13e Congrès International
Francophone en Entrepreneuriat et PME

# OUTILS DE CONTRÔLE DE GESTION ET INNOVATION EN PME

Contrôle des similarités : Approuvé
CIFEPME Trois-Rivières 2016
L'AIREPME lutte contre le plagiat

**Résumé**

L'objectif de cette étude est de comprendre le rôle des outils de contrôle de gestion au sein des entreprises innovantes en tentant de déterminer dans quelle mesure et sous quelles conditions ces outils peuvent être perçus comme favorables à l'activité innovante. Pour cela, une étude qualitative a été réalisée auprès de 19 PME innovantes. Les résultats soulignent l'influence positive des outils de contrôle de gestion sur l'innovation et mettent en exergue les conditions nécessaires pour observer cette relation positive.

**Mots-clés :** contrôle de gestion, innovation, PME

***Katia DANGEREUX, doctorante***
Montpellier Recherche en Management
Labex Entreprendre
katia.dangereux@umontpellier.fr

***Philippe CHAPELLIER, professeur***
Montpellier Recherche en Management
Labex Entreprendre
philippe.chapellier@umontpellier.fr

***Fabienne VILLESÈQUE-BUBUS, professeure***
Montpellier Recherche en Management
Labex Entreprendre
IAE de Perpignan-UPVD
fabienne.villeseque@univ-perp.fr

# OUTILS DE CONTRÔLE DE GESTION ET INNOVATION EN PME

## Introduction

Le contrôle de gestion est confronté à de nombreux paradoxes et contradictions qu'il tente de gérer (Bouquin et Fiol 2007). Qu'il s'agisse des paradoxes liés au pouvoir contraignant ou habilitant des outils de contrôle décrits par Ragaigne et al., (2014), ou de ceux liés à la gestion des activités artistiques et culturelles (Chiapello, 1998 ; Amans et al., 2011), leur étude n'a de cesse d'intéresser les chercheurs. Ces paradoxes ont trait à de multiples facettes du contrôle, et parmi eux, celui lié aux antagonismes entre contrôle et innovation nous paraît particulièrement intéressant.

De prime abord, contrôle et innovation peuvent en effet paraître antinomiques et contradictoires du fait du cadre formel, structuré, voire rigide des outils et systèmes de contrôle, et de celui faisant place à une liberté créatrice, instructurée et instructurable de l'innovation. Chiapello souligne ainsi que « *la définition managériale du contrôle est incompatible avec l'idée de création qui justement suppose que la norme n'est pas préétablie* » (Chiapello, 1997).

En tant que composantes des organisations, les systèmes de contrôle de gestion, à travers certains outils tels que les budgets, la comptabilité analytique ou les tableaux de bord, occupent une place majeure. Ils sont, entre autre, garants de la performance, permettent la mise en œuvre de la stratégie et assurent la maîtrise des coûts. Néanmoins, leur place et leur légitimité ont été remises en cause par certains chercheurs (Hope et Fraser, 1997 ; Damanpour, 1991) du fait de leur incompatibilité avec l'environnement instable, incertain, hostile et risqué dans lequel les firmes évoluent actuellement. Ce nouveau cadre exige en effet de la flexibilité et de la réactivité et requiert une forte capacité à innover (si possible rapidement) pour faire face à la forte pression concurrentielle. Or, ces nouvelles exigences peuvent apparaître contradictoires avec la rigidité, la rigueur, l'aversion aux risques souvent associées au contrôle de gestion.

Les entreprises se trouvent donc face à deux impératifs à première vue antinomiques mais tout aussi décisifs dans leur capacité à survivre. Elles sont en effet contraintes de combiner efficacité opérationnelle, c'est-à-dire garantir la satisfaction des clients d'aujourd'hui en termes de fonction, prix, temps, quantité et distribution, et flexibilité stratégique, en assurant la satisfaction des clients de demain par de nouvelles combinaisons produit-marché-technologie-organisation (Mothe et Brion, 2008). Plusieurs chercheurs se sont donc intéressés à cette problématique et ont souligné l'enjeu pour les entreprises de tendre vers un type particulier d'organisation « ambidextre », caractérisé par la poursuite simultanée d'objectifs d'exploration de nouvelles ressources et d'exploitation des compétences déjà existantes (McNamara et Baden-Fuller, 1999 ; Mahmoud-Jouini et al., 2007).

L'objectif de cette recherche est de comprendre le rôle des outils de contrôle de gestion au sein des entreprises innovantes en tentant de déterminer dans quelle mesure et sous quelles conditions ces outils peuvent être perçus comme favorables à l'activité innovante.

Pour répondre à cet objectif, nous effectuerons dans un premier temps une synthèse de la littérature relative aux liens entre outils de contrôle de gestion et innovation. Nous présenterons ensuite la méthodologie employée et les dix-neuf PME innovantes étudiées. Nous décrirons enfin dans une dernière partie les pratiques de contrôle de gestion en contexte innovant, les différents processus par lesquels les outils de contrôle de gestion soutiennent l'innovation et les conditions nécessaires qui semblent y être associées.

## 1. Contrôle de gestion et innovation : une apparente contradiction ?

Nous présentons dans un premier temps le concept d'innovation (1.1). Nous procédons ensuite à une revue de littérature sur les liens entre contrôle de gestion et innovation. Deux grands paradigmes apparaissent. La littérature dite « traditionnelle » remet en cause la place du contrôle de gestion au sein d'organisations innovantes devant concilier des objectifs parfois contradictoires (1.2), tandis qu'un autre pan de la littérature réhabilite la place et la légitimité du contrôle de gestion dans ce type d'organisations, axées sur la flexibilité et le changement (1.3).

### 1.1 L'innovation en tant que processus

> *« Innovation is: production or adoption, assimilation, and exploitation of a value-added novelty in economic and social spheres; renewal and enlargement of products, services, and markets; development of new methods of production; and establishment of new management systems. It is both a process and an outcome* » (p.1155).

Crossan et Apaydin (2010) proposent une définition relativement complète de l'innovation. Ils mettent en avant l'idée que l'innovation peut à la fois être considérée en tant que résultat et en tant que processus. Ce processus lui-même pouvant consister en la génération d'une idée nouvelle ou en l'adoption d'une idée imaginée par d'autres. Par ailleurs, la typologie qu'ils proposent se rapproche des typologies traditionnelles.

La typologie proposée par Schumpeter (1983) est sans conteste l'une des plus célèbres. Ce-dernier identifie cinq types d'innovation : les nouveaux produits ; les nouvelles méthodes de production ; les nouveaux marchés ; les nouvelles sources d'approvisionnement et les nouvelles façons d'organiser les entreprises. Le Manuel d'Oslo, aujourd'hui une référence sur les questions relatives à l'innovation, définit quatre types d'innovation : les innovations de produit (le terme « produit » est utilisé pour désigner à la fois les biens et les services) ; les innovations de procédé ; les innovations de commercialisation et les innovations d'organisation.

Plusieurs travaux analysent les différents types d'innovations selon qu'il s'agisse d'innovation produit/processus, d'innovation incrémentale / radicale ou encore d'innovation administrative / technique.

Néanmoins, comme le soulignent Damanpour et Aravind (2012), la plupart des études menées sur l'innovation ont surtout concerné la typologie produit-processus. Les innovations produit et processus sont deux types d'innovation technologique (Hollen et al., 2013). L'innovation produit implique la création de nouveaux produits basés sur des technologies nouvelles alors que l'innovation

de procédé consiste en la mise en œuvre d'une nouvelle méthode de production qui implique des changements significatifs dans les techniques, le matériel et/ou le logiciel. L'innovation de procédé est souvent passée au second plan, derrière l'innovation produit. Pourtant elle joue également un rôle déterminant dans la performance des entreprises. Elle permet, entre autres, de réduire les coûts de production et améliorer la qualité des produits. Elle pourrait même soutenir l'innovation produit, en intervenant sur plusieurs paramètres tels que le coût, l'efficacité et la vitesse de réalisation du nouveau produit (Hollen et al., 2013 ; Pisano, 1997).

Notre article s'intéresse à la question du lien entre l'innovation et le contrôle de gestion. Pour observer cette relation nous considérons l'innovation en tant que processus, incluant toutes ses phases, de la créativité à la concrétisation commerciale. Dit autrement, nous avons souhaité observer l'influence du contrôle de gestion sur la génération d'idées mais également du point de vue de son implémentation concrète, qui correspond plus précisément à la mise sur le marché du nouveau produit.

## 1.2 Le contrôle de gestion : une forme de contrôle inadapté au contexte innovant ?

### 1.2.1 Le contrôle de gestion vu comme un frein à l'innovation

Traditionnellement, les systèmes de contrôle de gestion formels sont perçus comme des freins à l'innovation et aux efforts de changements dans l'organisation (Damanpour, 1991 ; Quinn, 1980).

L'argument principal de ce courant est que les systèmes de contrôle de gestion formels ne sont pas capables de traiter les incertitudes fortement élevées dans un tel contexte d'innovation. Dans leur étude, Marginson, Ogden et Frow (2005) s'interrogent sur l'opposition apparente entre l'innovation, qui repose sur l'expérimentation, l'initiative, la prise de risques, la coopération et le changement, et les budgets, qui encouragent la stabilité, l'aversion aux risques, l'individualisme, l'efficience et la réduction des coûts.

Ces études font référence au modèle de contrôle diagnostic au sens de Simons (1995), dont le rôle est de garantir la mise en œuvre de la stratégie en minimisant les déviations par rapport aux standards prédéfinis. Pour Burns et Stalker (1961), ce contrôle cybernétique a une utilisation restreinte aux organisations mécaniques où ont lieu des routines standardisées avec peu de changements et ne serait donc pas approprié au contexte innovant.

Cette littérature « traditionnelle » met en question la place du contrôle de gestion au sein d'organisations innovantes au profit d'autres modes de contrôle.

### 1.2.2 D'autres formes de contrôle plus adaptées au contexte innovant

Des modes de contrôle alternatifs ont été proposés et mis en avant au regard de ces nouveaux impératifs en termes de flexibilité, d'adaptation et d'innovation.
Le contrôle par les procédures avec le concept de routines adaptatives de Weick et al. (1999), en est un exemple-type. Pour ces auteurs les procédures apparaissent assez flexibles pour s'adapter aux

nouveautés et aux événements inattendus et fournissent un cadre de référence à la fois stable et adaptatif.

Eisenhardt et Brown (1997) proposent quant à eux un contrôle assuré par la structure et mettent ainsi en lumière l'intérêt des semi structures représentant selon les eux : «*organizations in which some features are prescribed or determined (e.g., responsibilities, project priorities, time intervals between projects), but other aspects are not. Semistructures exhibit partial order and they lie between the extremes of very rigid and highly chaotic organization* » (p.28).

Enfin, le contrôle par la culture et les normes sociales avec le contrôle clanique de Ouchi (1979) est souvent perçu comme particulièrement adapté aux organisations innovantes. Il s'agit d'une approche du contrôle basée sur des normes sociales qui dominent les mécanismes de contrôle formels dans un service ou une organisation caractérisé par une forte innovation.

Bien qu'un grand nombre de chercheurs aient prôné la disparition du contrôle de gestion au profit d'autres types de contrôle (contrôle par la culture ; par la structure ; par les procédures et règlements ; par l'environnement et le marché) plus à même de répondre à ces nouveaux impératifs, d'autres ont ouvert la voie de la réconciliation entre le contrôle de gestion et les nouveaux objectifs auxquels les entreprises doivent répondre en terme d'innovation, de réactivité et de flexibilité.

## 1.3 Contrôle de gestion et innovation : une recherche de réconciliation

### 1.3.1 Le contrôle de gestion stimule l'innovation

Si certains chercheurs ont mis en cause l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion dans les processus d'innovation, d'autres ont réhabilité son intérêt notamment dans des contextes de forte incertitude.

Pour Lorino (2006), la « médiation instrumentale » assurée par le contrôle de gestion permet un « retour réflexif » des acteurs sur leur processus, conduisant ainsi à de l'innovation produit afin d'apporter la valeur attendue par les clients. L'analyse d'autres travaux fait émerger l'idée selon laquelle le contrôle de gestion, au-delà de sa fonction instrumentale traditionnelle, joue une multitude de rôles qui sont susceptibles d'influencer le niveau d'innovation des entreprises. Par exemple, pour Nixon (1998), ou encore Davila (2000), les systèmes de contrôle de gestion jouent un rôle informationnel destiné à gérer l'incertitude inhérente à l'innovation. Cette information peut également permettre de souligner les opportunités pour les améliorations incrémentales et les changements radicaux. Pour Cooper (2001) et Bonner (2005), les systèmes de contrôle de gestion sont importants pour la coordination et le contrôle des projets de développement de nouveaux produits.

Simons (1995) rappelle que la place du contrôle de gestion n'est pas seulement opérationnelle. Ce dernier tient également une place importante dans la formulation de nouvelles stratégies. Ainsi, les stratégies émergentes peuvent notamment reposer sur l'innovation afin de s'adapter aux évènements inattendus. Abernethy et Brownell (1997) utilisent le modèle de Simons pour présenter le budget comme une « machine » à dialogue ; communication ; apprentissage et création d'idées

durant les épisodes de changements stratégiques. Plusieurs autres auteurs soulignent l'impact positif sur la créativité et l'innovation d'usages participatifs et interactifs des outils de contrôle de gestion classiques en particulier les budgets (Milani, 1975 ; Brownell et McIness, 1986…). Plus précisément, ces auteurs abordent la dimension humaine et sociale du contrôle de gestion, en particulier sous l'angle des comportements (motivation, participation, satisfaction au travail …).

Tous ces travaux constituent un apport réel sur la question du rôle du contrôle de gestion sur les processus d'innovation. Ils mettent en effet en lumière différents aspects du contrôle qui peuvent expliquer une influence favorable de celui-ci sur la créativité et plus globalement sur le processus d'innovation.

### 1.3.2 L'enjeu de l'organisation ambidextre

Le concept d'ambidextrie est né des travaux de Duncan (1976), mais c'est surtout à partir des années 1990 qu'émergent les principales investigations sur cette problématique (Raisch et al., 2009). L'ambidextrie organisationnelle se définit par la capacité de poursuivre conjointement l'exploration de nouvelles opportunités et l'exploitation des ressources existantes. Simon et Tellier (2008) proposent de définir ces deux notions :

« *L'exploitation se définit comme l'utilisation efficiente de savoirs existants. L'exploration est la découverte de nouvelles idées qui se fondent sur l'expérimentation, la prise de risque et l'engagement dans des directions nouvelles.* » (Simon et Tellier, 2008, p.146)

Plusieurs auteurs (Levinthal et March, 1993 ; Katila et Ahuja, 2002) ont souligné l'importance de concilier l'exploitation et l'exploration. « *Pour rester efficace à long terme, les managers et les organisations doivent être ambidextres - capables d'implémenter à la fois des changements progressifs et des changements révolutionnaires. […] Alors que dans les premiers stades du cycle de vie d'une catégorie de produits, la concurrence est basée sur les différences autour du produit, dans les étapes ultérieures la concurrence repose davantage sur l'efficience et les coûts.* » (Tushman et O'Reilly, 1996, p.8-p.15). Ainsi, pour ces auteurs, chaque stratégie d'innovation de produit/service, doit être accompagnée d'une stratégie d'innovation de processus en vue d'améliorer la productivité et ainsi de réduire les coûts. Parvenir à un avantage concurrentiel durable repose donc sur un juste équilibre entre la performance de court terme, reposant sur l'optimisation et l'efficience, la stabilité et les routines, la maîtrise et le contrôle, et la performance de long terme, qui repose sur une stratégie d'exploration de nouvelles opportunités et connaissances mais peut s'avérer coûteuse et risquée. En effet, la présence simultanée de stratégies d'exploitation et d'exploration serait positivement corrélée à une performance accrue, plus précisément en termes de croissance des ventes (He et Wong, 2004). Ney, Favre-Bonte et Baret (2008) précisent que les organisations, conscientes de la nécessité de mener des projets d'exploration, peuvent même choisir de réaliser des partenariats lorsque les compétences internes s'avèrent insuffisantes pour préparer l'avenir. Ce type d'organisation illustre l'ambidextrie dite de « réseau », qui se distingue de l'ambidextrie structurelle (Benner et Tushman, 2003) et contextuelle (Birkinshaw et Gibson, 2004). La première consiste à séparer les activités d'exploitation et d'exploration dans différentes unités, tandis que la seconde représente la liberté laissée aux individus de choisir en fonction du contexte de leur environnement de travail entre les activités d'alignement de court terme et les activités d'adaptation de long terme.

Ces trois types d'ambidextrie ne sont pas nécessairement exclusifs, et peuvent au contraire se conjuguer afin de parvenir à développer une capacité duale globale d'exploitation et d'exploration. Le concept d'ambidextrie se doit d'être différencié de celui d'équilibre ponctué (Burgelman, 2002) qui fait état de différents cycles temporels entre de longues périodes d'exploitation et de brèves périodes d'exploration.

Par ailleurs, Mignon (2008) rappelle que « *cet équilibre entre changement et continuité ne doit pas être uniquement perçu de façon dialectique mais de façon récursive au sens où les constantes peuvent contribuer au changement* » (p.76). Ainsi, il serait possible que le contrôle, assuré par les procédures, les normes ou les outils de contrôle de gestion et habituellement perçu comme gage de stabilité en instaurant routines et régularités des situations et des pratiques, puisse être vecteur de changements et promouvoir des formes d'innovations radicales.

Si certains travaux semblent ouvrir la voie de la réconciliation entre des objectifs à priori antithétiques, (efficience vs innovation, routines vs flexibilité, etc.), la présence de résultats parfois contradictoires requiert de poursuivre les investigations sur le sujet et explique l'objet de cette recherche qui est de contribuer au débat qui porte sur l'impact favorable ou défavorable du contrôle de gestion sur l'innovation.

## 2. Méthodologie : une étude qualitative sur un échantillon de dix-neuf PME innovantes

L'objectif de cette étude est de comprendre le rôle des outils de contrôle de gestion au sein des entreprises innovantes en tentant de déterminer dans quelle mesure et sous quelles conditions ces outils peuvent être perçus comme favorables à l'activité innovante.
Pour cela, nous avons bâti notre recherche sur l'étude empirique de 19 PME innovantes, étude dont le design de recherche est présenté en suivant.

### 2.1 Une méthode basée sur une étude empirique au sein de dix-neuf PME innovantes

Pour comprendre le rôle des outils de contrôle de gestion au sein des entreprises innovantes, nous avons privilégié une approche qualitative par étude de cas. Ce type de méthode est particulièrement adaptée lorsque le chercheur étudie un phénomène complexe sur lequel il a peu de contrôle (Eisenhardt, 1989 ; Dougherty, 2002 ; Yin, 2003 ; Hlady-Rispal, 2000). A l'image de l'étude menée par Meyssonnier (2015), un travail en coupe sur un échantillon de dix-neuf PME innovantes a ainsi été réalisé. Comme le souligne l'auteur, le travail en coupe se pose comme une alternative intéressante aux études de type longitudinal, « *démarche très chronophage, aléatoire et illustrative mais peu probante car aboutissant à la description d'un cas unique ou d'une poignée de cas* » (p.59). Il se pose ainsi comme une méthode de recherche intéressante car intermédiaire entre les études quantitatives riches en nombre mais parfois pauvres en contenu, et les études qualitatives longitudinales qui se veulent rentrer plus en profondeur pour faire émerger du terrain des connaissances nouvelles mais sont nécessairement plus restreintes en terme de représentativité.

Le mode de recueil de données primaires choisit pour réaliser cette étude est l'entretien individuel. Il correspond au positionnement épistémologique ainsi qu'à l'objet de la recherche. En effet, dans une

démarche interprétativiste, le but de l'entretien est de permettre une « *compréhension approfondie des phénomènes organisationnels contextualisés* » (Demers, 2003, p.176).

Plus précisément, les entretiens individuels semi-directifs ont été réalisés en face-à-face. Le choix de l'entretien semi-directif repose sur la volonté de guider le moins possible l'individu dans ses réponses afin de ne pas biaiser les réponses, et surtout de pouvoir faire émerger du terrain la connaissance dont le chercheur ne fait que rendre compte. Les entretiens ont néanmoins été cadrés afin d'orienter les discussions vers les questions qui motivaient la recherche. De plus, certaines questions ont parfois été explicitées par le biais de reformulations ou de relances, pour nous assurer que le répondant avait saisi le sens de la question et que sa réponse soit en accord avec la question véritablement posée.

Les entretiens réalisés ont été enregistrés puis intégralement retranscrits. A partir de l'ensemble de ces retranscriptions, nous avons procédé à une analyse de contenu qui consiste en un « *ensemble de techniques d'analyse des communications utilisant des procédures systématiques et objectives de description du contenu des messages* » (Bardin, 2001, p.38).

Cette méthode d'analyse des données correspond à notre démarche de recherche qui est de nature exploratoire et vise à « découvrir » la réalité issue de l'observation du terrain. Plus précisément, c'est la fonction heuristique de la méthode qui est employée.

Cette méthode d'analyse de contenu consiste à coder selon certaines règles les données brutes tirées du terrain. Elle peut à la fois être une analyse des « signifiés », qui correspond à l'analyse thématique, et une analyse des « signifiants », comme par exemple l'analyse lexicale.
Dans cette recherche, ce découpage a été réalisé d'un point de vue sémantique, autrement dit, il a été réalisé à partir des thèmes identifiés (« noyaux de sens ») plutôt qu'à partir des mots ou phrases (découpages linguistiques).

Autrement dit, l'unité d'enregistrement retenue est le thème, défini par Unrug (1974) comme « *une unité de signification complexe, de longueur variable ; sa réalité n'est pas d'ordre linguistique mais d'ordre psychologique : une affirmation mais aussi une allusion peuvent constituer un thème* » (Unrug, 1974 cité par Bardin, 2001, p.104).

Puis, à partir de ces thèmes a lieu la catégorisation des codes qui consiste à classifier les éléments d'un ensemble d'abord par différenciation puis par regroupement par genre en fonction des critères prédéfinis en amont.

Les principales questions posées aux dirigeants ont été : Quels outils de contrôle sont présents dans l'entreprise ? Pour qui et pour quelle utilisation ? De quels instruments de suivi et pilotage de l'innovation disposez-vous ? À quoi sert le contrôle de gestion au sein de votre entreprise ? Le contrôle de gestion présente-t-il selon vous des éléments favorables à l'innovation ? Pourquoi et comment ? Le contrôle de gestion constitue-t-il un frein à l'innovation ? Pourquoi et comment ? Le système de contrôle a-t-il connu des changements notables ? Quels sont les autres modes de contrôle dans l'entreprise ?

### 2.2 Description des entreprises étudiées

Au travers de cette méthode, nous avons souhaité observer l'influence du contrôle de gestion sur l'innovation. La diversité des caractéristiques des PME rencontrées, en termes d'effectif, de date de création, de secteur d'activité, de structure de l'actionnariat, de type d'innovation, de stade de développement ou de formation du dirigeant, nous a permis d'appréhender l'effet de ces variables de contingence sur la relation que nous souhaitions observer entre innovation et contrôle de gestion.

Les entretiens ont été réalisés de façon majoritaire avec les dirigeants-fondateurs (>70%). La seconde catégorie d'acteurs interrogés représente la fonction « finance » avec des fiches de postes telles que contrôleur de gestion et directeur administratif et financier.

Le choix du type et du nombre restreint d'acteurs rencontrés par structure reflète les particularités des organisations étudiées ainsi que la problématique de notre recherche. D'une part, l'échantillon de notre étude est composé dans une proportion largement majoritaire de très petites structures (60% de moins de 10 salariés), les petites entreprises de moins de 55 salariés représentent 35% des PME interviewées (15% entre 10 et 20 salariés, 20% entre 30 et 55 salariés). Enfin, nous avons rencontré une seule organisation de type ETI de 145 salariés, ce qui représente 5% de notre échantillon. De plus, il s'agit pour la majorité d'entreprises dirigées par le créateur, le dirigeant est donc un acteur central dans l'organisation tant du point de vue de l'innovation puisque c'est lui qui est bien souvent à l'origine de l'offre innovante proposée aux clients, que du point de vue de la gestion puisque c'est lui qui initie ou non la structuration de son entreprise, aux travers d'outils de contrôle de gestion. De par sa double casquette et sa forte implication, et du fait du faible nombre de salariés, le dirigeant est donc apparu à nos yeux comme l'interlocuteur de référence pour traiter de la problématique des outils de pilotage en contexte innovant. Néanmoins, lorsque la taille de la structure le permettait, nous avons complété l'analyse avec le point de vue de personnes dédiées à cette mission (l'implémentation d'outils de contrôle), à savoir des contrôleurs de gestion et des DAF, ces acteurs ayant une bonne connaissance de l'ensemble des outils en place, des rôles qu'ils remplissent dans l'entreprise et de leurs effets directs ou indirects sur l'innovation de la structure.

Enfin, précisons que nous avons choisi de nous intéresser à des PME car du fait de leur petite taille, nous pouvons nous attendre d'une part à ce que les systèmes de contrôle soient peu formalisés et/ou présents, et d'autre part à ce que les dirigeants soient proches des processus d'innovation et aient une bonne connaissance de ces process. Ces entreprises constituent en ce sens un matériau particulièrement intéressant pour notre étude.

Le tableau 1 donne les caractéristiques de l'ensemble des entretiens réalisés.

**Tableau 1. Entretiens réalisés**

| Personnes interrogées | Entreprise | Date | Durée | Type d'entretien |
|---|---|---|---|---|
| Dirigeant-fondateur | A | févr-14 | 1h37 + 23min | Face à face + Tél |
| Dirigeant-fondateur | B | févr-14 | 2h13 + 25min | Face à face + Tél |
| Dirigeant-fondateur | C | avr-14 | 1h + 14min | Face à face + Tél |
| 2 Dirigeants-fondateur (dont DAF) | D | févr-14 | 1h30 | Face à face + E-mail |
| Contrôleur de gestion | E | avr-14 | 35min + 24min | Face à face + Tél |
| DAF | F | févr-14 | 1h45 + 27min | Face à face + Tél |
| Dirigeant-fondateur | G | mars-14 | 30min + 18min | Téléphonique |
| Dirigeant-fondateur | H | mars-14 | 41min + 25min | Téléphonique |
| Dirigeant-fondateur | I | févr-14 | 53min | Téléphonique |
| Dirigeant-fondateur | J | févr-14 | 1h25 + 23min | Face à face + Tél |
| Dirigeant-fondateur | K | avr-14 | 1h15+ 30min | Face à face + Tél |
| Dirigeant-fondateur | L | sept-13 | 35min | Téléphonique |
| Dirigeant et Contrôleur de gestion | M | oct-13 | 1h30 + 38min | Face à face + Tél |
| Dirigeant-fondateur Contrôleur de gestion | N | août-13 | 1h10 + 37min | Face à face + Tél |

**Tableau 1. Entretiens réalisés (suite)**

| Personnes interrogées | Entreprise | Date | Durée | Type d'entretien |
|---|---|---|---|---|
| Responsable Innovation | O | févr-14 | 53min | Face à face |
| Dirigeant-fondateur | P | sept-13 | 1h44 | Face à face + E-mail |
| Directrice adjointe axée contrôle de gestion et reporting aux actionnaires | Q | févr-14 | 1h15 | Face à face + Tél |
| Dirigeant-fondateur | R | févr-14 | 48min + 22min | Téléphonique |
| Dirigeant-fondateur | S | mars-14 | 20min + 26min | Téléphonique |
| **TOTAL** | **19 entreprises** | | **28 heures d'entretiens** | |

Puisque l'objet de notre recherche porte sur l'influence des outils de pilotage sur l'innovation, notre première démarche a été de sélectionner des entreprises jugées innovantes dans l'offre proposée à leur client final. Nous nous intéressons donc dans cette étude uniquement à l'innovation produit/service.

Ainsi, toute PME réalisant de l'innovation produit ou service, définie par l'évolution technologique et/ou par le client, quels que soient le degré de nouveauté des produits et la nature de l'innovation, radicale ou incrémentale, sera considérée comme une PME innovante.

Afin de s'assurer du caractère innovant des organisations rencontrées, nous avons ciblé deux catégories de firmes. D'une part, nous nous sommes rapprochés des principaux incubateurs de

Montpellier et de Nîmes, afin d'obtenir une liste exhaustive de start-ups incubées. Pour recueillir des informations d'entreprises plus matures, nous avons également contacté des entreprises du Languedoc-Roussillon ayant été récompensées par l'INPI pour leur politique en matière d'innovation et de propriété industrielle. Les entreprises rencontrées sont donc soit considérées comme des succès, soit entreprennent une démarche active pour mener leur projet d'entreprise vers la réussite. On peut donc imaginer qu'elles mettent tout en œuvre, d'un point de vue technique, financier mais également en matière de gestion, pour garantir leur performance et leur pérennité.

Le tableau présenté en annexe souligne les caractéristiques des 19 PME étudiées.

## 3. Résultats

La première partie de nos résultats présente les pratiques en contrôle de gestion en contexte innovant (3.1.). La seconde partie montre l'influence positive des outils de contrôle de gestion sur l'innovation des firmes (3.2). Nous tentons ensuite de mettre en lumière les conditions nécessaires pour observer cette relation positive (3.3).

### 3.1 Les pratiques de contrôle de gestion en contexte innovant

Notre étude nous amène à un premier constat : la forte présence d'outils de contrôle de gestion dans les entreprises innovantes observées, mais également dans les jeunes start-ups.
Tout d'abord nos résultats montrent que le suivi de la trésorerie est une pratique partagée par la majorité des entreprises rencontrées, et en particulier par les plus jeunes d'entre elles. La gestion de la trésorerie apparait en effet comme la problématique majeure pour des structures avec peu, voire pas de CA, à la recherche de ressources pour financer les dépenses engagées pour le lancement de l'activité.

Ensuite, le calcul de coûts apparaît également comme un outil particulièrement utilisé. Cependant, sa nature et sa fonction diffèrent d'une entreprise à l'autre. Certaines mettent en place un calcul de coûts par projet uniquement pour bénéficier du CIR (Crédit d'impôt recherche) sans qu'il n'y ait de volet pilotage.

D'autres prennent appui sur cet outil pour piloter. Parmi elles, certaines considèrent les temps passés, les coûts d'achats, voire les charges indirectes. On observe deux types de pratiques : la méthode des coûts partiels en vue de mesurer la marge dégagée et donc la rentabilité de chaque produit et une démarche de calcul de coûts complets qui s'apparente à la méthode classique des centres d'analyse. Ce sont surtout des entreprises de type industriel c'est-à-dire spécialisées dans la conception et développement de machines ou de robots qui sont concernées par ce type d'approche. Les entreprises appartenant au métier du numérique quant à elles s'appuient uniquement sur les feuilles de temps des développeurs ou ingénieurs. Par ailleurs, le type de ventilation retenu est fonction du besoin d'information de chacune. La ventilation peut s'opérer par service, par gamme, par projet ou par métier.

La troisième pratique relativement répandue est la gestion budgétaire. Là encore, des variations s'observent puisque l'on distingue les entreprises qui utilisent la prévision budgétaire seule, et celles qui la couplent au contrôle budgétaire, c'est-à-dire au suivi et à l'analyse des écarts entre le budgété et le réalisé. Hormis le budget de trésorerie, largement pratiqué par l'ensemble des entreprises rencontrées, le type et le nombre de budgets utilisés varie selon les problématiques de gestion prédominantes de chacune.

Par ailleurs, certaines entreprises de notre échantillon ont également choisi d'élaborer des tableaux de bord (TDB) stratégiques ou déclinés à des niveaux plus opérationnels. Par nature, cet outil présente une grande souplesse et malléabilité dans sa construction qui s'observent effectivement par l'hétérogénéité des informations contenues dans les TDB des différentes entreprises interrogées.

Enfin, l'on constate que de façon très hétérogène, le compte de résultat est utilisé par quelques dirigeants en vue de piloter leur activité.

Globalement, même si les dirigeants prennent appui sur des outils de contrôle de gestion traditionnels, ils réalisent une véritable appropriation au point de se doter d'outils ad hoc.

### 3.2 L'influence positive des outils de contrôle de gestion sur l'innovation

Pour la majorité des entreprises de l'échantillon, le contrôle de gestion a un impact positif sur leur innovation. Six arguments sont mis en avant par les acteurs rencontrés.

#### 3.2.1 La maîtrise permet de se libérer l'esprit pour innover

Le contrôle de gestion joue un rôle de garde-fou qui permet aux acteurs de se libérer l'esprit et du temps pour innover.

*« Je pense qu'un système de contrôle ça apporte une certaine sécurité, on met en place des garde-fous, des barrières ça permet d'éviter de se poser des questions pour tout, tout le temps et donc se libérer l'esprit pour des choses plus innovantes. Si des procédures qu'on a mises en place font que le quotidien soit sur les rails, on ne se pose pas trop de questions, on améliore nos performances bien sûr et on se libère du temps et en principe ce temps on le consacre à créer de nouveaux produits ou à y réfléchir. […] La fonction du contrôle de gestion c'est de sécuriser les choses, de pouvoir se libérer l'esprit, pour s'atteler à ce qui est le plus productif, le plus innovant. »* (Dirigeant entreprise P)

« *Ce changement de gestion c'est parce qu'on s'est rendu compte qu'on s'est trop éparpillé justement parce qu'on manquait de cadres, on s'était dit que comme c'était de l'innovation, il n'y avait pas forcément besoin d'un cadre, qu'on pouvait l'assouplir. Mais en fait ça nous a plutôt fait perdre du temps. Du coup, le fait de davantage cadrer les choses ça apporte de la réactivité par rapport au marché et ça permet d'innover plus rapidement. Concrètement ça nous permet de libérer du temps pour innover parce qu'on est plus efficace et plus productif. En fait tout ce qui est outil organisationnel ça nous fait gagner du temps.* » (Dirigeant entreprise H)

#### 3.2.2 La structuration permet d'innover plus rapidement

Au travers des processus d'apprentissage et de capitalisation des connaissances, le contrôle de gestion semble permettre aux entreprises de sortir plus rapidement de nouveaux produits, ce qui leur apparaît comme une véritable force dans un contexte de chrono-compétition.

*« Grâce à cette analyse du risque technique et financière qu'on fait, on capitalise de projet en projet. En fait l'innovation, on la produit de plus en plus rapidement. […] On sait qu'il y a des problèmes qu'on va retrouver de projet en projet, et qu'on va devoir solutionner, mais la solution on l'a déjà. Donc on capitalise, pour aller de plus en plus vite dans l'innovation. […] Si on a une grosse maîtrise, un gros suivi là-dessus l'avantage c'est que le chef de projet qui a réalisé la première machine il ne s'en soucie plus, il peut passer à un projet d'innovation numéro deux, à un autre produit. Il va moins passer de temps sur les machines 2, 3 ou 4 parce qu'il sait que tout roule. Donc l'idée c'est que ça permet de nous concentrer sur notre cœur de métier, et apporter de nouvelles innovations. Une fois que le produit est sorti, il faut que derrière on ait toute la structure pour que ça roule et ça nous mange le moins de temps possible. »* (Dirigeant entreprise A)

*« En ce sens c'est favorable à mon activité et à mon innovation de par les améliorations et apprentissages. Parce que développer de l'innovation sur une table sans savoir ce qu'on fait et où on va ça, nous sert à rien parce que derrière on ne va pas pouvoir le reproduire. »* (Dirigeant entreprise J)

### 3.2.3 L'évaluation des moyens permet de sélectionner les bons projets

Les entreprises innovantes doivent maîtriser leur excès de créativité et sélectionner les produits/services rentables, voire retenir ceux qui sont les plus rentables. Ainsi, les outils de contrôle de gestion jouent le rôle de filtre et orientent les dirigeants dans le choix des projets qu'ils vont retenir.

*« Il y a des projets où on a largement sous-estimé les temps de développement nécessaires pour lancer les produits. Ça c'est un frein au lancement des nouveaux projets mais à la limite c'est bénéfique pour l'entreprise parce qu'on ne va pas se disperser dans cinquante projets. »* (Dirigeant entreprise Q)

*« Ça me permet aussi de dire si je vais ou je ne vais pas sur le projet par rapport aux coûts associés au projet. […] Il y a des projets comme le développement de drones qui m'a été demandé il y a des années par un client étatique je n'y suis pas allé parce que ça demandait en termes de coûts une mobilisation importante de nos ressources en moyens humains, en moyens financiers et techniques et que je ne voyais pas le marché. Et dans ce sens-là, c'est favorable parce que ça me permet de faire un choix en connaissance de cause. Du moins, j'ai une information qui est une information importante. Je veux bien prendre des risques mais je veux savoir ce que je mise et quel est le potentiel derrière. »* (Dirigeant entreprise J)

*« Ce sont des décisions la plupart du temps stratégiques en gros c'est pour savoir combien coûte un projet. On s'en sert quand on veut lancer un nouveau produit. On a plein d'autres projets en tête et effectivement on sera obligé de faire des choix et cet outil rentrera en compte, ça c'est sûr, c'est certain. »* (Dirigeant entreprise C)

### 3.2.4 La prévision des coûts permet de financer l'innovation

Le volet financier du contrôle de gestion, souvent mis en avant par les chercheurs pour illustrer l'impact négatif du contrôle de gestion sur l'innovation des firmes, est au contraire perçu de façon positive par les acteurs interrogés.

*« Le contrôle de gestion permet de bien piloter l'entreprise et permet de mettre plus de budget dans la R&D. »* (Dirigeant entreprise H)
*« Je vais avoir besoin de mettre en place du contrôle de gestion pour savoir où on va et comment je fais pour financer ma R&D si on a des nouvelles idées. »* (Dirigeant entreprise B)

*« Je dirai que le fait d'avoir élaboré un budget, ça induit qu'on a prévu certaines ressources et le fait de le suivre mensuellement on explique pourquoi on est ou pas dans le budget et ça permet de solliciter de nouvelles ressources. Si on donnait l'impression d'avoir un pilotage à l'aveugle sans savoir vraiment ce qu'il se passe, quand on irait solliciter pour avoir des ressources, on nous dirait « non ». Et là, le fait qu'ils voient que c'est maîtrisé, qu'on sait pourquoi on en est là et bien ça donne confiance et ça nous permet d'avoir ces fonds. »* (Dirigeant entreprise Q)

### 3.2.5 Les interactions favorisent l'émergence d'idées nouvelles

Les outils de contrôle de gestion, lorsqu'ils sont utilisés de manière interactive, c'est-à-dire lorsqu'ils permettent aux acteurs de se retrouver ensemble pour discuter des informations délivrées, font émerger de nouveaux besoins ou des idées nouvelles pour répondre aux besoins du marché. Ainsi, lorsque les acteurs se réunissent autour de ces outils, des échanges et des débats émergent donnant naissance à de nouvelles idées.

*« Les idées nouvelles viennent de partout, par exemple quand on fait une réunion qualité, quand on discute des tableaux de pilotage, il y a toujours des remontées, des demandes d'amélioration. C'est vraiment pour se poser les bonnes questions à un certain moment, c'est avoir un guide. L'idée c'est de communiquer avec tout le monde pour améliorer les différentes problématiques qui trainent encore. La jeunesse de la société nous a fait faire des erreurs qu'on paie encore maintenant, et cette structuration nous évite de retomber dans cette spirale de l'erreur de nos débuts. Le retour d'expérience on le fait systématiquement, sur tous les projets. »* (Dirigeant entreprise A)

*« Après la communication des chiffres, il y a des remontées de la part des salariés par rapport à ce qui se passe sur le terrain, faisant émerger des idées nouvelles. »* (Dirigeant entreprise P)

### 3.2.6 L'information ouvre des pistes de réflexion

Grâce aux informations qu'ils délivrent, les instruments de contrôle de gestion ouvrent des pistes de réflexion pouvant mener à de nouveaux projets. La dimension informationnelle du contrôle de gestion possède alors une valeur inestimable aux yeux de ces entrepreneurs faisant face à une forte incertitude inhérente à leur activité innovante.

*« Donc à partir de là, quand on a cadré la perspective de l'innovation on va pouvoir se dire que telle ressource par exemple n'est pas optimisée, il va ainsi y avoir une recherche spécifique sur telle allocation de la ressource et donc qui dit recherche dit réflexion donc à partir de là on peut imaginer des pistes d'innovation. Donc je pense que le contrôle de gestion peut avoir un effet plutôt positif sur l'innovation. […] Dans notre cas de figure le contrôle de gestion va plutôt stimuler l'innovation. Parce que ça va nous permettre d'analyser le cœur du fonctionnement des projets et donc de voir là où il y a des manques de connaissances, par exemple sur les remontées d'informations utilisateurs, pour coller au plus proche aux besoins du client. »* (Dirigeant entreprise G)

*« J'imagine que si au fur et mesure de l'année on voit que les prévisions en termes de chiffre d'affaires sur des segments de marché ne se réalisent pas, parce que le marché ne se décide pas etc., le fait de constater qu'on dérape au niveau du chiffre d'affaires par rapport à ce qu'on a prévu va engendrer les décisions de se diversifier sur un autre marché et donc pourquoi pas d'investir en Recherche et Développement sur un autre segment ou d'autres produits. »* (Dirigeant entreprise Q)

## 3.3 Les conditions nécessaires à l'influence favorable du contrôle de gestion sur l'innovation

Au cours de la première phase d'entretiens, c'est-à-dire des entretiens semi-directifs, les acteurs interrogés ont spontanément évoqué ce qui nous est ensuite apparu comme les conditions nécessaires au rôle favorable du contrôle de gestion sur le processus d'innovation.

### 3.3.1 Des outils adaptés à l'activité et la structure

Pour beaucoup de dirigeants, les outils de contrôle de gestion n'ont de sens que lorsqu'ils sont adaptés à leur activité innovante, à leur structure, à leur besoin d'information spécifique. Ils effectuent une véritable appropriation de ces outils traditionnels, tant dans leur construction que dans la manière dont ils les utilisent. Au final, ces entreprises effectuent un « bricolage » pour se doter d'outils sur mesure.

*« Je pense aussi qu'il faut faire une expérience avec des tableaux Excel, des outils un peu à gauche à droite pour savoir exactement de quoi on a besoin et surtout ne pas s'imaginer que parce qu'on a un outil tout va se faire tout seul. Il faut comprendre qu'il faut l'alimenter, le paramétrer et s'en servir. Il faut faire des petits bricolages autours de ces outils. Donc on essaie de découvrir petit à petit les outils qui nous correspondent. »* (Dirigeant entreprise K)

*« On a du mal avec les outils qu'on peut nous donner qui nous font rentrer dans un moule. Rentrer dans un moule ça tue notre créativité. On préfère les outils adaptés à notre entreprise, à nos besoins. […] Quand on est sur un marché innovant on est obligé d'avoir quelque chose d'adapté. On se considère comme une entreprise classique dans le sens que les outils qu'on utilise sont une vérité absolue, mais nos chiffres clés ne sont pas forcément les mêmes que d'autres entreprises. »* (Dirigeant entreprise H)

*« Donc les outils sont vraiment développés sur mesure notamment sur le suivi de la trésorerie on n'est pas du tout dans cette logique de BFR parce que les fournisseurs on les paie à date. Ce qu'on suit mensuellement, c'est la consommation de trésorerie. Donc on fait à la fois en fonction de nos spécificités c'est-à-dire de notre type de structure et des ressources qui sont les nôtres. »* (Dirigeant entreprise F)

### 3.3.2 Une utilisation souple et non contraignante des outils

En plus de construire des outils adaptés, les acteurs mentionnent le fait que l'utilisation faite de ces instruments de contrôle est relativement souple. Ils ne considèrent pas ces outils comme une vérité absolue mais plutôt comme un support d'informations supplémentaire qu'il faut coupler avec d'autres pour pouvoir prendre les bonnes décisions stratégiques.

*« Après les procédures et les outils de contrôle de gestion mis en place sont plus conçus comme un garde-fou, on les a jamais trop conçus pour être respectés à la lettre. »* (Dirigeant entreprise P)

*« Comme je vous le disais ce n'est pas gravé dans le marbre, on peut tout à fait l'adapter en fonction des évènements nouveaux, ce n'est qu'un exercice de prévisions un budget. Dans une entreprise innovante le budget n'est pas rigide, on a une souplesse par rapport à ça. […] Pour nous, un même outil dans des contextes différents, avec différentes personnes, ça ne fonctionne pas forcément de la même façon. Ce n'est pas l'outil en lui-même, c'est la manière de le vivre, c'est-à-dire que moi je ne suis pas figé sur mes chiffres, je suis prête à entendre tout ce qu'on me dit. »* (Dirigeant entreprise Q)

*« Si vous voulez les mauvais côtés, il peut y en avoir quand on est trop rigide. C'est-à-dire que si on considère ça comme un dogme et comme étant quelque chose qu'il ne faut jamais dépasser, toujours respecter etc. là oui, ça devient rigide. Ça dépend de l'utilisation que l'on en fait, c'est pour ça que je parlais de bon sens tout à l'heure, c'est comme tout. Je pense qu'il faut avoir une perception globale, c'est-à-dire qu'on ne peut pas piloter une entreprise en étant le nez sur un indicateur et en disant « attention on l'a dépassé. »* (Dirigeant entreprise J)

### 3.3.3 Une perception a priori positive du rôle du contrôle de gestion

Les personnes interrogées ont enfin fait mention de leur perception a priori positive du rôle du contrôle de gestion et des différences de points de vue qui peuvent conduire à des situations très diverses d'une entreprise à une autre. Beaucoup soulignent en effet qu'à leurs yeux, le contrôle de gestion est synonyme de prise de décision et non de rigidité.

*« Le contrôle, pour certains, c'est un peu péjoratif. Il y a la notion de répression derrière. Il doit y avoir des termes moins péjoratifs qui correspondent mieux aux fonctions qu'il assure. »* (Dirigeant entreprise K)

*« Le contrôle de gestion peut avoir un effet négatif sur l'innovation si on le prend comme un cadre, sachant que l'innovation c'est au contraire dépasser les cadres. Dans ce sens, il peut être perçu comme une limite, maintenant ce cadre il est un petit peu virtuel. Après, cela dépend aussi des personnes par exemple nous qui sortons d'une école de Commerce, cela ne nous empêche pas d'aller chercher des nouvelles sources d'innovation et d'avoir ce côté un peu rêveur. Après, selon la vision que l'on accorde au contrôle de gestion et à son rôle cela peut déterminer que celui-ci soit plus ou moins un frein à l'innovation. »* (Dirigeant entreprise G)

*« Et faire du contrôle de gestion ce n'est pas forcément être psychorigide, ce n'est pas obligatoire. Ça dépend des directives du management, si vous avez une pression forte de la hiérarchie qui dit « quand je*

*t'ai dit ça, ça doit être ça » forcément les équipes tremblent s'il y a la moindre modification et ça c'est un frein à l'innovation et au développement de l'entreprise, on n'est pas du tout dans cette philosophie. »* (Dirigeant entreprise Q)

## 4. Discussion. Les outils de contrôle de gestion, supports de l'innovation produit ?

Les recherches empiriques réalisées sur le thème du lien entre le contrôle de gestion et l'innovation aboutissent à des conclusions plutôt contrastées. Un pan de la littérature considère le contrôle de gestion comme un frein à la créativité, l'innovation ou toute forme de changement (Damanpour, 1991). D'autres auteurs au contraire, ont mis en lumière le rôle favorable du contrôle de gestion sur l'innovation, à travers divers rôles tels que le rôle instrumental (Lorino, 2006), informationnel (Nixon, 1998 ; Davila, 2000) ou encore interactif et participatif (Abernethy et Brownell, 1997).

Dans la même veine, cette étude comparative de dix-neuf PME innovantes montre que le contrôle de gestion et l'innovation sont loin d'être antinomiques, et souligne que le contrôle de gestion joue en faveur de l'innovation et la créativité.

### 4.1 Les contrôles cybernétique et interactif comme supports d'innovation

Nous avons relevé six rôles majeurs énoncés par les différents acteurs rencontrés. Les instruments de contrôle de gestion, de par la maîtrise qu'ils assurent, libèreraient l'esprit et le temps pour innover, et permettraient d'innover plus rapidement via les processus d'apprentissage et de capitalisation des connaissances. Ils délivreraient des informations qui seraient à l'origine de nouvelles pistes de réflexion et qui favoriseraient les échanges propices à l'émergence de nouvelles idées. Ils joueraient également un rôle de filtre en éliminant les projets trop coûteux ou en sélectionnant les projets les plus rentables.

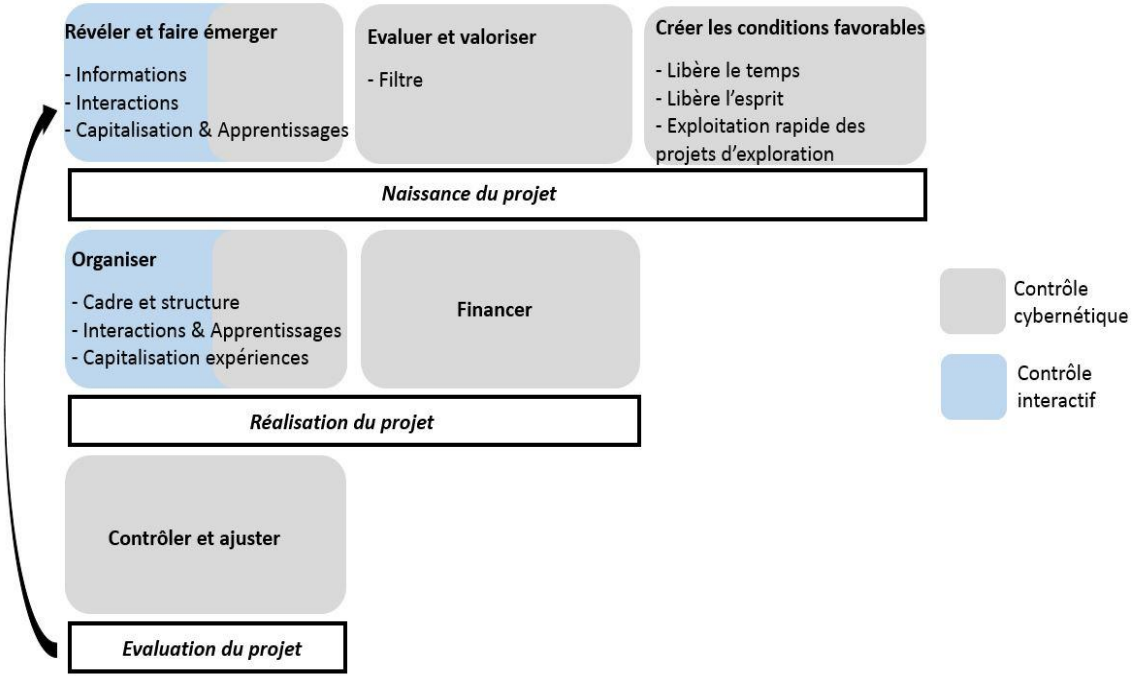
L'analyse de ces rôles a fait émerger deux constats principaux. D'abord, le contrôle de gestion intervient dans les trois grandes étapes du processus d'innovation, à savoir la phase de naissance du projet, celle de la réalisation et enfin celle de l'évaluation. Le contrôle de gestion joue donc en faveur de l'innovation à chaque niveau du processus d'innovation, ce qui permet de réhabiliter sa place et sa légitimité au sein des organisations innovantes.

De plus, nous avons pu relever que le contrôle de gestion joue un rôle favorable sur l'innovation, qu'il s'agisse du contrôle de type interactif (Simons, 1995) ou du contrôle de gestion cybernétique traditionnel, souvent considéré comme inapproprié au contexte innovant (Burns et Stalker, 1961). Ce contrôle cybernétique, généralement associé au contrôle diagnostic (Simons, 1995), est en effet perçu comme « *un cadre souvent trop strict contraignant les comportements et la créativité, ce qui ne favorise pas l'innovation car il est synonyme de conformité et de contrainte peu propice au développement de nouvelles idées et initiatives* » (Touchais, 2006, p.5-8). Nos résultats soulignent à l'inverse, une influence plutôt positive du contrôle cybernétique au travers d'un certain nombre de rôles. Par exemple, au niveau de la phase de naissance du projet, le contrôle de gestion cybernétique jouerait un rôle de garde-fou qui permet aux acteurs de se libérer l'esprit et du temps pour innover. Au cours de la conception et du développement du nouveau produit, la rigueur apportée par le contrôle de gestion permettrait aux entreprises d'être plus efficaces dans leur façon d'innover. Les

cadres que représenteraient les outils de contrôle de gestion permettraient en effet d'organiser le processus de développement et aiderait ainsi à la concrétisation et au succès du projet. Enfin, le contrôle de type traditionnel interviendrait en dernière étape du processus d'innovation, en assurant le contrôle et l'évaluation du projet final. Cette évaluation serait le point de départ de l'amélioration continue qui, parfois, passe par de l'innovation.

Un schéma récapitulatif permet d'illustrer à quelles étapes du processus d'innovation chaque type de contrôle de gestion intervient en soulignant les principaux rôles qu'ils remplissent et les différents arguments associés.

**Schéma 1. Synthèse des rôles du contrôle de gestion sur l'innovation**




## 4.2 Les outils de contrôle de gestion comme supports d'ambidextrie contextuelle

Pour les tenants du courant qui présente le contrôle de gestion comme un frein au changement et à l'innovation (Dent, 1990), le contrôle de gestion serait à l'origine de routines organisationnelles qui seraient sources d'inertie.

Nos résultats montrent néanmoins par quels mécanismes ces routines, et plus globalement le contrôle de gestion, peuvent être porteurs de changement. Ainsi, les résultats de cette étude s'alignent sur les constats réalisés par d'autres chercheurs (Langfield-Smith, 1997 ; Shields, 1997) et montrent comment le contrôle de gestion peut être vecteur de changement « *en encourageant les acteurs à identifier les évolutions nécessaires, prendre les risques appropriés, expérimenter et innover tout en les préservant de l'incertitude et des risques générés par une telle situation* » (Touchais, 2006, p.3).

Ce travail de recherche montre donc comment le contrôle de gestion apparaît comme le support d'ambidextrie organisationnelle, en étant à la fois un outil d'exploitation tout en facilitant les logiques d'exploration. Il montre que le contrôle de gestion permet aux organisations d'optimiser les savoirs existants en créant simultanément les conditions favorables aux activités d'innovation. Plus précisément, le contrôle de gestion serait le support d'un type particulier d'ambidextrie, à savoir l'ambidextrie de type contextuel. Cette forme d'ambidextrie consiste en une gestion concomitante des activités d'exploitation et d'exploration au sein d'une même unité et permet ainsi de combiner exigence de performance et incitation à la créativité. Cette ambidextrie contextuelle est fortement liées aux pratiques managériales et donc au rôle du manager, qui façonnent l'environnement de travail dans le but de promouvoir l'ambidextrie. C'est ce que nous avons pu effectivement observer, puisque les dirigeants interrogés apparaissaient comme étant au cœur du processus d'ambidextrie de leur organisation, en étant à la fois des inventeurs-créatifs et des managers en quête d'optimisation et d'efficience. Ces dirigeants ambidextres mettent en place différents modes de contrôle pour favoriser l'ambidextrie, dont le contrôle de gestion de type « bricolé » et « approprié ». En effet, nous avons vu que si les dirigeants sont les instigateurs du processus de structuration, les outils de contrôle mis en place sont construits sur mesure, et apparaissent véritablement *ad hoc* afin de pouvoir répondre à cette double logique.

Par opposition aux ambidextries structurelle ou de réseau, qui consistent en une séparation physique des activités d'exploitation et d'exploration, l'ambidextrie contextuelle favoriserait les liens entre ces deux logiques d'exploitation et d'exploration et permettrait de faire émerger le "potentiel positif" des paradoxes (Smith et Lewis, 2011) et de créer ainsi de véritables synergies, bénéfiques pour l'organisation. Parmi ces effets bénéfiques, l'"apprentissage d'exploitation" (Brady et Davies, 2004), qui consiste en la diffusion, la réplication ou l'extension des compétences ou connaissances nouvelles tirées d'un projet exploratoire à d'autres projets ultérieurs ou à l'ensemble de l'organisation (Garcias et al., 2015), a été particulièrement identifié dans notre étude. Il s'observe dans les trois catégories identifiées « Révéler et faire émerger », « Créer les conditions favorables », « Organiser ».

**Conclusion**

Cette étude comparative de dix-neuf PME innovantes souligne l'influence positive des outils de contrôle de gestion sur l'innovation. Ce point de vue semble partagé par les différents acteurs interrogés. Les instruments de contrôle de gestion, de par la maîtrise qu'ils assurent, libèreraient l'esprit et le temps pour innover, et permettraient d'innover plus rapidement via les processus d'apprentissage et de capitalisation des connaissances. Ils délivreraient des informations qui favoriseraient les échanges propices à l'émergence de nouvelles idées, de nouvelles pistes de réflexion. Ils joueraient également un rôle de filtre en éliminant les projets trop coûteux ou en sélectionnant les projets les plus rentables…

Cette vision positive du contrôle de gestion sur l'activité innovante, partagée par la quasi-totalité des PME interrogées, semble reposer sur plusieurs déterminants principaux. On constate d'abord une utilisation souple et non contraignante, d'outils « bricolés », collant au plus près de la réalité de chaque structure. Le processus d'appropriation des outils semble être un préalable nécessaire à l'influence positive du contrôle de gestion dans un contexte innovant. Le contrôle de gestion ne doit ensuite pas être perçu comme un moyen coercitif de contrôler l'opérationnel dans une démarche

top-down mais plutôt comme une aide à la prise de décision et au pilotage global de la performance. La représentation du rôle du contrôle de gestion en tant que mode de contrôle « habilitant » explique le large usage des outils de contrôle de gestion dans des organisations innovantes, en vue de faciliter et soutenir l'activité innovante.

Cette recherche n'est pas exempte de limites qui pourront être levées par des recherches futures. La principale concerne le nombre limité d'entreprises observées. Notre ambition est de poursuivre cette recherche en la dupliquant dans d'autres organisations afin de mieux comprendre encore pourquoi et comment des dirigeants de PME innovantes, soi-disant averses à l'usage d'outils de gestion formalisés, s'appuient sur ce type d'outils pour piloter leur organisation.

## Annexe. Présentation des dix-neuf PME étudiées

| | A | B | C | D | E | F | G | H | I |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **Nature de l'activité** | Developpement d'applications robotiques pour l'industrie agro-alimentaire | Edition de logiciels spécialisée dans le format PDF dans le domaine de la gestion éléctronique de documents et de données techniques en milieu industriels à risques | Formations professionnelles à distance via le E-learning et le Serious Game | Conception et réalisation de machines pour les labo de recherche dans le domaine des nanotechnologies | Services et produits autour de l'anatomie et le digital santé : outils de formation et de communication | Procédés innovants de production de biocarburant de 1ère et 2ème génération, ainsi que des métaboliques d'intérêt industriel ou pharmaceutique | Service innovant et global matière de performance énergétique des bâtiments. Dvt d'un outil pr calculer la rentabilité des opérations de rénovation énergétique. | Création et vente d'une nouvelle smart drink | Conception et réalisation de robot électrique dont les principales fonctions sont l'assistance à la récolte et le désherbage mécanique des exploitations légumières |
| **Phase du cycle de vie** | TPE en phase d'industrialisation | TPE | TPE en phase d'industrialisation | Petite entreprise (PE) | Petite entreprise (PE) | Petite entreprise (PE) en phase de lancement (phase de R&D) | TPE en phase de lancement | TPE en phase de lancement | TPE en phase de commercialisation (commencé il y a 6 mois) |
| **Date de création** | 2007 | 2008 | 2011 | 2004 | 2009 | 2006 | 2008 | 2013 | 2011 |
| **Siège** | Hérault | Hérault | Hérault | Hérault | Hérault | Hérault | Hérault | Hérault | Haute-Garonne |
| **Dirigeant** | 3 Docteurs en robotique | Etudes techniques et Master en Administration des entreprises | Ingénieur en informatique | Ingénieur Ecole Nationale Supérieure de mécanique et des microtechniques Expert-comptable | Master en Biologie Cellulaire MBA Strategic Business Management | Ecole de commerce | Ecole de Commerce | Master en génétique des plantes et ingénieur agronome, & ingénieur agronome (AgroParisTech) | Ecole d'ingénieur IMERIR |
| **Actionnariat** | 3 dirigeants-fondateurs + 2 fonds d'investissement privés | dirigeant-fondateur (actionnaire majoritaire) et 2 associés | 2 dirigeants fondateurs + 1 business angel | 2 dirigeants-fondateurs majoritaires, salariés rentrés dans le capital | Dirigeant-fondateur + DG + 2 fonds d'investissements privés | Fond d'investissement privé >50% Groupe industriel = 2% Capital flottant (fonds | 2 dirigeants-fondateurs | 2 dirigeants-fondateurs | business angel (100 actionnaires) love Money |
| **Nombre de salariés** | 5 salariés + 3 dirigeants-fondateurs | 8 salariés | 2 dirigeants fondateurs (père et fils) + 5 salariés + 2 stagiaires | 9 salariés | 30 salariés + 3 PDG | 45 salariés | 2 dirigeants-fondateurs | 2 dirigeants fondateurs + 1 stagiaire + 1 free-lance | 5 salariés, bientôt 8 salariés |
| **CA 2014** | 341,7 K€ | 904 K€ | 40 K€ | 2470 K€ | 2648 K€ | Pas de CA | 110 K€ | inf 1 M€ | 125 K€ |
| **Autres informations** | Cap Oméga | Cap Oméga | Créalia, Cap Oméga, LIRMM | Cap Oméga | Cap Oméga | Cap Sigma | Cap Oméga | 2 incubateurs : Grobalo (INRA) & BIC, concours européen de l'entreprise innovante (1er prix, lauréat) | Midi-Pyrénées |

| J | K | L | M | N | O | P | Q | R | S |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Conception et la production de système électronique pour les environnements extrêmes | Pilotage de l'irrigation via des capteurs (électronique, dans l'informatique appliqué au secteur agricole) | Achat, vente, location et lavage de matériel pour le compte de tiers | Conception et fabrication de bouchons en liège technologique | Société de services et de conseils en informatique, s'adressant au marché des professionnels | Ingénierie et developpement en aquaculture et environnement | Conception, développement de progiciels et de services associés (applications en ligne, formations...) destinés aux professionnels de la production et traitement des matériaux de construction. | Création et la fabrication de solutions de charges de batteries pour toutes les nouvelles générations de véhicules ou voitures électriques | Developpement et commercialisation de loisirs nautiques pour les professionnels du tourisme au niveau mondial | Développement de solutions logicielles intelligentes dans le referencement web ; outil de diagnostic automatisé et logiciel prédictif de simulation d'arrivée dans le réfcmt |
| Petite entreprise (PE) | TPE en phase de lancement | Petite entreprise (PE) | Entreprise moyenne (ME) | Petite entreprise (PE) | Petite entreprise (PE) | Petite entreprise (PE) | Entreprise moyenne (ME) | TPE en phase de lancement | TPE en phase de lancement |
| 1990 | 2008 | 2008 | 1996 | 1991 | 1992 | 1993 | 1992 | 2011 | 2012 |
| Gard | Hérault | Pyrénées-Orientales | Pyrénées-Orientales | Aude | Hérault | Hérault | Hérault | Hérault | Hérault |
| Ingénieur électronicien | Ingénieur en microélectronique-informatique | | Ingénieur Agronome | Autodidacte, sans formation | DESS Aquaculture marine | Informaticien programmeur | Ecole de Management de Lyon | Diplômés des Arts décoratifs. Spécialisé dans le Design industriel. | Master ESC Montpellier |
| dirigeant-fondateur | dirigeant-fondateur + 2 salariés + 1 business angel | | | 95% Dirigeant-fondateur | | Dirigeant-fondateur | Fond d'investissement français | Dirigeant-fondateur<br>1 entreprise<br>2 fonds d'investissement | 4 personnes physiques |
| 20 salariés | 3 personnes | 20 salariés | 145 salariés | 30 salariés | 9 salariés | 14 salariés | 55 salariés | 0 salarié | 2 salariés + 1 dirigeant-fondateur |
| 4100 K€ | 240 K€ (2013) | 6654 K€ (2013) | 74161 K€ | 2500 K€ | 812,536 € (2013) | 1000 K€ | 13100 K€ | Pas de CA | non communiqué |
| pas d'incubateur à l'époque | Mélies, Via Innova | Concours de l'innovation artisanale "Stars & Métiers Languedoc-Roussillon 2012" dans la catégorie "Stratégie | Label Oséo, INPI LR 2012 | INPI LR 2009 | Cap Sigma | « Innovante et à la pointe de la technologie » par Hérault Tribune (30/04/13) et Objectif LR (06/05/13) | Cap Alpha | Synersud, Créalia | Cap Oméga,Lauréat au concours national d'aide à la création d'entreprises de technologies innovantes 2010 & 2012 |

## Références

Abernethy M.A., Brownell P. (1997), « Management control systems in research and development organizations: the role of accounting, behavior and personnel controls », Accounting, Organizations and Society, vol.22, n°3, p. 233-248.

Amans, P., Mazars-Chapelon, A., Villesèque-Dubus, F. (2010). De la politisation à l'instrumentation d'un outil de gestion : le cas du budget dans les théâtres associatifs. Revue Management & Avenir, 10(40) : 234-253

Bardin, L. (2001), **L'analyse de contenu**, Paris, Presses universitaires de France.

Benner M.J., Tushman M.L. (2003), « Exploitation, exploration, and process management: The productivity dilemma revisited », Academy of management review, vol.28, n°2, p. 238-256.

Birkinshaw J., Gibson C. (2004), « Building ambidexterity into an organization », MIT Sloan Management Review, vol.45, p. 47-55.

Bonner J. M. (2005), « The influence of formal controls on customer interactivity in new product development », Industrial Marketing Management, vol.34, n°1, p. 63-69.

Bouquin, H., Fiol, M. (2007). « Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver », 28ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers.

Brady, T., Davies, A. (2004). "Building project capabilities: from exploratory to exploitative learning", *Organization studies*, vol.25, n°9, p. 1601-1621.

Brown S.L., Eisenhardt K.M. (1997), « The art of continuous change: Linking complexity theory and time-paced evolution in relentlessly shifting organizations », Administrative science quarterly, p. 1-34.

Brownell P., McInnes M. (1986), « Budgetary participation, motivation, and managerial performance », Accounting Review, p. 587-600.

Burgelman R.A. (2002), Strategy is Destiny : How strategy-making shapes a company's future, Free Press, New-York.

Burns T.E., Stalker G.M. (1961), The management of innovation, University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship.

Chiapello, E. (1997). « Les organisations et le travail artistiques sont-ils contrôlables ? », Réseaux, N°86, CNET, novembre-décembre, 1997, p.77-113

Chiapello, E. (1998). Artistes versus Managers - Le management culturel face à la critique artistique. Editions Métailié.

Cooper R.G. (2001), Winning at new products: accelerating the process from idea to launch, 3ème édition, Perseus publishing, Cambridge.

Crossan, M. M., Apaydin, M. (2010). "A multi-dimensional framework of organizational innovation: A systematic review of the literature". *Journal of management studies*, vol. 47, n°6, p. 1154-1191.

Damanpour F. (1991), « Organizational innovation: A meta-analysis of effects of determinants and moderators », Academy of management journal, vol.34, n°3, p. 555-590.

Damanpour, F., Aravind, D. (2012). "Managerial innovation: Conceptions, processes, and antecedents. *Management and Organization Review"*, vol.8, n°2, p.423-454.

Davila T. (2000), « An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development », Accounting, organizations and society, vol.25, n°4, p. 383-409.

Demers C. (2003), « L'entretien », *in* Giordano Y. (éd.), *Conduire un projet de recherche. Une perspective qualitative*, Éditions Management & Société, Caen, pp. 173-210.

Dent J.F. (1990), « Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research », Accounting, Organizations and Society, vol.15, n°1, p. 3-25.

Dougherty, D. (2002), « Grounded Theory Research Methods », in C. Baum (Ed), *Companion to Organizations,* Oxford : Blackwell, p. 849- 866.

Duncan R.B. (1976), « The ambidextrous organization: Designing dual structures for innovation », The management of organization, vol.1, p. 167-188.

Eisenhardt K.M. (1989), « Building Theories from Case Study Research. » Academy of Management Review, vol. 14, n° 4, p. 532-550.

Garcias, F., Dalmasso, C., & Sardas, J. C. (2015). "Tensions paradoxales autour des apprentissages : exploration, exploitation et apprentissage d'exploitation ». *Management*, vol.18, n°2, p. 156-178.

He Z.L., Wong P.K. (2004), « Exploration vs. exploitation: An empirical test of the ambidexterity hypothesis », Organization science, vol.15, n°4, p. 481-494.

Hlady-rispal m. (2000), « une stratégie de recherche en gestion : l'étude de cas », *revue française de gestion,* vol 127, p. 61-70.

Hollen, R., Van Den Bosch, F. A., Volberda, H. W. (2013). "The role of management innovation in enabling technological process innovation: An inter-organizational perspective". *European Management Review*, vol.10, n°1, p. 35-50.
Hope J., Fraser R. (1997), « Beyond budgeting », Management accounting, vol.75, n°11, p. 20-23.
Katila R., Ahuja G. (2002), « Something old, something new: A longitudinal study of search behavior and new product introduction », Academy of management journal, vol.45, n°6, p. 1183-1194.
Langfield-Smith, K. (1997). "Management control systems and strategy: a critical review", *Accounting, organizations and society*, vol.22, n°2, p. 207-232.
Levinthal D.A., March J.G. (1993), « The myopia of learning », Strategic management journal, vol.14, p. 95-112.
Lorino P. (2006), « Recherche sur les organisations et théorie de l'activité collective: les échos de la pensée de Jacques Girin dans la recherche sur les processus en gestion ».
Lorino P., Tarondeau J.-C., (1998), « De la stratégie aux processus stratégiques », Revue Française de Gestion, Janvier-Février, n°117.
Mahmoud-Jouini S.B., Charue-Duboc F., Fourcade F. (2007), « Favoriser l'innovation radicale dans une entreprise multidivisionnelle: Extension du modèle ambidextre à partir de l'analyse d'un cas », Finance Contrôle Stratégie, vol.10, n°3, p. 5-41.
Marginson D., Ogden S., Frow N. (2005), « Budgeting and innovation », Financial Management, n°4, p. 29-31.
McNamara P., Baden-Fuller C. (1999), « Lessons from the Celltech case: Balancing knowledge exploration and exploitation in organizational renewal », British Journal of Management, vol.10, n°4, p. 291-307.
Meyssonnier, F. (2015). « Quel contrôle de gestion pour les start-ups ? », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, vol.21, n°2, p. 33-61.
Mignon S. (2009), « La pérennité organisationnelle: un cadre d'analyse », Revue française de gestion, n°192, p73-89.
Milani K. (1975), « The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: a field study », Accounting Review, p. 274-284.
Mothe C., Brion S. (2008), « Innovation: exploiter ou explorer ? », Lavoisier, vol. 187, n°7, p. 101-108.
Ney C.J., Favre-Bonte V., Baret C. (2008), « Vers un Modèle de Gestion de l'Ambidextrie: Innovation d'Exploitation Interne et Coopération d'Exploration ».
Nixon B. (1998). « Research and development performance measurement: a case study », Management accounting research, vol.9, n°3, p. 329-355.
Ouchi W. (1979), « A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms », Management Science, vol.25, n°9, p. 833-848.
Quinn J. B. (1980), Strategies for change: Logical Incrementalism (Homewood, IL : Irwin).
Pisano, G. P. (1997). "*The development factory: unlocking the potential of process innovation"*. Harvard Business Press.
Raisch S., Birkinshaw J., Probst G., Tushman M. L. (2009), « Organizational ambidexterity: Balancing exploitation and exploration for sustained performance », Organization Science, vol.20, n°4, p. 685-695.
Shields, M. D. (1997). "Research in management accounting by North Americans in the 1990s". *Journal of Management Accounting Research*, vol.9, p. 3.
Schumpeter, J. A. (1983). *Histoire de l'analyse économique*,[trad. française de History of Economic Analysis, New York, Oxford University Press]. *Paris, Gallimard*, *3*.
08), « Créativité et réseaux sociaux dans l'organisation ambidextre ».
Simons R. (1995), Levers of Control, Harvard Business School Press, Boston.
Smith, W. K., Lewis, M. W. (2011). "Toward a theory of paradox: A dynamic equilibrium model of organizing". *Academy of Management Review*, vol.36, n°2, p. 381-403.
Touchais, L. (2006). "Le contrôle de gestion dans une dynamique de changement: Définition d'un cadre d'analyse ». *COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION (S)* (pp. CD-Rom).
Tushman M. L., O'Reilly III C. A. (1996), « Managing evolutionary and revolutionary change », California Management Review, vol.38, n°4, p. 8-28.
Unrug, M. C. (1974). *Analyse de contenu et acte de parole*. Ed. Univ..
Weick K.E., Sutcliffe K.M., Obstfeld D. (1999), Organizing for high reliability: processes of collective mindfulness, JAI Press, Stamford.
Yin R. (2003), Case Study Research. Design and Methods, Third Edition, Sage Publications.