

CHAPITRE 4

Du contrôle de gestion en PME innovantes : un paradoxe organisationnel ?

Cindy ZAWADZKI

Professeure associée

Neoma Business School – Campus de Reims

Introduction

L'importance des PME dans l'économie française est reconnue. En 2010, les 3,2 millions de PME représentaient 99,9 % des entreprises¹. La création en 2013 de la Banque Publique d'Investissement chargée d'apporter un soutien aux petites et moyennes entreprises montre le potentiel que représentent ces organisations. Les différentes aides proposées aux PME innovantes démontrent l'intérêt des pouvoirs publics pour ce type d'entreprises. Pourtant, elles demeurent un objet de recherche faiblement étudié, notamment dans le domaine du contrôle de gestion. Une des étapes majeures dans le développement de la PME innovante est l'introduction du contrôle de gestion car l'entreprise va devoir gérer la « managérialisation » de son fonctionnement. Les études sur le contrôle de gestion dans les *start-up* sont récentes (Davila, 2005 ; Davila et Foster, 2005 ; Sandino, 2007 ; Cardinal et al. 2004), en nombre faible et principalement anglophone. Cardinal et al. (2004) soulignent le fait qu'il existe peu de travaux, empiriques ou théoriques, cherchant à répondre à la problématique comment le contrôle de gestion apparaît initialement ? A fortiori, Smith et Tushman (2005) recommandent de s'intéresser davantage aux contradictions stratégiques. La problématique de notre

1. Annexe au projet de loi de finances, 2014

recherche est au cœur de ces préoccupations : « Comment concilier la dimension entrepreneuriale de la PME innovante et la dimension structurante du contrôle de gestion ? ». Pour répondre à cette problématique, nous étudions le paradoxe organisationnel lié au dilemme exploration / exploitation. L'ambidextérité est une condition de succès des entreprises dans le contexte économique et technologique contemporain (Besson et Soulerot, 2009) d'où l'intérêt de l'analyser dans le cas particulier de la PME innovante. À cette fin, des entretiens semi-directifs avec des dirigeants de PME innovantes sont conduits dans le cadre de la phase exploratoire d'une recherche. Ils mettent en évidence l'intérêt d'introduire un système de contrôle de gestion dans les PME innovantes. Dans une première partie, nous mettons en évidence le paradoxe organisationnel auquel est confrontée la PME innovante lorsqu'elle introduit du contrôle de gestion. La deuxième partie présente l'étude empirique. La troisième partie offre une analyse du matériau collecté et une discussion.

1. *Le paradoxe organisationnel du contrôle de gestion dans les PME innovantes*

Dans un premier temps, les caractéristiques des PME innovantes et leur stratégie « inside-out » sont présentées. Le concept d'ambidextérité est présenté dans un second temps comme une réponse au dilemme exploration – exploitation que connaît ce type d'organisations. Ensuite, les leviers de contrôle de Simons sont identifiés pour se concentrer finalement sur l'étape cruciale d'introduction d'un contrôle de gestion en PME innovante.

1.1 *Stratégie des PME innovantes*

Caractéristiques des PME innovantes

Dans le contexte économique actuel, la concurrence repose majoritairement sur l'innovation. L'état compte sur les PME innovantes pour relancer l'économie et les mesures prises en leur faveur prouvent le potentiel que représente ce type d'entreprises. L'enquête de conjoncture de la BPI publiée en janvier 2014 démontre que les PME innovantes évaluent à + 1,0 % la progression de leur CA en 2013 (contre - 1,3 % pour les non-innovantes). De plus, 36 % des PME innovantes prévoient une évolution de leur activité en 2014, tandis que 17 % prédisent une diminution. Dans les PME non innovantes, seulement 16 % anticipent une augmentation et 30 % craignent une baisse.

**D U C O N T R Ô L E D E G E S T I O N E N P M E I N N O V A N T E S :
U N P A R A D O X E O R G A N I S A T I O N N E L ?**

La qualification de jeune entreprise innovante procure des avantages fiscaux et sociaux. Pour obtenir le statut de JEI, l'entreprise, existante au 1^{er} janvier 2004 ou créée entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2016, doit :

- avoir moins de 8 ans d'existence au moment de la demande ;
- être réellement nouvelle ;
- employer moins de 250 personnes ;
- réaliser un chiffre d'affaires inférieur à 50 M€ et disposer d'un total de bilan inférieur à 43 M€ ;
- être indépendante (capital détenu pour 50 % au minimum par des personnes physiques, des établissements de recherche et d'enseignement, etc.) ;
- réaliser des dépenses de recherche et développement représentant au moins 15 % des charges fiscalement déductibles au titre du même exercice.

Le statut de JEI permet à ce type d'entreprises, durant leurs premières années d'activités, de bénéficier de mesures fiscales et sociales :

- exonération totale d'impôt sur les bénéfices pour les résultats des trois premiers exercices bénéficiaires et application d'un abattement de 50 % au titre des deux exercices bénéficiaires suivants ;
- exonération pendant 7 ans de taxe foncière sur les propriétés bâties et de contribution foncière des entreprises (CFE) à compter de 2010 sur délibération des collectivités locales ;
- exonération des cotisations patronales de sécurité sociale pour les personnels participant à la recherche (ingénieurs-chercheurs, gestionnaires de projets de recherche, etc.) et mandataires sociaux éligibles.

D'autres mesures sont élaborées pour encourager la création et la croissance des entreprises porteuses de projet de développements innovants. La qualification d'entreprise innovante permet aux PME d'être investies par les fonds communs de placement pour l'innovation (FCPI) et d'être retenues pour des marchés publics de haute technologie. Depuis le 1^{er} janvier 2008, le crédit d'impôt recherche (CIR) permet également aux PME innovantes de se développer. Il consiste en un crédit d'impôt de 30 % des dépenses de R&D jusqu'à 100 M€ et 5 % au-delà de ce montant sur les dotations aux amortissements des biens et de bâtiments affectés directement à des opérations de R&D, les dépenses de personnel concernant les chercheurs et techniciens, les dépenses de fonctionnement par exemple.

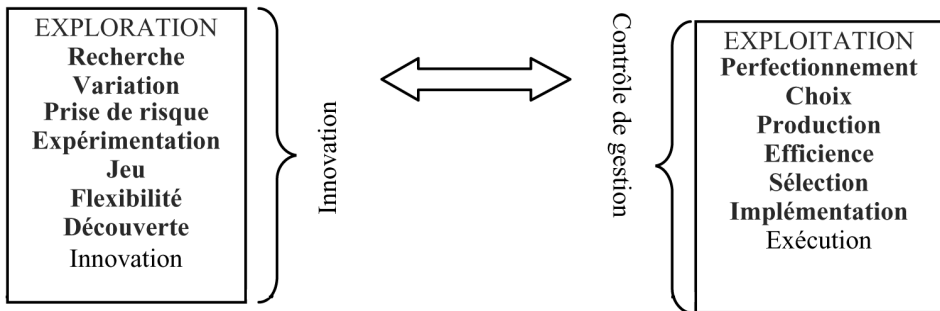
Une stratégie basée sur les ressources

La stratégie de ce type d'entreprises repose sur l'innovation. C'est grâce aux compétences disponibles en interne que la PME parvient à mettre sur le marché ses innovations, dans une approche *inside-out*. Selon Garel et Jumel (2005), l'innovation est essentielle à la survie de l'entreprise. Dès 1912, Schumpeter émet une théorie de l'évolution économique dans laquelle il liste cinq grands types de changement pouvant s'apparenter à des innovations : la fabrication d'un bien nouveau, l'introduction d'une méthode de production nouvelle ou de nouveaux moyens de transport, la réalisation d'une nouvelle organisation, l'ouverture d'un débouché nouveau ou la conquête d'une nouvelle source de matière première. La mobilisation de la théorie des ressources de Penrose (1959) permet d'appréhender ces PME innovantes : la croissance de l'entreprise repose sur l'agencement des compétences détenues en interne, sur lesquelles l'entreprise va fonder son avantage stratégique. L'entreprise est analysée comme un ensemble de ressources tangibles et intangibles de différentes natures, conjuguées à des capacités, visant à l'accroissement des profits à long terme. Ces ressources peuvent être considérées comme un avantage concurrentiel car elles répondent aux quatre critères définis par Barney (1991) : elles sont rares, valorisantes, imparfaitement imitables et non substituables. L'entreprise qui réussit à innover de manière continue doit être dotée de robustes capacités d'apprentissage, contribuant à favoriser son intégration au système industriel mondial (Hsu et Pereira, 2008). Le lien entre l'innovation et les phénomènes d'apprentissage est donc réel. L'importance de la flexibilité de l'entreprise et de sa capacité d'apprentissage est d'ailleurs justifiée, d'après Cobbenhagen (2000), par le renouvellement dynamique de l'innovation continue. À l'interface des dimensions intra-organisationnel et inter-organisationnel, l'apprentissage conduit à l'innovation, élément fondamental pour l'obtention d'un avantage concurrentiel (Nonaka, 1991 ; Quinn *et al.*, 1996). Lors de l'introduction du contrôle de gestion, les PME innovantes vont devoir concilier l'exploration par l'innovation et l'exploitation par le contrôle de gestion.

1.2 L'ambidextérité : une réponse au dilemme exploration - exploitation

Les PME innovantes, de part leur nature propre (pourcentage élevé de charges consacré à la recherche et développement) s'orientent naturellement vers de l'exploration. De nombreuses définitions de l'exploitation et de l'exploration peuvent être recensées dans la littérature (Li *et al.*, 2008) mais nous retiendrons les termes définis par March (1991) pour appréhender ces concepts.

Figure 1 – L'introduction du contrôle de gestion en PME innovante



Certains auteurs considèrent ces deux concepts comme exclusifs (Burns et Stalker, 1961 ; Porter, 1980 ; March, 1991). Toutefois, la mise en place d'un contrôle de gestion va les contraindre à introduire de l'exploitation, notamment par l'aspect structurant du contrôle de gestion. Il s'agit d'une étape cruciale dans le développement de la PME. L'introduction du contrôle de gestion dans les PME innovantes pourrait ainsi être assimilée à un paradoxe organisationnel, où le fonctionnement devra concilier exploitation et exploration.

Les travaux d'Abernathy dès 1978 puis de Kanter (1989) insistent sur la difficulté à créer une entreprise alliant l'efficacité pour le management des activités courantes (exploitation) et l'efficacité du management de l'innovation (exploration) (Chanal et Mothe, 2005). Le recours à une organisation ambidextre (Duncan, 1976) semble être la réponse. March (1991) avoue que l'ambidextérité permet une meilleure performance de l'organisation mais défend un équilibre difficilement atteignable. L'intérêt d'introduire conjointement de l'exploitation et de l'exploration est soulevé par plusieurs auteurs (Katila et Ahuja, 2002 ; Bradach, 1997 ; Gibson et Birkinshw, 2004 ; He et Wong, 2004 ; Rivkin et Siggelkow, 2003). Levinthal et March (1993) soulignent l'importance de trouver un équilibre entre exploitation et exploration. L'enjeu est donc de gérer un paradoxe organisationnel, c'est-à-dire une contradiction durable, voire permanente, entre des éléments qui apparemment s'excluent l'un de l'autre mais coexistent malgré tout (Talbot, 2003). March (1993) avance que la survie d'une entreprise dépend de sa capacité à détenir suffisamment d'exploitation pour assurer la viabilité actuelle et suffisamment d'exploration pour la viabilité future. La performance sur le long terme dépend de la capacité à s'adapter et changer à travers ses innovations mais ces organisations doivent également être performantes sur le court terme (Brown et Eisenhardt, 1997 ; Tushman et O'Reilly, 1996 ; Van de Ven et al., 1999). Tushman et O'Reilly

(1996) mettent en évidence la place centrale du manager dans la conduite de la politique d'ambidextérité. L'identification du type de système de contrôle mis en place dans les PME innovantes permet d'analyser l'éventuel paradoxe auquel ces organisations peuvent être confrontées.

1.3 Les leviers de contrôle de Simons

Le modèle de Simons (1995) identifie quatre leviers de contrôle : les systèmes de croyance, les systèmes de barrières, les systèmes de contrôle diagnostic et les systèmes de contrôle interactif. Les systèmes de croyance et les systèmes de limite s'apparentent à un système de contrôle par la culture organisationnelle. Le système de contrôle par les croyances repose sur la définition des valeurs principales de l'entreprise, sa raison d'être et ses orientations. Le système de contrôle par les barrières repose quant à lui sur la définition des actions non tolérables dans la poursuite de la mission de l'organisation. On peut donc les rattacher aux systèmes informels. Les contrôles diagnostic et interactif sont assimilables pour leur part à des systèmes de contrôle de gestion, dans lesquels le contrôle s'exerce à travers des règles formelles, aux caractéristiques différentes. Simons (1995) présente le contrôle diagnostic comme un contrôle de gestion classique en ce qu'il motive, suit et récompense l'atteinte des objectifs. Il s'agit d'un système qui consiste à détecter les écarts et en avertir les responsables. Il repose sur l'élaboration de standards, la mesure de résultats et la mise en place de systèmes d'incitation appropriés. L'introduction d'un système de pilotage dans ce cadre repose alors sur un contrôle des écarts par rapport à une norme préétablie : c'est une alerte des dirigeants en cas de décalage trop important par rapport aux objectifs fixés. Il est assimilé à un système de surveillance par lequel les dirigeants sont avertis des comportements déviants. Le système de contrôle interactif, quant à lui, repose sur la notion de rationalité limitée de Simon (1957). Les dirigeants, qui ne disposent que d'une attention limitée, doivent savoir déléguer certaines tâches répétitives de contrôle afin de se limiter aux contrôles présentant un enjeu plus stratégique. Ils doivent s'impliquer pour susciter un dialogue intensif avec leurs subordonnés et détecter ainsi d'éventuelles stratégies émergentes. Ce système repose sur des réunions, des débats entre hiérarchiques et subordonnés, l'élaboration et le pilotage conjoints de plans d'action, etc., en prenant en compte la dimension humaine du contrôle de gestion : « *Tout contrôle diagnostic peut être rendu interactif par un intérêt et une attention fréquente et continue des top managers. Le but d'un système de contrôle interactif est de centrer l'attention et de forcer le dialogue et l'apprentissage* » (Simons, 1995). Certaines études s'intéressent à la place du contrôle de gestion dans les PME innovantes.

1.4 L'introduction du contrôle de gestion en PME innovante

Pour certains auteurs, les systèmes de contrôle de gestion ne peuvent être implantés dans des environnements d'innovation. Damanpour (1991) met en évidence l'incompatibilité de l'innovation et de la formalisation. Dans l'étude d'Amabile (1998), le contrôle est perçu comme un obstacle à la motivation, à la flexibilité, à l'expérimentation et à la motivation intrinsèque. Les chercheurs ont ainsi conclu que le rôle des systèmes de contrôle dans des environnements à forte dimension innovation et entrepreneuriat devait être minimal. Ouchi (1979) considère que le contrôle par le clan supplante les mécanismes formels de contrôle dans de tels contextes.

D'autres auteurs se positionnent sur un paradigme de contrôle différent. Pour certains, la nécessité d'introduire un contrôle de gestion dans les PME innovantes, largement orientée vers l'exploration est réelle : « *The old belief that management systems kill the entrepreneurial spirit is wrong* » (Davila et Foster, 2010). Davila et al. (2010) étudient l'introduction du contrôle de gestion dans les PME innovantes en analysant pourquoi elles l'introduisent et à quoi il leur sert. Ils mettent en évidence la phase prépondérante dans la croissance d'une *startup* qu'est l'*entrepreneurial crisis* au cours de laquelle le dirigeant se transforme en manager. Certaines *start-up* refusent la croissance de peur d'échouer dans cette phase. Pourtant, dans les PME innovantes, d'après Kalika et Merdji (1995), le profil des cadres, leur niveau hiérarchique et leur pouvoir décisionnel sont très proches du standard de la grande entreprise.

C'est au cours de cette *entrepreneurial crisis* que le dirigeant va devoir gérer le paradoxe organisationnel au sein de sa PME. Pour Davila, cette crise intervient lorsque l'effectif est compris entre 50 et 100 salariés dans le cadre des entreprises innovantes. Elle intervient donc beaucoup plus tôt que dans les PME classiques, où la crise de délégation (introduction du contrôle de gestion) se produit lorsque l'entreprise a environ 250 salariés à gérer (Greiner, 1972). L'adoption d'un système de contrôle de gestion se fait en réaction à certains éléments :

- l'introduction d'un capital venture (Hellman et Manjupuri, 2002) ;
- la taille de l'entreprise, plus particulièrement son effectif (Davila et Foster, 2006) ;
- une crise des *cash-flow* (Reid et Smith, 2000).

D'autres facteurs, internes ou externes, déclenchent également l'introduction du contrôle de gestion, de manière proactive ou réactive (Davila et al., 2010) comme le montre le tableau 1.

Tableau 1 – Les éléments déclencheurs de l'introduction du contrôle de gestion en PME innovante

	Facteurs internes	Facteurs externes
Démarche proactive	Les managers ont importé des outils de contrôle de gestion qu'ils utilisaient déjà dans leurs entreprises précédentes	Cela légitimait l'entreprise
Démarche réactive	Les managers ont clairement senti le besoin d'introduire un système de contrôle de gestion pour poursuivre la croissance de l'entreprise Les managers ont senti le besoin de formaliser le fonctionnement de leur entreprise, de rédiger des procédures	L'entreprise a été confrontée à un événement imprévu, des difficultés Cela a été imposé par des organismes extérieurs : partenaires, clients, gouvernement

En étudiant huit entreprises de la nouvelle économie, Granlund et Taipaleenmaki (2005) démontrent la séquentialité d'adoption des outils de contrôle de gestion. Ces entreprises commencent par introduire des budgets et, ensuite, celles croyant à leur potentiel de succès, introduisent d'autres outils du contrôle de gestion. Pour Davila et Foster (2005), le contrôle de gestion passe premièrement par le système budgétaire, qui assure la croissance de l'entreprise. Sandino (2007) montre, quant à elle, que les outils adoptés dans un premier temps sont les budgets mais également les systèmes de fixation de prix et les contrôles liés aux stocks. Puis, les entreprises ayant une stratégie centrée sur les coûts optent pour des outils favorisant l'efficacité alors que celles ayant une stratégie de différenciation implantent des outils pour récolter des informations provenant des clients. Selon Hellmann et Manjupuri (2002), l'apparition d'un capital venture entraîne le remplacement du dirigeant fondateur par un président directeur général et professionnalise le fonctionnement de l'entreprise (mise en place d'une politique de ressources humaines, de stock-option, embauche d'un directeur commercial, etc.).

Dans les PME innovantes, les systèmes de contrôle de gestion facilitent la croissance (Simons, 1995, Flamholtz et Randle, 2000). Pour Davila, Foster et Li (2009), le contrôle de gestion détient plusieurs rôles : explicitation des objectifs, codification des savoirs, coordination, planification des étapes, facilitation des contrôles, contractualisation avec d'autres parties prenantes externes, légitimation. Il permet également de réduire les coûts de communication lors de la croissance des effectifs au sein de la PME. Il favorise la diminution des coûts d'agence. Davila (2000) met en évidence le lien positif entre l'utilisation d'informations issues du contrôle de gestion et la performance du développement des produits. Pour Davila et Foster (2005, 2007), l'adoption plus rapide des budgets et autres outils

de contrôle de gestion favorise une croissance plus rapide de la *startup*. Pour Ditillo (2004), la formalisation du contrôle permet la codification des savoirs afin de faciliter l'intégration, la coordination, et les interactions et crée une histoire et des valeurs communes. C'est le système de contrôle interactif (Simons, 1995) qui semble le plus adapté aux caractéristiques des PME innovantes (Davila, Foster et Oyon, 2009). Une étude empirique exploratoire est conduite afin d'identifier comment les PME innovantes gèrent le dilemme exploration – exploitation.

2. Des entretiens semi-directifs pour comprendre le fonctionnement de PME innovantes

2.1 Méthodologie déployée

Des entretiens semi directifs d'une durée approximative d'une heure trente sont conduits auprès de plusieurs dirigeants de PME innovantes choisis aléatoirement². Ces interviews sont l'occasion d'étudier les modalités de fonctionnement de la PME ainsi que les dispositifs d'organisation interne. Le déroulement de l'entretien repose sur un guide d'entretien testé auparavant auprès d'autres dirigeants. Nous nous sommes concentrés sur des entreprises ayant un effectif inférieur à 250 salariés afin de respecter la définition de l'Union Européenne. Les entretiens ont été enregistrés, retranscrits puis étudiés grâce à une grille d'analyse. Différents thèmes ont été abordés : type de contrôle, outils de contrôle de gestion, causes et conséquences de leurs introductions, appropriation du contrôle de gestion par le dirigeant et les acteurs de l'entreprise, politique de fixation des prix, relations avec l'expert-comptable, principales difficultés rencontrées. Parallèlement à ces entretiens, des analyses documentaires ont été conduites, en mobilisant des sources internes et externes à l'entreprise.

2.2 Présentation des PME innovantes

Six entreprises ont été étudiées grâce à des interviews de dirigeants ou responsables de la fonction comptable et financière. Le tableau 2 présente les caractéristiques principales de ces PME innovantes. Toutes ces PME sont référencées « entreprise innovante » par OSEO, et l'entreprise n° 3 est une ex-jeune entreprise

2. PME du comité Richelieu, mises en lumière dans la presse ou ayant reçu des distinctions liées à l'innovation.

innovante. Plusieurs entreprises contactées ayant le statut de jeune entreprise innovante n'ont pas pu être étudiées car le processus de commercialisation de leur produit n'avait pas débuté. Elles n'avaient donc pas encore introduit de contrôle de gestion.

Tableau 2 – Présentation des entreprises

N°	Secteur d'activité	Personne interviewée	Date de création	Effectif de l'entreprise	Type d'innovation
1	Solutions pour l'accessibilité des déficients visuels	Président	2003	16	Produit
2	Solution de maintenance prévisionnelle	Dirigeant	1999	17	Produit
3	Contrôle qualité des surfaces	Président	1994	15	Produit
4	Ingénierie des génomes	Directeur financier	1999	140	Produit
5	Usinage de précision, découpe laser	Président	1980	140	Procédé
6	Solution innovante pour ascenseurs	Président	2005	30	Procédé

2.3 Analyse des entretiens

Nous référant à Cardinal, Sitkin et Long (2004), nous analysons le contrôle en place dans ces différentes PME selon deux modalités : le mécanisme de contrôle et l'objet de contrôle. Le mécanisme de contrôle peut être formel, par le recours à des règles écrites, à des directives et procédures, c'est-à-dire des formes objectives et visibles du contrôle. Il peut s'agir d'un mécanisme de contrôle informel, qui repose sur des valeurs et des croyances communes et officieuses, des normes informelles, autrement dit une forme moins objective et codifiée de contrôle. L'objet de contrôle peut revêtir trois formes :

- un contrôle des moyens (« *input* ») : des mécanismes de contrôle sont utilisés pour gérer les ressources humaines, matérielles et financières acquises par l'entreprise ;

**D U C O N T R Ô L E D E G E S T I O N E N P M E I N N O V A N T E S :
U N P A R A D O X E O R G A N I S A T I O N N E L ?**

- un contrôle des comportements (« *behavior* ») : les tâches et les activités pour transformer un *input* en *output* sont contrôlées afin de déterminer si le travail est bien fait ;
- un contrôle des résultats (« *output* ») : des mécanismes de contrôle sont mis en œuvre pour gérer et réguler les résultats des produits.

Tableau 3 – Mécanismes et objets de contrôle

Entreprise	Mécanisme de contrôle	Objet du contrôle	Élément déclencheur du contrôle de gestion	Outils de gestion utilisés
1	Contrôle informel + contrôle formel	Contrôle des moyens, des comportements et des résultats	Ouverture capital	Compte d'exploitation mensuel, suivi trésorerie, budget (hors stock), Formalisation de la stratégie, Tableau de bord (dirigeants et actionnaires)
2	Contrôle informel	Contrôle des comportements et des résultats	Ouverture du capital à venir	Pas de budget, juste un suivi du CA et des charges d'affaires associées
3	Contrôle informel	Contrôle des comportements et des résultats		Trésorerie, CA dans le <i>pipe</i>
4	Contrôle formel	Contrôle des moyens et des résultats	Dès la création de l'entreprise car : « exigence des fonds de capital-risque »	Compte de résultat mensuel comparé avec prévisionnel Tableau de flux de trésorerie, tableau d'engagements hors bilan (consolidés) Tableau de bord : indicateurs business, des indicateurs R&D, des indicateurs propriété intellectuelle, des indicateurs RH et des indicateurs financiers
5	Contrôle informel	Contrôle des comportements		CA
6	Contrôle informel	Contrôle des comportements et des résultats		CA

3. Analyse et discussion

3.1 L'absence de paradoxe organisationnel

Tous les dirigeants interviewés ont un suivi des postes clés de leur PME que sont la facturation, la trésorerie et le chiffre d'affaires. Il s'agit d'une forme embryonnaire de contrôle de gestion, indispensable à la survie de la PME. Leur innovation nécessitant de forts investissements, à un certain moment, leurs fonds propres ne sont plus suffisants pour développer leur entreprise : c'est le premier problème auquel est confrontée la PME innovante. La solution est alors l'ouverture de capital. C'est ainsi que la PME innovante développe des outils de contrôle de gestion. Les éléments basiques de gestion doivent être complétés par un *reporting* plus complet et formalisé. Notre étude établit, comme l'a précédemment démontré Davila, que l'introduction du contrôle de gestion en PME innovante se fait notamment suite à une ouverture de capital : « *Maintenant effectivement on entre plus dans un formalisme qui est demandé par les actionnaires. On ne nous a pas imposés certains indicateurs mais les actionnaires ont demandé à ce que cela soit le plus précis possible* » (PME1). L'instrumentation de la gestion des PME innovantes se fait plus tôt que dans les PME traditionnelles, lorsque l'effectif est largement inférieur à 250 personnes. Le recours à des financements extérieurs conduit le dirigeant à introduire une panoplie d'outils de contrôle de gestion alors même que la PME n'a pas connu son seuil de délégation. Bien qu'il s'agisse d'une demande externe, la démarche n'est pas subie. Le dirigeant saisit l'opportunité et utilise ces outils de contrôle de gestion, créés dans un premier temps pour les actionnaires, afin de piloter la performance de son entreprise : « *Des fois on est surpris, on ne pense jamais qu'on a perdu autant d'argent sur une année* » le dirigeant de la PME 1 ; « *On a un total de charges sur l'année dernière qui doit être de 30 millions d'euros donc il faut qu'on ait une bonne maîtrise quand même de ça.* » (PME 4). Ainsi, un mode de fonctionnement ambidextre apparaît, dans lequel le dirigeant concilie l'exploration de sa PME innovante avec l'exploitation du contrôle de gestion. Il se familiarise avec les outils de contrôle de gestion, les ressources de l'entreprise étant trop limitées pour confier cette responsabilité à un contrôleur de gestion ou un directeur administratif et financier et s'y habitue progressivement. L'objectif est de n'avoir qu'un seul système de *reporting* qui sert à la fois l'interne et l'externe ce qui évite le découplage et facilite l'appropriation du contrôle de gestion par les dirigeants : « *Cela est déjà assez lourd à gérer, à comprendre et à interpréter alors il ne faut pas qu'on bouge ces tableaux tous les jours* » commente le dirigeant de

la PME 1. Le dirigeant de la PME 4 nous explique : « *On a détourné une contrainte, on a fait au-delà, enfin au-delà de se mettre en accord avec la contrainte, on en a fait un outil de pilotage. On s'en sert vraiment. Ce n'est pas un truc qu'on fait parce qu'on est obligé de le faire.* ».

Un système de contrôle interactif

Par sa nature, la PME innovante s'oriente vers des leviers de contrôle permettant de déceler les opportunités. Lors de l'introduction du contrôle de gestion, le système de contrôle par les croyances de Simons (1995) laisse place à un système de contrôle. La crainte des dirigeants est de devoir utiliser des outils totalement déconnectés de leurs réalités opérationnelles : « *Moi je me suis battu – façon de parler – avec notre ancienne comptable sur le manque de visibilité de ses outils qui sont des outils purement comptables* » nous explique le dirigeant de la PME 3. Les dirigeants ne veulent pas d'outils trop comptables et financiers : « *Quand cela reste vraiment abscons, on laisse de côté mais je suis beaucoup plus sur la partie compte d'exploitation que sur la partie actif-passif. Et c'est vrai que si je peux faire quelque chose, c'est sur le compte d'exploitation, mon activité, elle est vraiment là, le reste c'est plutôt statique, l'actif passif* » commente le dirigeant de la PME 1. Ils ne répondraient pas à leurs besoins : « *On ne fait pas 50 000 commandes par an, on a une visibilité claire de la situation sans avoir besoin d'aller faire des comptes d'apothicaire* » dirigeant de la PME 3. Certains dirigeants s'inspirent de leurs précédentes expériences professionnelles dans des grandes entreprises pour limiter le formalisme associé au contrôle de gestion : « *Parce que les gens peuvent s'auto-alimenter. Ils vont se donner du travail mais ils vont surtout faire bosser les autres. En fait on aura plus de travail interne qu'externe* » (dirigeant de la PME 6) et créer des outils de contrôle de gestion sur-mesure : « *Oh bah, c'est la même feuille de passation que vous avez dans une multinationale. Je vous dis, on a eu un passif. On reproduit beaucoup de choses qu'on a... les choses bien qu'on a vues, comme les passations.* » (dirigeant de la PME 6). Le contrôle de gestion doit s'adapter aux caractéristiques de la PME innovante : « *Ça n'a pas de sens les outils qui sont les outils standards, dans une entreprise hyper-innovante ils n'ont aucun accès, pour moi ils n'ont pas de succès, il faut faire confiance au feeling du dirigeant.* » (dirigeant de la PME 3).

L'intérêt du système de contrôle mis en œuvre suite à l'ouverture du capital est de déployer les « *business strategy* » mais également de détecter des stratégies émergentes potentielles : les PME innovantes s'orientent donc vers un contrôle interactif, reposant sur la maîtrise des incertitudes stratégiques. La dimension de

l'action collective reste au cœur des préoccupations dans ce type d'entreprises où les salariés partagent les mêmes ambitions : la réussite de leurs innovations. S'orienter vers un système de contrôle interactif permet de satisfaire aux exigences des actionnaires tout en répondant aux besoins des dirigeants et collaborateurs de conserver des marges de manœuvre : « *Oui, je me laisse une certaine marge à condition que cela corresponde à tous les critères qui font que, on se dit, voilà c'était stratégique pour l'entreprise.* » (dirigeant de la PME 1) ; « *Mais des fois on fait des business plan investisseurs mais on a d'autres idées qu'on ne formalise pas en business plan* » (dirigeant de la PME 2).

L'introduction d'outils de contrôle de gestion en PME innovante ne conduit pas à un dilemme pour le dirigeant : l'exploitation permet d'asseoir l'exploration. La complémentarité de l'innovation et du contrôle de gestion dans ce contexte particulier est assurée par un système de contrôle interactif, laissant des marges de manœuvre aux dirigeants leur permettant de saisir des opportunités et de faire émerger de nouvelles stratégies. Finalement, l'exploration nécessite de l'exploitation, notamment pour trouver des financements et la mise en œuvre de l'exploitation conforte l'exploration, en managérialisant le fonctionnement de la PME innovante.

3.2 Le contrôle de gestion pour managérialiser la PME innovante

Formalisation du fonctionnement

Le contrôle de gestion peut donner l'image d'une fonction trop structurante pour une PME, lui faisant perdre ses caractéristiques entrepreneuriales. Au contraire, pour les dirigeants de PME innovantes, l'introduction d'outils de contrôle de gestion offre la possibilité de formaliser le mode de fonctionnement : « *L'avantage des actionnaires, c'est qu'ils nous ont apporté les moyens pour nous laisser du temps de bien faire les choses alors que lorsque vous avez besoin de manger, et ben tout ce qui compte, c'est que ça rentre vite, le CA, alors vous laissez de côté les procédures. Maintenant, on a plus de temps donc on peut se permettre de faire des choses plus structurées, et quelque part, c'est mieux, encore faut-il en avoir les moyens* ». (le dirigeant de la PME 1).

Le système de contrôle de gestion mis en place dans une PME innovante aide le dirigeant dans la fixation du prix de vente de son innovation. Les caractéristiques propres de leur business entraînent certaines difficultés dans la phase de commercialisation : « *Élaborer le juste prix et la juste stratégie commerciale dans des produits innovants de rupture, c'est pas facile, donc c'est beaucoup du pressenti.* »

(le dirigeant de la PME 3). L'apport des outils de comptabilité analytique pour l'allocation des charges, notamment indirectes, est reconnu : « *C'est peut-être un peu la faiblesse des PMI, des PME. On n'a pas toujours nos prix de revient comme il les faudrait.* » confie le dirigeant de la PME 5 ; « *On aurait été dans un contrôle de gestion avec des taux de rentabilité etc., on pratiquerait certainement pas du tout les mêmes prix* » avoue le dirigeant de la PME 2.

Les dirigeants pratiquent en effet une politique de fixation des prix basée sur le prix acceptable par le client, parfois à tâtons. S'agissant de produits novateurs, il leur est difficile de comparer leurs tarifs à ceux des concurrents, puisque les caractéristiques techniques diffèrent. La fixation d'un prix basé sur un coût complet plus une marge est, dans ce contexte, incertaine car les dirigeants ne savent pas comment répartir de manière pertinente les dépenses en recherche et développement.

Profil du dirigeant de PME innovante

Le dirigeant de PME innovantes ne présente pas le même profil que celui de PME traditionnelle. Nobre et Zawadzki (2013) ont montré que l'introduction du contrôle de gestion en PME réduit le pouvoir du dirigeant en diminuant la zone d'incertitude contrôlée ce qui le conduit à vouloir retarder ce seuil de délégation. Au contraire, dans les PME innovantes, le dirigeant n'est pas inquiet de voir son pouvoir diminuer, il cherche au contraire à managérialiser le fonctionnement de son entreprise en confiant des responsabilités à ses managers : « Permettre aussi à mes équipes de prendre une dimension managériale plus importante plutôt que de gérer deux-trois personnes maximum » (dirigeant de la PME 2) ; « Les tableaux de bord, je ne les ai pas faits que pour moi. Je les ai faits par contremaître. C'est-à-dire que je veux les responsabiliser. Je veux faire des PME à l'intérieur d'une PME » (dirigeant de la PME 6). Alors que dans la PME traditionnelle, le dirigeant est attaché personnellement à son entreprise, dans la PME innovante, c'est l'innovation qui est au cœur des préoccupations des dirigeants, et la structure de l'entreprise l'importe peu : « Donc il y a jamais eu de volonté délibérée de ma part de chapeauter le truc, même quitte à faire des concessions » confie le dirigeant de la PME 2.

Conclusion

La phase exploratoire de cette recherche, par la conduite d'entretiens semi-directifs dans plusieurs PME innovantes, a mis en évidence la capacité des systèmes de contrôle de gestion à promouvoir l'innovation au sein des organisations. Par ailleurs, elle montre l'apport des outils de contrôle de gestion dans la croissance de la PME innovante.

Tout d'abord, l'introduction d'un contrôle de gestion est une solution aux difficultés de financement des PME innovantes parce que ces outils permettent de rassurer les investisseurs sur l'activité de l'entreprise, en leur transmettant une information pertinente et fréquente. Il n'y a donc pas de paradoxe organisationnel en PME innovante : les dirigeants de ce type d'organisation parviennent à concilier l'exploration par l'innovation et l'exploitation par le contrôle de gestion. Par ailleurs, les entretiens conduits ont montré que l'introduction du contrôle de gestion sert au contraire le développement de la PME en la managérialisant. Les outils mis en place permettent au dirigeant de définir plus précisément ses prix de vente, de formaliser le fonctionnement de sa PME, de prendre du recul lors de prise de décisions, etc. Les entretiens conduits permettent de rappeler une des difficultés majeures de la PME innovante : la faiblesse des fonds propres mais ils ont également montré les difficultés rencontrées par les dirigeants lors de la phase de commercialisation de leur innovation, dues notamment à des compétences insuffisantes dans ces domaines.

Bibliographie

Abernathy W., Utterback J. (1978), Patterns of Industrial Innovation, *Technology Review*, vol. 80, n° 7.

Amabile T. M. (1988), A model of creativity and innovation in organizations, in B. Staw, L. L. Cummings (Eds.), *Research in organizational behavior*, vol. 10, pp. 123-167, Greenwich : JAI Press.

Barney, Jay, Firm Resources and Sustained Competitive Advantage, *Journal of Management*, 1991, vol. 17, No. 1, 99-120.

Besson P, Soulerot M., (2009), « La construction d'une posture stratégique - Le cas de l'ambidextérité », *Actes de la 18^e Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique (AIMS)*, 2009, 28-31 mai, Grenoble, France.

Bradach J.L., (1997), Using The Plural Form in the Management of Restaurant Chains, *Administrative Science Quarterly*, vol. 42, pp. 276-303.

Brown S. L., K. M. Eisenhardt (1997), The art of continuous change : Linking complexity theory and time-paced evolution in relentlessly shifting organizations. *Administrative Science Quarterly*, vol. 42, pp. 1-34.

Burns T., Stalker G.M. (1961), *The Management of Innovation*, Londres, Tavistock.

Cardinal L.B., Sitkin S.B., Long C.P (2004), « Balancing and Rebalancing in the Creation and Evolution of Organizational Control », *Organization Science*, n° 15, pp. 411-431.

Chanal V., Mothe C. (2005), « Concilier innovations d'exploitation et d'exploration – Le cas du secteur automobile », *Revue française de gestion*, n° 154, pp.173-191.

Cobbenhagen J. (2000), *Successful innovation : towards a new theory for the management of SMEs*, Edward Elgar.

Damanpour F. (1991), Organizational innovation : A Meta-Analysis of effect of Determinants and Moderators, *Academy of Management Journal*, vol. 34, n° 3, pp. 555-590.

Davila T. (2005), An Exploratory Study on the Emergence of Management Control Systems : Formalizing Human Ressources in Small Growing Firms, *Accounting, Organizations and Society*, n° 30, pp. 223-248.

Davila A., Foster G. (2005), Accounting Systems Adoption Decisions : Evidence and Performance Implications from Early-Stage/Start-Up Companies, *The Accounting Review*, n° 80, pp.1039-1068.

Davila A., Foster G., Li M. (2009), Reasons for management control systems adoption : Insights from product development systems choice by early-stage entrepreneurial companies, *Accounting, Organizations and Society*, 34, pp. 322–347.

Davila A., Foster G., Oyon, D. (2009), Accounting and control, entrepreneurship and innovation : Venturing into new research opportunities, *European Accounting Review*, 18(2), pp. 281–311.

Ditillo A. (2004), Dealing with uncertainty in knowledge-intensive firms : The role of management control systems as knowledge integration mechanisms, *Accounting, Organizations and Society*, 29, pp. 401-422.

Duncan R.B (1976), The Ambidextrous organization : Designing Dual Structures for Innovation, in R. Kilman & L. Pondy (eds.) *The Management of Organizational Design*, New York : North Holland, pp. 167-188.

Flamholtz E., Randle Y. (2000), *Growing Pains : Transitioning from an Entrepreneurship to a Professionally Managed Firm*, new rev. ed. Jossey-Bass, San Francisco.

Garel G., Jumel S. (2005), « Les grands groupes et l'innovation : définitions et enjeux du Corporate Venture », *Finance-Contrôle-Stratégie*, 8(4), pp. 33-61.

Gibson C.B., Birkinshaw J., (2004), « The Antecedents, Consequences and Mediating Role of Organizational Ambidexterity », *Academy of Management Journal*, Vol. 47, Iss. 2, pp. 209-226.

Granlund M., Taipaleenmäki J. (2005), « Management Control and Controllershship in New Economy Firm - a Life Cycle Perspective », *Management Accounting Research*, vol. 16, Issue 1, mars, pp. 21-57.

Greiner L. (1972), Evolution and Revolution as Organizations Grow, *Harvard Business Review*, juillet-août, pp. 37-46.

He Z.L., Wong P.K., (2004), Exploration vs. Exploitation : An Empirical Test of the Ambidexterity Hypothesis, *Organization Science*, Vol. 15, Iss. 4, pp. 481-494.

Hellmann T., ManjuPuri (2002), Venture Capital and the Professionalization of Start-ups : Empirical Evidence, *Journal of Finance*, 57 (1), pp. 169-97.

Hsu C., Pereira A. (2008), Internationalization and performance : The moderating effects of organizational learning, *Omega*, April, vol. 36 Issue 2, pp. 188-205.

Kanter R.M. (1989), Swimming in Newstreams : Mastering Innovation Dilemmas, *California Management Review*, summer, p. 45-69.

Katila R., G. Ahuja (2002), Something old, something new : a longitudinal study of search behavior and new product introduction, *Academy of Management Journal*, 45, pp. 1183-1194.

Levinthal D.A., March J.G., (1993), The Myopia of Learning, *Strategic Management Journal*, vol. 14, Special Issue, pp. 95-112.

Li Y., Vanhaverbeke W., Schoenmakers W. (2008), Exploration and Exploitation in Innovation : Reframing the Interpretation, *Creativity and Innovation Management*, 17, pp. 107-126.

March J. G. (1991), Exploration and exploitation in organizational learning, *Organization science*, 2, pp. 71-87.

Nobre T., Zawadzki C. (2013), Stratégie d'acteurs et processus d'introduction d'outils de contrôle de gestion en PME, *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 19, vol.1, pp.91-116.

Ouchi W., (1979), A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms, *Management Science* 25, pp. 833-848.

Penrose E. (1959). *The Theory of the growth of the firm*, John Wiley.

Porter M. (1980), *Competitive Strategy : Techniques for Analyzing Industries and Competitors*, New York, The Free Press.

Quinn, J.B., Anderson, T. and Finkelstein, S. (1996), "Managing professional intellect : making the most of the best", *Harvard Business Review*, March/April, pp. 71-80.

Reid G.C., Smith J.A. (2000), What makes a new business start-up successful?, *Small Business Economics*, vol. 14, pp.165-82.

Rivkin J. W., Siggelkow N.. (2003), Balancing search and stability : Interdependencies among elements of organizational design, *Management Science*, 49, pp. 290-311.

Sandino T. (2007), Introducing the first management control systems : evidence from the retail sector, *The Accounting Review*, n° 82, pp. 265-293.

Simons R. (1994), *The role of Management control Systems as Levers of Strategic*, Harvard Business School Press, Boston Massachusetts.

Simons, R. (1995) *Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press.

Smith W. K., Tushman M. L. (2005), Managing strategic contradictions : A top management model for managing innovation streams, *Organizational Science* 16(5), pp. 522-536.

Talbot C. (2003), La réforme de la gestion publique et ses paradoxes : l'expérience britannique, *Revue Française d'administration publique*.

Tushman M.L., O'Reilly C.A. (1996), « Ambidextrous Organizations : Managing Evolutionary and Revolutionary Change », *California Management Review*, Vol. 38, Iss. 4, pp. 8-30.

Van de Ven, A., Andrew H., Polley D. E., Garud R., Venkataraman S. (1999), *The innovation journey*. New York : Oxford University Press.

