Chapitre 00

Changement et système de contrôle : une perspective dynamique

Christophe HERRIAU
Lionel TOUCHAIS

Le changement est abordé dans la littérature en contrôle de gestion pour décrire les évolutions des systèmes de contrôle (suivant les critères de fréquence, de localisation et de nature) (Chanegrih, 2010 ; Sulaiman et Mitchell, 2005) en essayant de les expliquer dans une perspective contingente (Libby et Waterhouse, 1996 ; Slagmulder, 1997 ; Williams et Seaman, 2001) ou en mobilisant la théorie néo-institutionnelle (Burns et Scapens, 2000). A l'instar de nombreux auteurs, nous définissons le système de contrôle comme l'ensemble des contrôles formels et informels utilisés pour atteindre les objectifs de l'organisation (Bisbe et Otley, 2004 ; Kober et *alii*, 2007). Dans cette perspective, le système de contrôle évolue en fonction d'un certain nombre de paramètres stratégiques et organisationnels (Ferreira et Otley, 2009).

Une autre approche du lien entre contrôle et changement consiste à étudier dans quelle mesure le système de contrôle joue un rôle actif dans le processus de changement de l'organisation. Même s'il peut être source d'inertie en contribuant à la création de routines organisationnelles, comportementales et politiques (Dent, 1990), il est aussi en mesure de constituer un outil efficace de promotion et de pilotage du changement (Burns et Vaivio, 2001 ; Dent, 1990 ; Hopwood, 1987 ; Langfield-Smith, 1997 ; Pettigrew et *alii*, 2001 ; Shields, 1997). M. Gervais (2009) considère d'ailleurs que « les instruments de contrôle ne doivent pas engluer l'organisation dans la routine, mais, au contraire, permettre à la capacité créative de s'exprimer ». Ils doivent autoriser le changement. Le plus souvent, le système de contrôle est alors abordé

dans son acception traditionnelle, comme levier d'implantation des évolutions et changements décidés par la direction. Se dessine alors une boucle dynamique de co-influence entre, d'une part, les changements de l'organisation, qui sont plus ou moins contrôlables, d'autre part, le système de contrôle, qui change lui-même et s'adapte pour mieux agir sur les processus.

Ce mouvement dynamique entre changement et système de contrôle offre deux perspectives complémentaires. Dans une première perspective, on positionne le système de contrôle comme un levier de perception et d'interprétation des changements en cours, mais aussi, à un niveau différent, comme un levier d'action favorisant la structuration du groupe d'acteurs et la formulation de sa stratégie. Dans une seconde perspective, plus opératoire, on observe que ce sont les modulations diverses du changement qui vont affecter les leviers de contrôle de l'organisation. Cette seconde perspective a été ouverte par des auteurs soucieux de mettre en relation les typologies du changement et des leviers de contrôle (Huy, 2001 ; Simons, 1995). Trois facettes du changement (radicalité, intentionnalité, temporalité) semblent alors affecter le lien avec le système de contrôle.

Dans ce cadre dynamique, notre contribution consiste à analyser puis synthétiser ces différentes perspectives, en nous appuyant sur le cas d'une transmission familiale (Touchais et Herriau, 2009). Nous étudions en premier lieu la manière dont système de contrôle et changement s'influencent mutuellement (section 1). En deuxième lieu, nous analysons comment le système de contrôle peut contribuer à la maîtrise du changement en fonction des caractéristiques de ce dernier (radicalité, temporalité, intentionnalité) (section 2). Enfin, nous illustrons ce lien entre changement et système de contrôle en contexte de transmission familiale (section 3).

1. Les rôles du système de contrôle face au changement

Les systèmes de contrôle constituent souvent le prisme au travers duquel les acteurs prennent leurs décisions. Ils sont alors plutôt synonymes de contraintes et de discipline, ne facilitant pas les remises en question nécessaires au changement. Toutefois, en changeant le cadre véhiculé par le contrôle, il est possible de soustraire les acteurs aux schémas de référence, en créant de nouvelles images de l'organisation et de ses relations avec l'environnement. Le contrôle contribue alors à l'émergence et à l'installation de nouveaux schémas stratégiques et organisationnels et donc de nouvelles logiques de fonctionnement allant dans le sens des changements désirés par l'entreprise. En effet, Chen-

hall et Euske (2007) démontrent que le système de contrôle peut constituer, sous certaines conditions, un langage commun permettant de changer les manières de penser de l'organisation. Ezzamel et *alii* (2004) montrent d'ailleurs que l'écriture et la diffusion, en particulier, des nouvelles mesures de performance créent une nouvelle représentation de l'organisation avec un nouveau langage commun à l'ensemble des acteurs. Cela facilite la remise en cause des pratiques et comportements existants et leur remplacement par des attitudes et une logique de fonctionnement plus en phase avec la nouvelle stratégie adoptée. Dans le contexte d'une privatisation, Ogden et Anderson (1999) démontrent également que le nouveau système de contrôle mis en place (les objectifs attribués, les informations suivies et la façon dont elles sont suivies) accompagne véritablement le processus de changement organisationnel. Il joue un rôle pédagogique considérable en communiquant les nouvelles réalités organisationnelles imposées par la privatisation et la direction, et les moyens d'y faire face.

Dans la même perspective, Simons (1994, 1995) met en lumière quatre leviers, repris par de nombreux auteurs (Bisbe et Otley, 2004 ; Henri, 2006 ; Widener, 2007), dont les dirigeants disposent pour promouvoir et mettre en œuvre les changements stratégiques :

– le système de croyances qui facilite l'encadrement des actions autour des valeurs clés de l'organisation, ses objectifs et ses missions ;

– le contrôle interactif plutôt centré sur les incertitudes stratégiques avec une implication directe importante de la direction générale et la participation de chacun dans des échanges hiérarchiques et transversaux fréquents. Le contrôle est moins directif et moins prescriptif. Il doit permettre à la direction d'encourager et de participer à l'émergence de nouvelles stratégies ;

– les limites qui fixent les règles formelles et informelles à respecter ;

– le contrôle diagnostic avec un retour d'information sur les variables de performance critiques. Le système est tourné vers la recherche de l'efficience et de l'efficacité. Il s'agit essentiellement de cadrer les comportements des acteurs et de les contrôler *a posteriori*.

Les deux premiers leviers sont décrits comme des forces créatives positives et des sources d'inspiration dans une direction conforme à celle souhaitée par les dirigeants, tandis que les deux suivants permettent de créer des contraintes et de s'assurer du respect des règles et de la réalisation de la stratégie.

Finalement, le système de contrôle n'est pas seulement synonyme de conformité et de contrainte peu propice aux nouvelles idées et initiatives. Il peut également être conçu comme un lieu d'échanges et de con-

frontations des savoirs et des expériences favorisant l'apprentissage collectif et individuel. Ainsi, le contrôle diagnostic conduit à des apprentissages en boucle simple (détection et correction des dysfonctionnements par ajustements des pratiques sans remise en cause du cadre établi) au travers des actions correctives qu'il génère. Quant au contrôle interactif, il induit des apprentissages en double boucle (remise en cause des normes structurant l'activité) qui permettent de faire face à des changements stratégiques nécessitant le développement de nouveaux paradigmes organisationnels (Abernethy et Brownell, 1999 ; Kloot, 1997). Kober et *alii* (2007) confirment ce résultat en démontrant que l'utilisation interactive des outils de contrôle facilite les évolutions de stratégie qui s'accompagnent ensuite d'une adaptation du système de contrôle (Osborn, 1998).

Le contrôle peut donc constituer un outil de pilotage et de construction du changement par l'ensemble des acteurs en stimulant et en encadrant leurs initiatives et expérimentations sources d'apprentissage et de production des savoirs. En d'autres termes, le contrôle diagnostic permet d'assurer la continuité sur ce qui est stabilisé en capitalisant l'expérience accumulée, tandis que le contrôle interactif gère le changement en construisant les connaissances nouvelles nécessaires. Finalement, en situation de changement, le système de contrôle constitue :

– un outil véhiculant les changements désirés en construisant une nouvelle représentation de l'organisation pour faciliter le développement de nouveaux comportements et logiques de fonctionnement ;

– un outil participant à la structuration du projet de changement en amenant les acteurs à co-construire son contenu. Il s'agit alors de stimuler et d'encadrer les initiatives et les expérimentations individuelles et collectives.

Cette première section témoigne des rôles différents que tient le système de contrôle dans la conduite du changement. Dans une perspective dynamique, diverses facettes du changement peuvent aussi influencer le système de contrôle. Comment prendre en compte, par exemple, la radicalité avec laquelle se produit le changement, sa dimension plus ou moins intentionnelle ou encore ses différentes phases dans le temps (maturation, déracinement, enracinement) ?

2. Radicalité, intentionnalité et temporalité du changement

Nous analysons les processus et systèmes de contrôle au travers de trois perspectives différentes du changement : son caractère radical, intentionnel et sa temporalité.

2.1. Radicalité du changement : révolutionnaire versus évolutionnaire

Le caractère radical du changement, par analogie avec la théorie du signal, se caractérise par son degré perçu d'amplitude, ses effets d'impact et son importance stratégique pour la direction. Un changement perçu abusivement comme radical peut conduire à un système de contrôle différent de ce que des observateurs extérieurs attendraient.

Simons (1994) montre que les leviers utilisés diffèrent en fonction de la radicalité du changement : évolutionnaire ou révolutionnaire. Le qualificatif évolutionnaire indique un changement graduel à l'intérieur du cadre établi. Par accumulation, ces changements peuvent devenir importants. A l'inverse, le terme révolutionnaire traduit un changement important bouleversant le cadre établi qui survient plutôt en situation de crise (Grenier, 1972 ; Miller, 1982).

Dans le cadre d'un changement perçu comme important, Simons (1994) montre que les dirigeants révisent le système de valeurs et les limites de l'organisation. Cela permet de bousculer l'ordre établi (changer de paradigme, générer un désapprentissage) et de donner une impulsion nouvelle en indiquant les décisions et les actions non tolérées ainsi que les idées et les initiatives souhaitables. Ils utilisent ensuite le système de contrôle diagnostic pour structurer et communiquer les attentes en termes de performances. Pour s'assurer de l'adhésion des acteurs, les systèmes de rémunération sont également revus avec l'octroi de primes plus importantes visant à récompenser la contribution et l'engagement de chacun face aux changements en cours.

Dans le cadre d'un changement perçu comme moins important, les dirigeants cherchent surtout à amener l'organisation à s'inquiéter de ses performances actuelles au travers d'objectifs plus ambitieux afin de mettre en évidence l'urgence du changement et conduire les acteurs à repenser leurs programmes d'actions. Il s'agit également de communiquer les nouveaux impératifs stratégiques et s'assurer des actions mises en œuvre pour l'implantation de la nouvelle stratégie grâce au contrôle diagnostic. Il n'est pas nécessaire de revoir les systèmes de croyances et les limites de l'organisation.

Bruining et *alii* (2004) démontrent également que les leviers utilisés diffèrent selon l'importance du changement stratégique à construire et à diffuser. Ainsi, un changement important axé sur l'innovation met l'accent sur le développement d'un système de valeurs en rapport avec les nouveaux comportements et attitudes attendus des acteurs. Cela se traduit aussi par un contrôle interactif visant à construire les éléments constitutifs de cette nouvelle stratégie et à être réactifs face à de nou-

velles opportunités. Ces éléments s'accompagnent ensuite d'un contrôle diagnostic nécessaire pour diffuser les nouveaux impératifs et générer de nouvelles pratiques. En revanche, un changement stratégique moins radical, consistant essentiellement à revitaliser les performances de l'entreprise, se traduit par un renforcement du contrôle diagnostic existant.

Ces auteurs confirment les résultats précédents, excepté sur le contrôle interactif qui, d'après Simons (1994), n'interviendrait pas lors de la définition et de la mise en œuvre du changement. La direction n'y aurait recours que dans un second temps (après les douze premiers mois) pour centrer l'attention de l'organisation sur les incertitudes liées à la nouvelle stratégie. Il n'y aurait donc pas véritablement co-construction du projet de changement par l'ensemble des acteurs, sauf pour les incertitudes stratégiques où il s'avère difficile d'indiquer les orientations à privilégier et leur contenu. Cela renforce la vision classique du contrôle comme outil d'implantation du changement stratégique, ce qui s'explique sans doute par le type de changement étudié : planifié et dirigé quelle que soit son ampleur (révolutionnaire ou évolutionnaire). Or, des travaux démontrent l'existence de changements construits et pas uniquement prescrits.

2.2. Intentionnalité du changement : construit versus prescrit

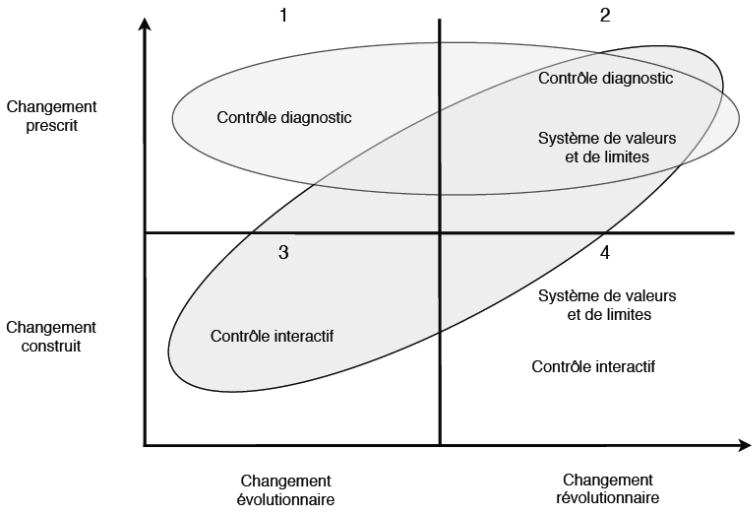
Un changement construit est plutôt progressif avec, au départ, une vision d'avenir plutôt floue de la direction. Le projet de changement est peu formalisé et son contenu non précisé. Il porte plutôt sur la démarche à suivre pour changer (Vandangeon-Derumez, 1998). Le dirigeant ne dirige pas le changement. Il se contente de l'encadrer et de mettre en place les conditions pour que le changement émerge de l'action collective (Demers, 1999 ; Palmer et Dunford, 2008). Il cherche à favoriser le développement d'un dialogue permettant la mise en commun des savoirs et la confrontation des points de vue. Cette interaction facilite la structuration du changement en stimulant les questionnements, la créativité et l'apprentissage, en affinant les scénarios et les stratégies, et en permettant une adaptation aux réalités locales et une appropriation du changement par ceux qui doivent le réaliser (Giroux et Giordano, 1998). Or, « le développement d'une dynamique de changement construit amène à repenser le rôle des outils de gestion sur un registre qui relève moins de la conformation (encadrer, normer les comportements…) que de l'exploration (inventer de nouveaux schémas d'évolution collectifs, favoriser l'émergence de représentations partagées…) » (Grimand et Vandangeon-Derumez, 2000). Dans cette perspective, le contrôle interactif peut constituer un outil *a priori* intéressant en stimulant et enca-

drant les nouvelles idées et initiatives permettant de faire évoluer le paradigme de l'organisation.

Un changement prescrit est le plus souvent planifié avec une nouvelle vision imposée par la direction qui définit l'orientation et le contenu du changement. Afin d'induire les comportements appropriés et s'assurer de la bonne implantation du projet, des objectifs sont imposés à l'ensemble de l'organisation (Vandangeon-Derumez, 1998). Dans sa version classique, le contrôle peut contribuer à la maîtrise et au contrôle de la mise en œuvre du changement en standardisant les apprentissages et en conformant les comportements.

La confrontation des deux perspectives précédentes (radicalité et intentionnalité du changement) aboutit à une matrice (schéma 00.1) où les différentes modalités évoquées par les auteurs se positionnent sur un double *continuum*.

Schéma 00.1. – *Typologie des systèmes de contrôle en fonction de l'intentionnalité et de la radicalité du changement*



Source : les auteurs

Avec Simons (cellules 1 et 2), le contrôle interactif intervient, dans un second temps, au niveau des incertitudes stratégiques. Le changement est implicitement considéré comme prescrit. La possibilité d'une co-construction sous le contrôle de la direction n'est pas envisagée. À l'inverse, la deuxième classification considère que le changement peut être prescrit ou construit. Le premier est plutôt considéré comme révolutionnaire (cellule 2) avec un contrôle visant à conformer les comportements, et le second plutôt révolutionnaire (cellule 3) avec un contrôle

interactif facilitant une co-construction. Même si le couple « construit et révolutionnaire » (cellule 4) n'est pas évoqué, nous pouvons nous demander si un tel changement ne conduirait pas, d'une part, à une révision des systèmes de valeurs et des limites de l'organisation de manière à sortir du cadre établi, d'autre part, à un contrôle interactif sur les éléments non stabilisés.

Cette typologie n'intègre pas la temporalité du changement uniquement considéré sous un angle statique. Or, en fonction de son avancement, les besoins de contrôle risquent d'être différents.

2.3. Temporalité du changement

Dans la réalité, les deux logiques « construit » et « prescrit » coexistent au sein d'un même processus (Vandangeon-Derumez, 1998). Avec un changement prescrit, il est souvent nécessaire de revenir à une logique de changement construit pour assurer l'apprentissage individuel et limiter les résistances. A l'inverse, un changement construit nécessite, à un certain moment, de stabiliser les expériences individuelles en ancrant les changements dans les pratiques quotidiennes avec une standardisation des apprentissages individuels. Le contrôle pourrait donc être à la fois un outil de standardisation et de conformation (vision instrumentale) et un outil de co-construction du changement (vision interactionniste) selon l'étape du processus de changement. Il semble, par ailleurs, difficile d'imaginer un changement construit sans un minimum de prescription de la part de la direction.

En fait, le changement se déroule dans le temps suivant un processus pouvant être rationalisé en plusieurs phases : maturation, déracinement et enracinement (Vandangeon-Derumez, 1998), ou dégel, mouvement, regel (Burnes, 2004 ; Goodstein et Burke, 1991 ; Lewin, 1951 ; Schein, 1996). Même si ces modélisations font l'objet de critiques en raison de leur nature linéaire, séquentielle, statique et planifiée (Sillince, 1999 ; Weick et Quinn, 1999), elles sont encore considérées comme fiables et restent largement utilisées.

La phase de maturation se caractérise par une prise de conscience de la nécessité de changer et par l'élaboration du projet de changement. Le contenu du projet est ensuite communiqué à l'organisation et mis en œuvre (phase de déracinement), avant d'être définitivement ancré au niveau des pratiques quotidiennes (phase d'enracinement). Or, selon la phase, le rôle des acteurs et des dispositifs de contrôle diffère.

Dans le cadre d'un changement prescrit, la construction du projet par la direction (phase de maturation) peut s'appuyer sur des outils de gestion dans une perspective de diagnostic interne et externe (Grimand et Vandangeon-Derumez, 2000). L'étape suivante (phase de déracinement)

consiste à diffuser et implanter le projet relativement bien cadré et planifié. Il s'agit également de contrôler sa mise en œuvre. Peu de marges de manœuvre sont laissées aux acteurs. Il est alors recommandé de recourir à des outils facilitant la mise en place du changement en véhiculant une nouvelle représentation de l'organisation (Goodstein et Burke, 1991). Ces auteurs préconisent aussi l'utilisation d'outils de conformation des comportements visant à implanter le changement et à contrôler sa mise en œuvre. Simons (1994) montre, par ailleurs, la nécessité de faire intervenir, dans un second temps, un contrôle interactif portant sur les éléments non stabilisés liés aux incertitudes générées par la nouvelle stratégie. L'ancrage du changement dans les pratiques quotidiennes (phase d'enracinement) suppose de réduire les initiatives émergentes des acteurs qui tentent souvent de s'approprier le projet et de le modifier. L'entreprise peut alors recourir à des outils de conformation des comportements et de standardisation des apprentissages apparus au cours de la phase précédente, dès lors qu'ils se situent dans le cadre du projet (Goodstein et Burke, 1991).

Dans le cadre d'un changement construit, les dirigeants souhaitent faire prendre conscience aux acteurs des besoins de changement et les mobiliser pour construire son cadre et son contenu (phase de maturation). Dans cette perspective, l'entreprise peut utiliser des outils d'investigation du fonctionnement organisationnel (au sens défini par Moisdon, 1997) afin de permettre aux acteurs de se mettre d'accord sur les problèmes à résoudre et imaginer des solutions (Grimand et Vandangeon-Derumez, 2000). Lors de l'étape suivante (phase de déracinement), la hiérarchie souhaite favoriser les expérimentations locales en amenant les acteurs à construire progressivement le changement par le jeu de leurs interactions et de leurs initiatives. Les dirigeants participent au processus en tentant de repérer et de sélectionner les initiatives susceptibles d'améliorer les routines organisationnelles, et en les stimulant à l'aide de dispositifs de coordination *ad hoc* (Grimand et Vandangeon-Derumez, 2000). On peut alors retrouver les outils d'investigation du fonctionnement organisationnel, mais également des outils d'exploration (et de construction) de nouveaux modes de fonctionnement et de savoirs à travers le questionnement (au sens défini par Moisdon, 1997). L'étape suivante (phase d'enracinement) est marquée par une reprise en main par les dirigeants du processus de changement pour formaliser et imposer la nouvelle vision et le nouveau cadre organisationnel construits localement par l'ensemble des acteurs. Cela suppose de stabiliser la situation et de normer les comportements.

Ces liens pouvant exister entre le contrôle et les différentes phases du changement sont résumés dans le tableau 00.1.

Tableau 00.1. – *Contrôle et temporalité du changement*

Etape du changement	Changement construit	Changement prescrit
Maturation	Outils d'investigation du fonctionnement organisationnel, avec le potentiel de diagnostic organisationnel du contrôle de gestion et sa dimension interactive qui permet aux acteurs d'analyser et de discuter ensemble de la situation de l'entreprise.	Contrôle de gestion comme outil d'analyse et de diagnostic organisationnel au service de la direction pour l'élaboration du projet.
Déracinement	Outils d'investigation du fonctionnement organisationnel et d'exploration du nouveau, avec un contrôle qui se veut un lieu d'échanges, de confrontations des points de vue et source de nouvelles idées et expérimentations, un contrôle producteur de connaissances.	Outil d'accompagnement de la mutation pour faciliter la mise en place du changement. En véhiculant une nouvelle représentation de l'entreprise, le système de contrôle facilite le développement de nouveaux comportements et logiques de fonctionnement. Outil de conformation des comportements pour implanter le changement et contrôler sa mise en œuvre avec un contrôle plutôt classique.
Enracinement	Un contrôle de gestion classique, outil de stabilisation et de conformation permettant : – de formaliser et imposer le cadre du changement construit par les acteurs, – de véhiculer la nouvelle représentation de l'organisation et ainsi faciliter l'adoption et la généralisation de comportements appropriés.	Un contrôle de gestion classique, outil de conformation des comportements et de standardisation des apprentissages individuels.

3. Le système de contrôle en contexte de transmission familiale : quel rôle dans la maîtrise de la transition identitaire ?

Au travers de la première section, nous avons rappelé les rôles du système de contrôle dans l'accompagnement du changement, à la fois moyen de perception, outil de pilotage et facteur de structuration des

changements affectant l'adhésion des acteurs à l'identité sociale de l'organisation. Au travers de la seconde section, nous avons analysé comment ces rôles pouvaient être tenus par le système de contrôle selon l'intensité du changement, son intentionnalité et sa temporalité. Nous avons également étudié dans quelle mesure les leviers de contrôle à mobiliser peuvent différer selon ces caractéristiques.

Pour étudier cette dynamique entre changement et système de contrôle, nous avons procédé à une étude longitudinale du cas d'une transmission familiale (Touchais et Herriau, 2009). Les transmissions familiales se caractérisent, en effet, par des changements en profondeur et multiformes. Cette nécessité de mettre en rapport le système de contrôle avec des formes opérationnelles et observables de changement est déjà évoqué par Huy (2001). Pour ce dernier, la nature du changement implique des logiques de contrôle différentes avec :

– des changements des structures formelles de l'organisation *(commanding)* plutôt prescrits, rapides et brutaux pouvant s'accompagner d'un contrôle avec une dominante « diagnostic » importante liée à la mise en place des évolutions planifiées ;

– des changements des valeurs et croyances *(teaching)* plutôt informels et importants visant à modifier, dans le temps, la représentation et les limites cognitives des acteurs que le contrôle peut appuyer en véhiculant une grille de lecture différente ;

– des changements dans les processus et leur conception *(engineering)* plutôt formels s'étalant dans le temps et pouvant se traduire par un contrôle diagnostic important ;

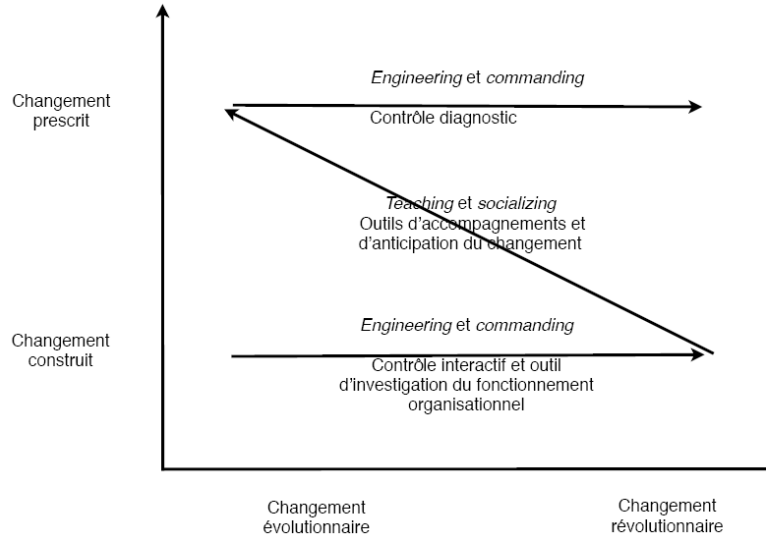
– les changements dans les relations interpersonnelles et les normes partagées par les acteurs *(socializing)* plutôt informels, construits et s'étalant de manière incrémentale dans le temps qu'un contrôle interactif peut alimenter.

Dans cette perspective, notre étude longitudinale s'est attachée à identifier les rapports entre changements et système de contrôle dans plusieurs catégories de changement (au niveau de l'équipe de décision, des processus d'organisation interne, des processus d'occupation de positions sur le marché, de la captation des ressources et compétences, de la politique relationnelle interne et externe de l'entreprise).

Suivant cette méthodologie d'approche des phénomènes de changement, notre étude a conduit à trois résultats principaux. Tout d'abord, elle a permis de confirmer certains des résultats de Huy (2001), à savoir que, d'une part, un changement important doit être multi-facettes et simultanées, d'autre part, le pilotage de changements multiformes im-

plique le recours à des formes diverses de leviers de contrôle (schéma 00.2).

Schéma 00.2. – *Formes de changement et système de contrôle*



Source : les auteurs

L'étude permet aussi de valider notre matrice de synthèse sur le lien entre contrôle et caractéristique du changement (intentionnalité, radicalité) dans un chemin en trois phases (maturation, déracinement, enracinement) qui traduit la temporalité du changement-transmission. Nous passons, en effet, d'un contrôle plutôt interactif qui se veut ouvert sur les évolutions de la transmission à un changement progressivement plus directif et plus formel en fin de processus, notamment quand la direction considère que le processus de transition est trop lent ou manifeste trop de résistances. Ainsi, dans la phase de maturation qui traduit la pré-transmission, nous rencontrons des outils de contrôle interactif visant à solidariser les acteurs avec le projet de transmission et à examiner le fonctionnement du rapport entre la maison mère et ses filiales. Dans une phase de déracinement correspondant à la phase de changement, à proprement parlé, vécue par les acteurs et visant à construire en continu la nouvelle identité sociale de l'entreprise pendant la transmission, nous observons plutôt des outils consistant à épauler un changement participatif qui évolue progressivement vers des formes plus formelles et plus directives. Enfin, la phase d'enracinement traduit un écart entre ce qui est vécu et ce qui est souhaité, écart que les acteurs de la transmission cherchent à combler. Nous observons alors un contrôle plutôt de type

diagnostic devant permettre aux dirigeants d'ancrer plus vite la réalité de cette transmission face aux résistances.

Un troisième résultat peut être évoqué si l'on rappelle que la construction sociale de la nouvelle identité de l'entreprise fait apparaître des nuances entre ce qui est souhaité par les dirigeants et ce qui est vécu par les acteurs. Selon la *Social Identity Theory* (Hogg et Abrams, 1988 ; Hogg et Terry, 2000 ; Ullrich et *alii*, 2005), le sentiment d'appartenance à un groupe social se fait grâce à des repères sociaux que l'individu perçoit comme plus ou moins stables dans le temps. Dans de nombreuses situations de changement (implantation d'ERP, fusion-acquisition, transmission familiale, changement d'outil d'évaluation RH, etc.), les modifications des repères affectent le sentiment d'appartenance au groupe et génèrent une détérioration forte de la performance du processus de transition (Ullrich et *alii*, 2005). Toutefois, cela repose, dans une large mesure, sur la perception des acteurs (Van Knippenberg et *alii*, 2002). Cette perception de repères sociaux qui ne sont plus stables ou la perception de différences entre ce qui est vécu et souhaité affecte, dans un premier temps, l'adhésion des individus au groupe social et, dans un second temps, la performance du processus de transition (Haslam et *alii*, 2003). Dans notre étude, nous montrons que lorsque la direction générale ne considère plus le changement comme conduisant l'organisation vers son identité souhaitée, alors elle introduit des formes de contrôle plus formelles (type diagnostic) pour réguler de manière plus directive le processus, et ce, malgré des velléités d'origine plus participatives et plus interactives (contrôle interactif).

4. Conclusion

Nos résultats posent plusieurs questions quant à la posture fonctionnaliste des outils de contrôle. Ils tendent, en effet, à surestimer la rationalité du système de contrôle et de ses acteurs, et à sous-estimer le fait que le système de contrôle est souvent lui-même le résultat de pratiques sociales et organisationnelles visant moins souvent la performance que la recherche de légitimité du groupe social. Ces développements permettent toutefois de mieux comprendre la manière dont les apprentissages individuels et organisationnels indispensables en situation de changement peuvent être initiés et cadrés à l'aide de dispositifs et outils de contrôle qui ne sont plus appréhendés de manière exclusivement instrumentale, mais également sous une forme interactionniste. Ce chapitre tente aussi d'apporter des éléments de réflexion supplémentaires à la problématique plus générale du rôle des outils de gestion dans le pilotage de l'action en situation de transmission ou de reprise d'entreprise.

Il permet enfin de faire le lien entre deux champs disciplinaires différents avec, d'une part, des travaux portant sur le contrôle, d'autre part, des recherches relevant plutôt du domaine organisationnel.

Bibliographie

Abernethy M.A. et Brownell P. (1999), « The Role of Budgets in Organizations Facing Strategic Change: An Exploratory Study », *Accounting Organizations and Society*, vol. 24, n° 3, p. 189-204.

Bisbe J. et Otley D. (2004), « The Effects of the Interactive Use of Management Control Systems on Product Innovation. Accounting », *Organizations and Society*, vol. 29, n° 8, p. 709-737.

Bruining H., Bonnet M. et Wright M. (2004), « Management Control Systems and Strategy Change in Buyouts », *Management Accounting Research*, vol. 15, n° 1, p. 155-177.

Burnes B. (2004), « Kurt-Lewin and the Planned Approach to Change: A Reappraisal », *Journal of Management Studies*, vol. 41, n° 6, p. 977-1002.

Burns J. et Vaivio J. (2001), « Management Accounting Change », *Management Accounting Research*, vol. 12, n° 4, p. 389-402.

Burns J. et Scapens R.W. (2000), « Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework », *Management Accounting Research*, vol. 11, n° 1, p. 3-25.

Chanegrih T. (2010), « Les changements en contrôle de gestion : quelle nature et quelles finalités ? », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 13, n° 1, p. 5-32.

Chenhall R.H. et Euske K.J. (2007), « The Role of Management Control Systems in Planned Organizational Change: An Analysis of Two Organizations », *Accounting Organizations and Society*, vol. 32, n° 7, p. 601-637.

Demers C. (1999), « De la gestion du changement à la capacité de changer. L'évolution de la recherche sur le changement organisationnel de 1945 à aujourd'hui », *Gestion*, vol. 24, n° 3, p. 131-139.

Dent J.F. (1990), « Strategy, Organization and Control: Some Possibilities for Accounting Research », *Accounting Organizations and Society*, vol. 15, n° 1-2, p. 3-25.

Ezzamel M., Lilley S. et Willmott H. (2004), « Accounting Representation and the Road to Commercial Salvation », *Accounting Organizations and Society*, vol. 29, n° 8, p. 783-813.

Ferreira A. et Otley D. (2009), « The Design and Use of Performance Management Systems: An Extended Framework for Analysis », *Management Accounting Research*, vol. 20, p. 263-282.

Gervais M. (2009), *Contrôle de gestion*, Économica, Paris, 9ème édition.

Gervais M. et Herriau C. (2011), *Stratégie de l'entreprise,* Économica, Paris, 6ème édition.

Giroux N. et Giordano Y. (1998), « Les deux conceptions de la communication du changement », *Revue Française de Gestion*, vol. 120, p. 139-151.

Goodstein L.D. et Burke W.W. (1991), « Creating Successful Organization Change », *Organizational Dynamics*, vol. 19, n° 4, p. 5-17.

Grenier L.E. (1972), « Evolution and Revolution as Organizations Grow », *Harvard Business Review*, vol. 50, n° 4, p. 37-46.
Grimand A. et Vandangeon-Derumez I. (2000), « Le rôle des acteurs et des dispositifs de gestion dans la construction des apprentissages stratégiques », 11e Congrès de l'AIMS.
Haslam S.A., Van Knippenberg D. et Ellemers N. (2003), *Social identity at Work: Developping Theory for Organizational Practice,* Taylor et Francis, New York.
Henri J.F. (2006), « Management Control Systems and Strategy: A Ressource-Based Perspective », *Accounting Organizations and Society*, vol. 31, n° 6, p. 529-558.
Hogg M.A. et Abrams D. (1988), *Social Identification: A Social Psychology of Intergroup Relations and Group Processes,* Routledge
Hogg M.A. et Terry D. (2000), « Social Identity and Self-Categorization Processes in Organization Contexts », *Academy of Management Review,* vol. 25, p. 121-140.
Hopwood A. (1987), « The Archaeology of Accounting Systems », *Accounting Organizations and Society*, vol. 12, n° 3, p. 207-234.
Huy Q.N. (2001), « Time, Temporal Capability, and Planned Change », *Academy of Management Review*, vol. 26, p. 601-623.
Kloot L. (1997), « Organizational Learning and Management Control Systems: Responding to Environmental Change », *Management Accounting Research*, vol. 8, n° 1, p. 47-73.
Kober R., Ng J. et Paul B.J. (2007), « The Interrelationship between Management Control Mechanisms and Strategy », *Management Accounting Research*, vol. 18, n° 4, p. 425-452.
Langfield-Smith K. (1997), « Management Control Systems and Strategy: A Critical Review », *Accounting Organizations and Society*, vol. 22, n° 2, p. 207-232.
Lewin K. (1951), *Field Theory in Social Science*, New York, Harper and Row.
Libby T. et Waterhouse J.H. (1996), « Predicting Change in Management Accounting Systems », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 8, p. 137-150.
Miller D. (1982), « Evolution and Revolution: A Quantum View of Structural Change in Organizations », *Journal of Management Studies*, vol. 19, n° 2, p. 131-151.
Moisdon J.C. (1997), *Du mode d'existence des outils de gestion*, Paris, Seli Arslan.
Ogden, S. et Anderson F. (1999), « The Role of Accounting in Organisational Change: Promoting Performance Improvements in the Privatised UK Water Industry », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 10, p. 91-124.
Osborn C.S. (1998), « Systems for Sustainable Organizations: Emergent Strategies, Interactive Controls and Semi-Formal Information », *Journal of Management Studies*, vol. 35, n° 4, p. 481-509.
Palmer I. et Dunford R. (2008), « Organizational Change and the Importance of Embedded Assumptions », *British Journal of Management*, vol. 19, supplément, p. 20-32.

Pettigrew A.M., Woodman R.W. et Cameron K.S. (2001), « Studying Organizational Change and Development: Challenges for Future Research », *Academy of Management Journal*, vol. 44, n° 4, p. 697-713.

Schein E.H. (1996), « Kurt Lewin's Change Theory in the Field and in the Classroom: Notes Toward a Model of Managed Learning », *Systemic Practice and Action Research*, vol. 9, n° 1, p. 27-47.

Shields M.D. (1997), « Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, p. 3-61.

Sillince J.A.A. (1999), « The Role of Political Language Forms and Language Coherence in the Organizational Change Process », *Organization Studies*, vol. 20, n° 3, p. 485-518.

Simons R. (1995), *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Boston, Harvard Business School Press.

Simons R. (1994), « How Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal », *Strategic Management Journal*, vol. 15, n° 3, p. 169-189.

Slagmulder R. (1997), « Using Management Control Systems to Achieve Alignment between Strategic Investment Decisions and Strategy », *Management Accounting Research*, vol. 8, n° 1, p. 3-25.

Sulaiman S. et Mitchell F. (2005), « Utilizing a Typology of Management Accounting Change: An Empirical Analysis », *Management Accounting Research*, vol. 16, n° 4, p. 422-437.

Touchais L. et Herriau C. (2009), « Le contrôle de gestion dans une dynamique de changement : définition d'un cadre conceptuel et application à la relecture d'un processus de transmission », *Management et Avenir*, vol. 22, p. 70-91.

Ullrich J., Wiesecke J. et Van Dick R. (2005), « Continuity and Change in Mergers and Acquisitions: A Social Identity Case Study of a German Industrial Merger », *Journal of Management Studies,* vol. 42, p. 1549-1569.

Vandangeon-Derumez I. (1998), « La dynamique des processus de changement », *Revue Française de Gestion*, vol. 120, p. 120-138.

Van Klippenberg D., Van Klippenberg B., Monden L., et de Lima F. (2002), « Organizational Identification after a Merger. A Social Identity Perspective », *British Journal of Social Psychology,* vol. 41, p. 233-252.

Weick K.E. et Quinn R.E. (1999), « Organizational Change and Development », *Annual Review of Psychology*, vol. 50, n° 1, p. 361-386.

Widener S.K. (2007), « An Empirical Analysis of the Levers of Control Framework », *Accounting Organizations and Society*, vol. 32, n° 7-8, p. 757-788.

Williams J.J. et Seaman A.E. (2001), « Predicting Change in Management Accounting Systems: National Culture and Industry Effects », *Accounting Organizations and Society*, vol. 26, n° 4-5, p. 443-460.