre leurs préoccupations et les intérêts des supérieurs. Pour se faire ils font remonter les informations afin que la direction réagisse vite pour les aider à contribuer à la réussite de l'entreprise. Selon Ingrid FASSHAUER (2012), les incertitudes stratégiques sont une cause d'ouverture du réseau pour remettre en cause les alliances. Mais ce n'est pas la seule raison pour laquelle le réseau doit être réouvert. Il est ouvert quand les idées des dirigeants sont encore en construction ou, et surtout, quand les subordonnés, en lançant des épreuves de force, parviennent à faire entendre leurs arguments. Dans ce cas 1 les idées des dirigeants sont encore en construction et quand les

subordonnés lancent des épreuves de force, ils parviennent à faire entendre leurs arguments. La nature des épreuves de force montre que le dialogue a un caractère non intrusif car la stratégie est encore en construction et l'environnement amène à remettre en cause certains éléments. Mais puisque les employés ont confirmé que leurs chefs donc les managers intermédiaires font de la supervision directe. Ainsi, nous pouvons dire que l'interaction entre eux est. Intrusif et fermé

A partir des résultats de nos enquêtes, nous confirmons la présence des caractéristiques d'un type de contrôle interactif *visant à influencer le processus de décision dans les entreprises afin que celui-ci intègre leurs intérêts en amont, dès qu'il s'agit de définir les objectifs futurs* (Sobczak et Berthoin Antal 2010, p. 118) dans ce cas 1. Les dirigeants ont de moins en moins la liberté de décider sans solliciter la participation des parties prenantes externes (Andriof et Waddock 2002, Bonnafous-Boucher et Pesqueux 2006, Greenwood 2007, Sobczak et Berthoin Antal 2010) . Car l'implication des parties prenantes externes dans ce cas induit l'implication de la haute direction. L'une des raisons de l'implication des parties prenantes externes est d'aider à mettre en place une pratique managériale pouvant aider à maîtriser les actions des employés et conduit l'entreprise à la performance afin de faire face à ses engagements vis-à-vis d'eux. C'est pourquoi la haute direction nous a confié qu'elle prend en compte les suggestions des parties prenantes externes pour améliorer le service et le résultat. Les parties prenantes externes amènent la haute direction à lancer des actions conformes aux préconisations. Dans ce cas précis, la pression est du côté des managers de l'entreprise puisque cette dernière a pris des engagements qu'elle doit honorer. Les informations ont montré que les idées des dirigeants sont encore en construction et quand les parties prenantes externes lancent des épreuves de force, ils parviennent à faire entendre leurs arguments. Ainsi, la nature des épreuves de force montre que le dialogue a un caractère non intrusif car la stratégie est encore en construction et l'environnement amène à remettre en cause certains éléments tels que le système de livraison et les pratique de couts. Les résultats de cette analyse sont synthétisés dans le tableau n°2

Tableau n°2 : Synthèse des caractéristiques du contrôle interactif dans le cas 1(INDAL)

Type de partie prenante en interaction	La haute direction, les managers intermédiaires	Manager intermédiaire et subordonnés	la haute direction et parties prenantes externes
Caractéristiques du contrôle interactif			

Dimension	Interactif ouvert	Interactif fermé	Interactif ouvert
Caractère intrusif du dialogue	Non intrusif, inspirant	Intrusif, coercitif	Non intrusif, influent
objectif	Partager une vision Commune	S'immiscer dans les décisions de ses subordonnés	influencer le processus de décision des managers
Incertitudes	Stratégiques/Situation locale	Comportement/Actions des subordonnés	Comportement /Actions des subordonnés
logique	Logique d'adaptation et d'émergence de la stratégie	Logique de mise en œuvre de la stratégie	Logique d'amélioration de la performance économique et financière des entreprises

Source : réalisé à partir des résultats des entretiens

### 3-2- 2- Les caractéristiques du contrôle interactif dans le cas 2 (INDPACIMC)

Dans ce deuxième cas, le premier type d'interaction se passe entre la haute direction (le président directeur général et ses assistants) et les managers intermédiaires (responsables de département) ; le deuxième est entre les managers (haute direction, managers intermédiaires) et les subordonnés et le troisième est entre les parties prenantes internes et les parties prenantes externes principalement les clients, car les objectifs opérationnels de cette entreprise sont fixés en tenant compte de la satisfaction des clients. L'implication de la haute direction dans cette entreprise induit l'implication de tous les autres acteurs internes dans l'entreprise telle que révélée par Ingrid FASSHAUER (2012). L'une des raisons de l'implication du manager est que les employés ne sont pas motivés à participer à l'atteinte des objectifs de l'entreprise puisque selon le Président Directeur Général « les personnes qu'on recrute s'en foutent du résultat, ils attendent seulement leur salaire en fin du mois donc il faut mettre en place des systèmes pour les motiver ». Nous constatons ici que la conséquence intentionnelle de l'interaction est bien de provoquer l'implication des subordonnés, non seulement dans l'interaction mais surtout dans les actions qu'il entreprend pour mettre en œuvre la stratégie. Par l'intensité des interactions, le dirigeant amène son subordonné à prendre position, à se justifier et à lancer des actions conformes aux préconisations. Quand l'interaction a lieu à l'initiative du subordonné,



l'implication de la haute direction n'est pas automatique. Il lui faut un temps de réflexion car le Président Directeur Général a affirmé qu'il travail avec ses propres fonds et cherche à tout prix à assurer une autonomie financière. Ses efforts sont orientés vers la pérennisation de son affaire. Pour impliquer la haute direction, le subordonné doit donc renforcer son propre réseau en créant des relations fortes entre ses préoccupations et les intérêts de la haute direction. C'est pourquoi des moments d'échange qui contribuent à l'amélioration des actions de chacun, des réunions de mise au point, des journées de formation et d'échange en équipe sont organisés pour mieux s'exprimer. Ainsi l'épreuve de force découlant de ces différents moments où chacun cherche à montrer ses connaissances, ses capacités et ses compétences peut permettre d'intégrer les intérêts du subordonné. La nature des épreuves de force dans ce cas 2, montre que le dialogue peut avoir un caractère non intrusif ou intrusif car quand les subordonnés lancent des épreuves de force, ils ne parviennent pas toujours à faire entendre leurs arguments. Il est aussi révélé que l'implication des parties prenantes externes da ce cas 2 induit l'implication de toutes les parties prenantes interne. L'une des raisons de l'implication des parties prenantes externes est que certains objectifs de l'entreprise sont définis par les managers intermédiaires, responsables des différents services en collaboration avec les clients. Ces objectifs sont fixés en tenant compte de la satisfaction des clients. Tout commence par le service commercial et ces commerciaux qui sont en relation directe avec le client. Ces derniers exposent le besoin des clients et tous les départements analysent les informations qu'ils véhiculent afin de trouver ce qu'il faut pour la satisfaction de ceux-ci ». Pour qu'un client soit satisfait, il faut la contribution de tous nos départements. Ainsi cette réalité confirme le fait que l'interaction entre partie prenante externe et interne de l'entreprise  *vise à influencer le processus de décision dans les entreprises afin que celui-ci intègre leurs intérêts en amont, dès qu'il s'agit de définir les objectifs futurs* (Sobczak et Berthoin Antal 2010, p. 118). Ainsi, lorsque les parties prenantes externes lancent des épreuves de force, ils parviennent à faire entendre leurs arguments car selon les informations recueillies sur le terrain les clients sont de plus en plus rares donc il faut tout faire pour les maintenir. Ainsi, la nature des épreuves de force montre que le dialogue a un caractère non intrusif car l'environnement amène à remettre en cause certains éléments tels que la pratique interne. Les résultats de cette analyse sont synthétisés dans le tableau n°3

Tableau n° 3: synthèse des caractéristiques du contrôle interactif dans le cas 2 (INDPACIMC)

Type de partie prenante en Interaction	la haute direction, les managers intermédiaires	haute direction, managers intermédiaires et les subordonnés	les parties prenantes internes et les clients
Caractéristiques			

du contrôle interactif	et les subordonnés		
Dimension	Interactif fermé	Interactif ouvert	Interactif ouvert
Caractère intrusif du dialogue	intrusif, imposant	Non Intrusif, collaboratif	Non intrusif, influent
objectif	Imposer la vision de la haute direction	Partager une vision Commune	influencer le processus de décision des managers
Incertitudes	Stratégiques/Situation locale	Comportement/ Actions des subordonnés	Comportement /Actions des parties prenantes internes
logique	Logique de réalisation de la stratégie	Logique de mise en œuvre de la stratégie	Logique d'amélioration de la performance économique et financière des entreprises

Source : Source : réalisé à partir des résultats des entretiens

## Conclusion

Les cas étudiés ont permis d'identifier trois usages possibles du levier interactif de contrôle. Parmi ces trois usages nous avons deux qui correspondent à deux aspects partiellement contradictoires présentés par Ingrid FASSHAUER (2012) et le dernier ressort de L'interactions entre l'entreprise et ces parties prenantes externes. La différence entre les profils des dirigeants de ces entreprises a orienté certaines actions dans les comportements des acteurs ce qui a occasionné la présence de certaines caractéristiques du contrôle de gestion dans ces deux entreprises.

Cette recherche, comme toutes les recherches, a des limites. Elle se base notamment sur deux cas et d'autres observations sont nécessaires pour confirmer ses conclusions. Elle ignore aussi volontairement la recherche de Renaud (2013b), qui est la deuxième visant à montrer les différences entre des leviers interactifs. Elle ne permet pas d'étudier l'impact des systèmes d'interaction sur la performance de ces entreprises or selon la vision instrumentale de la théorie des parties prenantes (Freeman 1984), l'intégration de leurs attentes dans les décisions managériales est une condition de l'amélioration de la performance économique et financière des entreprises (Capron et Quairel 2007). Ainsi, dans nos futures recherches nous pourrions explorer cette piste.

## BIBLIOGRAPHIE

ALCOUFFE S., BOITIER M., RIVIERE A., VILLESEQUE-DUBUS F.( 2013), Contrôle de Gestion Interactif, Dunod, Management Sup, Paris

- ANTHONY R. N. (1965), *Planning and control systems: A frame-work for analysis*, Harvard University Review, 160 p.
- BEDFORD, D. S. (2015). « Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance ». *Management Accounting Research*, vol. 28, p. 12-30
- BERLAND N., DE RONGE Y. (2010), *Contrôle de Gestion - Perspectives Stratégiques et Managériales*, Pearson Education France, Paris
- BERLAND, N. ET AL. (2005). « Une typologie des systèmes de contrôle inspirée du cadre théorique de Simons ». *Cahier n° 2005-024 de l'Ecole polytechnique*, CNRS.
- BERLAND, N., PERSIAUX F. (2008). « Le contrôle des projets d'innovation de haute technologie ». *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol. 14, n° 2, p. 75-106.
- BERLAND, N., SPONEM, S. (2007). « Budgeting to learn: a study of the positive effects of the Budget ». *30e congrès de l'European Accounting Association*. Lisbonne.
- BISBE, J., ET AL. (2007). « Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification ». *Accounting, Organizations and Society*, vol. 32, n° 7-8, p. 789-820.
- BISBE, J., OTLEY, D. (2004). « The effects of the interactive use of management control systems on product innovation ». *Accounting, Organizations and Society*, vol. 29, p. 709-737.
- BONNAFOUS-BOUCHER, M., PESQUEUX, Y. (2006). *Décider avec les parties prenantes*. Paris : La Découverte
- BOUQUIN H. (2009) , *Le Contrôle de Gestion*, 8ème Edition, Puf Gestion, Paris
- CAPRON, M., QUAIREL, F. (2007). *La responsabilité sociale d'entreprise*. Paris : La Découverte
- CHAPELLIER P. (1997), « Profils de dirigeants et données comptables de gestion en PME », *Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, volume 10 N°1
- CHONG, K.M., MAHAMA, H. (2013). « The impact of interactive and diagnostic uses of budgets on team effectiveness ». *Management Accounting Research*, vol. 25, p. 206-222.
- COLLIER, P.M. (2005). « Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting ». *Management Accounting Research*, vol. 16, n° 3, p. 321-339.
- FASSHAUER, I. (2012). *Les interactions entre contrôle et stratégie : redéfinition du rôle des cadres intermédiaires et du levier interactif de contrôle*. Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Université Paris Dauphine.
- FREEMAN, R.E. (1984). *Strategic management : A stakeholder approach*. Boston : Pitman.

- GREENWOOD, M. (2007). Stakeholder engagement : beyond the myth of corporate responsibility. *Journal of Business Ethics* 74 (4) : 315-327.
- HENRI, J.-F. (2006). « Management control systems and strategy: A resourcebased perspective ». *Accounting Organization and Society*, vol. 31, n° 6, p. 529-558.
- KOBER, R., ET AL. (2007). « The interrelationship between management control mechanisms and strategy ». *Management Accounting Research*, vol. 18, n° 4, p. 425-452
- KUSZLA, C. (2005). « Robert L. Simons : pour une théorie générale du contrôle des organisations complexes ? » in Bouquin H (2005). *Les grands auteurs en Contrôle de gestion*. EMS, p. 217-234
- MEYSSONNIER F. (2015), Quel Contrôle de Gestion pour les Start-Ups ?, Document de Travail 2015/06, Lemna, Université de Nantes
- MUNDY, J. (2010). « Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems ». *Accounting, Organizations and Society*, n° 5, p. 499-523.
- NARO, G., TRAVAILLE, D. (2011). « Le Balanced Scorecard à l'épreuve de l'expérience : de l'assemblage d'un "puzzle" à la construction d'un "Lego" ». *Revue Française de Gestion*, n° 211, p. 65-80.
- NOBRE T. (2001), « Méthodes et Outils du Contrôle de Gestion dans les PME », Finance Contrôle Stratégie, Vol.4, N°2, Juin, p.119-148
- RENAUD, A. (2010). « Le concept d'interactivité de Simons revisité à l'aune des systèmes de contrôle environnemental ». *Actes du congrès de l'AFC*. Nice
- RENAUD, A. (2013b). « Les configurations de contrôle interactif dans le domaine environnemental ». *Comptabilité-Contrôle-Audit*, n° 2, p. 101- 132
- SIMONS, R (1995). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business school Press.
- SIMONS, R. (1987): « Implementing Strategy: Configurations in management control systems. Meeting of the Strategic Man-agement Society in Boston.
- SIMONS,R.(1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renwal. *Strategic Management Journal*.p.169-189.
- SOBCZAK, A., BERTHOIN ANTAL, A. (2012). Nouvelles perspectives sur l'engagement des parties prenantes : enjeux, acteurs, recherches. *Management & Avenir* (33) : 116-126.
- TANI, T. (1995). « Interactive Control in Target Cost Management ». *Management Accounting Research*, n° 6, p. 399-414.
- TESSIER, S., OTLEY, D. (2012). « A conceptual development of Simons' levers of control framework ». *Management Accounting Research*, vol. 23, n° 3, p. 171-185.

TUOMELA, T.-S. (2005). « The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system ». *Management Accounting Research*, vol. 16, n° 3, p. 293-320

VAIVIO, J. (2004). « Mobilizing local knowledge with “provocative” non financial measures ». *European Accounting Review*, vol. 13, n° 1, p. 39-71.

ZAWADZKI C. (2014), « Du Contrôle de Gestion en PME Innovantes : Un Paradoxe organisationnel ? » *Le Grand Livre de l’Economie PME*, Chap.4, p.761-779