

Remerciements

Les années de recherche doctorale, d'une prodigieuse richesse intellectuelle, ont été rendues possibles grâce à M. Abdelhamid SKOURI mon directeur de thèse. Je le remercie pour la confiance qu'il m'a accordé et pour m'avoir initié à la recherche. Sa compétence, sa rigueur scientifique et sa clairvoyance m'ont beaucoup appris. Très humblement, je voudrais lui dire merci pour son soutien pendant mes périodes de doute et pour ses encouragements répétés.

J'ai eu de la chance de bénéficier d'un accompagnement tout au long de cette recherche au sein de la structure de recherche Etudes et Recherches en Management des Organisations et des Territoires (ERMOT). Je témoigne ma très grande reconnaissance aux professeurs Mohammed HEMMI, Hamid SLIMANI et Sanae BENJELLOUN pour leurs remarques et leurs conseils constructifs qui ont contribué à orienter ma réflexion et à structurer le cheminement de cette thèse.

C'est un grand honneur pour moi de pouvoir présenter mon travail aux professeurs Mohammed HEMMI, Hamid SLIMANI, Sanae BENJELLOUN et Mohamed TAHROUCHE. Je les remercie d'avoir accepté l'évaluation de ce travail et d'être membres du jury de thèse.

Au quotidien de ce travail, nombreux sont ceux qui m'ont soutenu, motivé, aidé et qui ont contribué de loin et de près à la réalisation de cette thèse.

J'exprime tous mes remerciements à l'ensemble des acteurs interviewés qui, en dépit de leurs responsabilités et de leurs charges de travail, ont accepté de me rencontrer et de partager avec moi leurs expériences, leurs avis et leurs questionnements, sans limites et sans réserves. Sans leurs contributions, cette recherche n'aurait pu aboutir.

J'adresse toute mon affection à ma famille, et en particulier à mes parents. Malgré mon éloignement depuis de nombreuses années, leur soutien quotidien indéfectible, leur confiance, leur tendresse, leur amour me portent et me guident tous les jours. Je les remercie pour leur soutien incontournable, leur encouragement et leur aide dans la réalisation de ce travail de recherche.

Enfin je tiens à remercier mes amis et proches qui, avec une grande bienveillance, ont toujours été soucieux de l'avancement de mon travail et m'ont encouragé. Leur présence a été précieuse et déterminante.

Résumé :

La question du sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel a suscité un grand débat entre les chercheurs dans la littérature en management. Deux visions se confrontent. Celle qui a souvent réduit le rôle des systèmes de contrôle de gestion à un mécanisme de régulation et d'apprentissage en simple boucle, et celle qui légitime la capacité des pratiques du contrôle de gestion à promouvoir l'apprentissage en double boucle. À cet égard, l'étude du sens de la relation présente un intérêt théorique et managérial. Théorique en raison de l'éclatement des travaux dédiés à la question de la relation. À notre connaissance, aucun travail de type recension n'a été effectué dans l'optique de savoir comment cette question a été abordée par la communauté scientifique. D'un point de vue managérial, notre recherche constitue une modeste contribution à la construction de la connaissance sur la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel en s'attardant sur des problématiques peu ou pas explorées.

Compte tenu de ce qui précède, la présente étude mobilise le modèle des leviers de contrôle de Simons (1995), en particulier les leviers de contrôle diagnostique et interactif, ainsi que les travaux d'Argyris et Schön (1978) sur les niveaux de l'apprentissage en simple boucle et en double boucle en vue de comprendre le sens de la relation.

Pour mener cette recherche, nous avons opté pour la stratégie de l'étude de cas multiples, développée dans un positionnement épistémologique réaliste critique. L'analyse et le traitement des données recueillies ont été inspirés de l'approche de Miles et Huberman (2003) préconisant le déploiement d'une stratégie mixte. Précisément, une analyse par composante a été réalisée par le biais de codage par thème à l'aide du logiciel QSR Nvivo 12 en suivant une grille thématique préalablement construite. Au total, nous avons retenu trente-deux codes thématiques et six sous-codes. Les codes sont structurés autour de trois thèmes principaux : (i) les modes d'usage des systèmes de contrôle de gestion fait par les acteurs ; (ii) les configurations de l'apprentissage en simple boucle et en double boucle et (iii) les dimensions de la performance organisationnelle.

L'étude a permis d'identifier une relation bidirectionnelle et récursive entre le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel. L'usage interactif des systèmes de contrôle de gestion rend la culture de remise en question de la validité et de la pertinence de la stratégie comme une pratique courante au sein de l'entreprise. Cela permet de favoriser un apprentissage en double boucle questionnant non seulement les objectifs organisationnels, mais également la pertinence et l'efficacité du système de contrôle de gestion lui-même. Notre recherche relève ainsi des fragilités du contrôle diagnostique à favoriser l'apprentissage en double boucle. Les résultats montrent également que l'orientation vers l'apprentissage en simple boucle et en double boucle impactent positivement les différentes dimensions de la performance organisationnelle.

Mots-clés : Systèmes du contrôle de gestion ; Leviers de contrôle ; Apprentissage en simple boucle ; Apprentissage en double boucle ; performance organisationnelle ; Etude de cas.

Abstract:

The question of the meaning of the relationship between management control and organizational learning has been the subject of much debate in the management literature. There are two opposing views. The one that has often reduced the role of management control systems to a single-loop regulation and learning mechanism, and the one that legitimizes the capacity of management control practices to promote double-loop learning. In this respect, the study of the meaning of the relationship is of theoretical and practical interest. Theoretical, because of the fragmentation of the works dedicated to the question of the relationship. To the best of our knowledge, no review has been carried out with a view to finding out how this issue has been addressed by the scientific community. From a practical point of view, our research constitutes a modest contribution to the construction of knowledge concerning the question of the relationship between management control and organizational learning by focusing on problems that have been little or not explored.

Given the above, this study mobilizes Simons' (1995) model of levers of control, specifically the diagnostic and interactive levers of control, as well as Argyris and Schön's (1978) work on levels of single-loop and double-loop learning in order to understand the meaning of the relationship.

To conduct this research, we opted for the multiple case study strategy, developed in a critical realist epistemological position. The analysis and processing of the data collected were inspired by Miles and Huberman's (2003) approach of deploying a mixed-methods strategy. Specifically, a component analysis was carried out by means of coding by theme using the QSR Nvivo 12 software, following a previously constructed thematic grid. In total, we retained thirty-two thematic codes and six sub-codes. The codes are structured around three main themes: (i) the modes of use of management control systems made by the actors; (ii) the configurations of single-loop and double-loop learning and (iii) the dimensions of organizational performance.

The study identified a bidirectional and recursive relationship between management control and organizational learning. The interactive use of management control systems makes the culture of questioning the validity and relevance of strategy a common practice within the company. This makes it possible to promote double-loop learning that questions not only organizational objectives, but also the relevance and effectiveness of the management control system itself. Our research thus reveals the weaknesses of diagnostic control in promoting double-loop learning. The results also show that the orientation towards single-loop and double-loop learning has a positive impact on the different dimensions of organizational performance.

Keywords: Management control systems; Levers of control; Single loop learning; Double loop learning; Organizational performance; Case studies.

Sommaire

Remerciements	i
Résumé	ii
Abstract	iii
Sommaire	iv
Introduction générale.....	1
Objet de la recherche.....	2
Intérêt de la recherche	3
Problématique et questions de recherche	4
Positionnement épistémologique et cadre méthodologique de la recherche.....	5
Structure de la thèse	6
Chapitre 1. Essai de synthèse sur le sens de développement du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel	9
Section 1. Le contrôle de gestion, de la logique de surveillance à la logique de pilotage	10
Section 2. L'apprentissage organisationnel : fondements théoriques et état des lieux	45
Conclusion du premier chapitre	84
Chapitre 2. Le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel : à la recherche d'un cadre théorique intégratif	86
Section 1. Contrôle de gestion et apprentissage organisationnel : nature d'une relation ?	87
Conclusion de la première section	129
Section 2. La relation entre le contrôle de gestion et l'apprentissage : une analyse renouvelée axée sur l'amélioration de la performance organisationnelle.....	131
Conclusion du deuxième chapitre	155
Chapitre 3. Positionnement épistémologique et cadre méthodologique de la recherche	158
Section 1. Le réalisme critique comme posture épistémologique de la recherche.....	159
Conclusion de la première section	179
Section 2. Une démarche méthodologique qualitative basée sur l'étude des cas.....	180
Conclusion du troisième chapitre	201
Chapitre 4. La nature de la relation du contrôle de gestion de l'apprentissage et de la performance organisationnelle : Présentation et discussion des résultats	202
Section 1. Les modes d'usage des systèmes de contrôle de gestion observés dans les deux études de cas	203
Conclusion de la première section	237

Section 2. Les facteurs contextuels qui influencent la dynamique de l'apprentissage des entreprises industrielles marocaines	239
Conclusion de la deuxième section	249
Conclusion du quatrième chapitre	250
Conclusion générale	252
Bibliographie	261
Liste des tableaux	278
Liste des figures	278
Annexe 1 : Listes des annexes classés par thématiques	279
Table des matières	315

Introduction générale

Dans le contexte actuel marqué par la dynamique de l'environnement des affaires où l'avantage concurrentiel se détériore rapidement, les organisations sont incitées à faire évoluer leurs pratiques de gestion en l'occurrence leurs systèmes de contrôle de gestion pour s'adapter en permanence aux changements, améliorer leurs capacités organisationnelles, intégrer les différentes dimensions de la performance et développer un avantage compétitif durable.

À cet égard, l'importance reconnue à l'apprentissage organisationnel en tant que levier de pérennité et de performance des organisations, explique les interrogations des chercheurs en management sur la manière dont les organisations utilisent et manipulent leurs systèmes de contrôle de gestion pour s'adapter en permanence aux pressions de l'environnement. Dans ce sens, Philip Lorino (2001) stipule que par opposition au contrôle de gestion traditionnel souvent structuré autour des centres de coûts, le pilotage moderne de l'organisation intègre la dimension de l'apprentissage organisationnel comme une caractéristique essentielle de la performance construite à travers l'action collective.

D'autres auteurs considèrent l'adaptation - exigence principale du contrôleur de gestion - comme levier de l'apprentissage organisationnel qui garantit la pérennité de l'organisation et sa performance au sens large (Kloot, L., 1997 ; Argyris. C, Schön. D, 2002). La tradition rationaliste qui a longtemps prévalu en théorie des organisations a souvent réduit le contrôle de gestion à un simple mécanisme de régulation parait discuté au profit du modèle de l'apprentissage. Ce dernier est jugé plus adapté à l'environnement actuel nécessitant une adaptation rapide et un besoin vital d'innovation (Mévellec. P, 1995 ; Lorino. P, 1995).

Les recherches dédiées à la question de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel restent largement focalisées sur des réflexions théoriques et se caractérisent par une grande confusion, un manque de consensus et une certaine focalisation sur les organisations publiques. Deux courants de recherche peuvent être distingués. Le premier, qualifié de traditionnel considère que le contrôle de gestion bloque l'apprentissage organisationnel ou du moins joue un rôle mineur en matière de la régulation (R. Simons, 1991 ; Argyris. C, 1982 ; 1990, Hoque & Hopper 1994, Miles et autres, 1978 ; Miller. D, 1990). Quant au deuxième courant, il légitime le rôle du contrôle de gestion dans la dynamique de l'apprentissage organisationnel. Des recherches plus récentes ont contribué au renouvellement de l'intérêt aussi bien théorique que pratique d'examiner la relation entre le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel (Sponem, S. 2009 ; Vaivio. J, 2004 ; Bollecker. M, 2002 ; Rabee S. & Rapiyah.

B, 2016 ; Paolo Canonico et al. 2015 ; S. H. Wee Soon Yau F Michael S.C. Tse, 2014 ; Visser. M, 2014 ; Batac. J & Carassus. J, 2009 ; Nelly & al Najjar, 2006 ; Mausolff. C, 2004 ; Kloot. L, 1997 ; Widener. S. K, 2007 ; J. F Henri 2006 ; Ahn, H. 2011 ; Dossi & Patelli, 2010 ; Mundy. J, 2010; Abernethy, M. A. & Brownell. P, (1999); Tuomela, 2005; O'Reilly C. A. & Tushman M. L, 2008; Maria C. A & Federica. B, 2017; Gérald. N & Denis. T, 2019).

La recherche sur le sens de la relation entre le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel s'appuie plus particulièrement sur les travaux de Simons. R (1995) qui distinguent deux leviers de contrôle : le contrôle diagnostique fondé sur une vision cybernétique abordant la stratégie comme plan, et le contrôle interactif qui envisage la stratégie comme des modèles en action. Ainsi, les recherches se sont développées en suivant des exigences différentes : l'adaptation aux changements de l'environnement (L. Kloot, 1997 ; Batac. J & Carassus. D, 2009) ; l'amélioration de la performance (Nelly, A. & al Najjar, 2006 ; Rabee S. & Rapih. B, 2016), le développement des capacités organisationnelles (Widener. S. K, 2007 ; Henri. J. F, 2006). Certes, l'absence d'un cadre théorique intégrateur ouvre la voie à de nouvelles perspectives de recherche.

Dans le contexte marocain marqué par la prédominance des petites et moyennes entreprises et où le contrôle de gestion commence à prendre sa place, les dirigeants sont, de plus en plus, sensibilisés à mettre en place des dispositifs de contrôle permettant de s'assurer la pérennité et la performance de leurs entreprises. Le déploiement du contrôle de gestion dans le secteur privé comme dans le secteur public constitue une réponse contemporaine à une forte concurrence exigeant une amélioration continue de la compétitivité et de la performance dans toutes ses dimensions. Sans doute, la recherche continue de l'amélioration de la performance et de la compétitivité nécessite un système de contrôle de gestion adapté aux challenges et aux spécificités de l'environnement. Cela permet d'opérationnaliser un management par objectif légitimant la maîtrise, l'optimisation des ressources et des processus de production et de promouvoir le développement de l'apprentissage organisationnel à tous les niveaux de l'organisation.

Objet de la recherche

Le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel sont antinomiques par définition et sources de tensions. Nous retrouvons dans la littérature deux tendances opposées sur le sujet. Un premier courant qui considère que le contrôle de gestion représente un frein à l'apprentissage organisationnel en double boucle ou du moins, joue un rôle mineur en matière de l'apprentissage en simple boucle et se limite à une logique de régulation. Un second courant

qui réhabilite la place et le rôle du contrôle de gestion dans le processus de l'apprentissage organisationnel en double boucle. Face aux divergences qui caractérisent la littérature et en l'absence de consensus sur le type de pilotage à adopter, il est pertinent de s'intéresser plus en détail à la question du sens de la relation qu'ils entretiennent.

Nous considérons dans ce travail de recherche que l'objet traité se situe aux confins de trois champs disciplinaires importants, qui relèvent de la science de la gestion et des sciences sociales :

- Le contrôle de gestion, qui constitue à la fois une discipline académique et un métier ancré dans les entreprises ;
- L'apprentissage organisationnel, envisagé comme un levier indispensable pour les organisations qui souhaitent s'adapter aux changements de l'environnement et développer un avantage concurrentiel durable ;
- La performance organisationnelle, considérée comme une exigence de tous les dirigeants des organisations qu'elles soient publiques ou privées.

Certes, l'objet principal de cette recherche consiste d'une part, à comprendre et à analyser le sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel dans le contexte des entreprises industrielles marocaines. D'autre part, à vérifier si l'orientation vers l'apprentissage organisationnel se manifeste au plan de la performance organisationnelle.

Intérêt de la recherche

La prise en compte des constats précédents permet de soutenir notre raisonnement et donne plus de légitimité et d'intérêt à notre recherche dans la mesure où la contribution de ce travail est à la fois théorique et empirique.

Sur le plan théorique, il y a un éclatement des travaux sur la question de la relation entre le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel. À notre connaissance, aucun travail de type recension n'a été effectué dans l'optique de savoir où en est de la littérature ou encore comment cette question a été abordée par la communauté scientifique.

Du point de vue empirique, et d'après les recherches qu'on a effectuées, nous avons constaté un manque des recherches traitant la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel dans le contexte des pays en voie de développement, et dans le contexte marocain en particulier. La problématique du sens de la relation représente un intérêt managérial récurrent pour toutes les organisations. Ainsi, les résultats attendus de la présente

étude peuvent envisager de nouveaux scénarios fondés sur l'hypothèse que le contrôle de gestion n'est pas seulement pratiqué pour accompagner l'action, mais également comme une discipline qui recrée des espaces pour que les managers puissent penser et apprendre.

Le contexte et l'intérêt étant soulignés, nous pouvons à présent aborder la problématique et les questions de recherche.

Problématique et questions de recherche

Des développements précédents, il ressort que le contrôle de gestion interactif peut être considéré comme un levier de l'apprentissage en double boucle. Cela permet de revisiter les paradigmes, les hypothèses de base et la théorie de l'action de l'entreprise de façon à répondre aux exigences de l'amélioration de la performance organisationnelle.

Questionnant d'une part, la capacité du contrôle de gestion à promouvoir l'apprentissage en double boucle et d'autre part, les apports de l'orientation vers l'apprentissage sur la performance organisationnelle, notre problématique peut s'énoncer comme suit :

Au-delà d'un pilotage par la dimension financière basé sur la logique de régulation, le contrôle de gestion favorise le développement de l'apprentissage en double boucle, et contribue ainsi à l'amélioration continue de la performance organisationnelle de l'entreprise dans le contexte actuel.

Cette problématique suscite divers questionnements. Nous mettrons l'accent sur les cinq ci-dessous :

Question 1. Quels enseignements peut-on tirer de la littérature sur le sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel ?

Face à l'engouement des travaux de recherche sur le sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel, nous souhaitons à travers cette première sous question de nous arrêter sur les tendances générales des publications qui ont tenté de repérer véritablement le sens de la relation et sur les courants de recherche existants.

Question 2. Quels sont les vecteurs du système de contrôle de gestion qui peuvent être considérés comme bloquant l'apprentissage organisationnel ?

La dialogique régulation- apprentissage renvoi aux modes d'usages des systèmes de contrôle de gestion font par les acteurs. Nous souhaitons à travers la deuxième sous question d'identifier

les vecteurs du système de contrôle de gestion qui sont considérées comme bloquant l'apprentissage organisationnel.

Question 3. Les dimensions du système de contrôle de gestion interactif peuvent-elles constituer un levier d'apprentissage organisationnel en double boucle ?

Face à deux courants de recherche opposés, on assiste à des travaux qui soulignent l'importance du mode d'usage interactif du système de contrôle de gestion dans la promotion de l'apprentissage organisationnel en double boucle. Nous envisageons à travers cette troisième sous question déterminer les dimensions qui font du contrôle de gestion un moyen pour stimuler l'émergence de l'apprentissage en double boucle.

Question 4. Une éventuelle conciliation entre le mode d'usage diagnostique et interactif du système de contrôle de gestion permet-elle de favoriser des configurations d'apprentissage organisationnel spécifiques ?

L'équilibre entre les modes d'usage des systèmes de contrôle de gestion interactif et diagnostique permet de créer une tension dynamique qui détermine en grande partie les niveaux de l'apprentissage en simple boucle et en double. La quatrième sous question propose la recherche de l'équilibre trouvé ou le déséquilibre accepté entre les deux modes d'usage ainsi que l'effet de la tension dynamique qu'ils créent sur la génération des configurations d'apprentissage spécifiques.

Question 5. L'orientation de l'entreprise vers l'apprentissage organisationnel — facilité par un système de contrôle de gestion habilitant — peut-elle se manifester au plan de l'amélioration de sa performance ?

Afin d'étendre notre étude, la cinquième sous question de recherche propose de démontrer comment le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel, loin de s'opposer, peuvent être considérés comme constitutifs d'un cadre intégratif favorisant l'amélioration continue de la performance organisationnelle.

Positionnement épistémologique et cadre méthodologique de la recherche

Sur le **plan épistémologique**, nous avons opté pour le paradigme réaliste critique afin d'étudier le sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel. Ce positionnement a été justifié par la nature de l'objet de notre recherche qui a un caractère social

difficilement mesurable et qui nécessite en effet la prise de connaissance des mécanismes générateurs qui sont à l'origine de la production de la connaissance.

S'agissant du **mode de raisonnement**, le positionnement dans un cadre réaliste critique ne se limite pas à l'identification de relations de surface, mais il cherche une explication qui rend intelligible l'observation de la relation, autrement dit, comprendre cette relation. En effet, il ne suffit pas d'affirmer que chaque fois qu'un événement se produit, l'autre tend à se produire, c'est-à-dire adopter un raisonnement déductif, mais également de comprendre et d'analyser cette relation. Dans notre travail de recherche, il s'agit de faire émerger des régularités qu'entretiennent effectivement les choses afin d'alimenter la compréhension du sujet de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel. C'est la raison pour laquelle nous avons opté pour un mode de **raisonnement abductif**.

Sur le plan méthodologique, nous avons opté pour une approche qualitative, basée sur l'étude de deux cas d'entreprise, reposant sur la conduite des entretiens individuels semi-directifs et sur l'observation des acteurs en action. Ainsi, notre approche de l'analyse des données recueillies est largement inspirée des travaux de Milles et Huberman (2003), préconisant le déploiement d'une stratégie d'analyse mixte combinant entre une approche orientée — variable et une approche orientée-cas. Plus précisément, une analyse par composante a été effectuée par le biais de codage par catégorie et sous-catégorie à l'aide du logiciel QSR Nvivo 12 qui nous a permis de faciliter le travail de codification et de transcription. L'analyse de nos données recueillies à partir des entretiens semi-dirigés a commencé dès notre premier contact avec le matériel empirique. Cette analyse a été réalisée en quatre temps. Il s'agissait dans un premier temps d'identifier les observables et de procéder à la collecte des données nécessaires pour répondre à nos questions de recherche. Cette étape avait pour visée d'obtenir une première vue d'ensemble des données à analyser et un ensemble des d'informations contextuelles. Le deuxième niveau d'analyse consistait à repérer dans un groupe de segments, des discours en fonction des dimensions et des indicateurs tirés de son cadre conceptuel. Le troisième niveau d'analyse était réservé au regroupement et à la catégorisation des segments précédemment identifiés. Enfin, le dernier niveau consistait à interpréter les données sur la base des objectifs de notre recherche.

Structure de la thèse

Ce travail est organisé en quatre chapitres. Le premier chapitre présente une synthèse des approches théoriques encadrant les champs du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel, dans la perspective de comprendre le sens de leurs évolutions et les conditions

de leurs articulations. Ce chapitre comprend deux volets majeurs. Dans un premier volet, il s'agissait de faire une synthèse de littérature de différentes approches et théories qui ont contribué au développement du contrôle de gestion. Sont traitées respectivement, les approches qui structurent les deux paradigmes du contrôle de gestion plus particulièrement celles contribuant à l'encadrement du contrôle de gestion classique bien précisément l'approche classique, néoclassique, cybernétique et contractuelle. Nous évoquons ensuite, les théories contribuant au développement du modèle de pilotage telles que la théorie des relations humaines, de la régulation sociale, systémique, décisionnelle et évolutionniste. Dans un deuxième volet, nous avons fait un tour d'horizon des différentes approches qui existent sur l'apprentissage en général et qui sont retenues au niveau de l'étude de l'apprentissage en contexte organisationnel. Ensuite, nous avons formulé notre conception de l'apprentissage organisationnel pour finir par évoquer ses différents niveaux, ses acteurs ainsi que les processus et obstacles qui entravent son développement.

Le deuxième chapitre illustre, sur le plan théorique, la première phase de notre travail qui consiste à réaliser une synthèse de littérature sur le sens et la nature de la relation entre le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel. En d'autres termes, de comprendre comment la littérature de management appréhende-t-elle la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel et comment le contrôle de gestion, considéré a priori antinomique avec l'apprentissage organisationnel, peut en réalité apparaître comme un levier de l'apprentissage en double boucle. Dans ce chapitre, nous souhaitons apporter un éclairage supplémentaire en présentant les différents courants mis en lumière par les chercheurs ainsi que leurs postulats de départ sur la base desquels nous avons délimité notre objet de recherche. Nous verrons également l'effet de l'orientation vers l'apprentissage sur la performance organisationnelle.

Le troisième chapitre traite les choix d'ordre épistémologique et méthodologique qui ont guidé notre travail de recherche. Il sera question d'explicitier la posture épistémologique qui a guidé notre travail de recherche en mettant l'accent sur les cadres épistémologiques contemporains et les hypothèses fondatrices de chacun d'entre eux. C'est sur la base de cette présentation que nous allons fixer et justifier notre positionnement pour le paradigme réaliste critique. Ensuite, nous avons mis l'accent sur les éléments d'ordre méthodologique. Nous justifions le choix de la stratégie de l'étude de cas pour faire ensuite une description des méthodes et des instruments utilisés pour collecter les données et pour présenter enfin leur plan d'analyse.

Enfin, le quatrième chapitre présente les interprétations et les discussions des résultats obtenus par le traitement des données collectées. Ce chapitre apporte, du reste, des éléments de réponses à nos questions de recherche en faisant référence au cadre théorique mobilisé et aux travaux antérieurement dédiés à la thématique étudiée.

Chapitre 1.

Essai de synthèse sur le sens de développement du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel

S'intéresser à l'étude du sens de la relation du contrôle de gestion, de l'apprentissage organisationnel et de la performance organisationnelle c'est aborder trois champs de recherche riches, aux acceptions multiples et aux interactions complexes : le contrôle de gestion, l'apprentissage organisationnel et la performance organisationnelle.

Notre réflexion est parti des travaux portant sur le sens de développement du contrôle de gestion à travers son histoire, pour déboucher sur l'analyse des travaux dédiés à l'apprentissage organisationnel et à la perspective de construction d'un cadre théorique intégratif des trois champs disciplinaires.

Concrètement, l'objectif assigné à ce premier chapitre est de passer en revue la littérature encadrant les concepts du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel en vue de comprendre le sens de leur évolution, les conditions de leur articulation et le sens de leur relation.

Ce chapitre est composé de deux sections. La première présente une synthèse de littérature des différentes approches qui ont contribué au développement du contrôle de gestion. Sont traitées les approches qui structurent les deux paradigmes du contrôle de gestion, celles relatives au contrôle de gestion classique, puis celles qui ont contribué au développement du modèle de pilotage. Ce cheminement finira par nous amener vers l'étude de la notion du contrôle de gestion ambidextre qui insiste sur la cohabitation entre les modes d'usage interactif et diagnostique du système contrôle de gestion.

Quant à la seconde section, elle s'intéresse plus particulièrement aux travaux portant sur l'apprentissage organisationnel. Nous faisons d'abord un tour d'horizon des différentes approches qui existent sur l'apprentissage en général et qui sont retenues au niveau de l'étude de l'apprentissage en contexte organisationnel. Ensuite, nous formulons notre conception de l'apprentissage organisationnel pour finir par évoquer ses différents niveaux, ses acteurs ainsi que son processus et les obstacles qui entravent son émergence.

Section 1. Le contrôle de gestion, de la logique de surveillance à la logique de pilotage

La littérature en science de gestion distingue plusieurs courants de pensée où chacun privilégie une approche particulière de l'organisation, contribuant ainsi, de loin ou de prêt au développement du contrôle de gestion. De la théorie de l'organisation scientifique du travail à la théorie évolutionniste, chaque courant de pensée se développe à partir de la crise et des insuffisances de celui qui le précède.

En outre, plusieurs analyses se sont succédées, complétées, enrichies, conduisant à un ensemble de formalisations regroupées dans la théorie des organisations conduisant au développement de deux modèles génériques du contrôle de gestion : le modèle financier, appelé aussi le modèle classique associé à une logique de surveillance et le modèle stratégique - opérationnel associé à une logique de pilotage par les processus. Cette section porte un regard historique sur le développement du contrôle de gestion à travers son évolution, et ce en s'arrêtant sur les différentes approches théoriques et courants de pensée en management qui l'ont façonné à travers le temps. C'est à travers la présentation de ces approches et courants de pensée que nous montrerons la genèse du modèle classique du contrôle de gestion et ses limites justifiant le recours au modèle de pilotage. Ainsi, la dynamique de l'environnement des affaires et l'apparition des organisations transversales ont eu des conséquences sur l'évolution du contrôle de gestion et ont débouché sur le contrôle de gestion « ambidextre » qui consacre la cohabitation entre les deux modèles de contrôle.

§I. Les apports de la pensée managériale classique et des théories des organisations sur le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une discipline qui n'a cessé d'évoluer à travers l'histoire. Il est issu des travaux sur *le management control* des Anglo-saxonnes au début du XX^{ième} siècle. Depuis cette période jusqu'à la fin des années soixante, il est souvent appréhendé sous un angle instrumental et mécaniste.

En se penchant sur les courants théoriques qui l'ont façonné, Ekoka¹ a mis l'accent sur les apports de la théorie classique, du management scientifique du travail de Taylor, de la théorie néoclassique, de l'approche cybernétique et du courant néo-institutionnaliste. Ainsi, afin de mettre en évidence l'apport de chacun de ces mouvements théoriques, nous allons articuler

¹ Ekoka. B, (2003). Structuration du modèle financier du contrôle de gestion à travers les disciplines à sa source, *Cahier de recherche* n° 2003-160.

notre revue de littérature en fonction de ces différentes approches qui ont contribué le plus à l'émergence et au développement du contrôle de gestion sous son angle instrumental et calculatoire.

1. Les apports de l'école classique en matière de développement du contrôle de gestion

Au regard du contrôle de gestion, les méthodes préconisées par l'école classique de management, notamment celles relatives à la division scientifique du travail, ont permis l'éclosion de la notion du contrôle de gestion à partir de sa fonction contrôle-sanction. En effet, ses premières formes sont apparues avec l'avènement des grandes entreprises industrielles américaines où les méthodes de la comptabilité industrielle et de calcul des coûts ont pris une place importante au sein des entreprises. Toutefois, il a fallu attendre le milieu du 19^e siècle pour voir l'avènement d'une fonction de contrôle de gestion à part entière.

Pour Zimnovitch², les travaux de Taylor marquent une période décisive en comptabilité des coûts dans les industries de fabrication. Dans ses travaux, l'auteur a fait la distinction entre trois temps marquant de l'évolution du contrôle de gestion dans sa perception classique. La période qui correspond à la fixation des coûts standards (1880-1905) vient par la suite la période de concrétisation et de synthèse (1905-1930). Pourtant, la question de calcul des coûts a été l'une des premières posées par les dirigeants des grandes entreprises industrielles. En effet, leur souci c'était de trouver une base pour le calcul des coûts prévisionnels en matière de production.

Le coût préétabli s'est présenté comme un coût évalué a priori pour permettre le contrôle de gestion par la gestion des écarts afin de faciliter la prise de décision. L'introduction des systèmes de calcul des coûts et de la gestion par exception ont permis aux dirigeants de gérer à distance leurs subordonnées en intervenant lorsque la comparaison entre les coûts réels et préétablis dépassent les seuils tolérés.

En somme, la période correspondant aux années 1820-1950 relatives à la phase de la genèse et de l'élaboration des outils du modèle taylorien de contrôle (de gestion) a été marquée par le développement des premières formes de contrôle de gestion. Ce dernier est vu, sous un angle instrumental et mécaniste, comme un ensemble d'actions mises en œuvre par les managers dont l'objectif était d'établir des normes et des standards pour la mesure de la performance dans sa dimension financière. Il s'agit donc d'une première forme du contrôle de gestion dans sa version

² Zimnovitch. H., (1995). L'émergence des coûts standards aux USA : 1880-1930. *Association Française de la Comptabilité*, Journée d'étude : Histoire de la Comptabilité.

primitive, le contrôle – sanction, reposant sur une vision instrumentale qui accorde une importance particulière à la question de calcul des standards et d'analyse des écarts.

Toutefois, avec le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité et l'émergence de la structure divisionnelle, le contrôle de gestion commence à prendre de nouvelles formes, notamment avec l'apparition des budgets et des tableaux de bord classiques en France vers les années 1930.

2. La contribution de l'école néoclassique en matière de développement du contrôle de gestion

L'école néoclassique représente l'organisation comme une fonction de production. Dans ce cadre, les praticiens du contrôle de gestion la modélisent à l'aide de multiples découpages fonctionnels qui viennent en appui aux analystes et aux stratèges de la direction financière.

Le découpage de l'organisation sous forme de centres de profits permet une meilleure délégation des responsabilités où chacun est responsable de l'activité dont il est en charge ce qui rend insuffisant le contrôle par les seuls coûts de revient. En outre, cette nouvelle représentation de l'organisation autour des centres de profit a donné naissance au contrôle budgétaire qui est apparu comme un instrument de contrôle englobant tous les aspects de l'activité de ces centres.

En plus des méthodes de calcul de coût de revient, les entreprises ont commencé à mettre en place des budgets prévisionnels, standards et réels pour assurer le contrôle des réalisations et la mesure des écarts de performance. Pour Johnson et Kaplan³, la technique budgétaire, le calcul des coûts et les ratios de la rentabilité économique et financière (ROI) constituent les premières pratiques qui ont servi à contrôler la performance financière des grandes entreprises industrielles du début de 19^e siècle. Certes, le contrôle budgétaire permet d'effectuer aussi bien le suivi des coûts que le suivi des autres aspects de la performance économique et financière. Il a été mis en place pour assurer la prévision détaillée des indicateurs comptables et pour permettre le contrôle détaillé de la performance des entreprises industrielles.

En somme, le contrôle au sens de l'école néoclassique est réduit à un simple mécanisme de coordination des facteurs de production. Pourtant, il n'a pas joué le rôle de coordination et d'aide à la décision des acteurs puisque la présence de ces derniers n'est pas reconnue à

³ Johnson. H, T & Kaplan, R.S, (1987). The rise and fall of management accounting. *Management accounting*, volume 7, Issue 68, ABI/Inform Global, page 22.

l'organisation. En effet, l'organisation cherche principalement la maximisation de sa fonction utilité. Dans ce sens, la direction financière cherche continuellement à coordonner les plans des différentes divisions à partir d'un taux de rentabilité du capital investi dans chaque division. La méthode d'exception qui est dérivée de celle des coûts standards permet une intervention du contrôleur lorsque les écarts par rapport aux standards sont importants. Elle reste limitée devant l'apparition de structure organisationnelle transversale.

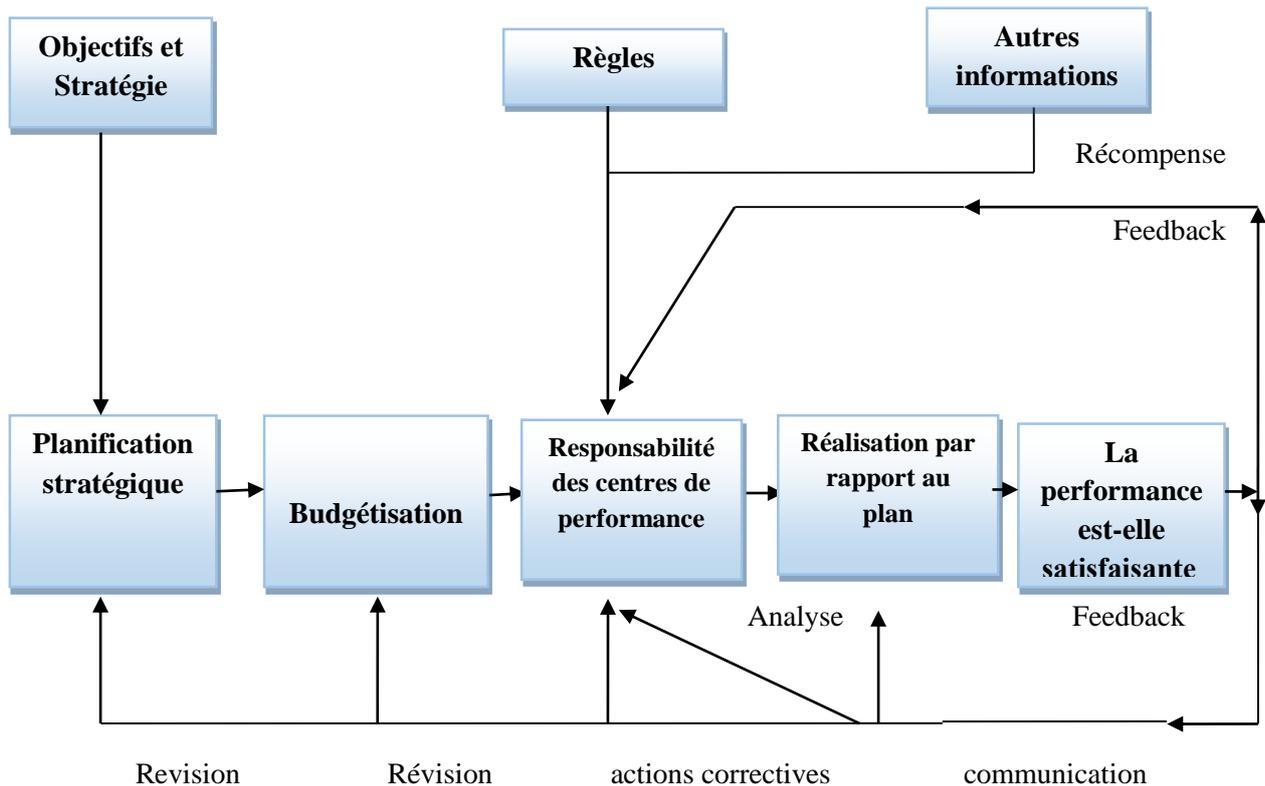
Le modèle « financier » de contrôle et la nouvelle représentation néoclassique de l'organisation se présentent comme des prolongements du modèle taylorien du contrôle de gestion. Au sens large, le contrôle de gestion avait pour finalité d'assurer l'efficacité et l'efficience au sein de l'entreprise.

3. L'approche cybernétique : Quel apport pour le contrôle de gestion ?

Le contrôle de gestion est une discipline qui a fortement bénéficié des apports de l'approche cybernétique. Personne ne peut nier que le modèle classique taylorien s'est développé avec la transposition des concepts de la cybernétique au contrôle de gestion.

Considéré comme un système de régulation, le contrôle de gestion permet de mesurer, de gérer et d'introduire les boucles de rétroaction nécessaires pour ajuster les prévisions. La structuration de ces logiques dans le cadre d'un processus de contrôle de gestion nécessite une théorie de l'information cohérente. Dans ce sens, la cybernétique a fourni au modèle financier du contrôle de gestion les informations nécessaires pour prendre la décision de modifier l'action, et ce en introduisant le principe de la rétroaction (figure 1).

Figure 1 : Le contrôle de gestion et l'effet de rétroaction



Source: Anthony, R. N., & Govindarajan, V, (2007). Management control systems (12th end.). Boston : McGraw-Hall. In Strauss, E. et Zecher, C. (2013). (Traduire et adapter par nos soins).

Le contrôle de gestion apparait sous forme des sous-systèmes utilisés comme un contrôle de rétroaction et de feedback qui nécessite une bonne connaissance du système contrôlé. Pour Strauss et Zecher⁴, ce modèle se concentre principalement sur les aspects systémiques du processus de contrôle et est privilégié dans un environnement stable nécessitant moins d'informations. De plus, il ne précise pas l'origine des objectifs autour desquels se construit toute la démarche cybernétique.

La prise en considération de ces limites a conduit au prolongement du modèle classique du contrôle de gestion et l'apparition du modèle financier néo-institutionnalisé qui privilégie une vue d'ensemble de l'interaction de l'entreprise avec son environnement.

⁴ Strauss, E. & Zecher, C (2013). Management Control System: A Review. *Journal of Management Control*, volume 23, issue 4, pp: 133-288.

4. La contribution des approches contractuelles en matière du contrôle de gestion

Devant les critiques auxquelles se trouvait confronté le modèle de contrôle de gestion au sens des théories classiques et néoclassiques, une nouvelle approche a succédé pour enrichir les fondements de base du modèle de contrôle existant. Les fondements de cette approche sont fournis par la théorie de la firme. Il s'agit, notamment des questions de l'asymétrie de l'information entre les individus ayant des préférences différentes, de la question des coûts de transaction et celle des droits de propriété. Ainsi, les trois courants de pensée qui apportent un éclairage à l'organisation et à son contrôle sont la théorie de l'agence, la théorie des coûts des transactions et la théorie de droit de propriété.

Certes, la prise en considération des limites des approches classiques qui ne tiennent pas compte de la qualité des contreparties et l'opportunisme des individus, a conduit au développement d'un nouveau dispositif de contrôle de gestion dont les finalités sont la réduction de l'opportunisme des acteurs et l'assurance de la fiabilité de l'information financière.

Pour faire face à l'opportunisme des individus et réduire le pouvoir discrétionnaire entre le principal et l'agent, le contrôleur de gestion intervient à deux niveaux. Le premier, a priori de l'action, il participe à la définition des objectifs que l'agent est susceptible d'atteindre. Dans cette perspective, le contrôleur de gestion est considéré comme un conseiller de l'organisation et une personne de liaison entre le top management et les subordonnés.

S'agissant du deuxième niveau à posteriori de l'action, le contrôle de gestion intervient pour mesurer les performances obtenues par rapport aux objectifs fixés. Son rôle s'inscrit dans une logique de régulation qui consiste à évaluer les écarts, à informer le principal des résultats obtenus et à mener des actions correctives.

Toutefois, la théorie contractuelle ne s'intéresse pas au rôle du contrôleur de gestion dans l'aide à la prise de décision. Selon Paul Langevin⁵, le contrôle de gestion présente les caractéristiques suivantes :

- Les objectifs de l'organisation sont fixés à priori ;
- Le système de contrôle de gestion est imposé par le pilote à l'ensemble des acteurs locaux de l'organisation ;

⁵ Langevin. P. (1996). Le contrôle dans les théories économiques des organisations. *Cahier de recherche*, Groupe ESC Lyon, France.

- La diffusion de l'information se fait d'une manière verticale et descendante pour indiquer aux opérationnels les objectifs selon le contrat, et de façon ascendante pour informer les acteurs centraux des performances réalisées.

En somme, malgré son importance et son intérêt particulier pour la fonction du contrôle de gestion, la théorie contractuelle présente plusieurs insuffisances. Ensuite, elle ne privilégie pas le rôle du contrôleur de gestion dans la prise de décision. En effet, sa mission consiste à assurer la surveillance de la réalisation des objectifs fixés à priori et de fournir les informations sur les performances réalisées localement (les reportings).

Concrètement, il s'agit d'une théorie permettant de développer un contrôle de gestion formel à vocation budgétaire dans la mesure où la fonction de contrôle de gestion se limite seulement à la surveillance de la réalisation des objectifs fixés a priori. En outre, elle ignore l'aspect relationnel du contrôle de gestion. Dans ce sens, Marc Bollecker⁶ affirme que dans le modèle de contrôle classique, les aspects du contrôle de gestion qui sont considérés comme aide au pilotage ne sont pas développés. La focalisation se fait principalement sur l'évaluation des objectifs réalisés (contrôle budgétaire) et le rôle du contrôleur de gestion dans le système de coordination n'est pas véritablement privilégié.

Ainsi, cette théorie reste statique, car elle ne se focalise pas sur l'incertitude à laquelle sont confrontés les acteurs-décideurs et donc ne permet pas d'appréhender l'évolution du contrôle de gestion dans les organisations transversales.

Le tableau ci-dessus présente une synthèse relative à la contribution des différentes théories des organisations et économiques en matière de développement du contrôle de gestion.

⁶ Bollecker. M, (2000). Le contrôleur de gestion : une profession a dimension relationnelle ? 21^{ème} congrès de l'AFC, France.

Tableau 1 : Récapitulatif des apports de la pensée managériale classique et des théories des organisations sur le développement du contrôle de gestion

Les principales théories de l'organisation	Le contrôle de gestion est vu comme...
La théorie classique	Des mesures quantitatives des écarts entre réalisation et prévision pour sanctionner les exécutants (outil de contrôle — sanction).
La théorie néoclassique	Un moyen pour assurer une meilleure coordination entre les différents centres de profil et pour permettre une délégation des responsabilités où chacun est responsable de l'activité dont il est en charge.
L'approche cybernétique	Un instrument qui permet de corriger la trajectoire dans le cas où l'organisation s'éloigne des objectifs qu'elle est fixé.
Les théories contractuelles	Un moyen qui permet de répondre à la question d'externalisation et d'internalisation des activités et un moyen d'analyser les liens qui régissent les relations entre le principal et l'agent.

Source : Auteur.

Il convient de souligner que le contrôle de gestion, basé sur une approche instrumentale, a servi de cadre de référence jusqu'à la fin des années soixante en économie et en management conduisant aux développements d'une image correctrice et instrumentale de contrôle.

Pour Michel Pendaries⁷, il a fallu attendre les années **70** et **80** pour que le contrôle de gestion devienne organisationnel avec un objectif de déploiement de la stratégie en justifiant sa place entre le contrôle opérationnel et la planification stratégique au sein des entreprises.

⁷ Pendaries, M. (2017). Le contrôle de gestion : d'hier à demain. Séance plénière en contrôle de gestion, première édition du colloque international sous thème « contrôle de gestion dans tous ses états » organisé par le laboratoire EDETO, FSJES de Fès, Maroc les 21 et 22 avril 2017.

Dans le contexte actuel où le changement devient la règle et la stabilité l'exception, le contrôle de gestion basé sur des pratiques normalisées de surveillances plutôt que de pilotage, se trouve davantage incriminé au risque de se tromper de cible. Concrètement, des critiques et insuffisances ont conduit les chercheurs à repenser les fondements et les hypothèses de base du contrôle de gestion.

5. Le contrôle de gestion au sens du courant de la pensée classique : bases et limites

Avec les mutations de l'environnement, la diversification des activités économiques, la demande accrue de l'information financière et non financière et la nécessité d'amélioration continue des différentes dimensions de la performance organisationnelle, le contrôle de gestion au sens de la théorie classique, fondée sur une vision instrumentale et calculatoire s'avère inadapté aux challenges actuels.

5.1. La remise en cause des fondements de base du modèle classique de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion au sens du modèle classique est associé à un mode de gestion mécaniste fondé sur un contrôle rigide et une bureaucratie solide. Cela semble logique, car il s'appuie sur la conception taylorienne marquée par le cloisonnement et la hiérarchisation de l'entreprise et par l'unicité de l'objectif à atteindre : la maîtrise des coûts.

Ce modèle qui repose sur un ensemble d'outils de gestion formels (l'analyse des coûts, les budgets et les tableaux de bord classique) soutenant la réalisation systématique des objectifs et de suivi de la performance financière est fortement contesté. En effet, il repose sur le principe de la stabilité, de l'information parfaite, de la performance productive, du coût global qui est équivalent au coût d'un facteur de production dominant et un mode d'usage diagnostique des pratiques de contrôle.

5.1.1. Limite liée au principe de la stabilité de l'environnement

Ce principe part de l'hypothèse selon laquelle les mécanismes de la performance, les savoirs opérationnels qui permettent d'être efficaces, sont stables dans le temps. Dans ce cadre, J. F. Henri⁸ stipule que le modèle de contrôle de gestion classique est conçu au départ selon une approche descendante, comme des systèmes mécanistes, passifs, correctifs et statiques utiles pour répondre aux besoins d'une organisation hiérarchique opérant dans un environnement

⁸ Henri, J.F. (2006). Management control systems and strategy. A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, volume 31, Issue 6, pp. 529-558.

relativement stable. Cela veut dire que les normes et les plans d'action, une fois établies restent valables pour toujours et ne sont pas remises en cause. Dans le même ordre d'idées, Philip Lorino⁹ avance que ce principe justifie la notion de standard, norme de performance relativement figée dans le temps, et fonde toutes les formes de « gestion au rétroviseur » celles qui font appel à des références au passé.

Le dynamisme de l'environnement, la concurrence exacerbée et la croissance rapide du marché international ne sont pas à même de permettre aux mécanismes de la performance de rester stables sur de longues périodes comme le veut ce principe. Dans le contexte actuel, ce principe ne constitue plus une donnée dans la mesure où l'évolution de l'environnement modifie en permanence les données de la performance.

Au sens de la pensée managériale classique, le contrôle de gestion semble fournir une solution simple et facile au problème de pilotage dans la mesure où la théorie de l'action de l'organisation n'est pas soumise à une incertitude plus élevée de l'environnement.

5.1.2. Limite liée au principe de l'information financière parfaite

Le contrôle de gestion classique repose sur une approche par les coûts qui ne couvre qu'une seule dimension de la performance organisationnelle (la dimension financière). Le découpage de l'entreprise en centre de responsabilité induisant seulement des indicateurs d'ordre financiers qui ne permettent pas de couvrir les autres dimensions de la performance.

Dans le même ordre d'idées, Modell¹⁰ suggère que ce modèle met l'accent seulement sur des mesures purement financières et par conséquent sur l'évaluation de la performance dans sa dimension financière. Le dirigeant agit dans le cadre d'une rationalité procédurale, parce qu'il a une vision et une compréhension précises de tous les processus opératoires importants à l'œuvre dans son domaine de responsabilité. Le principe de l'information n'est plus fondé dans la mesure où la complexité croissante des technologies, l'incertitude de l'environnement des affaires et la concurrence accrue font que le dirigeant ne pourrait prétendre détenir et maîtriser de façon parfaite l'information de l'entreprise en se limitant à une dimension financière.

⁹ Lorino, P. (1993). Le contrôle de gestion par les activités. *Edition DUNOD, Paris*, p 40.

¹⁰ Modell, S. (2012). The politics of the Balanced Scorecard. *Journal of Accounting and Organizational change*. Volume 8, Issue 4, pp: 116-138.

5.1.3. Limites liées au principe de la performance productive

Dans l'analyse classique, le couple coût-valeur occupe une place primordiale dans la détermination de la performance productive des entreprises. Cette dernière résulte de l'aptitude des managers à fournir un maximum de valeur en consommant un minimum de ressources. La valeur est une donnée, pour accroître le profit, c'est bien donc sur les coûts qu'il faut concentrer les efforts.

Ainsi, la valorisation du produit sur le marché n'est pas problématique puisqu'on sait à l'avance que tout ce qui est produit est vendu, à un prix prévisible au vu de l'état présent du marché. Toutefois, dans le contexte actuel, il s'avère que la performance des organisations ne peut se réduire à la seule minimisation des coûts. Il y a autres paramètres qui entrent en jeu comme la qualité, le délai, le prix, etc. Le pilotage de l'organisation ne se présume pas par l'unique pilotage des coûts.

5.1.4. Limites relatives au principe de l'existence d'un facteur de production dominant

Selon ce principe, il existe un facteur dominant dans la structure des ressources consommées par l'entreprise. Il s'agit en principe de la main-d'œuvre directe qui a un poids dans le coût global très important. Toutefois, les coûts indirects étaient très faibles.

Aujourd'hui, il s'avère que la performance de l'entreprise ne peut se réduire à la seule minimisation des coûts directs. Il faut désormais couvrir d'autres dimensions pour offrir un aperçu global et général de mesure complet.

5.1.5. Limite liée au mode d'usage diagnostique des outils de contrôle de gestion

La conception classique du système de contrôle de gestion requiert une importance particulière au mode d'usage diagnostique des outils de contrôle. Dans ce sens, Parsons¹¹ avance que les managers des entreprises accordent une importance particulière à l'usage diagnostique du système de contrôle de gestion qui consiste à surveiller et corriger les écarts par rapport aux objectifs prédéfinis.

Cependant, dans le contexte actuel marqué par l'évolution de l'environnement des affaires, avec des besoins croissants de l'orientation vers l'apprentissage, l'innovation et l'amélioration

¹¹ Parsons, J. (2007). Measures to learn whilst learning to measure. *Measuring Business Excellence*. Volume 11, Issue 1, pp: 11-19.

continue de la performance, la concentration sur la surveillance des variables critiques de la performance reste insuffisante et ne permet pas de stimuler les activités d'explorations qui sont nécessaires pour la pérennité des entreprises.

De plus, le mode d'usage diagnostique du contrôle de gestion revêt un caractère instrumental qui limite les interactions sociales entre les différents acteurs de l'organisation. Pour Bollecker et Naro¹², ce mode d'usage réduit le contrôle de gestion aux seuls outils nécessaires à la mise en œuvre de la stratégie, apporte peu de soutien à d'autres processus stratégiques clés comme la formulation de la stratégie et la prise de décision.

5.2. L'inadaptation des méthodes classiques d'évaluation des coûts au contexte actuel

Les méthodes classiques de la comptabilité analytique avaient pour objectif ultime de déterminer le prix de revient des produits fabriqués. Ce dernier est composé en charges directes et en charges indirectes. La difficulté de connaître avec précision la part des charges indirectes supportée par chacun des produits explique la multiplicité des méthodes.

5.2.1. Limite liée au découpage de l'organisation en centres d'analyse

Le découpage de l'organisation en centres d'analyse induits par la méthode des coûts complets permet de distinguer entre les « centres principaux » et les « centres auxiliaires ». Les charges de l'exploitation sont réparties par centre sur la base des clés de répartition. On ventile ensuite les charges des centres auxiliaires sur les centres principaux en fonction des unités physiques dénommées « unités d'œuvre ». La dernière étape consiste à calculer les coûts par unité d'œuvre.

Ainsi, avec le décloisonnement des fonctions et la complexité des activités des organisations, cette méthode demeure inadaptée aux logiques industrielles actuelles. Car, l'hypothèse de base des méthodes classiques de la comptabilité analytique repose sur la possibilité d'effectuer un découpage clair en centre d'analyse.

De plus, le découpage en centre d'analyse pose le problème de la définition des clés de répartition et des unités d'œuvre ce qui nuit à la détermination précise du coût de revient des produits fabriqués.

¹² Bollecker. M., & Naro. G., (2014). Contrôle de gestion, débats, controverses et perspectives, *Edition Vuibert, France*, page 20.

5.2.2. Limites liées à l'importance des charges indirectes

L'importance des charges indirectes et leurs parts dans les coûts des produits fabriqués par l'entreprise permettent de remettre en cause leur traitement par la comptabilité analytique. Pour Nicolas Berland¹³, l'augmentation des poids des charges indirectes est due à plusieurs facteurs :

- L'importance des fonctions de support (marketing, qualité, logistique...) et leur contribution à la performance de l'entreprise ;
- Le rattachement de ces charges au coût des produits est toutefois plus complexe que pour les coûts de production proprement dits ;
- Les objets de coût sont plus complexes. Ils ne sont plus limités aux seuls produits fabriqués, mais ils doivent intégrer d'autres dimensions (clients, processus, catégories des clients, réseaux de ventes, etc.).

Dans la mesure où les charges indirectes sont devenues de plus en plus majoritaires, leur traitement par la comptabilité analytique doit être remis en cause pour une détermination précise des coûts de revient des produits fabriqués.

5.3. Des limites relatives à la gestion budgétaire classique

Le contrôle budgétaire est défini par Michel Gervais¹⁴ comme étant la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin de rechercher les causes des écarts, d'informer les différents niveaux hiérarchiques, de prendre des mesures correctives et d'apprécier l'activité des responsables budgétaires.

De nos jours, les critiques sont nombreuses à l'encontre du contrôle budgétaire. Ces critiques sont liées toutefois à la difficulté de relier la stratégie aux budgets et à l'incertitude des prévisions.

5.3.1. Limites liées à la difficulté de relier stratégie et budgets

La difficulté à assurer une traduction exacte de la stratégie voulue par l'entreprise en budgets constitue une des principales critiques adressées au contrôle budgétaire classique. Cette difficulté s'exprime en principe par la complexité de traduction financière de la vision

¹³ Berland. N. (2009). Mesurer et piloter la performance. E-bouk, sur : www.management.free.fr .

¹⁴ Gervais. M. (1990). Contrôle de gestion et planification budgétaire. *Edition Economica*, p. 60.

stratégique de l'entreprise en plan d'action à court terme. Les décisions stratégiques exprimées en termes financiers peuvent donc être plus ou moins traduites en plans d'action cohérents.

De plus, la traduction de la stratégie en termes d'actions permet d'opposer des préoccupations de court terme à celles de long terme. Ceci amène les responsables de différents centres opérationnels à la recherche continue de la maximisation du résultat à court terme au détriment de celui à long terme.

Très concrètement, les plans d'action à court terme permettent de traduire pauvrement la vision stratégique de l'organisation pour les opérationnels. Au-delà de cette limite, il existe une grande incertitude quant à la qualité des prévisions alimentant le système de contrôle budgétaire.

5.3.2. Limites liées à l'incertitude des prévisions

Les critiques adressées par les praticiens et les théoriciens au système de contrôle budgétaire sont nombreuses. Elles concernent à la fois la capacité à faire des prévisions justes et pertinentes et la possibilité de réaliser un contrôle objectif et équitable.

L'incertitude de l'environnement des affaires et la complexité des processus de production ont rendu la qualité des prévisions incertaines. En effet, lorsque ces dernières deviennent rapidement obsolètes, soit du fait d'une turbulence accrue ou d'une complexité des processus, le contrôle budgétaire devient de plus en plus inadapté.

En somme, pour surmonter les différentes limites exposées au niveau de ce paragraphe, le contrôle de gestion au sens de la théorie classique doit être complété et développé pour répondre effectivement aux exigences d'un environnement en perpétuelle mutation. Il convient désormais de recourir à un système de contrôle de gestion qui :

- Ne gère pas seulement le coût, mais assure le pilotage de la performance, à travers les indicateurs financiers et non financiers ;
- Gère le changement et non pas la stabilité ;
- Assure de façon permanente l'adéquation des actions et des comportements aux objectifs de l'organisation ;
- Garantir la cohérence organisationnelle en facilitant le dialogue et l'interactivité avec les parties prenantes et transversales.

La prise en compte de ces constats ont conduit à relativiser les principes directeurs et les fondements de base du modèle classique en contrôle de gestion ce qui a donné naissance à des

pratiques sophistiquées avec une finalité organisationnelle et stratégique et pas seulement une finalité comptable et économique. Il s'agit d'une vision élargie du contrôle de gestion, basée sur les processus, intégrant la dimension relationnelle du contrôle et prenant en considération la complexité et le dynamisme de l'environnement des affaires.

§II. Le modèle de contrôle de gestion basé sur le pilotage : vers une approche gestionnaire et managériale axée sur les processus

Le contexte actuel marqué par la complexité de l'environnement des affaires interpelle les organisations à évoluer leurs pratiques de gestion en l'occurrence leurs systèmes de contrôle de gestion pour s'adapter en permanence aux changements internes et externes. De surcroît, un simple mécanisme de suivi et de l'évaluation déployé pour opérationnaliser et cristalliser un management par objectif légitimant la maîtrise, l'optimisation des ressources et des processus de production demeure inadapté aux challenges et aux spécificités d'un environnement en perpétuelle mutation. Ce constat légitime la nécessité d'un système de contrôle de gestion « capacitant » basé sur le pilotage global de l'organisation qui aide à la planification stratégique, à la prise de décision, à l'innovation et à l'apprentissage.

Cette réflexion nous a conduits aux axes de ruptures avec le contrôle de gestion à vocation instrumentale qui s'appuient principalement sur les apports de la démarche de Lean management, de la théorie systémique, de l'intégration des apports des théories psychologiques, de la théorie de décision, de la régulation sociale et de la théorie évolutionniste.

1. La démarche du Lean management comme source de dépassement du contrôle de gestion instrumental

L'émergence des nouveaux modes de management dans les firmes japonaises a permis de doter le modèle classique d'une variété des principes génériques ce qui a conduit à l'apparition des nouveaux modes de management dans le paysage économique actuel.

Le pouvoir explicatif de la pensée managériale classique du contrôle de gestion qui repose sur le principe de la rationalité limitée, l'image correctrice et la dimension technique et calculatoire du contrôle se trouve limité face à cette philosophie de management qui a permis de nouvelles démarches de gestion dont le modèle de pilotage fait partie. Parmi les démarches qui ont contribué à remettre en cause les fondements du modèle classique, on trouve la démarche du Lean Management qui met l'accent sur les processus, l'apprentissage continu et l'organisation transversale.

1.1. Le Lean management : quel apport pour le contrôle de gestion ?

Le modèle classique du contrôle de gestion qui a servi le cadre de référence jusqu'à la fin des années soixante en économie et management est fortement contesté par l'émergence de la concurrence des firmes japonaises¹⁵. En effet, l'exacerbation de la concurrence a pour conséquence de nouvelle règle de compétitivité qui appréhende la question de la performance à partir de la satisfaction des clients et non pas au niveau de la maîtrise des coûts. Cela conduit à la prise en compte de nouveaux paramètres dans le management tels que la qualité totale, l'amélioration continue, l'apprentissage organisationnel, le juste à temps, etc.

Ainsi, ces règles de jeu concurrentiel s'appuient sur la combinaison des critères de qualité, de délais et de prix. Dans ce sens, Mévellec¹⁶ avance que le marché de la concurrence parfait, considéré comme le référent des dirigeants d'entreprises dans les économies occidentales, résumant la concurrence en une véritable de prix. Ce modèle a commencé à perdre sa pertinence dans le nouvel environnement concurrentiel. Le critère de délais met en évidence la tension des flux pour une plus grande créativité qui invite les managers à doter d'une vision nouvelle de fonctionnement de l'entreprise qui s'appuie sur les principes du management agile.

La philosophie de management qui est née dans les firmes japonaises comme Toyota conduit les managers de ces entreprises à développer de nouveaux outils de contrôle statique aux différentes étapes de processus de production. Ce processus basé sur le Lean production, la qualité totale, le système d'établissement des coûts cible et l'introduction de boucle Plan, Do, Study-Check, Act, constituant le point de départ de la construction du modèle alternatif du contrôle de gestion que Philip Lorino le qualifie de « **pilotage** ».

Pour saisir une des sources principales de ces alternatives, il s'avère pertinent de faire une brève présentation de l'un des outils qui ont contribué au développement du modèle de pilotage en contrôle de gestion.

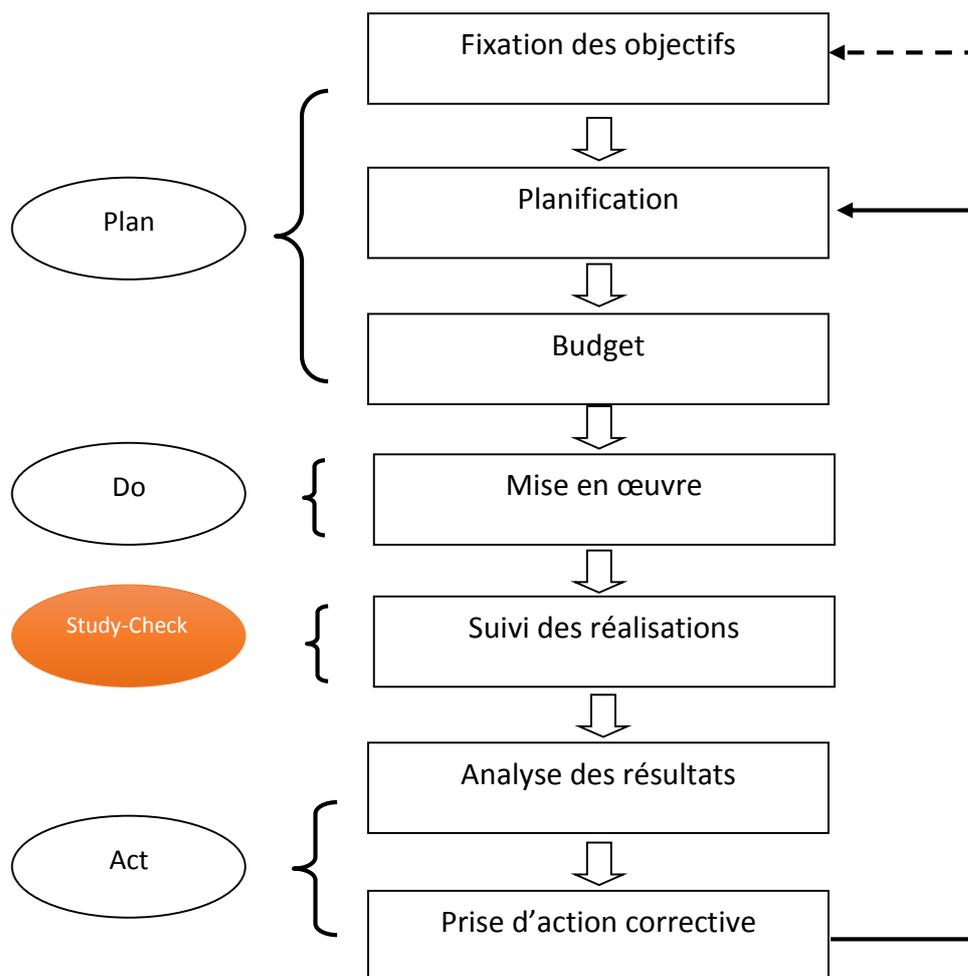
¹⁵ Ekoka, B. E. (2006). Cohérence logique entre le modèle stratégique-opérationnel en contrôle de gestion et la théorie de la firme-compétence foncière des économistes évolutionnistes : une lecture historique, *Comptabilité, Contrôle et Audit*. Tome 12. 2006/3, pp : 139-161.

¹⁶ Mévellec, P. (1995). La comptabilité à base d'activités : une double question de sens, *Comptabilité-Contrôle-Audit*, n°1, tome 1, pp : 63-79.

1.2. Le Plan Do Study-Check Act : quel apport pour le modèle de pilotage en contrôle de gestion

La méthode de gestion de la qualité introduite par Deming vers les années 80 a fortement contribué au développement du modèle de pilotage en contrôle de gestion. Pour Philip Lorino¹⁷, cette démarche du management de la qualité constitue la pierre angulaire de développement du modèle de pilotage en contrôle de gestion.

Figure 2 : Processus du contrôle de gestion adapté au cycle de Deming (1980)



Ce modèle qui a inspiré ses fondements de cette nouvelle philosophie de management, orienté vers l'apprentissage organisationnel et la gestion de changement organisationnel, permet de favoriser en plus des activités d'exploitations, les activités d'explorations.

¹⁷ Lorino P, (2017). Pilotage des organisations : théorie et pratique, deux dimensions inséparables. *Deuxième édition du colloque international « Recherche et pratiques managériales : quels apports réciproques ?* Laboratoire de recherche LAMAFAO, ENCG de Fés, Maroc.

La première étape du modèle consiste à préparer un changement ou une amélioration. Ensuite, la deuxième consiste à réaliser un essai comparatif, de préférence à petite échelle et ce, en respectant les dispositions de la première étape et d'étudier la pertinence de la planification sur la base de cet essai comparatif. La troisième étape consiste à comprendre et à étudier les résultats obtenus et de savoir si ces résultats répondent effectivement aux attentes de l'organisation et si le cas contraire, il convient à l'organisation d'étudier les causes des échecs. Enfin, la dernière étape, c'est d'agir en fonction des résultats obtenus.

Selon Philip Lorino¹⁸, pouvoir critiquer et remettre en cause la pertinence des plans d'action fixés par les managers nécessite un système de contrôle de gestion basé sur une démarche « bottom-up », releva l'importance dans l'amélioration des performances et d'une autonomie des acteurs (part des connaissances pour agir) que de leur part de pouvoir. Ce sont les capacités de représentation et d'interprétation des managers qui vont lui permettre de décider et d'agir. Ceci nécessite en effet la prise en compte des aspects sociaux et psychologiques du contrôle.

2. L'intégration de la psychosociologie des organisations et contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est généralement appréhendé au travers des aspects les plus tangibles. Il se matérialise généralement par des méthodes, des dispositifs et des outils de gestion comme des budgets, des écarts de reporting, des tableaux de bord, des systèmes de calcul des coûts, etc. Sous cet angle instrumental, il est envisagé dans sa dimension fonctionnaliste et économique en tant qu'un instrument d'analyse et d'aide à la décision, assurant la maîtrise de l'efficacité et de l'efficacité dans l'accomplissement des buts organisationnels.

À l'instar de cette dimension économique, le contrôle de gestion possède également une dimension relationnelle en ce que sa pratique et les discours qui l'environnent et la légitiment s'inscrivent dans des finalités plus larges à caractère sociales, psychologiques et cognitives des acteurs. Dans ce sens, l'étude de la dimension sociologique du contrôle de gestion par l'analyse des relations entre le contrôleur de gestion, les acteurs opérationnels et les pairs s'avère importante. Pour ce faire, nous mettons l'accent sur les théories qui ont tenté de repenser le contrôle de gestion classique.

Seront discutés successivement les apports de l'école des relations humaines, notamment les travaux de Crozier et Friedberg et leur apport en matière de contrôle de gestion, ainsi que ceux de la théorie de la régulation sociale.

¹⁸ Lorino P, (2017). Op, Cit.

2.1. Le contrôle de gestion à l'épreuve des jeux de pouvoir et des stratégies d'acteurs : les apports de Crozier et Friedberg

Les travaux de Crozier et Friedberg s'intéressent à l'étude et l'analyse des relations de pouvoir et les zones d'incertitudes qui font l'objet de pouvoir entre les membres de l'organisation. Selon cette approche, face au contrôle, les acteurs disposent des zones d'incertitudes. Ces zones sont largement décrites en sociologie des organisations et dans certains travaux relevant du contrôle de gestion pour ne plus l'appréhender seulement comme un colonisateur des sphères organisationnelles susceptibles de réifier la complexité du réel.

Pour Crozier¹⁹, l'entreprise est considérée comme un lieu de négociation qui ne peut être vue exclusivement comme le réceptacle de technique et d'instruments à visée dominatrice. Malgré l'existence des règles contraignantes déployées pour faire converger les membres de l'organisation vers les buts communs, la limitation de leur liberté ni complète ni figer. Certes, les acteurs jouent avec ces règles, les exploitent dans un rapport de force qu'ils entretiennent avec les autres membres.

Dans leur ouvrage célèbre, « l'acteur et le système » Crozier et Friedberg en 1997 stipulent que les acteurs exploitent leurs imperfections. Ces jeux sont susceptibles de rendre leurs comportements imprévisibles, de générer de l'incertitude et de zones de liberté pour satisfaire leurs intérêts et pour négocier leur participation à l'action collective. Ils modifient ainsi les règles de l'organisation qui deviennent de leurs intérêts. Dès lors, le contrôle de gestion ne peut être caractérisé par sa seule dimension économique et instrumentale susceptible d'influencer les individus impassibles, mais également comme un ensemble des règles qu'ils s'approprient et qu'ils se modifient.

Dans le sillage de ces travaux, plusieurs études ont mobilisé les approches sociologiques du contrôle de gestion. S'inscrivant dans cette lignée, Justin²⁰ a constaté dans une recherche intervention que les dispositifs du contrôle de gestion ne sont ni de simple objet technique autorisant une conduite rationnelle des organisations, ni de simples instruments neutres, totalement indépendants des acteurs qui les utilisent.

¹⁹ Crozier, M. (1970). *La société bloquée*. Paris seuil. Cité par, Bollecker, M et Gerald, N. (2014). *Le contrôle de gestion d'aujourd'hui : débats, controverses et perspectives*. Edition Vuibert, page 17.

²⁰ Justin, J (2004). Proposition d'un cadre conceptuel d'analyse des jeux d'acteurs cristallisés dans et par les outils de contrôle. *Comptabilité Contrôle Audit, numéro thématique*. Tome 10, pp. 213-236.

Dans la même lignée des travaux, Zawadzki et Nobre²¹, dans une recherche-action menée dans une PME souhaitant formaliser et instrumentaliser sa gestion interne, expliquent l'échec de la mise en place du contrôle de gestion par les stratégies d'acteurs. Trois tentatives ont révélé une résistance paradoxale de la direction générale et de l'expert-comptable, portant à l'origine de la démarche. Le changement s'est avéré comme une menace pour le maintien des zones d'incertitude et donc de pouvoirs respectifs : la perte d'un contrôle de panoptique et clanique de l'entreprise par le dirigeant, la perte de la rentabilité économique pour l'expert-comptable au profit d'un directeur administratif et financier chargé de déployer le système de contrôle de gestion.

La résistance des dirigeants, les réactions modérées des acteurs et les stratégies individuelles peuvent conduire à l'inverse de l'appropriation des outils de contrôle de gestion. Selon Crozier et Friedberg, ces résistances peuvent être l'expression d'une évaluation rationnelle menée par l'individu, le conduisant à n'accepter le changement que si les avantages lui apparaissent supérieurs aux inconvénients. D'où l'intérêt de la mise en place, pour les cadres, d'un système de motivation accompagnant la mise en place du système de contrôle de gestion.

En somme, les travaux de recherche en contrôle de gestion qui ont mobilisé les approches sociologiques permettent de l'appréhender sous l'angle des relations des pouvoirs entre l'acteur et le système et des résistances des comportements individuels aux changements. Très clairement, ces études appuient l'idée selon laquelle le système de contrôle de gestion a suscité une grande méfiance de la part des responsables opérationnels dont la mesure où son mode d'usage par le top management permet de véhiculer une image de surveillant des animateurs de ce système.

Pourtant, la prise en compte de la dimension comportementale et cognitive en contrôle de gestion permet la distinction entre les systèmes de pilotage basés sur le paradigme de l'interprétation des indicateurs de performance (Performance Management Systems) et ceux de contrôle basés sur sa mesure (Performance Measurement Systems)²².

²¹ Zawadzki, C. & Nobre, T. (2013). Stratégie d'acteurs et processus d'introduction d'outils de contrôle de gestion en PME. *Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 19, volume 1, pp. 91-116.

²² Il convient de noter que dès la fin des 90 la littérature anglo-saxonne, notamment les travaux de David Otley (1999), Kloot et Martin, (2000) se sont intéressés au système de pilotage de la performance (Performance Management System) qui le distingue des systèmes de mesure de la performance (Performance Measurement System).

2.2. Le contrôle de gestion dans le processus de régulation : de la régulation forcée à la régulation autonome

Dans la même traduction sociologique que l'analyse stratégique, la théorie de la régulation sociale se caractérise par une confrontation entre l'implicite et l'explicite et par la structuration des jeux d'acteurs. Elle est entendue comme la formation et le maintien des règles, décrit les processus d'appropriation et de développement des règles sociales.

Dans son ouvrage « Le conflit, la négociation et la règle », le sociologue français Reynaud²³ fait la distinction entre deux modes de régulation : la régulation de contrôle imposée par le top Down et la régulation autonome, règles construites par les acteurs du Bottom — up.

S'agissant du premier mode de régulation qui se réfère à des directions d'organisation, la direction tente de limiter les risques de déviations inhérents à toute activité, par la contrainte particulièrement décriée par les tenants de l'approche critique de contrôle. Cependant, le deuxième mode se fonde sur la logique de l'exécutant qui cherche à échapper à la première régulation par la création d'une référence autonome.

Dans ces travaux, Reynaud²⁴ insiste sur la particularité de la régulation autonome qui ne doit pas être exclusivement assimilée à un rempli de groupe sur lui-même, mais aussi à une réaction aux insuffisances de règles formelles. La confrontation entre les deux modes de régulation donne lieu à une régulation qualifiée conjointe. C'est bien une telle orientation que prennent les spécialistes du contrôle de gestion sous l'angle des pratiques effectives et non seulement par des normes prescrites²⁵.

Très peu de travaux en contrôle de gestion qui ont mobilisé l'approche de régulation sociale. Dans ce sens, Bourguignon²⁶ a évoqué clairement l'utilité de cette approche pour comprendre les processus sociaux à l'œuvre au sein des pratiques. Pour lui, une des règles fondamentales, créant l'action collective, est l'alignement des comportements individuels aux objectifs

²³ Reynaud, J.D. (1995). Le conflit, la négociation et la règle. *Paris Octares*.

²⁴ Ibid.

²⁵ Lorino, P. (2008). Méthodes de recherche en contrôle de gestion : une approche critique, *Finance, Contrôle Stratégie*, 11 hors-série, pp.149-175.

²⁶ Bourguignon, A. (2004). Performance Management and Management Control: Evaluated Manager's Point of View. *European Accounting Review*, Vol. 13, n° 4, pp. 659-687.

organisationnels. Cette règle sert les stratégies individuelles dans la mesure où son application est contrôlée par les processus d'évaluation des performances et de sanctions.

Cependant, pour Bourguignon²⁷ les processus de planification et de budgétisation liés au management par objectif sont considérés comme des zones de négociation où les règles de contrôle et les règles autonomes s'affrontent les intérêts locaux et globaux étant en jeu. Le contrôle de gestion est donc appréhendé comme un système de règle de contrôle susceptible de maîtriser les comportements déviants, mais paradoxalement renforce la régulation autonome.

En somme, envisager le contrôle de gestion sous l'angle programmatique c'est-à-dire comme une pratique sociale, permet d'appréhender les outils de contrôle à partir des aspects informels assurant la communication et la coordination entre les acteurs. Le contrôle de gestion classique revêt une dimension instrumentale qui participe à l'édification d'une personne calculable. L'obsession du contrôle et l'illusion de la mesure portent à édifier des espaces de calcul et donc de visibilité à la fois sur les actions et les résultats des personnes des responsables contrôlables. Cet éclairage que nous donnent les approches critiques y est appréhendé comme si insérant dans des dispositifs de gouvernementabilité.

En dépit de cette vision, le contrôle de gestion d'aujourd'hui basé sur le pilotage global de la performance apparaît comme un puissant producteur du sens de représentation qui participe à la construction de la réalité et qui oriente la prise de décision des acteurs. Cependant, ces acteurs ne sont jamais démunis face aux discours que véhicule le contrôle de gestion. Ils disposent des zones d'incertitudes qui leur confèrent des marges de liberté.

L'étude des interactions complexes entre les éléments disruptifs, socio matérialiste des instruments de contrôle de gestion et jeu d'acteurs constituent en définitive un terrain de recherche peu exploré, si ce n'est pas de manière encore trop partielle, qui mérite désormais une attention particulière.

3. L'approche systémique et son apport en matière du contrôle de gestion

L'étude du système joue un rôle primordial dans de nombreuses branches depuis l'entreprise industrielle. Cette dernière a été considérée par les théoriciens du management comme un système fermé et indépendant de son milieu socioéconomique.

²⁷ *Ibid.*

Selon Le Moigne²⁸, un système est un ensemble d'éléments identifiables disposant d'attributs et de leur interaction. Il repose sur quatre concepts majeurs :

- L'intégration qui renvoie à l'idée d'une causalité non linéaire : une forme particulière d'interaction et de feedback dont l'étude est au centre de la cybernétique ;
- La globalité ou la totalité : le système est un ensemble d'éléments ;
- L'organisation : constitue le concept central pour comprendre ce qui est un système ; c'est l'agencement d'une totalité en fonction de la répartition de ses éléments en niveaux hiérarchiques ;
- La complexité : elle tient au degré élevé d'organisation, à l'incertitude de son environnement et à la difficulté d'identifier tous les éléments et de comparer toutes les relations en jeu. L'apparition de la notion de complexité est due en principe à l'intégration de toutes les variables.

De cette définition, le système se caractérise par les éléments qui le composent, les relations entre ces éléments, la frontière avec son environnement, un but et un feedback assurant la survie d'un système. L'entreprise se présente comme un système qui la définit comme un ensemble des parties reliées les uns aux autres en interaction entre eux. Ces éléments et parties hétérogènes entretiennent de nombreuses relations et forment ce que nous appelons « système ».

L'approche systémique se présente ainsi comme une approche dynamique de l'environnement et constitue un rejet de la démarche analytique qui ne s'adapte plus au contexte actuel caractérisé par une complexité accrue.

Certes, la systématique se présente comme la conjonction des deux paradigmes : cybernétique et structuraliste. Le premier se fonde sur un environnement actif et sur la capacité d'un système à suivre un objectif fixé, voir définir de nouvelles finalités. Ce paradigme se base sur deux concepts connexes tels que l'environnement et la finalité. Tandis que le second porte sur les concepts croisés de fonctionnement et de transformation.

La prise en compte de ces quatre concepts (l'environnement, la finalité, le fonctionnement et la transformation) conduit Le Moigne²⁹ à définir le système comme un objet actif, évoluant dans un environnement et par rapport à une finalité. Il convient de signaler que cette approche ne

²⁸ Le Moigne J-L (1973). *Analyse des systèmes. Editions des organisations.*

²⁹ Le Moigne J-L. (1977). *Théorie du Système général, théorie de la modélisation. Puf, France, page 62.*

tient pas en compte l'évolution de l'environnement et elle propose seulement des réactions de changement pour faire face à l'incertitude.

Ainsi, l'approche systémique a été retenue dans plusieurs travaux de recherche en contrôle de gestion dont les travaux pionniers de J. Melese, J-L Le Moigne, P. Tabatoni, H. Bouquin et de C. Grenier. Avec ces travaux, le contrôle de gestion est fondé sur la science des systèmes.

Les avancées théoriques de Le Moigne sur le passage de la cybernétique à la systématique permettent de confronter les dimensions système de contrôle de gestion. En effet, les quatre dimensions dégagées du paradigme cybernétique et structuraliste permettent d'appréhender le contrôle de gestion comme un système.

Tableau 2 : La dimension systémique du contrôle de gestion

Dimension du système	Application au contrôle
Finalités	Missions d'efficacité (cohérence des comportements avec les objectifs ; Missions d'efficience et d'économie (inciter à gérer les ressources d'une manière productive).
Environnement	Le contrôle s'exprime sur un environnement ouvert, susceptible d'être modifié ;
Fonctions	Fonction de mesure ; Fonction de pilotage au sens des travaux d'Henri Bouquin ;
Transformations	Le contrôle évolue en fonction des outputs de l'organisation.

Source : Lacroux. F. (1999). Fonder le contrôle de gestion sur la science des systèmes. *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, page 225.

L'organisation est constituée par un ensemble d'activités assurées par un système ouvert sur l'extérieur, comportant trois sous-systèmes : le système opérationnel (services, départements, usines), le système de pilotage (unité de direction) et le système d'information³⁰. Cette représentation dépasse la vision de la firme comme un nœud des contrats ou encore comme une fonction de production. Désormais, elle est représentée à partir de ses activités qui sont regroupées en processus. Le processus constitue un système qui consiste à relier les activités de l'entreprise à leurs objectifs prédéfinies.

³⁰ Bouquin, H. (2004). Le contrôle de gestion. 6^{ème} édition, PUF Paris, page 60.

Le contrôle de gestion intervient au niveau de l'analyse de l'output du processus. Ces outputs sont relatifs en principe aux écarts des performances entre les finalités définies par l'entreprise et les objectifs réalisés. Cette démarche d'analyse des causes et des problèmes consiste à rechercher des leviers d'actions correctives ou d'alternatives pour ajuster le processus³¹.

En somme, il est important de souligner que les apports de l'approche systémique du contrôle de gestion sont considérables. Cette approche est présentée comme une conjonction des deux paradigmes cybernétique et structuraliste. Primo, la cybernétique constitue un fondement théorique majeur pour le modèle classique de contrôle de gestion qui repose sur une vision de fonctionnement ignorant complètement l'existence d'un pilotage interne non modélisable par un acteur. Secundo, l'approche par processus — application de l'approche systémique — se présente comme une innovation organisationnelle permettant aux entreprises de bâtir des structures transversales adaptées aux nouvelles contraintes de fonctionnement imposées par leurs environnements, notamment, le passage de la cybernétique à la systématique va permettre à l'organisation de construire son modèle de pilotage qui se présente comme une réponse à la crise du modèle financier.

En se référant aux fondements de l'approche systémique, le contrôle de gestion se présente comme un système qui relie les différentes activités du processus organisationnel. Il apparaît comme des sous-systèmes permettant d'organiser l'effet de rétroaction nécessaire et permet de provoquer des actions correctrices, mesurer les résultats, l'efficacité des ressources allouées et de fournir les informations nécessaires à la prise de décision.

Ceci nous a conduit à analyser l'apport de l'approche décisionnelle au modèle de pilotage en contrôle de gestion.

4. Le contrôle de gestion dans le processus décisionnel : de la rationalité instrumentale au risque lié à l'incertitude et à l'ambiguïté

À l'instar des théories classiques qui présentent l'organisation comme une structure hiérarchique et unique au service de l'efficacité économique voire comme un ensemble d'activités composées de processus stables, la théorie de décision l'envisage comme un lieu de problèmes et de décisions individuelles.

³¹ Demeestère, R. (1995). La transversalité : gestions des processus et projets. *Revue française de gestion*, Issue 104, pp: 52-54.

Certes, l'individu n'occupe pas une fonction accessoire, il se trouve désormais au cœur du processus décisionnel. Pour Simons, H. A³², toute analyse de l'organisation passe par l'étude des choix individuels. L'homme ne dispose pas d'une rationalité parfaite, mais il s'efforce d'analyser les décisions dans leurs adaptations aux plans, aux hypothèses et aux objectifs fixés.

Toutefois, l'hypothèse selon laquelle la rationalité de décider est parfaite est rejetée. L'idée est que la solution retenue n'est pas optimale, mais juste satisfaisante et le décideur ne dispose pas de l'information parfaite se trouvant donc dans l'incapacité d'appréhender toutes les dimensions de la situation à laquelle il se trouve confronté.

Les dirigeants disposent une rationalité limitée pour exprimer une opinion sur les problèmes affectant le processus décisionnel. Pour cela, les systèmes de contrôle de gestion via les systèmes d'information sont conçus pour aider les acteurs à prendre des décisions.

Les développements théoriques relatifs à la théorie de décision ont fortement influencé la place et l'optique données au contrôle en général et au contrôle de gestion en particulier. Pour Bescos, et Mendoza³³, la contribution de la théorie de décision au développement du contrôle de gestion peut être située au niveau de maintien et de facilitation de l'existence des coalitions comme il peut agir sur la qualité de l'information fournie.

S'agissant du premier niveau, le contrôle de gestion intervient comme outil de coordination entre les acteurs et de cohérence de leurs décisions. L'organisation se présente comme un ensemble d'acteurs ayant des intérêts et des objectifs divergents qui, en les négociant, peuvent prendre des décisions communes. Par ailleurs, le contrôle de gestion joue un rôle considérable en animant, en arbitrant les conflits, en facilitant les échanges entre les acteurs et en explicitant leurs objectifs et leurs niveaux de satisfactions³⁴.

Concernant le deuxième niveau, le contrôle de gestion intervient sur le plan de la production de l'information nécessaire pour la prise de décision. En particulier, le système de contrôle de gestion permet de collecter les informations sur les rétributions et la contribution observable même en dehors de l'organisation. L'information fournie en moyen sous diverses formes

³² Simons, H. A. (1994). How organizations can be understood in terms of decision processes. *Edition Springer*, page 67.

³³ Bescos, P. L., & Mendoza. C. (2011). Contrôle de gestion, qualité des informations pour la prise de décision et facteurs de contingence. *20^{ème} congrès de l'AFC, France*.

³⁴ Langevin, P. (1999). Contrôle de gestion et théories économiques de l'organisation. *Séminaire GEFAG-SFA, Faire de la recherche en contrôle de gestion*.

(reporting financier, revues budgétaires, etc.) permet d'alimenter la prise de décision des acteurs qui disposent une rationalité limitée et restreint leur choix des actions.

Dans le sillage de la théorie de décision, l'approche évolutionniste va enrichir le champ du modèle de pilotage en contrôle de gestion.

5. L'approche évolutionniste de l'organisation : le contrôle de gestion comme facteur de développement des capacités organisationnelles

L'approche de la firme adoptée par les économistes évolutionnistes trouve son origine dans les travaux de Nelson et Winter en 1982, notamment avec la publication de l'ouvrage célèbre « An Evolutionary Theory of Economic Change ». Pour ces deux économistes, le fait de représenter la firme comme un nœud des contrats, comme il est suggéré par l'approche contractuelle, annule le poids des capacités organisationnelles des membres de l'entreprise, tandis que le fait de la représenter comme une fonction de production suppose l'existence des capacités organisationnelles³⁵.

L'approche évolutionniste accorde une attention particulière au processus d'innovation et au développement des capacités organisationnelles. Elle s'intéresse également à la question de la cohérence de la firme diversifiée et transversale en se basant sur les concepts d'apprentissage organisationnel, des routines organisationnelles statiques et dynamique.

En outre, cette approche s'intéresse à la structure interne des organisations et se base sur les hypothèses d'imperfection de l'information et de rationalité limitée des individus, qui utilisent donc le principe de la satisfaction plutôt que de la maximisation.

L'une des caractéristiques essentielles de la firme évolutionniste est que son fonctionnement repose sur les routines organisationnelles. Ces dernières se construisent par l'apprentissage et constituent une véritable particularité de l'organisation. L'existence de ces routines est considérée comme une source de la performance organisationnelle permettant de favoriser l'innovation et de réduire les conflits d'intérêts. Par ces routines, la firme renforce et sauvegarde des actifs immatériels spécifiques qui lui ont permis d'obtenir un avantage concurrentiel durable.

En matière de contrôle de gestion, il est possible de considérer que l'existence des routines est un moyen de coordination et une source de réduction des conflits. Ce mode de contrôle de

³⁵ Benoît, E. (2006). *Op Cit*, pp: 139-161.

gestion est principalement émergent et s’accompagne par des outils facilitant l’apprentissage organisationnel. Le système de contrôle à son tour peut favoriser les échanges, le dialogue et la communication entre les individus.

Les constats que nous avons présentés tout au long de ce paragraphe permettent de structurer le sens du développement du modèle de pilotage en contrôle de gestion. Ces constats sont synthétisés dans le tableau ci-dessus :

Tableau 3 : Récapitulatif des apports des théories de management sur le développement du modèle de pilotage

Théories de management	Apport pour le contrôle de gestion
Lean Management	<ul style="list-style-type: none"> – Le contrôle de gestion n’est pas vu comme un mécanisme de maîtrise des coûts et la performance de l’entreprise ne se limite pas à la maximisation de la valeur ; – Le contrôle de gestion est un processus de pilotage des activités et la performance est appréhendée à partir de la satisfaction des clients (délais, prix, qualités, etc.).
Théorie des relations humaines	<ul style="list-style-type: none"> – Le contrôle de gestion est moyen pour stimuler les acteurs de l’organisation autour de l’objectif fixé.
L’approche de régulation sociale	<ul style="list-style-type: none"> – Le contrôle de gestion est appréhendé comme un mécanisme de structuration des jeux d’acteurs permettant de stimuler les processus d’appropriation et de développement des règles sociales.
L’approche systémique	<ul style="list-style-type: none"> – Le contrôle de gestion se présente comme un système qui relie les différentes activités du processus organisationnel ; – Le contrôle de gestion est constitué par des sous-systèmes permettant d’organiser l’effet de rétroaction nécessaire et permet de provoquer des actions correctrices, mesurer les résultats, l’efficacité des ressources allouées et de fournir les informations nécessaires à la prise de décision.
L’approche décisionnelle	<ul style="list-style-type: none"> – Le contrôle de gestion est envisagé comme un outil de coordination entre les acteurs et de cohérence de leurs décisions ;

	– Le contrôle de gestion intervient sur le plan de la production de l'information nécessaire pour la prise de décision.
Théorie évolutionniste	– Le contrôle de gestion est un moyen de développement des nouvelles capacités organisationnelles.

Source : Auteur.

En somme, la recherche de l'amélioration continue de la performance organisationnelle, la maîtrise des coûts ainsi que les critiques adressées au déploiement des dispositifs du contrôle de gestion classique ont conduit à appréhender le contrôle de gestion comme processus global de pilotage de la performance. Cela a donné naissance au développement de nouvelles pratiques plus sophistiquées normalisées de pilotage plutôt que de surveillance qui répondent pleinement aux exigences de l'environnement actuel des affaires et aux ceux des managers.

De surcroît, la dynamique de l'environnement des affaires interpelle les organisations à assurer un équilibre entre les activités de l'exploitation et de l'exploration. Le premier niveau d'activité repose sur un management de type « top down » alors que le deuxième insiste sur un type de management participatif dit « Bottom up ». La prise en compte de la complexité liée à la gestion de ces deux niveaux d'activités suppose un contrôle de gestion qualifié « ambidextre » qui combine les deux niveaux d'activité.

§III. Le contrôle de gestion et l'ambidextrie des organisations : à la recherche d'une cohabitation entre le modèle classique et le modèle de pilotage.

La dynamique de l'environnement des affaires interpelle les organisations à gérer le dilemme qui concerne à la fois l'équilibre entre la flexibilité opérationnelle et stratégique. Selon Kasperskaya et Tayles³⁶, aucune organisation ne peut être considérée comme représentant purement des valeurs de contrôle ou de flexibilité, mais elle est plutôt positionnée entre le continuum (ensemble homogène) de contrôle-flexibilité. De ce fait, la question de l'équilibre entre les activités d'exploitation et d'exploration se pose fortement.

Les organisations dominées par les valeurs de contrôle se caractérisent, en principe, par la stabilité et la bureaucratie, mettent l'accent sur la productivité et l'efficacité. Elles assurent un contrôle strict des opérations, des canaux de communication structurés et des flux d'information restreints (modèle classique de contrôle).

³⁶ Kasperskaya, Y., & Tayles, M., (2013). The role of causal links in performance measurement models. *Managerial Auditing Journal*, volume 28, pp: 426-443.

Concrètement, les dirigeants de ces organisations exploitent leur système de contrôle de gestion en se focalisant sur la dimension technique et calculatoire du contrôle dont la finalité est la régulation. Toutefois, les organisations qui font recours au modèle de pilotage, basé sur une approche par les processus, favorisent la flexibilité, l'ouverture et l'adaptation aux changements. Dans ce sens, Henri³⁷, stipule que ces organisations emploient des dispositifs pour favoriser l'innovation, le travail d'équipe, l'engagement vers l'action, le développement des nouvelles synergies, le dialogue et l'interactivité.

La prise en compte de ces constats oriente notre réflexion vers la question du contrôle de gestion « ambidextrie ». À cette fin, nous nous appuyons sur les travaux de Simons publiés en 1995 et portant sur la mobilisation simultanée des différents leviers de contrôle, opposant notamment les systèmes de contrôle diagnostique et les systèmes de contrôle interactif.

1. Un modèle de contrôle de gestion ambidexstre : les leviers de contrôle de Simons (1995)

Les mécanismes des deux archétypes culturels de contrôle associés aux deux modèles de contrôle de gestion sont nécessaires pour gérer efficacement une organisation dont l'activité est basée à la fois sur l'exploitation et l'exploration. Force est de constater que trop de contrôle supprimera l'apprentissage et l'adaptation aux changements, rendant impossible la survie d'une organisation dans un environnement dynamique, alors qu'une grande flexibilité permettra à l'organisation de perdre son orientation stratégique et ne parviendra pas à mettre en œuvre des innovations dues à la distraction.

Le contrôle de gestion « ambidexstre » peut être employé pour gérer la tension entre ces deux dimensions à savoir la flexibilité stratégique favorisant l'innovation, l'apprentissage organisationnel et la flexibilité opérationnelle permettant de suivre la réalisation des objectifs de la stratégie délibérée. Ce constat est confirmé par Olivier³⁸ en stipulant que le système de contrôle de gestion est utilisé non seulement pour assurer un contrôle restrictif strict, mais également pour planifier, prendre des décisions, motiver, coordonner, communiquer, apprendre, donner des opinions et s'adapter aux changements environnementaux.

³⁷ Henri, J.-F., (2006). Op. Cit, pp: 529 –558.

³⁸ Oliver, J., (2009). Continuous improvement: role of organizational learning mechanisms. *International Journal of Quality & Reliability Management*, volume 26, pp: 546–563.

Fortement ancré dans les travaux portant sur l'ambidextrie, Robert Simons distingue quatre leviers de contrôle qui, loin d'être anomiques, peuvent au contraire utiliser de manière complémentaire et faire système au sein d'un dispositif global de contrôle de gestion :

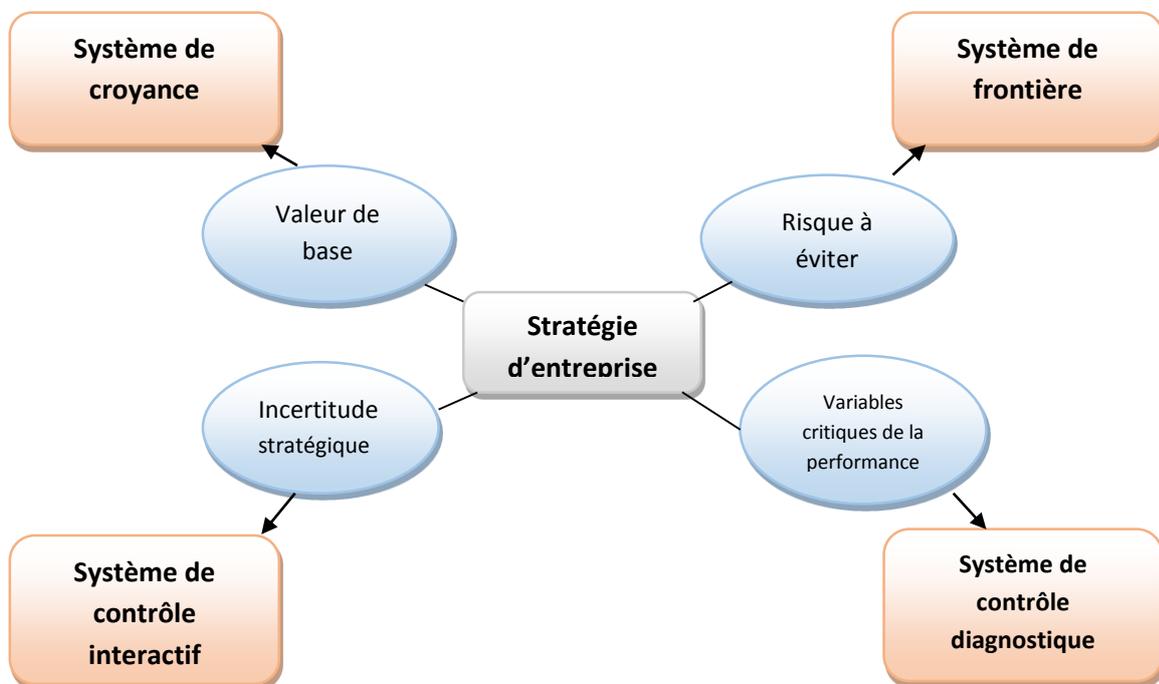
Les systèmes de croyances, portant sur un ensemble explicite de valeurs organisationnelles que les dirigeants communiquent formellement et renforcent de manière systémique, en vue de fournir et de développer une culture et des buts organisationnels susceptibles de fournir une orientation commune ;

Les systèmes de limites, qui portent sur la délimitation des frontières d'activités stratégiques et focalisent l'attention des gestionnaires sur les risques à éviter ;

Les systèmes de contrôle diagnostique, qui portent sur la maîtrise des variables critiques et présente la forme la plus classique du contrôle de gestion, fondé sur le contrôle a posteriori des résultats leur comparaison à des standards, l'adoption des mesures correctrices ;

Les systèmes de contrôle interactifs, centrés sur les incertitudes stratégiques et orientés vers la recherche d'opportunités et l'émergence de nouvelles stratégies.

Figure 3 : Les leviers de contrôle de Simons (1995)



Source: Simons. R (2000). Performance measurement and control systems for implementing strategy. Upper Saddle River. Pearson. (Traduction libre)

Au-delà des systèmes de croyances et des limites, c'est plus particulièrement sur l'opposition entre le système de contrôle diagnostique et interactif que se construit une dialectique entre une logique de régulation et celle de l'apprentissage. Cette distinction entre le contrôle diagnostique et interactif traduit désormais l'opposition entre les deux modèles de représentation du contrôle de gestion : **le modèle classique** de contrôle de gestion basé sur une régulation cybernétique, qui consiste en une approche de contrôle par la dimension financière et celui de **pilotage** qui s'appuie sur une vision élargie de contrôle de gestion utilisé d'une manière interactive à des fins d'apprentissage organisationnel. Cette distinction traduit également deux visions de la stratégie : les contrôles diagnostiques abordent la stratégie comme un plan (*Strategy as a plan*), tandis que les systèmes de contrôle interactifs envisagent la stratégie comme des modèles en actions (*strategy as patterns in action*).

Concrètement, le modèle de contrôle de gestion classique fait appel à une utilisation diagnostique des pratiques du contrôle de gestion (plans d'action, budgets, tableaux de bord, systèmes du reporting, etc.). En revanche, le modèle de pilotage fait appel à une utilisation plus interactive de ces outils favorisant un management participatif, l'interaction, le partage de l'information par des processus de type Bottom-up.

2. Le contrôle de gestion ambidextre : une conciliation entre le mode d'usage interactif et diagnostique des systèmes de contrôle

Traditionnellement, le système de contrôle de gestion classique est fondé sur un contrôle rigide et à une bureaucratie accrue. Pour Parsons. B. A³⁹, il est considéré comme un système mécaniste, passif, coercitif et statique évolue dans un environnement stable et garanti l'existence des pratiques organisationnelles permanentes.

Généralement, ce système est souvent caractérisé par une hiérarchie rigide et est mis en œuvre selon une approche descendante puisqu'il a été initialement développé pour répondre aux besoins des organisations hiérarchiques opérant dans un environnement relativement stable. Ce type de contrôle cybernétique est caractérisé aussi par un mode d'usage particulier des outils de contrôle de gestion. Il s'agit d'une utilisation qualifiée « diagnostique » qui consiste à surveiller les objectifs fixés par les managers et à introduire les boucles de rétroaction. Plus précisément, ce mode d'usage consiste à mettre en œuvre la stratégie initiale, à assurer la surveillance des variables critiques de la performance et à mesurer des résultats obtenus. Il requiert en effet une

³⁹ Parsons, B.A., (2007). The state of methods and tools for social systems change. *American Journal of Community Psychology*, volume, 39, pp: 405–409.

faible attention du manager dans la mesure où seules les déviations par rapport aux résultats attendus qui sont analysés sans remettre en question la pertinence et la validité de la stratégie.

En outre, ce système de feedback est utilisé en principe pour surveiller et corriger les écarts par rapport aux standards de performance fixés en amont. Ainsi, le contrôle de gestion utilisé comme levier de contrôle diagnostique ne réfère en rien à la nature des outils de contrôle de gestion, mais à la façon de les utiliser. Tous les outils peuvent être utilisés de manière diagnostique ou interactive.

Le système de contrôle de gestion utilisé comme levier de contrôle diagnostique met l'accent en particulier sur les mesures financières, et par conséquent, sur l'évaluation de la performance financière⁴⁰. Pourtant, ce mode de l'utilisation apporte peu de soutien à d'autres processus stratégiques clés, tels que la formulation et la mise à l'essai de la stratégie, processus beaucoup plus complexes et ambigus dans lesquels les organisations auraient besoin d'assistance.

Pour surmonter ces lacunes, Bhimani et Langfield-Smith⁴¹ ont suggéré que l'utilisation diagnostique du système de contrôle de gestion soit complétée par une utilisation plus interactive pour promouvoir le développement de nouvelles configurations d'apprentissage organisationnel.

Néanmoins, un simple outil de suivi et de contrôle cybernétique devient moins pertinent dans un environnement dynamique, chose qui rend indispensable le recours à un système de contrôle de gestion qui aide à assurer un équilibre entre la flexibilité opérationnelle et stratégique. Dans ce sillage, le système de contrôle de gestion devrait être utilisé de manière interactive, en envoyant des signaux dans tous les niveaux de l'organisation pour attirer l'attention, activer le dialogue et soutenir l'émergence de nouvelles stratégies. Pour Dossi et Patelli⁴², l'usage interactif permet au manager d'élargir leur champ d'action pour améliorer le partage de la connaissance sur les causes de la déviation, promouvoir la flexibilité et le changement organisationnel.

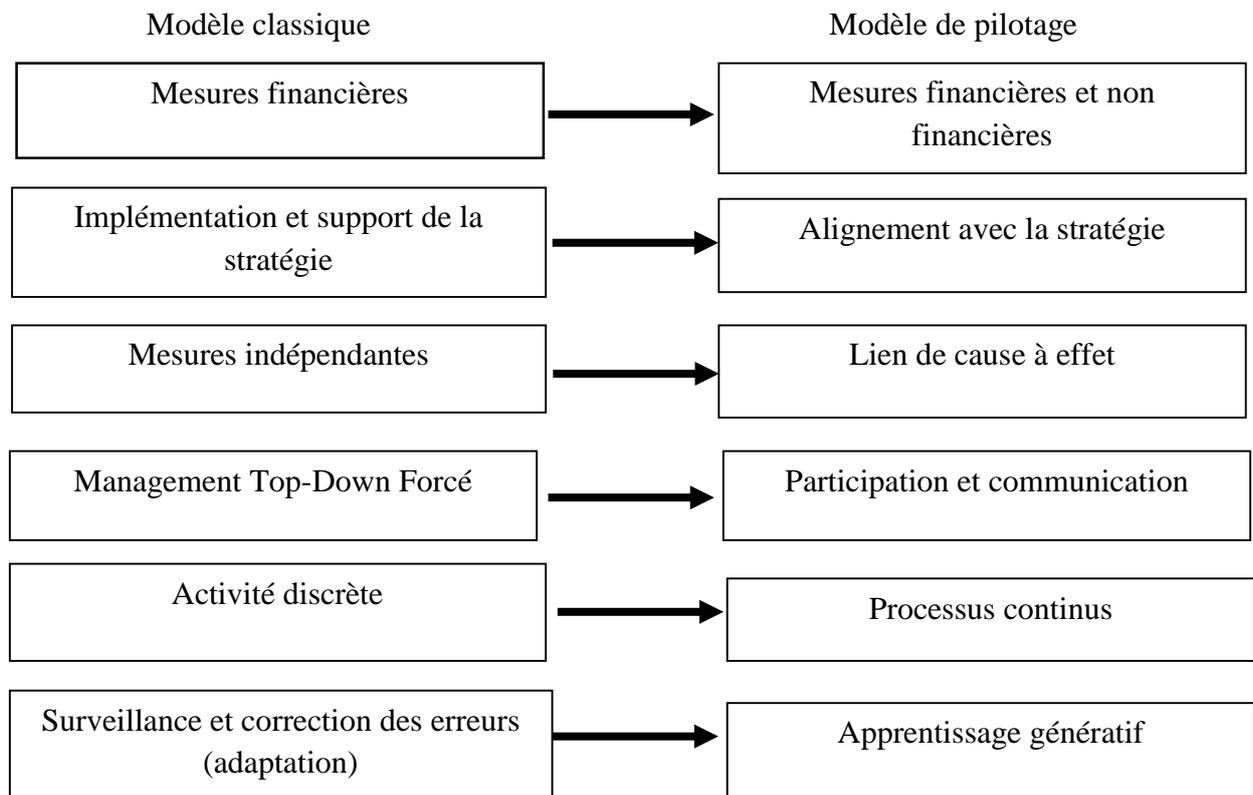
⁴⁰ Tung, A., Baird, K., Schoch, H.P., (2011). Factors influencing the effectiveness of performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management* volume 31, pp: 1287–1310.

⁴¹ Bhimani, A., & Langfield-Smith, K., (2007). Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. *Management Accounting Research*, volume 18, pp: 3–31.

⁴² Dossi, A., & Patelli, L., (2010). You Learn From What You Measure: Financial and Non-financial Performance Measures in Multinational Companies. *Long Range Planning* volume 43, pp: 498–526.

Cependant, il y a un manque de consensus sur les dimensions et les vecteurs pour opérationnaliser chaque mode d'usage⁴³. Pour combler ce vide, nous avons identifié un certain nombre des caractéristiques relatives aux attributs des deux modèles qui peuvent être résumés dans la Figure 4.

Figure 4 : Caractéristiques du modèle classique vs Modèle de pilotage en contrôle de gestion



Source : Auteur.

La prise en compte de ces caractéristiques dans un seul modèle de contrôle de gestion permettra à l'organisation d'assurer un équilibre entre les activités d'exploitation et d'exploration.

⁴³ Franco Santos, M., Kennerley, M., Micheli, P., Martinez, V., Mason, S., Marr, B., Gray, D., Neely, A., (2007). Towards a definition of a business performance measurement system. *International Journal of Operations & Production Management*, volume 27, pp: 784–801.

Conclusion de la première section

Nous avons essayé de présenter une synthèse sur le sens de développement historique du contrôle de gestion. La littérature de management fait apparaître deux grands modèles en contrôle de gestion que sont le modèle classique et celui de pilotage.

Le contrôle de gestion au sens des théories classiques apparaît comme un outil d'un point de vue de la performance financière qui assure la surveillance de ses variables critiques et la maîtrise des coûts, ce fut d'ailleurs l'un de ses objectifs historiques. Pour cette finalité, plusieurs outils ont été développés : la comptabilité analytique pour suivre et optimiser la rentabilité des produits et des activités, les budgets pour mesurer et prévoir les coûts des investissements ainsi que les retours sur investissements (ROI) et les tableaux de bord classiques pour suivre les indicateurs de la performance financière. Généralement, ce paradigme privilège l'organisation comme un ensemble des fonctions et repose sur un type de contrôle cybernétique qui consiste en une approche exclusive par la dimension financière, ainsi qu'en un mode d'usage diagnostique des outils. En outre, ce modèle apparaît valable pour les organisations qui agissent dans un contexte relativement stable.

Le modèle de pilotage est un modèle important d'un point de vue stratégique. Il assure la mise en œuvre de la stratégie en fixant des objectifs et en veillant à la convergence des buts de chacun, mais il est également un levier d'émergence de nouvelles stratégies. Il présente un intérêt pour garantir l'efficacité opérationnelle, puisque les managers prennent appui sur les outils de contrôle de gestion pour suivre et piloter leur service en vue d'atteindre les objectifs fixés par la direction ce qui permet de garantir la performance financière et non financière. Au contraire du modèle classique, ce modèle privilège l'organisation comme un processus et repose ainsi sur un mode d'usage de type interactif et apparaît valable pour les organisations qui agissent dans un contexte en changement permanent.

La prise en considération des spécificités des organisations transversales et de la dynamique de l'environnement des affaires a conduit certains chercheurs à se focaliser sur le contrôle de gestion « ambidextre » qui permet une conciliation entre le mode d'usage diagnostique et interactif des systèmes de contrôle. Cette conciliation permet de soutenir à la fois les activités de l'exploitation et de l'exploration.

Par ailleurs, nous exposons les fondements théoriques de l'apprentissage organisationnel. En faisant une lecture des travaux existants, nous positionnons notre conception du phénomène et ce qui en découle comme conséquences sur notre étude empirique.

Section 2. L'apprentissage organisationnel : fondements théoriques et état des lieux

Dans la littérature académique, le champ de recherche en apprentissage organisationnel se caractérise par une confusion et un manque de cohésion, chose qui a conduit à la multiplication des théories, à un manque des pratiques communes et de consensus universel autour du sujet. De ce fait, parvenir à définir et à opérationnaliser le concept d'apprentissage organisationnel constitue une tâche délicate du fait que ses différents aspects ont été étudiés à partir de perspectives disciplinaires différentes.

Ces perspectives disciplinaires ont leurs propres domaines d'intervention et appréhendent l'apprentissage de manière différente. Dans ce sens, Easterby-Smith⁴⁴ a identifié six disciplines contribuant au développement des travaux sur l'apprentissage organisationnel à savoir :

- La psychologie axée sur la cognition et le dialogue comme mécanisme de l'apprentissage ;
- La science de gestion axée sur l'information et l'apprentissage en simple boucle et en double boucle ;
- La sociologie et la théorie des organisations fournissent des idées sur la hiérarchie et les intérêts des acteurs et l'impact sur l'apprentissage ;
- La stratégie qui tient compte de l'expérience de l'apprentissage au niveau de groupe ;
- La gestion de production qui met l'accent sur l'amélioration de la productivité et les courbes d'apprentissage ;
- L'anthropologie culturelle étudiant la cause, l'effet et les systèmes de croyances sur l'apprentissage organisationnel.

Notre objectif à travers cette section n'est pas de cartographier l'ensemble des domaines de la recherche en apprentissage organisationnel, mais de comprendre le sens de son développement afin d'acquérir une compréhension plus fine des sujets clés qui peuvent nous aider à mieux cerner les conditions de son articulation avec le contrôle de gestion.

Pour cela, nous tenterons à travers cette section de présenter les différentes approches contribuant au développement de l'apprentissage pour le placer ensuite dans le contexte organisationnel. Nous évoquons ensuite ses différents niveaux et ses acteurs. Enfin, nous

⁴⁴ Easterby-Smith, M. (1997). Disciplines of organizational learning: Contributions and critiques. *Human Relations*, volume 50, Issue 9, pp: 1085-1113.

explicitons le passage de l'apprentissage individuel à l'apprentissage collectif et organisationnel.

§I. Les approches théoriques de l'apprentissage : Présentation et contenu

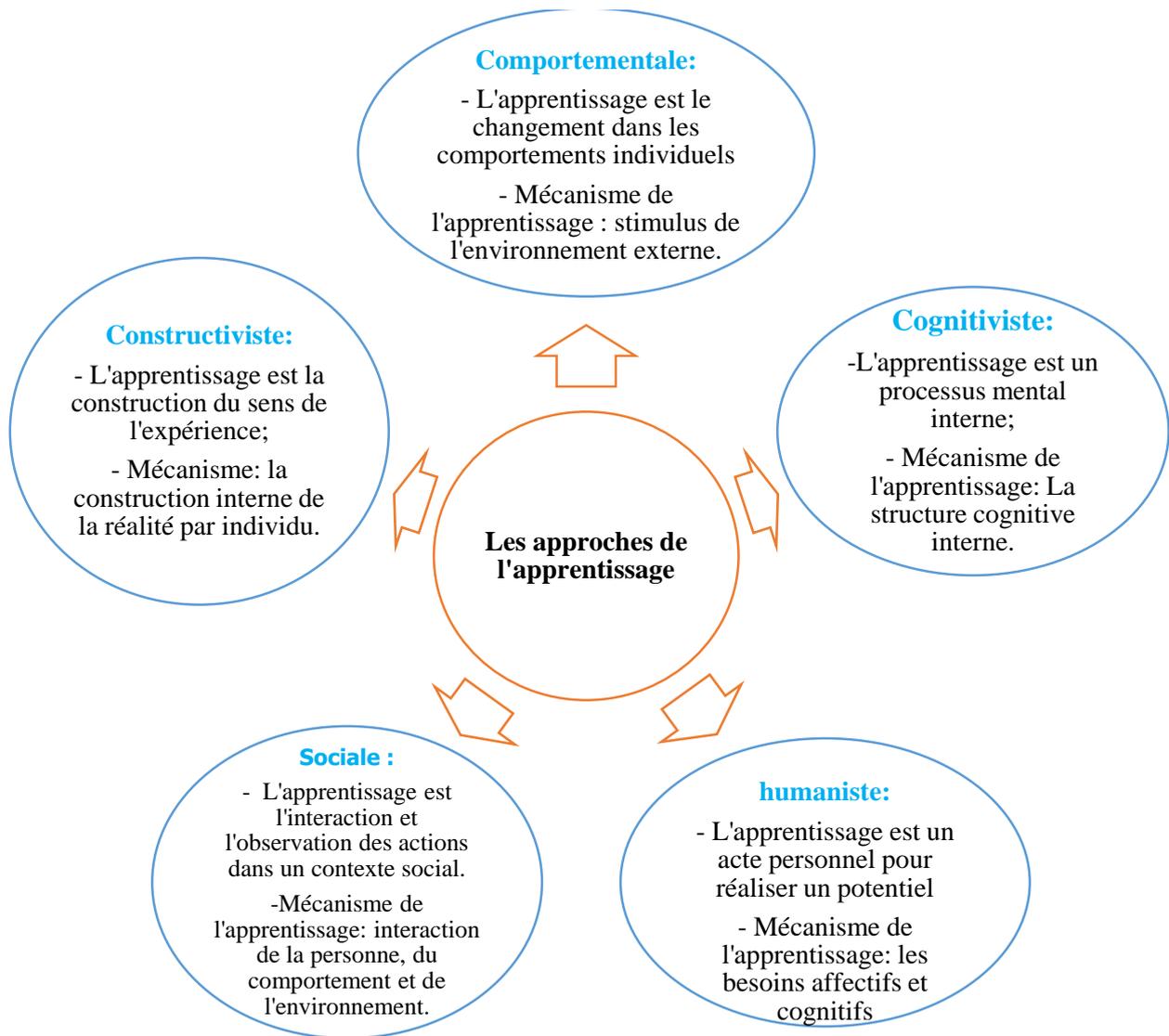
L'objectif de ce paragraphe consiste à mettre l'accent sur l'apprentissage en contexte organisationnel. Pour ce faire, il était nécessaire de comprendre les différents points de vue des théories de l'apprentissage en général.

La littérature reconnaît cinq approches de l'apprentissage que sont l'approche cognitive, l'approche behavioriste, l'approche humaniste, l'approche sociale et l'approche constructiviste. Cette catégorisation faite par les Merriam et Caffarella⁴⁵ est cohérente avec d'autres recherches. Elle est en effet largement retenue dans les travaux antérieurs.

De l'approche behavioriste, où la perception de l'apprentissage est plus mécaniste, à l'approche sociale et constructiviste conceptuellement plus avancée par les chercheurs, les idées fondamentales et les hypothèses de chaque approche concernant la compréhension du processus et du mécanisme de l'apprentissage sont résumées au niveau de la figure 5, et expliquées en détail ci-dessous (Figure n°5).

⁴⁵ Merriam, S.B., & Caffarella, R. S. (1999). Orientations of learning- View of the learning process and locus of learning, 2-nd ed. *Jhon Wiley et Sons*, San Fransisco. P. 502. In Lina Turja. (2014). Analyzing the relationship between PMS and organizational learning.

Figure 5 : Les approches de l'apprentissage — vue du processus et mécanisme d'apprentissage



Source: Merriam, S.B & Caffarella, R. S. (1999), Orientations of learning—View of the learning process and locus of learning, 2nd ed. John Wiley & Sons, San Francisco. P. 502. (Traduction libre).

1. Présentation de l'approche comportementale de l'apprentissage

La théorie comportementale de l'apprentissage s'intéresse aux principes par lesquelles les comportements humains sont maintenus. Dans la littérature académique, il existe quatre sous théories qui relèvent du domaine des behavioristes : le conditionnement classique de Pavlov, le conditionnement opérant de Skinner, l'inhibition réciproque de Wolp, et enfin la théorie d'incubation d'Eysenck⁴⁶.

⁴⁶ Wang, C.L., & Ahmed, P.K., (2002). A Review of the Concept of Organizational Learning 19.

La première sous théorie de Pavlov, fait une différence entre les réflexes innés (de naissance) et les réflexes conditionnels qu'on acquiert par apprentissage. L'apprentissage se fait par contiguïté du stimulus selon un modèle unidirectionnel simple de type Stimulus — Réponse. Pour Pavlov⁴⁷, les réactions acquises par apprentissage et habitudes deviennent réflexes lorsque le cerveau fait le lien entre le stimulus et l'action qui s'en suit.

S'agissant de la théorie de conditionnement opérant, Burrhus Frédéric Skinner persiste que tout comportement se maintient ou s'élimine en fonction de la valeur récompensant ou positiviste de ses conséquences. Il part du raisonnement de Pavlov, et intègre une variable intermédiaire dans la relation entre le stimulus et la réponse qui est l'organisme.

Donc la théorie du conditionnement opérant s'écarte des formulations en termes de réflexes conditionnés, car avec Skinner, le stimulus est perçu comme un élément d'une situation donnée à partir de laquelle une réponse sera émise et renforcée. Dès lors, tout stimulus présent dans cette situation peut acquérir un contrôle sur la réponse. Le stimulus qui contrôle un comportement opérant s'appelle le stimulus discriminatif. Les conséquences du comportement peuvent changer d'un environnement à un autre et que l'apprentissage se produit comme une conséquence du comportement.

La troisième sous théorie est celle d'inhibition. Cette dernière consiste à déclencher une réponse pour entraîner la diminution de la force d'une réponse similaire. En d'autres termes, les vieilles habitudes sont éliminées en permettant aux nouvelles habitudes de se développer dans les mêmes conditions. Dans un contexte organisationnel donné, l'apprentissage organisationnel se produit lorsque l'organisation redéfinit les vieilles habitudes, développe de nouvelles habitudes et s'adapte aux changements organisationnels.

La dernière sous théorie est celle de Hans Eysenck qui propose de situer chaque individu par rapport à deux axes perpendiculaires : il s'agit d'envisager les rôles respectifs de l'inné (dans ce modèle la personnalité) et de l'acquis dans la genèse des comportements. Elle persiste que les comportements suivis par des conséquences négatives ne sont pas éliminés, chose qui n'a pas été expliquée par la théorie de conditionnement opérant.

En somme, les théories comportementales appréhendent l'apprentissage comme le processus par lequel une activité se réalise ou se modifie par réaction à une situation rencontrée, à condition que les caractéristiques de changement d'activités ne puissent être expliquées sur la

⁴⁷ Ibid.

base des tendances des réponses natives, de la maturation, et des états temporaires de l'organisme. Par conséquent, l'apprentissage implique l'acquisition, à degrés divers, la rétention des comportements.

Par ailleurs, les théoriciens de cette approche partent de l'idée selon laquelle les individus sont indépendants en ce qui concerne l'apprentissage, fondant leurs hypothèses sur le processus d'apprentissage comme le conditionnement stimulus-réponse, et non pas comme un processus de pensée interne propre à l'individu. Pour les behavioristes, le changement des comportements est un indicateur de l'apprentissage. Ce processus d'apprentissage peut être guidé par le contrôle de l'environnement externe qui s'exerce sur l'individu.

Ainsi, l'adoption du comportement est également affectée par le degré de la relation entre l'action et ses conséquences, ainsi que la probabilité que l'événement se reproduise. Pour améliorer l'apprentissage, les auteurs de l'approche comportementale insistent sur la récompense des comportements préférés et l'ignorance ou la punition des comportements non désirés.

Cette approche a été fortement critiquée. En effet, elle appréhende l'apprentissage à partir du changement dans les comportements des individus alors que ces derniers peuvent avoir un changement dans leurs comportements sans qu'ils génèrent de l'apprentissage. La prise en compte de cette limite a conduit au développement de l'approche cognitive dont les principes directeurs sur lesquels se repose seront exposés dans le paragraphe qui s'en suit.

2. Les principes de base de l'approche cognitive de l'apprentissage

L'approche cognitive de l'apprentissage s'intéresse à la façon dont la cognition se fonctionne et aux mécanismes et processus qui permettent son fonctionnement. En d'autres termes, comment l'être humain pense, construit la connaissance, la stocke et la transforme au fil du temps.

Au contraire de l'approche comportementale, l'approche cognitive suggère que les individus sont capables d'apprendre à partir de leurs processus cognitifs, de la perception et de l'attribution du sens que donnent à leurs actions. Ces derniers peuvent subir un changement dans les comportements sans modifications de leur schéma mental. En outre, l'apprentissage est déterminé par l'apprenant et non par les éléments environnementaux qui affectent le processus d'apprentissage. En d'autres termes, les mécanismes de l'apprentissage reviennent à l'apprenant lui-même, alors que les behavioristes l'envisagent au niveau de l'environnement.

Les théoriciens de l'approche cognitive appréhendent l'apprentissage comme un processus de construction continue de la connaissance reposant sur le traitement de l'information, l'expérimentation et la mémorisation. C'est à travers leurs cognitions que les individus donnent du sens à leurs expériences et sur la base de cette dernière que construisent leurs modèles mentaux.

En se référant à la vision de l'approche cognitive, l'apprentissage est associé à l'accumulation, à l'interprétation et à la diffusion des connaissances acquises par expérience. Elle s'intéresse davantage à étudier comment les individus comprennent et apprennent par le biais des processus mentaux internes d'acquisition, d'interprétation et de mémorisation des connaissances. C'est dans cet ordre des idées que Hall⁴⁸ suggère que l'individu est autodirigé et autonome, traitant de l'information qui leur permet de modifier sa structure mentale et son modèle de cognition en fonction des connaissances acquises.

Pour résumer, l'approche cognitive de l'apprentissage s'intéresse plus particulièrement au processus de construction des connaissances chez les individus. Elle part de l'idée selon laquelle seules les connaissances sont capables de modifier les cognitions, et les individus peuvent subir un changement des comportements sans modification de leur schéma mental.

Cependant, l'individu est capable de façonner librement ses propres actions indépendamment de son environnement et en fonction de ses motivations. La prise en compte de ce constat majeur a conduit au développement de l'approche dite humaniste.

3. L'hypothèse de base de l'approche humaniste de l'apprentissage

Les fondateurs de l'approche humaniste partagent la vision autonome de l'individu en mettant l'accent sur le potentiel humain illimité d'apprendre indépendamment. Cette approche part de l'hypothèse selon laquelle l'apprentissage constitue un processus complexe qui ne peut pas être réduit de simples changements des comportements ou des mécanismes cognitifs, mais devrait plutôt être compris comme un développement de la personne entière sur la base de ses motivations.

⁴⁸ Hall, M. (2011). Do comprehensive performance measurement systems help or hinder manager's mental model development? *Management Accounting Research*, volume 22, pp: 68-83.

C'est dans la lignée de ces travaux que Chiva et Alegre⁴⁹ rejettent les hypothèses des théoriciens de l'approche comportementale et cognitive en soulignant que le comportement d'un individu n'est façonné ni par l'environnement ni par l'esprit subconscient, mais plutôt par ses propres actions en fonction de leurs motivations.

Les théoriciens humanistes soulignent également l'importance de la motivation interne et les besoins affectifs des individus qu'ils l'associent à la capacité de déterminer le niveau de l'apprentissage. Dans ce sillage, l'apprentissage est auto-initié et évalué par l'apprenant lui-même et non pas par les conditions de l'environnement. Dans ce sens, Marquardt et Waddill⁵⁰ soulignent que l'apprentissage est caractérisé par l'implication personnelle et l'omniprésence des individus.

En somme, l'approche humaniste considère que l'apprentissage est un phénomène qui ne peut être envisagé ni comme un changement dans les comportements des individus ni dans l'état de leurs cognitions, mais plutôt comme un phénomène qui concerne la personne entière. Ainsi, elle considère que l'individu est indépendant de son environnement et que l'apprentissage est comme un processus complexe de développement de la personne entière.

4. Les idées fondatrices de l'approche sociale de l'apprentissage

L'approche sociale de l'apprentissage est une combinaison des idées fondatrices des cognitives et comportementalistes. Les prédécesseurs de cette approche partent de l'idée selon laquelle l'apprentissage entraîne à la fois des changements dans les cognitions et se manifeste au niveau des comportements des individus.

En outre, cette approche traite la problématique de l'apprentissage comme un phénomène qui ne se limite pas seulement à l'acquisition mécanique des connaissances. Dans ce sens, Chiva, R., et Alegre⁵¹, envisagent l'apprentissage comme un processus continu qui évolue dans un contexte social où les individus interagissent et apprennent en communiquant mutuellement.

⁴⁹ Chiva, R., & Alegre, J. (2005). Organizational learning and Organizational Knowledge. *Management learning* volume 36. Issue 1, pp: 49-68.

⁵⁰ Marquardt, M., & Waddill, D. (2004). The power of learning in action learning: A conceptual analysis of how the five schools of adult learning theories are incorporated within the practice of action learning. *Action learning: research and practice*, volume 1, pp: 185-202.

⁵¹ Chiva, R., & Alegre, J. (2005). Op. Cit, pp: 49-68.

Concrètement, les théoriciens de l'approche sociale mettent l'accent sur l'observation, la communication, le dialogue et l'interaction comme des mécanismes de base de l'apprentissage social, ainsi que sur le renforcement ultérieur des connaissances par l'imitation. Dans ce sens, Blackler⁵² persiste que l'apprentissage social ne puisse pas être autodirigé ou intentionnel. L'exemple phare est celui de la socialisation des nouveaux employés à la culture organisationnelle dominante dans un contexte spécifique donné.

En somme que les prédécesseurs de l'approche sociale intègrent à la fois les processus sociaux et cognitifs et se basent sur la motivation, les émotions et l'action pour expliquer le phénomène de l'apprentissage individuel. Ils s'intéressent aussi bien à la question de l'apprentissage par l'imitation qui les considère comme élément essentiel dans le processus de l'apprentissage individuel.

Ainsi, les principaux modes de l'apprentissage traités par la théorie sociale portent principalement sur l'apprentissage par observation, par l'expérience et par l'autorégulation. Cette théorie met l'accent sur l'interaction entre la nature des déterminants cognitifs des individus et l'environnement dans lequel ils évoluent, comme éléments de base de processus de l'apprentissage organisationnel.

5. Les hypothèses fondatrices de l'approche constructiviste de l'apprentissage

L'approche constructiviste de l'apprentissage s'intéresse principalement à l'étude du mode de construction des connaissances chez les individus. Selon ses prédécesseurs, les individus apprennent à partir de leurs propres expériences et que la réalité pour eux est formée dans leurs constructions et leurs interprétations internes.

Pour Argote⁵³, l'apprentissage se produit à travers l'interaction entre le sujet de l'apprentissage (individu) et l'environnement (déclencheur). En effet, aucune connaissance ne peut être séparée de son contexte et de la signification personnelle que lui donne l'individu. Ainsi, dans l'apprentissage constructiviste, l'accent est mis sur les individus et sur la manière dont ils construisent leurs modèles mentaux, leurs relations avec l'environnement et leur processus de pensée.

⁵² Blackler, F. (1993). Knowledge and the theory of organizations – organizations as activity systems and the reframing of Management. *Journal of Management Studies*, volume 30. Issue 6, pp. 863-884.

⁵³ Argote, L., (2011). Organizational learning research: Past, present and future. *Management learning* 8.

Dans le même ordre d'idées, Argote⁵⁴ suggère que le modèle constructiviste de l'apprentissage se caractérise par le passage d'une structure à une autre, et ce par le biais du processus d'équilibration. En d'autres termes, l'adaptation se fait à travers la recherche d'un équilibre entre le sujet et le milieu à travers les deux mécanismes majeurs que sont l'assimilation et l'accommodation. Le premier permet l'intégration des données du milieu dans les schèmes antérieurs alors que le deuxième permet la modification des schèmes du sujet en fonction des données intégrées.

À la lumière de ces approches présentées, on trouve des recherches basées sur l'approche socioconstructiviste (notamment les travaux de Bandura, A. en 1980 sur l'apprentissage social) qui considère l'apprentissage comme le résultat des activités sociocognitives liées aux échanges et aux interactions entre les individus dans un contexte spécifique.

En résumé, les approches fondamentales qui encadrent le domaine de la recherche en apprentissage se différencient en ce qui concerne le domaine d'intérêt, le sujet de l'apprentissage, le déclencheur et le mécanisme générateur de l'apprentissage. Ainsi, les différentes approches exposées constituent un préalable pour comprendre l'apprentissage en contexte organisationnel.

En outre, la diversité des points de vue mobilisés par les prédécesseurs de chaque approche a donné naissance à la multiplication des définitions du concept de l'« apprentissage organisationnel ». En principe, la majorité de ces définitions sont déduites de la théorie de l'apprentissage sous-jacente mobilisée par les chercheurs.

Le paragraphe suivant sera consacré aux définitions du concept de « l'apprentissage organisationnel » à la lumière des différentes approches théoriques de l'apprentissage.

§II. L'apprentissage organisationnel : légitimité d'une définition ?

Bien que le concept soit communément reconnu, les publications le concernant se multiplient sans pour autant lever la confusion sur la définition et l'usage du terme « apprentissage organisationnel ». Force est de constater qu'il n'existe pas de consensus autour de sa définition. Pourtant, il est étudié à partir d'un certain nombre de perspectives disciplinaires comme la

⁵⁴ Argote, L., (2013). *Organization learning: A Theoretical Framework*, in: *Organizational learning*. Springer US, Boston, MA, pp: 31–56.

psychologie, la sociologie, la science de gestion, l'anthropologie culturelle avec des points de vue ontologiques distincts.

À ce jour, il n'y a pas de consensus clair autour de sa définition ce qui complique encore la tâche de son opérationnalisation. Toutefois, les définitions présentées dans la littérature académique sont déduites de l'orientation des approches théoriques sur lesquelles les auteurs fondent leurs compréhensions du phénomène.

1. Les définitions de l'apprentissage organisationnel dans la littérature

Les approches de l'apprentissage que nous avons évoquées ne sont pas toutes représentées au niveau de la littérature sur l'apprentissage organisationnel. Comme le soulignent Chiva et Alegre⁵⁵, seulement deux points de vue sur l'apprentissage dominant dans le corpus littéraire sur l'apprentissage organisationnel à savoir les approches cognitive et sociale qui sont traditionnellement les plus répandues alors que les autres approches théoriques restent peu mobiliser par les chercheurs.

Les approches cognitivistes et sociales se distinguent en fonction de l'objet et du sujet de l'apprentissage. C'est dans ce sens que Bapuji et Crossan⁵⁶ avancent que les recherches axées sur l'apprentissage individuel sont principalement basées sur la théorie cognitiviste avec des points de vue psychologiques, alors que l'approche sociale est souvent mobilisée pour étudier le phénomène de l'apprentissage au niveau des groupes et de l'organisation entière, reposant principalement sur la sociologie des acteurs.

Toutefois, dans les travaux basés sur l'individu comme acteur de l'apprentissage, il existe aussi bien une orientation vers l'approche constructiviste, en particulier lorsque les chercheurs abordent la question du processus de traitement de l'information et de développement du modèle mental. En outre, de nombreuses définitions existantes ne représentent pas une seule orientation théorique, mais réunissent les éléments de différentes approches théoriques de l'apprentissage.

On assiste également à des recherches qui mobilisent l'approche des théoriciens behavioristes, comme Peter Senge, Dodgson... définissant l'apprentissage organisationnel comme le

⁵⁵ Chiva, R., & Alegre, J. (2005). Op Cit, pp: 49-68.

⁵⁶ Bapuji, H., & Crossan, M., (2004). From Questions to Answers: Reviewing Organizational Learning Research. *Management Learning*, volume 35, pp: 397-417.

changement permanent dans le comportement des organisations qui se produit à travers l'adaptation à leur environnement.

Les définitions qui relèvent de ces travaux sont peu présentées dans les recherches académiques se trouvaient contester par les théoriciens cognitivistes comme Fiol & Lyles 1985, Huber 1991, Buckmaster 1999 et Hall 2011. Pour ces auteurs, les fondements de l'approche comportementale ne permettent pas d'expliquer des phénomènes organisationnels hautement complexes comme les processus de planification stratégique et de gestion abstraits qui impliquent généralement un degré élevé de l'apprentissage qui ne se reflète pas nécessairement dans les comportements des gestionnaires, mais plutôt dans leurs représentations mentales.

L'approche cognitive la plus répandue quant à ses fondements envisage l'apprentissage organisationnel comme une accumulation de la connaissance par le biais de l'expérience⁵⁷. Elle suggère que les organisations disposent des capacités similaires à celles des individus et que ces derniers sont capables d'apprendre sur la base de leur processus cognitif. Pourtant, cette théorie qualifie l'apprentissage organisationnel comme l'apprentissage des individus dans un contexte organisationnel et s'intéresse principalement au changement introduit dans l'organisation elle-même à travers l'accumulation des expériences acquises par l'apprentissage et à sa normalisation sous forme des règles, des procédures ou des systèmes organisationnels.

Sur un autre plan, l'approche sociale de l'apprentissage organisationnel consiste à cohabiter à la fois entre les mécanismes de l'approche cognitive et comportementale. Cela suppose que l'apprentissage organisationnel résulte à la fois de l'interaction sociale et du partage des connaissances entre les individus membres de l'organisation. Ainsi, l'apprentissage qui en résulte est influencé principalement par la façon dont les individus interprètent et donnent un sens à leurs expériences professionnelles.

Dans ce sens, Oswick et autres⁵⁸ suggèrent que l'apprentissage organisationnel se produit par le biais des processus psychosociaux interactifs, et non par les attributs organisationnels fonctionnant indépendamment du comportement des individus. Le dialogue et l'interaction entre les membres de l'organisation sont considérés comme des mécanismes clés qui comblent

⁵⁷ Il convient de noter que les théoriciens de l'approche cognitive comme, Cyert et March (1963) ; Fiol et Lyles (1985) ; Levitt et March (1988) ; Huber (1991) ne se focalisent ni sur les groupes ni sur les individus en tant qu'acteurs de l'apprentissage. Ces derniers sont considérés pour eux comme une composante de la mémoire organisationnelle.

⁵⁸ Oswick, C., Anthony, P., Keenoy, T., Mangham, I.L., Grant, D., (2000). Dialogic Analysis of Organizational Learning. *Journal of Management Studies*, volume 37, pp: 887–902.

le fossé entre l'apprentissage individuel et organisationnel. Ces mécanismes ont la capacité de stimuler l'apprentissage collectif, et non pas seulement de partager les résultats de l'apprentissage individuel aux autres membres de l'organisation.

Concrètement, l'apprentissage social se produit généralement sans effort conscient, par le biais de la socialisation où les nouveaux membres de l'organisation se conforment aux normes et aux pratiques sous-jacentes à l'organisation.

S'agissant de la vision de l'approche constructiviste de l'apprentissage, Dixon⁵⁹ affirme que l'apprentissage organisationnel consiste à construire de nouvelles significations collectives dans les groupes d'individus par le biais du dialogue, de partage des expériences et des opinions autour des situations diverses. L'apprentissage organisationnel s'appuie sur la perspective de traitement de l'information, de l'accumulation des connaissances et de la mémoire organisationnelle. Il renvoie également à la construction des modèles mentaux façonnés par l'expérience, l'accumulation et l'intégration des nouvelles connaissances dans les structures mentales déjà existantes.

Au contraire de la théorie sociale, la théorie constructiviste de l'apprentissage permet de réduire les interfaces entre l'apprentissage individuel et organisationnel. En effet, développer des constructions mentales peut être considéré comme un effort cognitif d'un individu, mais également un processus collectif impliquant le développement de modèles mentaux partagés dans l'organisation entière.

À l'instar de ces théories, Argyris et Schön⁶⁰ refusent la distinction entre l'apprentissage individuel et organisationnel en développant leur propre théorie de l'action. Ils situent ainsi la naissance de l'apprentissage organisationnel dans la perception et la tentative de correction du décalage entre performances attendues et résultats effectifs.

Se limiter strictement à une seule approche théorique ne permet pas de comprendre avec précision un phénomène complexe comme celui de l'apprentissage organisationnel. Dans notre recherche, nous devons nous inspirer des orientations des différentes approches pour mieux contribuer à la richesse du sujet. Nous soulignons également que les aspects de différentes

⁵⁹ Dixon, N. (1997). The hallways of learning. *Organizational Dynamics*. Vol, 25; Issue 4, pp: 23-34.

⁶⁰ Argyris, C et Schön .D (1978). *Organizational Learning*. London: Addison- Wesley. Cité par Frédéric. L (2013). L'apprentissage organisationnel : une revue critique. Groupe ESC Nantes Atlantique, p : 5.

approches théoriques sont nécessaires pour comprendre la complexité de l'apprentissage organisationnel.

En définitive, il n'existe pas de définitions uniques de l'« apprentissage organisationnel ». Toutefois, les définitions citées au niveau de la littérature relèvent principalement des différentes orientations théoriques mobilisées par les chercheurs. Le tableau 4 laisse apparaître les différentes définitions exposées dans la littérature.

Tableau 4: Les définitions de l'apprentissage organisationnel dans la littérature

Auteurs	Définitions de l'apprentissage organisationnel
Cyert et March (1963)	L'adaptation de l'organisation à son environnement ;
Argyris et Schön (1978)	Le processus par lequel les membres d'une organisation détectent les erreurs et les corrigent en modifiant leur théorie d'action ;
Duncan et Weiss (1979)	La connaissance des liens de causalité entre les actions de l'entreprise et les réactions de l'environnement ;
Kolb (1984)	La création de savoir à partir de l'action organisationnelle ;
Fiol et Lyles (1985)	Le processus d'amélioration des actions grâce à des connaissances nouvelles permettant une compréhension approfondie de l'entreprise et de son environnement ;
Bennis et Nanus (1985)	Le moyen par lequel l'organisation accroît son potentiel de survie grâce à sa capacité de négocier les changements de l'environnement ;
Levitt et March (1988)	Le processus par lequel les organisations codifient les ingénieries du passé et les transforment en routines ;
Huber (1991)	Le processus par lequel une unité de l'entreprise (personne, service, groupe) acquiert des savoirs potentiellement utiles à l'organisation et grâce auxquels l'entreprise élargit son répertoire de comportements possibles ;
Dodgson (1993)	Le processus par lequel les entreprises construisent, développent et organisent leurs connaissances et routines organisationnelles en fonction de leur culture ;
Weick et Robert (1993)	Le processus par lequel les interactions entre individus sont multipliées et coordonnées ;
Ingham (1994)	Le processus social d'interactions produisant de nouvelles connaissances et de nouveaux savoir-faire ;
Kœnig (1994)	Le phénomène collectif d'acquisition et d'élaboration de compétence qui modifie la gestion des situations et les situations elles-mêmes ;
Nonaka et Takeuchi (1995)	La capacité d'une entreprise à créer et à diffuser des connaissances ;
Lipshitz, Popper, et Oz (1996)	Le processus par lequel les membres de l'organisation développent des valeurs et des connaissances à partir des expériences passées ;

Auteurs	Définitions de l'apprentissage organisationnel
DiBella, Nevis, et Gould (1996)	La capacité d'une organisation de maintenir ou d'améliorer la performance en fonction de l'expérience ;
Crossan, Lane, et White (1999)	Le processus de changement de pensée et d'action — tant individuel que partagé — intégré et affecté par les institutions de l'organisation ;
Lahteenmaki, Toivonen, Mattila (2001)	L'adaptation aux changements par le développement de nouvelles façons de faire, des normes et des paradigmes ;
Vera et Crossan (2004)	Le processus collectif de partage d'opinions et d'actions au sein de l'organisation ;
Chen (2005)	Le processus par lequel une organisation acquiert continuellement de nouvelles connaissances afin de s'adapter avec succès aux changements environnementaux externes et internes et de maintenir une existence et un développement durables.
Lopez, Peon, Ordas (2005)	Le processus d'acquisition, de distribution, d'interprétation et d'intégration de connaissances dans la mémoire organisationnelle.
Hoe et McShane (2010)	La capacité accrue d'une organisation d'acquérir, de diffuser et d'utiliser des connaissances pour s'adapter à un environnement intérieur et extérieur en évolution.
Bentabaa Sara (2014)	Processus par lequel les entreprises construisent, développent et organisent leurs connaissances et routines organisationnelles en fonction de leur identité et de leur culture.

Source : Auteur.

Les définitions citées dans la littérature montrent bien la diversité des approches mobilisées par les chercheurs. Dans ces définitions, les auteurs cités mettent l'accent soit sur :

- L'objet de l'apprentissage (des informations, des savoirs, des connaissances, des comportements, des représentations et des structures de représentations mentales, des actions) ;
- Le sujet de l'apprentissage (l'individu, le groupe, l'organisation entière, service, département) ;
- Le déclencheur ou le vecteur de l'apprentissage (erreurs, écart entre performance attendue et résultat effectif, innovation, technique nouvelle, changement dans l'environnement de l'entreprise) ;
- Le but recherché (efficacité, performance, avantage concurrentiel, adaptation aux changements) ;

- Le processus de l'apprentissage (amélioration par répétition d'une action organisationnelle, imitation, innovation organisationnelle, réflexion sur les modes d'action, interaction et socialisation, codification et mémorisation...).

Devant la diversité et la multiplication des travaux sur l'apprentissage organisationnel et le foisonnement de définitions, il a fallu positionner notre travail de recherche et prendre parti devant autant de diversité.

2. Pour une définition synthétique de l'apprentissage organisationnel

Le caractère problématique et ambigu de la notion et du contenu de l'apprentissage organisationnel se traduit par une grande diversité des définitions qui lui est consacrée par les différents auteurs, relevant des différents champs disciplinaires. De cette diversité, l'apprentissage organisationnel peut être considéré comme une transformation du corpus de connaissances organisationnelles, comme un ajustement du comportement de l'organisation en réponse aux modifications de l'environnement, comme une interaction entre individus au sein de l'organisation ou encore comme un processus de détection et de correction des erreurs.

Devant le foisonnement des définitions exposées dans la littérature et le débat existant sur son contenu, son objet et ses mécanismes, il a fallu positionner notre définition de l'apprentissage dans le cadre de ce travail de recherche.

Certes, dans notre recherche, l'apprentissage organisationnel ne renvoie pas exclusivement à des apprentissages apparents traduits en actions, mais plutôt à l'apprentissage tiré ou généré à partir des expériences des actions passées menées par l'organisation. Nous entendons par « apprentissage organisationnel », l'apprentissage tel que perçu par l'organisation à travers le suivi des résultats de ses actions. Nous considérons que l'apprentissage est le résultant tiré de l'analyse des écarts de la performance attendue et le résultat des actions menées.

Nous approcherons l'apprentissage organisationnel selon un niveau de généralité élevé selon une approche constructiviste. Notre définition de l'apprentissage organisationnel puise largement son sens de la conception d'Argyris et Schön en 1978. Nous la formulons donc ainsi :

L'apprentissage organisationnel est le processus par lequel les organisations construisent, développent leurs connaissances et routines organisationnelles en fonction de la détection et la correction des erreurs, de la régulation des processus et de l'ajustement de leurs actions stratégiques. Ce processus induit des changements radicaux ou incrémentaux qui vont modifier la gestion des situations et les valeurs sur lesquelles repose une

organisation (théorie de l'action de l'entreprise). Ces connaissances et compétences tirées par apprentissage se manifestent au plan de sa performance.

Ainsi, nous considérons que l'apprentissage organisationnel, de même que l'apprentissage d'un individu et/ou du groupe qui compose l'organisation, est à la fois un processus et un résultat. Il se rapporte aux individus, au groupe d'individus et aux interactions entre eux au sein de l'organisation dans un contexte de socialisation et d'échange de la connaissance. Dans ce sens, l'apprentissage organisationnel est encadré par une perspective sociologique qui est déterminée par des structures organisationnelles et des cultures spécifiques, facilitée par des pratiques organisationnelles en l'occurrence les pratiques du contrôle de gestion. Très clairement, notre définition repose sur un ensemble des propositions :

- L'apprentissage organisationnel est celui des individus qui agissent pour le compte d'une organisation. Ainsi, les individus et les actions sont considérés comme de principaux inputs du processus de l'apprentissage organisationnel. Ce sont ceux qui créent les conditions qui influencent l'apprentissage à l'échelle organisationnelle ;
- L'apprentissage est appréhendé à partir des systèmes organisationnels comme les systèmes de contrôle de gestion ;
- L'apprentissage renvoie aux connaissances tirées de la phase de la régulation, à partir des ajustements effectués par le contrôleur de gestion, des routines organisationnelles, des erreurs détectées ou encore des expériences antérieures ;
- Les erreurs et les routines sont considérées comme des expériences organisationnelles et source principale de l'apprentissage organisationnel ;
- Le désapprentissage est une source majeure de l'apprentissage pour l'organisation (exemple de l'écart des résultats inattendus, constatations des écarts importants).
- L'apprentissage induit des améliorations dans les processus qui se manifestent au plan de la performance organisationnelle.

Nous revenons dans le paragraphe qui suit sur les différentes sources d'ambiguïté qui caractérisent les recherches dédiées à l'apprentissage organisationnel.

3. Les sources d'ambiguïtés dans les travaux sur l'apprentissage organisationnel

Dans la littérature académique, le terme « apprentissage organisationnel » est souvent confondu avec des concepts similaires comme « l'organisation apprenante » ou encore « le Knowledge

Management ». Dans ce sens, Bel et autres⁶¹ soulignent que la principale source de confusion et d'ambiguïté dans les travaux portant sur l'apprentissage organisationnel réside dans son rattachement aux différentes écoles de pensées telles que l'école économique, de développement, de gestion et des processus.

L'école économique se concentre sur l'apprentissage en simple boucle en accordant un intérêt particulier aux effets engendrés par les connaissances tacites sur la réduction des coûts de production. S'agissant du courant de l'école de développement, il se rattache davantage à l'apprentissage en double boucle et aux étapes que doit suivre l'organisation pour réaliser un niveau d'apprentissage supérieur. À son tour, l'école de gestion se focalise également sur la réalisation de l'apprentissage en double boucle en suivant un ensemble de directives et non pas des étapes hiérarchiques aboutissant à la génération des configurations d'apprentissage. Enfin, le courant basé sur les processus se concentre sur les processus fondamentaux qui sous-tendent l'apprentissage à la fois en simple boucle et en double boucle.

Sur un autre plan des idées, on assiste à des recherches qui ont expliqué l'ambiguïté de l'apprentissage organisationnel par la distinction faite entre l'apprentissage en tant que processus ou encore comme le résultat du processus. Dans ce sens, Huysman⁶² suggère que la principale source d'ambiguïté dans la littérature réside dans la confusion faite entre l'apprentissage organisationnel en tant que « résultat » et l'apprentissage organisationnel en tant que « processus ». Ces deux perspectives conduisent les chercheurs à une multitude des travaux. La plupart d'entre eux tendent à mettre en avant les résultats de l'apprentissage organisationnel et délaissent le processus qui a conduit à ses résultats.

Ainsi, l'ambiguïté dans les travaux sur l'apprentissage organisationnel relève dans beaucoup des recherches, considérant l'apprentissage organisationnel comme un outil de gestion qui va permettre à l'entreprise d'améliorer ses résultats⁶³. En effet, il est appréhendé non comme un concept générique, mais aussi comme « perspective—specific ». C'est pour cette raison qu'on assiste à des travaux sur l'apprentissage organisationnel qui sont cloisonnés dans une partie de l'organisation, focalisé sur l'étude d'un processus ou d'une fonction spécifique négligeant ainsi les interactions de l'organisation avec son environnement interne et externe.

⁶¹ Bell, S.J, Whitwell, G.J. & Lukas, B.A (2002), Schools of thought in organizational learning. *Journal of the Academy of Marketing Science*, volume 30, Issue 1, pp: 70-86.

⁶² Huysman, M.H. (1996). Dynamics of Organizational Learning, *Thesis Publishers, Amsterdam*. pp: 81-99.

⁶³ Ibid.

3.1. La confusion « apprentissage organisationnel » et « organisation apprenante »

L'expression « organisation apprenante » semble avoir évolué vers celle de l'apprentissage organisationnel. Ou est-ce la seconde qui a évolué vers la première ?

La littérature n'est pas claire à ce sujet... Pour certains auteurs, l'apprentissage organisationnel constitue une solution quasi miraculeuse aux problèmes de fonctionnement dont souffrent les entreprises, d'autres n'y voient que l'effet d'une mode managériale aussi superficielle qu'éphémère. L'engouement est cependant présent au regard de l'abondante littérature parue à son sujet.

Plusieurs raisons expliquent l'engouement pour cette notion. Pour Monique Combes⁶⁴, la première réside dans le renouvellement des conditions de la production et de la concurrence : dans un environnement en mutation rapide, une entreprise qui apprend plus vite que les autres acquiert un avantage concurrentiel décisif. L'apprentissage organisationnel touche au cœur même de la performance. La deuxième raison, selon l'auteur, est à rechercher dans l'orientation récente des recherches sur l'organisation, et notamment des travaux sur la cognition.

Cet engouement s'explique aussi par le fait que l'apprentissage organisationnel relève du domaine de l'intelligence économique, domaine qui fait actuellement l'objet de nombreuses attentions puisque nous entrons dans une économie de la connaissance.

3.1.1. Distinction à partir d'un point de vue stratégique

Les travaux axés sur l'organisation apprenante abordent l'apprentissage comme un phénomène stratégique. En effet, devenir une entreprise apprenante a fait l'ampleur d'un objectif stratégique à atteindre pour faire face à la concurrence. Pour Anders⁶⁵, l'organisation apprenante est une forme d'organisation. Tandis que l'apprentissage organisationnel est l'activité ou les processus (d'apprentissage) dans les organisations, et que l'organisation apprenante a besoin d'efforts et de planification. Cependant que l'apprentissage organisationnel existe sans aucun effort.

⁶⁴ Monique. C (1995). L'organisation qualifiante : idéal type et conditions d'émergence. Les enseignements d'une recherche dans l'aéronautique, *Thèse de Doctorat, École Centrale de Paris*, page 116.

⁶⁵ Anders, O. (2001). On differences between organizational learning and learning organizational. *The learning Organization*. Volume 8, Issue 3, pp. 125-133.

3.1.2. Distinction d'un point de vue linguistique

La distinction entre « l'apprentissage organisationnel » et « organisation apprenante » montre que c'est une expression extrêmement polysémique. Pour Guy Pelletier et Claudie⁶⁶, cette distinction est très éclairante : le premier terme décrit surtout les conditions propices à l'existence d'une ouverture organisationnelle à l'apprentissage alors que la seconde réfère davantage aux apprentissages réalisés par l'organisation. L'un traite du processus d'apprentissage, d'autres du résultat de l'apprentissage.

Pour enlever ce défi, Sun⁶⁷ souligne aussi que la confusion entre les deux concepts est le plus souvent le fait des chercheurs pour qui l'anglais n'est pas la langue maternelle. Il a fait une distinction entre les deux termes. Dans la littérature, on trouve le terme « apprentissage organisationnel » ou encore en anglais, « Organizational learning », « apprentissage » (learning » est le terme principal alors qu'« organisationnel » [Organizational] est un adjectif.

La question qui se pose serait donc : de quel type d'apprentissage parle-t-on ?

La réponse à cette question pourrait être : un apprentissage collectif, un apprentissage individuel, un apprentissage génératif, un apprentissage expérientiel, un apprentissage distinctif, un apprentissage organisationnel... l'apprentissage organisationnel fait donc référence au processus collectif d'apprentissage d'une organisation. De plus, dans le terme « organisation apprenante » [learning organization], on trouve « organisation » [Organization] est le mot principal et « apprenante » [learning] est l'adjectif. La question serait donc : de quel d'organisation parle — t — on ? On parle donc d'une organisation qualifiante, une organisation performante, une organisation proactive, une organisation apprenante.

Cette distinction linguistique entre les concepts « organisation apprenante » / « apprentissage organisationnel » permet d'expliquer, en partie, la confusion qui existe dans la littérature et de souligner les différences entre eux.

Un autre défi qui se pose et qui portera sur notre positionnement à la lumière de la levée d'ambiguïté « organisation apprenante »/« apprentissage organisationnel ».

⁶⁶ Pelletier, G., & Solar, C. (2004). Cité dans *L'organisation apprenante : émergence d'un nouveau modèle de gestion de l'apprentissage*, in « *Apprendre autrement aujourd'hui ?* » in www.citesciences.fr, consulté en Aout 2016, page 4.

⁶⁷ Sun, H.C (2003). Conceptual clarification for “organizational learning”, “learning organizational” and a “learning organization”, *Human resources development international*, pp 153-166.

3.2. Notre positionnement à la lumière de la levée d'ambiguïté

La littérature portant sur l'organisation apprenante traite l'apprentissage comme un concept intégrant de façon novatrice certains éléments historiquement présents dans la science de gestion et constitue un aboutissement des théories des organisations successives. Dans ce cadre, Huysman⁶⁸ se demande si certains travaux portant sur l'organisation apprenante ne rivaliseraient pas avec l'organisation scientifique du travail « *One Best Way* » ou si ce ne sont pas là des appellations qui peuvent renvoyer dans certains cas à une même réalité.

Peter Senge⁶⁹ souligne que la construction d'une organisation apprenante débute par l'exercice et l'affirmation d'une intention ou une vision stratégique qui au regard de la réalité génère une tension créatrice, moteur de la transformation de l'organisation. L'intentionnalité et la dimension stratégique font partie intégrante de l'approche « organisation apprenante ».

Nous considérons que l'apprentissage organisationnel est un phénomène tout aussi naturel que l'apprentissage des individus même hors une organisation, dans la mesure où les individus cherchent en permanence et de manière naturelle à apprendre pour s'aligner et survivre dans un contexte en mutation. Force est de constater que tout individu apprend, et tout individu a des trajectoires d'apprentissage à des rythmes et à des niveaux différents selon leurs compétences et leurs expériences vécues.

Cette logique de raisonnement est transportable à l'organisation. Toute organisation a intérêt à développer une trajectoire d'apprentissage avec des résultats plus ou moins tangibles. Pour nous, l'apprentissage n'est plus lié à une vision stratégique comme celle développée par Peter Senge.

Plus précisément, notre travail ne s'inscrit pas dans la lignée des travaux sur l'organisation apprenante, mais dans celle des travaux qui cherchent à analyser la manière dont les organisations apprennent à travers les acteurs et les outils qu'ils emploient. Il s'agit pour nous d'essayer de cerner les dimensions et les vecteurs facilitateurs de l'apprentissage et à comprendre les entraves qui peuvent s'opposer à sa réalisation. C'est ainsi que nous essayerons d'enrichir le champ de recherche de « l'apprentissage organisationnel ».

⁶⁸ Huysman, M. H, (1996). Op Cit, pp: 81-99.

⁶⁹ Senge, P (1990). The leader new work: Building learning organizations. *Sloan management Review*, fall, pp.7-22.

À l’instar de la confusion entre l’apprentissage organisationnel et ses disciplines voisines, se pose fortement le débat concernant la définition de ses niveaux, de ses acteurs et de son processus.

§III. Les niveaux, acteurs et processus de l’apprentissage organisationnel

Dans ce paragraphe nous mettons l’accent sur les différents niveaux de l’apprentissage organisationnel cités au niveau de la littérature pour évoquer ensuite ses différents agents dans la perspective est de comprendre la relation entre eux. Enfin, nous explicitons le processus de transfert de l’apprentissage individuel au profit de l’organisation ainsi que les obstacles qui entravent le développement de l’apprentissage organisationnel.

1. Les niveaux de l’apprentissage organisationnel dans la littérature

L’apprentissage organisationnel est souvent considéré comme un phénomène complexe, où les niveaux sont traités de manière dichotomique. Généralement, la littérature reconnaît deux niveaux d’apprentissage connexes qui diffèrent en ce qui concerne l’accent mis sur l’efficacité et la productivité par opposition à la créativité et l’innovation.

Pourtant, on assiste à des travaux qui portent sur l’apprentissage en simple boucle et en double boucle (Argyris & Schön en 1978), sur l’apprentissage adaptatif et génératif (Peter Senge en 1990), sur l’apprentissage de bas niveau et de hauts niveaux (Fiol & Lyles 1983), l’apprentissage tacite et stratégique (Dodgson en 1991), ou encore sur l’apprentissage de premier, du deuxième et du troisième ordre (Hall en 1993).

Indépendamment des différences dans les appellations, les définitions et les paires des concepts, l’idée principale est que l’apprentissage de niveau inférieur vise à atteindre des objectifs prédéfinis et l’apprentissage le plus avancé renvoie à la question de la validité et de la pertinence des hypothèses derrière les objectifs⁷⁰. Pour Olivier⁷¹, les deux processus d’apprentissage ne sont pas distincts dans la pratique, mais fonctionnent de manière harmonieuse, se nourrissent mutuellement et ne peuvent pas être considérés d’une manière isolée.

⁷⁰ Buckmaster, N. (1999). Associations between outcome measurement, accountability and learning for non-profit organizations. *International Journal of Public Sector Management*, volume 12, Issue 2, pp: 186-197.

⁷¹ Oliver, J., (2009). Continuous improvement: role of organizational learning mechanisms. *International Journal of Quality & Reliability Management*, volume 26, pp: 546–563.

Dans notre travail, nous considérons que seules les conceptualisations qui se diffèrent et que le principe et l'hypothèse de chaque niveau restent les mêmes. Pour désigner les deux niveaux d'apprentissage organisationnel, nous utilisons les niveaux développés par Argyris et Schön en 1978.

1.1. L'hypothèse fondatrice de l'apprentissage en simple boucle

L'apprentissage en simple boucle se concentre davantage sur les méthodes et les outils améliorant progressivement les opérations existantes. Par ce niveau d'apprentissage organisationnel dit « inférieur », les chercheurs font référence à l'apprentissage opérationnel qui modifie les actions à court terme ou les paradigmes qui sous-tendent les stratégies. Cependant, il ne permet pas de remettre en cause les valeurs de la théorie d'action.

Selon Argyris et Schön⁷², ce premier niveau de l'apprentissage fait appel à la notion des routines défensives qui englobent « toute politique et action qui évitent aux individus, au groupe, aux intergroupes et à l'organisation de connaître les menaces qui les empêchent en même temps d'identifier et d'en atténuer les causes des erreurs ».

La routine organisationnelle revêt un rôle d'intermédiation et de support entre l'individu et l'organisation, révélant ainsi la complémentarité entre les deux niveaux de l'apprentissage en simple boucle et en double boucle. Elle constitue le résultat de l'expérience, des comportements et des valeurs de l'individu.

Selon Fried⁷³, ce niveau de l'apprentissage organisationnel se produit lorsque les gestionnaires constatent des erreurs ou des écarts entre les résultats des plans d'action prévus et ceux qui sont réalisés et y répondent par des mesures correctives tout en respectant les lignes directrices énoncées. Les écarts constatés et les ajustements effectués ne les amènent pas à remettre en question les objectifs stratégiques prévus.

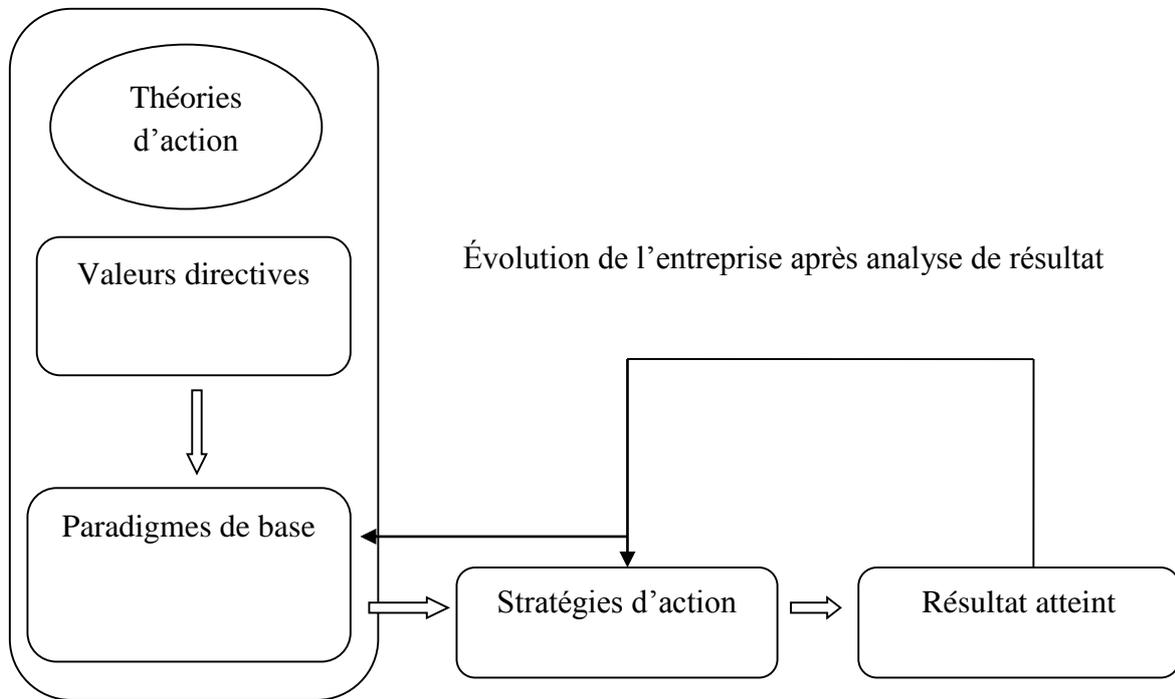
Pourtant, l'orientation ultime pour les actions d'une organisation provient de la stratégie. Les organisations poursuivent leur stratégie, et ce, en établissant et en mettant en œuvre des plans étape par étape vers l'objectif ultime fixé. Les plans reflètent la compréhension de la direction des relations causales entre les actions et leurs résultats dans un contexte environnemental

⁷² Argyris, C & Schön, D, (2002). Apprentissage organisationnel : théorie, méthode et pratique. *Edition Debook université*, p: 29.

⁷³ Fried, A., (2010). Performance measurement systems and their relation to strategic learning: A case study in a software-developing organization. *Critical Perspectives on Accounting*, volume 21, pp: 118–133.

spécifique. L'apprentissage produit constitue une évolution normale de la surveillance des plans d'action de l'organisation et sa continuité dans le cadre de la même stratégie voulue.

Figure 6: L'apprentissage organisationnel en simple boucle selon Argyris et Schön



Source : Argyris. C & Schön. D. (2002). *Apprentissage organisationnel : théorie, méthode et pratique*. Edition Debook université, Page 44.

En somme, ce niveau de l'apprentissage est qualifié comme inférieur par rapport à d'autres niveaux plus sophistiqués. Il est crucial pour les organisations qui veulent rester alignées avec les objectifs stratégiques.

Ainsi, il ne doit pas être sous-estimé par les organisations. Cependant, il représente le risque de devenir de plus en plus dominant et de ne pas favoriser l'adaptation aux changements lorsque les organisations opèrent dans un environnement en perpétuelle mutation. Pourtant, le changement est la condition préalable pour le développement d'un avantage compétitif durable.

La simple boucle de rétroaction relie l'erreur détectée aux stratégies organisationnelles au sein d'un cadre inchangé des valeurs et des normes rendent le changement très difficile.

Le changement radical n'est possible qu'avec la génération d'un niveau d'apprentissage en double boucle.

1.2. L'apprentissage en double boucle : définition et hypothèse de base

Comme la plupart des organisations opèrent aujourd'hui dans un environnement en perpétuelle mutation, des simples ajustements ne sont pas suffisants pour atteindre les objectifs soulignés par l'organisation et pour assurer sa pérennité à long terme.

Dans ce sens, Kaplan et Norton⁷⁴ suggèrent que **des simples commentaires sur la façon dont l'exécution de la stratégie visée par l'organisation correspond aux plans d'action est une pratique courante qui doit être consolidée par un retour de l'information pour savoir si les hypothèses sous-jacentes à la stratégie au moment de son lancement restent compatibles et valables aux circonstances de l'environnement.**

Au contraire de l'apprentissage en simple boucle qui consiste à corriger les écarts par rapport à la trajectoire prévue, en restant dans le cadre inchangé des valeurs où les paradigmes et les hypothèses ne sont pas remises en question, l'apprentissage en double boucle entraîne un changement de type radical permettant de développer une nouvelle compréhension sur la façon dont l'entreprise fonctionne et comment elle agit en fonction d'un environnement en mutation.

Dans ce sillage, Hall⁷⁵ suggère que ce niveau de l'apprentissage renvoie à un processus de réflexion continu qui permet de surveiller et d'examiner la théorie d'usage organisationnel existant pour pouvoir comprendre si les perceptions et les hypothèses qui lui a sous-tendent sont valables dans un environnement des affaires en perpétuelle mutation. Ce processus de réflexion permet à l'organisation de remettre en question ses hypothèses et ses croyances afin de tester leurs validités.

Pourtant, ce niveau de l'apprentissage est lié à des activités non routinières au sein de l'organisation et ne peut être déclenché que par des crises causées par l'environnement externe, une révolution au sein de l'organisation ou par une volonté de la direction⁷⁶. Il favorise la recherche d'un nouveau paradigme pour remplacer le dysfonctionnel et par conséquent

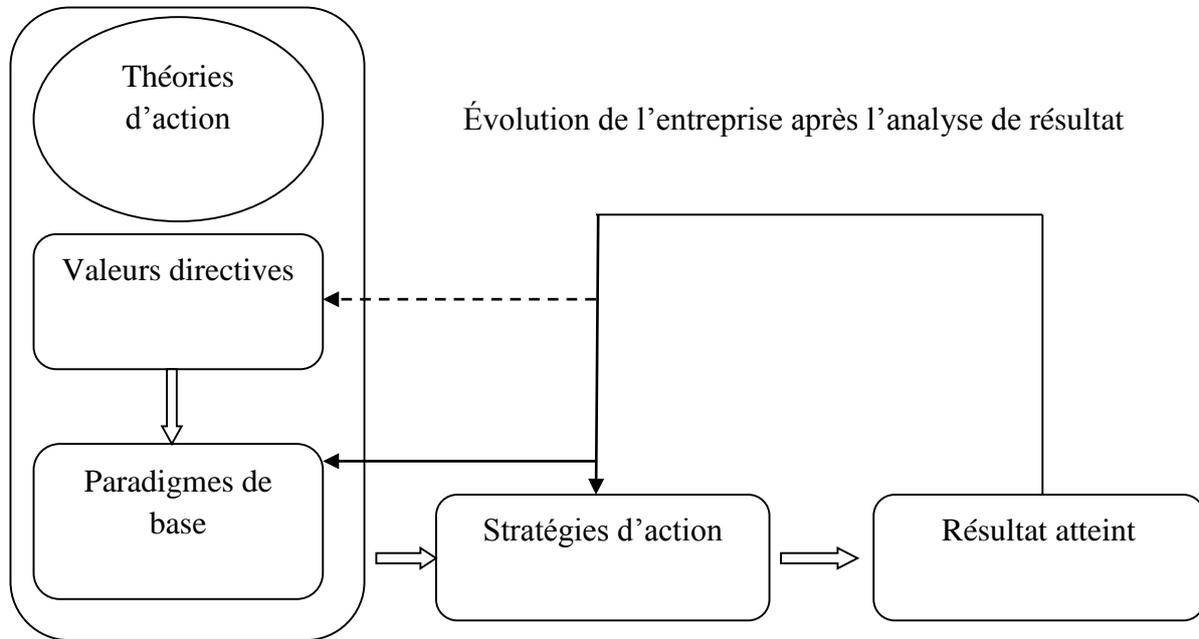
⁷⁴ Kaplan, R.S. & Norton, D.P. (1996). Strategic learning and the balanced scorecard. *Strategy and Leadership*. Volume 24, Issue 5, pp: 18-29.

⁷⁵ Hall, M. (2011). Op cit, pp: 68-83.

⁷⁶ Huber, G.P. (1991). Organizational learning: the contributing processes and the literature. *Organizational Sciences*, volume 2, Issue 1, pp. 88-115.

l'aboutissement à un changement organisationnel radical. Dans le même sens, Dervitsiotis⁷⁷ précise que la validité de la stratégie de l'organisation change souvent en fonction de l'évolution de l'environnement qui remodèle les règles de jeu et la théorie de l'action.

Figure 7: L'apprentissage organisationnel en double boucle selon Argyris & Schön



Source : Argyris. C & Schön. D (2002). *Apprentissage organisationnel : théorie, méthode et pratique*, Édition Debook université, Page 45.

Pour améliorer la capacité de l'organisation à apprendre en double boucle, les auteurs cités soulignent l'importance de plusieurs mécanismes d'apprentissage (Kaplan et Norton ; 1996, Argyris et Schön ; 1978, Kloot, 1997). La communication et le dialogue revêtent une importance particulière dans le processus de l'apprentissage organisationnel. Ces mécanismes permettent une large diffusion des nouvelles expériences acquises, une intégration des nouvelles compréhensions dans les pratiques organisationnelles courantes et le développement de nouvelles idées et stratégies.

De surcroît, une communication à tous les niveaux de l'organisation impliquant les différents niveaux hiérarchiques de l'organisation constitue un mécanisme indispensable pour stimuler des configurations d'apprentissage en double boucle, car la remise en question des structures et

⁷⁷ Dervitsiotis, K.N. (2004). The design of performance measurement systems for management learning. *Total Quality Management*, volume 15, Issue 4, pp. 457-473.

des normes sous-jacentes implique souvent la réduction des effets néfastes du pouvoir et du contrôle, ce qui ouvre les voies à la génération des configurations d'apprentissage organisationnel en double boucle⁷⁸.

De plus, pour rendre la capacité de l'organisation à apprendre en double boucle comme une activité routinière, la culture de débat, de l'échange et de la remise en question permanente de la stratégie devrait être intégrée dans les pratiques courantes de la gestion de l'organisation⁷⁹. De cette manière, l'organisation l'en fait une partie intégrante, régulière et inséparable, créant une culture de remise en question systémique et périodique de la validité des objectifs stratégiques.

En outre, la génération de l'apprentissage en double boucle nécessite une collecte systémique de l'information à partir des sources multiples et une analyse allant de l'observation individuelle et de l'interprétation collective à l'institutionnalisation et l'intégration dans les pratiques organisationnelles courantes.

Sur la base de ces avancées théoriques, une simple comparaison entre les deux niveaux montre que l'apprentissage en simple boucle renvoie à un mode d'apprentissage mécaniste, adaptatif et réactif. Pour Batac et Carassus⁸⁰, ce niveau permet en effet de corriger les symptômes au lieu de la maladie sous-jacente et ne cherche pas à produire de nouvelles idées, à favoriser l'innovation et le changement. Il est considéré par la majorité des chercheurs comme une simple adaptation comportementale.

Clairement, ce niveau de l'apprentissage est nécessaire pour l'adaptation de l'organisation. Cependant, pour acquérir un avantage concurrentiel et compétitif durable, les organisations sont appelées à apprendre en double boucle. De ce fait, elles doivent favoriser le dialogue et le partage des connaissances entre ses membres à tous les niveaux hiérarchiques.

Par ailleurs, la différence entre les deux niveaux de l'apprentissage se situe justement en ce qui concerne les mécanismes qui lui sont associés. Car, l'apprentissage en simple boucle se caractérise par l'absence de dialogue, de partage des savoirs et des connaissances entre les

⁷⁸ Buckmaster, N. (1999). Op. Cit, pp: 186-197.

⁷⁹ Kaplan, R.S. & Norton, D.P. (1996). Op Cit, pp: 18-29.

⁸⁰ Batac, J. & Carassus, D., (2009). Interactions between control and organizational learning in the case of a municipality. *Management Accounting Research* volume 20, pp: 102–116.

différents membres de l'organisation et de la prise en compte des mesures correctives de façon collective.

Dès lors, il est important de comprendre le lien entre les acteurs et les niveaux de l'apprentissage et de savoir également comment l'apprentissage généré par les individus est incorporé dans le cadre des pratiques organisationnelles. (Devient institutionnel et intégré dans la mémoire organisationnelle de l'entreprise)

2. Les agents de l'apprentissage organisationnel : l'individu versus l'organisation

Les écoles de l'apprentissage organisationnel associent l'apprentissage à plusieurs agents, le plus fréquemment l'agent « individu » et l'agent « organisation ».

2.1. L'organisation comme agent principal de l'apprentissage

En tant que système comprenant une structure et une stratégie, l'organisation peut avoir la capacité d'apprendre. Dans cette optique, elle est considérée comme une entité capable d'apprendre par elle-même dans la mesure où elle dispose d'une mémoire qui lui a permis de stocker les connaissances et de les utiliser dans le temps opportun sans avoir forcément recours à l'aide de l'individu.

On lui a reconnu une capacité permettant de considérer l'apprentissage organisationnel beaucoup plus que la collectivité des apprentissages des individus qui agissent pour son compte. Ceci donne à l'organisation sa propre essence d'apprendre au-delà des capacités des individus. L'idée de base de ce courant de recherche est que si les individus vont et viennent, l'organisation reste.

Dans ce cadre, Robert Grant⁸¹ appréhende l'organisation comme une institution d'intégration des connaissances qui englobe tous les processus de la production des connaissances nécessaires à tous les membres qui la compose. De plus, les individus qui composent l'organisation sont perçus comme une partie intégrante de sa mémoire collective.

Ainsi, l'apprentissage organisationnel est considéré comme un processus formé des individus — élément de la mémoire de l'organisation — qui agissent pour le compte de l'organisation.

⁸¹ Grant, R. M. (1996). Toward a Knowledge-Based theory of the firm. *Strategic Management Journal*, volume 17, pp: 109-122.

Dans cet ordre des idées, Chenhall⁸² stipule que les organisations fournissent des plateformes pour l'accumulation des informations et des connaissances et que les individus développent leur apprentissage sur la base de ces systèmes en acquérant, interprétant, diffusant et stockant ces connaissances issues des expériences organisationnelles.

En définitive, la collectivité des apprentissages des individus ne signifie pas toujours l'apprentissage organisationnel. En effet, il est difficile pour un individu d'être l'agent unique de l'apprentissage pour l'organisation entière et de guider tout le processus d'apprentissage organisationnel.

2.2. L'individu comme agent principal de l'apprentissage organisationnel

Bien que l'organisation soit considérée comme l'agent principal de l'apprentissage, il existe une ligne des travaux de recherche animés par Fiol & Lyles 1985, Hedberg 1981, Dodgson 1993 et autres qui se focalisent sur l'individu en tant que l'agent principal de l'apprentissage organisationnel. Cette ligne de recherche part de l'hypothèse selon laquelle les organisations disposent de la mémoire dans le sens où elles ont des systèmes qui soutiennent les valeurs, les normes et les comportements des individus. Cependant, elles ne disposent pas des processus de réflexion cognitive quasi individuels comme les êtres humains. De toute évidence, elles sont incapables d'apprendre indépendamment de l'organisation.

Pour Fiol et Lyles⁸³, comprendre l'apprentissage organisationnel à travers l'acteur individuel ne conduit pas nécessairement à comprendre l'apprentissage au niveau de l'organisation. Toutefois, l'apprentissage individuel est considéré comme un élément clé pour comprendre l'apprentissage au niveau du groupe et de l'organisation entière. Les individus sont considérés comme des réseaux nécessaires pour partager les expériences et les connaissances au sein de l'organisation entière.

Ainsi, l'apprentissage organisationnel ne constitue pas une sorte de collectivité des apprentissages des individus qui agissent pour le compte de leurs organisations⁸⁴. Le passage de l'apprentissage individuel à l'apprentissage organisationnel nécessite des associations entre

⁸² Chenhall, R.H., (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society* volume 30, pp: 395–422.

⁸³ Fiol, C.M., & Lyles, M.C. (1985). Organization Learning. *Academy of Management review*. Volume 10, issue 4, pp: 803-813.

⁸⁴ Ibid.

les systèmes cognitifs et les expériences partagées et développées par les membres de l'organisation. Très concrètement, c'est à travers le partage et l'affinement des connaissances des individus que se produit l'apprentissage organisationnel. Les expériences et les actions des individus sont considérées comme les principaux canaux d'apprentissage organisationnel.

D'une manière générale, la question de l'apprentissage organisationnel renvoie aux processus d'acquisition et de transfert des connaissances dans l'organisation. S'il convient de noter que ces processus peuvent intervenir à un triple niveau individuel, de groupe ou organisation, c'est bien au niveau de l'organisation dans sa dimension stratégique globale que nous nous intéressons dans notre travail de recherche.

Bien que les agents de l'apprentissage soient étroitement liés, une distinction entre eux doit être faite pour éviter une simplification excessive. L'apprentissage individuel se traduit réellement en connaissances organisationnelles par le biais des mécanismes qui sont propres à l'organisation. Cependant, dans la majorité des travaux de recherche, ces mécanismes qui sont à la base du transfert des apprentissages du niveau individuel au niveau organisationnel sont rarement explicités.

Devant ce manque de consensus, il s'avère important d'explicitier les différents mécanismes de transfert de l'apprentissage de l'individu en apprentissage organisationnel.

3. Les mécanismes de transfert de l'apprentissage organisationnel

Les mécanismes de l'apprentissage organisationnel englobent les structures, les procédures et les facettes culturelles qui facilitent le processus de transfert de l'apprentissage des individus et qui leur permettent d'analyser, d'interpréter, de diffuser et de stocker les connaissances de manière permanente.

Plusieurs chercheurs ont souligné l'importance des mécanismes de transfert dans l'apprentissage organisationnel. Pour Oliver⁸⁵, ces mécanismes permettent de transformer les résultats et les connaissances tirées des actions des individus en capital intellectuel partagé à tous les niveaux de l'organisation. Dans le même sens, Swart et Harcup⁸⁶ soulignent également que le type et la nature de la connaissance à transférer d'un niveau à un autre, peuvent affecter les mécanismes utilisés. En effet, selon la connaissance produite, l'organisation peut aussi

⁸⁵ Oliver, J., (2009). Op Cit, pp: 546–563.

⁸⁶ Swart, J. & Harcup, J., (2013). If I learn, do we learn? The link between executive coaching and organizational learning. *Management Learning*, (44), pp: 337–354.

traduire sa structure, sa vision stratégique, ainsi que ses normes traditionnelles. Le transfert de l'apprentissage organisationnel aura lieu lorsque les membres de l'organisation rendent explicites leurs modèles mentaux, et ce en adoptant et en partageant de nouveaux comportements.

Pour mieux expliciter les différents mécanismes de l'apprentissage, nous nous référons aux travaux de Fiol et Lyles en 1985 sur les mécanismes contextuels, et autres travaux de recherche qui ont placé le dialogue comme un mécanisme crucial pour l'apprentissage organisationnel.

3.1. Les mécanismes contextuels de Fiol et Lyles (1985)

Dans leurs travaux de recherche, Fiol et Lyles⁸⁷ ont identifié quatre mécanismes contextuels qui permettent d'augmenter la probabilité que l'apprentissage organisationnel prenne place que sont la culture de l'entreprise, la stratégie, la structure et l'environnement interne et externe.

La culture de l'entreprise : Elle renvoie aux valeurs, aux croyances partagées et aux normes qui influencent les actions et les mesures prises au sein de l'organisation. Cette dernière doit être propice à l'apprentissage organisationnel pour que les valeurs et les normes de l'entreprise soutiennent le développement comportemental et cognitif des membres de l'organisation. De même, l'apprentissage organisationnel doit être intégré dans les pratiques, les procédures organisationnelles ce qui permettra de façonner la culture organisationnelle dans son ensemble.

La stratégie de l'organisation : Elle doit permettre une flexibilité en laissant la place à la créativité et à l'apprentissage lors de la conception des plans d'action.

La structure organisationnelle : Elle doit être décentralisée que mécaniste. Or, les meilleures structures organisationnelles sont celles qui sont conçues pour favoriser le changement et l'apprentissage. Cependant, il est intéressant de noter que même si l'organisation hiérarchique ne favorise pas l'apprentissage en double boucle, elle est moins vulnérable à la perte de la connaissance à cause du départ de ses membres puisque les connaissances sont transférées et institutionnalisées par l'organisation⁸⁸. Un certain degré de hiérarchie est nécessaire pour soutenir l'apprentissage organisationnel.

⁸⁷ Fiol, C.M., & Lyles, M.C. (1985). Op Cit, pp: 803-813.

⁸⁸ Carley, K., (1992). Organizational Learning and Personnel Turnover. *Organization Science*, volume 3, pp: 20-46.

L'environnement interne et externe dans lequel opère l'organisation. Les deux auteurs suggèrent que trop de turbulence rend impossible l'identification des risques et le degré de réalisation des objectifs ainsi que leur déchiffrement.

En plus de ces mécanismes contextuels, certains auteurs ont mis l'accent sur le dialogue et son rôle dans le transfert des connaissances individuelles au profit de groupes et de l'organisation entière.

3.2. Le rôle du dialogue dans le transfert de l'apprentissage organisationnel

Le dialogue est souvent souligné comme le mécanisme dominant qui comble le fossé entre l'apprentissage individuel et organisationnel et qui met l'accent sur les caractères sociaux de l'apprentissage. Il constitue le mécanisme de base par lequel les gestionnaires transfèrent l'apprentissage à tous les niveaux de l'organisation.

Dans ce sens, Peter Senge⁸⁹ considère les individus comme des observateurs de leurs propres pensées et que l'apprentissage organisationnel commence par le dialogue qui favorise une réflexion commune de l'ensemble des individus. Ces derniers sont capables de raffiner collectivement leurs idées et de repousser les incohérences autour des solutions proposées à des problématiques diverses.

Ainsi, c'est à travers le dialogue et la communication que les idées sont examinées en permanence et en collaboration, donnant naissance à l'échange de l'expérience de chacun et au développement d'une compréhension partagée avec les membres de l'organisation.

En ce qui concerne spécifiquement les niveaux de l'apprentissage organisationnel, plusieurs chercheurs ont souligné que le dialogue est positivement lié à l'apprentissage en double boucle. En revanche, l'apprentissage en simple boucle ne nécessite pas essentiellement le recours à ce mécanisme, car les écarts détectés par rapport aux objectifs fixés sont détectés et corrigés de manière individuelle.

Certes, un échange ouvert de pensée autour des solutions proposées pour corriger les écarts de performance permet au développement de nouvelles expériences organisationnelles. Cela est confirmé par Mazutis et Slawinski⁹⁰ qui considèrent que la discussion constructive autour des

⁸⁹ Senge, P, (1990). Op Cit, pp.7-22.

⁹⁰ Mazutis, D & Slawinski, N., (2008). Leading Organizational Learning through authentic dialogue. *Management Learning*, volume 39, pp: 437-456.

écarts de performance et des conditions de leur correction va permettre d'aborder et de traiter les incohérences de façon collective, encourageant l'individu à parler de ses erreurs, à participer dans la proposition des solutions et à exprimer de nouveaux ajustements ce qui aboutira en fin de compte à la génération d'un apprentissage en double boucle.

Le dialogue et la communication sont des mécanismes qui consistent à examiner les idées, à transmettre de l'information, à développer de nouvelles idées et à adopter de nouvelles hypothèses. La génération d'un apprentissage organisationnel en double boucle nécessite une approche collaborative, une participation et une motivation accrue de tous les acteurs de l'organisation. De ce fait, le dialogue constitue l'élément clé qui les incite à réfléchir ensemble.

Dans ce sillage, Luisse Kloot⁹¹ souligne que le dialogue et l'interaction entre les membres de l'organisation sont considérés comme des mécanismes facilitant et habilitant le transfert de l'apprentissage à tous les niveaux de l'organisation. Il permet également de remettre en question les paradigmes et les hypothèses existantes et par conséquent l'aboutissant à un apprentissage génératif.

Cependant, ce processus de transfert de l'apprentissage est rarement explicité dans la majorité des travaux analysés et reste une question ouverte au débat. En effet, la majorité des études se sont focalisées soit sur l'apprentissage de l'acteur « individuel », considéré comme étant un apprentissage organisationnel, soit sur l'acteur « organisation » sans expliquer le processus de transfert de l'apprentissage individuel au profit de l'organisation. Ce vide théorique nous interpelle à expliciter le processus de transfert de l'apprentissage de l'individu au profit de l'organisation.

3.3. Le processus de transfert de l'apprentissage organisationnel

L'apprentissage organisationnel est souvent décrit comme un processus répétitif de test des hypothèses stratégiques et d'analyse des résultats. Pour comprendre ce processus, nous allons focaliser notre attention sur les modèles développés par Huber en 1991 et complétés par Crossan et autres en 1999⁹². Ces travaux sont largement retenus au niveau de plusieurs travaux de recherche ce qui permet de donner plus de légitimité à notre étude.

⁹¹ Kloot, L., (1997). Organizational learning and management control systems: responding to environmental change. *Management Accounting Research*, volume 8, pp : 47–73.

⁹² Basé sur les travaux de :

Comment l'apprentissage organisationnel est accumulé, stocké dans les mémoires individuelles et est transféré par la suite au profit de l'ensemble de l'organisation constitue une question qui a été abordée au niveau des travaux de Huber et Crossan et autres. Ces travaux soulignent l'importance de l'interface et les liens entre l'apprentissage des individus et celui de l'organisation.

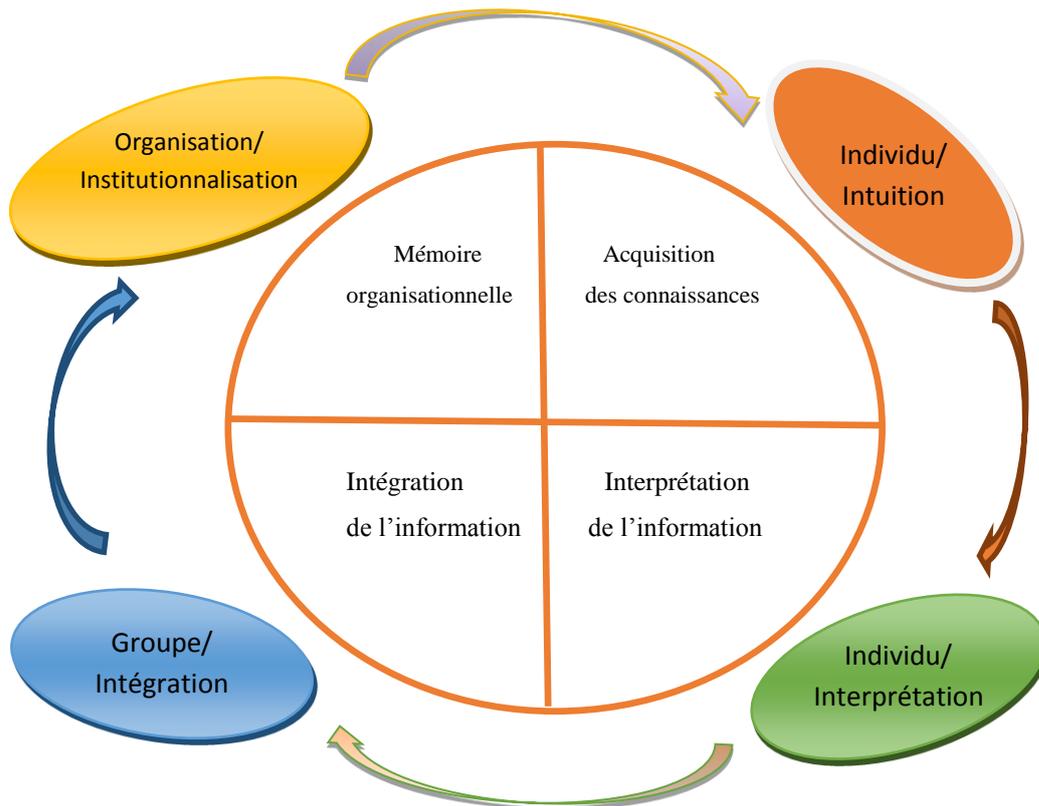
Du point de vue de l'apprentissage en tant que traitement de l'information, Huber souligne quatre phases qui caractérisent le processus à savoir : l'acquisition des connaissances, la distribution de l'information, l'interprétation de l'information et la mémoire organisationnelle.

Contrairement à Huber qui a décrit ces quatre phases comme des construits indépendants de l'acteur de l'apprentissage organisationnel, Crossan et autres soulignent la question de la continuité du processus d'apprentissage organisationnel et expliquent comment les connaissances se transfèrent entre les différents acteurs peuvent être considérées comme un moyen essentiel pour accomplir le renouvellement stratégique d'une entreprise.

Pour les auteurs, l'apprentissage est considéré comme un processus complet qui s'articule autour de trois niveaux d'acteurs tels que l'individu, groupe et organisation et chaque phase du processus est distinct pour chaque acteur. Une synthèse des différents points de vue des deux auteurs est illustrée par la figure suivante :

-
- Crossan, M.M., Lane, H.W., White, R.E., (1999). Organizational Learning Framework: From Intuition to Institution. *The Academy of Management Review*, volume 24, p. 522.
 - Huber, G.P., (1991). Organizational Learning: The Contributing Processes and the Literatures. *Organization Science* volume 2, pp: 88–115.

Figure 8: Le cycle d'apprentissage organisationnel selon Crossan et autres (1999)



Source: Crossan, M.M., Lane, H.W., White, R.E., (1999). Organizational Learning Framework: From Intuition to Institution. *The Academy of Management Review*, volume 24, p. 522.

La première phase du modèle de Crossan et autres correspond à un processus d'intuition subconscient qui se produit au niveau individuel. C'est la phase où la compréhension des individus commence à se former pour la première fois, se transformant ensuite en idées émergentes. De même, la première phase des constructions de l'apprentissage organisationnel selon le modèle de Huber correspond à l'acquisition des connaissances dont la forme peut être une connaissance précédemment héritée ou acquise par expérience et qui détermine dans une large mesure la capacité d'apprentissage organisationnel.

La deuxième phase du modèle concerne l'interprétation de l'information qui commence déjà avec les individus. Cette phase d'interprétation forme un pont vers le niveau du groupe lorsque les individus partagent leurs points de vue et se lancent dans une démarche collaborative de compréhension des phénomènes complexes. De même, Huber⁹³ reconnaît une phase similaire de l'interprétation de l'information, mais il ne l'introduit qu'après la diffusion de l'information. Cela implique à son avis que la distribution de l'information précède l'interprétation qui

⁹³ Huber, G.P., (1991). Op Cit, pp: 88–115.

s'effectue au niveau du groupe de petite taille, capable de discuter et d'analyser l'information de façon productive.

Dans le même ordre des idées, Chenhall⁹⁴ suggère que l'information n'aura pas de signification s'elle ne fait pas l'objet d'une distribution au sein de l'organisation. En réalité, les deux points de vue sont complémentaires, car le partage de l'information ne se fait pas à partir d'une communication fermée. Ainsi le sens est donné à l'information à partir le dialogue et l'interaction sociale entre les membres de l'organisation.

La troisième phase du processus d'apprentissage organisationnel selon Crossan et autres correspond à la phase d'intégration qui commence avec le groupe et continue jusqu'au niveau de l'organisation. Quand un groupe développe une compréhension commune et prend une action en phase d'intégration, le savoir explicite est internalisé à nouveau dans la connaissance tacite. En plaçant la phase d'intégration entre le niveau du groupe et le niveau d'organisation, implique que l'adaptation des nouvelles connaissances et leurs rattachements aux structures mentales des individus imprègnent à travers le groupe et finalement l'organisation. C'est la même analogie sur laquelle repose le modèle de Huber.

Le modèle de Crossan et autres décrit l'intégration comme le développement d'une compréhension partagée au moyen d'une discussion centrée sur le groupe d'individu⁹⁵ s. Ce modèle ne précise pas comment une compréhension est réellement partagée dans la pratique et comment la connaissance se fait au plan intergroupe et organisationnel ou encore comment une action coordonnée pourrait être prise sans recours au processus de distribution formel de l'information.

Comme nous l'avons mentionné, les deux modèles d'apprentissage se complètent mutuellement. Toutefois, les points de vue sont contradictoires en ce qui concerne les phases d'interprétation et intégration des connaissances.

Enfin, lorsque l'information est diffusée au sein de l'organisation, elle sera stockée dans la mémoire organisationnelle à la fois sous forme des documents formels ou sous forme des modèles mentaux informels pour servir une utilisation future. La mémoire organisationnelle implique essentiellement l'intégration des connaissances dans les structures, les procédures et systèmes de l'organisation. Les connaissances acquises par les membres de l'organisation sont

⁹⁴ Chenhall, R.H., (2005). Op Cit, pp: 395 – 422.

⁹⁵ Crossan, M.M., Lane, H.W., White, R.E., (1999). Op Cit, (24), p. 522.

institutionnalisées pour devenir une partie intégrante de la mémoire collective de l'organisation ce qui les rendra difficiles à les imiter lorsque les individus quittent l'organisation.

Cependant, Huber souligne que la mémoire organisationnelle est axée principalement sur des systèmes concrets de stockage de l'information tels que les systèmes informatisés et ignore les artefacts structurels, procéduraux et culturels.

Le cycle peut recommencer et les connaissances accumulées précédemment forment une structure où de nouvelles connaissances seront rattachées. L'apprentissage est vu comme un processus continu, cyclique et cumulatif des connaissances. Cependant, ce processus peut se trouver face à une multitude des obstacles qui limitent le développement de l'apprentissage génératif.

4. Les entraves de l'apprentissage organisationnel dans la littérature

Les mécanismes de l'apprentissage sont considérés comme des facteurs en doubles facettes qui peuvent à la fois faciliter ou bloquer la capacité d'apprentissage des organisations et par conséquent leur adaptation à un environnement en mutation continue. Parmi ces facteurs les plus répétés au niveau de la littérature académique examinée on peut citer : la psychologie des acteurs, la structure organisationnelle et la dynamique du groupe du travail.

Dans une étude réalisée sur quatre entreprises familiales marocaines, Bentabaa Sara⁹⁶ a identifié plusieurs facteurs qui ont un effet sur l'apprentissage organisationnel. Ces principaux freins relèvent principalement de la politique générale de l'entreprise, du manque de compétences et de qualification, de l'attachement des employés aux anciennes méthodes et aux résistances aux changements.

Du point de vue psychologique, les individus préfèrent rester dans les routines organisationnelles habituelles et par conséquent la résistance aux changements. Cette hypothèse a été confirmée par Argyris⁹⁷ qui a constaté que l'esprit humain et la structure de l'organisation sont conçus pour maintenir les normes existantes ce qui produira un gain d'efficacité grâce à un processus d'apprentissage en simple boucle.

⁹⁶ Bentabaa, S. (2014). Les configurations de l'apprentissage organisationnel dans les moyennes entreprises familiales : Exploration des quatre cas en contexte marocain. *Thèse de doctorat, Centre d'études doctorales : Droit, Economie et gestion*. Université Cady Ayyad, Maroc. p: 278.

⁹⁷ Argyris, C., (1990). The Dilemma of Implementing Controls: The Case of Managerial Accounting, *Accounting, Organizations and Society*, volume 15, pp: 503–512.

Très concrètement, les facteurs psychologiques et le fonctionnement de l'esprit humain peuvent créer des obstacles à l'apprentissage organisationnel en double boucle. Dans ce sens, Mazutis & Slawinski⁹⁸ persistent que les individus ont tendance à s'autocontrôler en adoptant des routines défensives. Ils peuvent ainsi procéder à la manipulation de l'information produite en limitant leurs apprentissages ainsi que l'apprentissage des autres membres de l'organisation. Dans le même sillage, Hall⁹⁹ souligne également que les individus ont tendance à ignorer les signaux qui contredisent leur compréhension commune des problèmes et des modèles mentaux existants.

En plus de ces deux obstacles d'ordre psychologiques, la dynamique d'un groupe au travail peut s'avérer aussi inappropriée pour le développement de l'apprentissage organisationnel. Cela se reflète au niveau de la pensée du groupe et de la coalition qui peuvent entretenir les membres qui le composent. À titre d'exemple, lorsque l'un des membres d'un groupe commet une erreur, les autres membres peuvent cacher l'impact de celle-ci sur l'organisation ce qui empêche l'individu à apprendre de son erreur. Dans ce cadre, DeVilbiss¹⁰⁰ souligne que lorsqu'il y a des intérêts personnels des membres de l'organisation, l'apprentissage devient difficilement réalisable et c'est sur ce plan qu'intervient le rôle de leadership transformationnel dans la résolution des conflits et des divergences d'intérêts. L'exemple le plus reconnu est celui de département marketing et contrôle de gestion qui se blâme mutuellement.

La structure organisationnelle, les normes et les procédures constituent également des obstacles à l'apprentissage en double boucle, et ce, en entraînant des comportements dysfonctionnels. L'apprentissage peut être intentionnel et ne peut pas créer des effets structurels à long terme lorsque les nouvelles connaissances ne sont pas intégrées dans les pratiques organisationnelles courantes. Cela pose la question de l'efficacité du processus de transfert de l'apprentissage d'individu au profit du groupe et de l'organisation.

L'organisation se trouve face au risque — en cas de non-intégration de ses nouvelles connaissances dans ses pratiques organisationnelles courantes — de perte de ses expériences et de ses connaissances acquises lorsque ses membres partent.

⁹⁸ Mazutis, D., Slawinski, N., (2008). Op Cit (39), pp: 437–456.

⁹⁹ Hall, M., (2011). Op cit, pp: 68-83.

¹⁰⁰ DeVilbiss, C.E., (2006). Measurement Design Is an Opportunity to Learn. *Leadership and Management in Engineering*, volume 6, pp : 123–128.

Conclusion de la deuxième section

Dans cette section, nous avons exposé un regard critique sur les travaux portant sur l'apprentissage organisationnel. Le débat qui s'articule autour du sujet de l'apprentissage organisationnel porte principalement sur les approches fondatrices, les agents de l'apprentissage, les niveaux, le processus ainsi que sur les obstacles limitants la génération de l'apprentissage organisationnel.

Cinq approches fondamentales qui ont abordé le phénomène de l'apprentissage qui sont : l'approche comportementale, cognitiviste, humaniste, sociale et constructiviste. Ces approches se diffèrent en ce qui concerne le contenu de l'apprentissage organisationnel (changement dans les comportements, connaissances, correction des erreurs, adaptation, etc.), les agents de l'apprentissage (individu, groupe ou organisation), l'objet de l'apprentissage, son objectif recherché et son déclencheur.

Dans la littérature académique, le débat porte en principe sur trois agents de l'apprentissage organisationnel ont été identifiés que sont l'individu, le groupe d'individus et l'organisation. Il est fréquent sur l'agent principal de l'apprentissage organisationnel et sur la légitimité de conférer l'action d'apprendre à l'organisation. Deux lignes majeures de recherches ont été soulevées : le premier courant met l'accent sur l'individu et les groupes d'individus comme les seules entités qui ont la capacité d'apprendre indépendamment et considère que ces derniers dès qu'ils agissent pour le compte de l'organisation, l'apprentissage qu'ils génèrent correspond automatiquement à l'apprentissage de l'organisation entière. Les chercheurs animant ce courant se sont basés dans leurs études sur les approches behavioristes, cognitivistes et humanistes.

S'agissant de la deuxième ligne de recherche dont les prédécesseurs sont les constructivistes et les socialistes, l'accent est mis sur l'organisation comme acteur principal de l'apprentissage organisationnel. Il considère que les individus ne peuvent pas apprendre indépendamment de la structure, des procédures et des normes organisationnelles et que l'apprentissage des individus s'il ne fait pas l'objet d'un partage et d'un échange à tous les niveaux de l'organisation ne peut pas être qualifié « apprentissage organisationnel ».

Sur un autre plan, le débat dans les travaux antérieurs porte également sur les niveaux de l'apprentissage organisationnel. L'organisation est engagée dans un processus d'apprentissage en simple boucle, processus d'apprentissage mécaniste créant des connaissances incrémentales qui ne permettent pas de réviser les paradigmes, les structures et les hypothèses sous-jacentes, ou encore dans un processus d'apprentissage en double boucle qui conduit l'organisation à

remettre en question la pertinence de sa théorie d'action en adoptant de nouvelles structures, de nouvelles normes et des hypothèses sous-jacentes. Les deux niveaux de l'apprentissage sont nécessaires pour la pérennité de l'organisation.

Ainsi, les deux niveaux de l'apprentissage organisationnel se réalisent en se focalisant sur l'acteur individuel ou sur l'organisation entière. De plus, les trois des cinq approches évoquées telles que l'approche comportementale, cognitive et humaniste reconnaissent l'importance de l'acteur individu dans le processus de l'apprentissage organisationnel. Tandis que, l'approche sociale et constructiviste reconnaissent l'importance du contexte social et considèrent que l'apprentissage est un phénomène collectif et social qui renvoie à la capacité de l'organisation et non pas de l'individu.

En définitive, les niveaux de l'apprentissage générés par l'organisation se distinguent en fonction de l'agent, de la théorie mobilisée et de résultat de l'apprentissage. L'apprentissage en double boucle est de nature sociale et constructiviste, basé sur l'organisation comme agent principal de l'apprentissage et se traduit par la mise en œuvre de changement radical. Alors que l'apprentissage en simple boucle est de nature comportementale et cognitive se réalise à partir de l'acteur individuel conduisant à un changement de type incrémental.

Conclusion du premier chapitre

Nous avons présenté au niveau de ce premier chapitre un état de l'art sur les concepts du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel. L'objectif ultime était de mieux cerner le sens de développement des deux champs de notre recherche dont la perspective est de comprendre les conditions de leur articulation.

Généralement, la littérature sur le contrôle de gestion fait apparaître deux grands paradigmes majeurs. Un paradigme de contrôle de gestion classique qui s'appuie sur un mode de contrôle cybernétique dont les principales caractéristiques sont un mode d'usage diagnostique de ses outils et une dimension exclusivement financière visant l'adéquation entre les ressources employées et les objectifs fixés. Ainsi, ce modèle est adapté à un type d'organisation spécifique, agissant dans un environnement relativement stable. Il encourage la flexibilité opérationnelle, la maîtrise des coûts, l'aversion aux risques et la maîtrise de l'activité de l'exploitation.

Au contraire de ce modèle qui repose sur une vision instrumentale de contrôle, un modèle alternatif de contrôle de gestion qualifié de « pilotage » s'est développé mettant en avant des nouveaux impératifs en ce qui concerne la flexibilité stratégique, la capacité d'innovation et de l'apprentissage. Ce modèle envisage l'organisation comme un processus, intégrant en plus de la dimension financière, la dimension non financière de la performance. Ainsi, il se caractérise par un mode d'usage interactif des outils de contrôle de gestion qui favorise l'interaction entre le top management et les différents subordonnés et pairs.

Toutefois, pour certains chercheurs, l'organisation est confrontée au dilemme relatif à l'équilibre entre les activités de l'exploitation et de l'exploration qui leur incite à adopter un contrôle de gestion qui combine entre l'efficacité opérationnelle garantie par le modèle classique et l'efficacité stratégique soutenue par le modèle de pilotage. La conciliation entre ces deux modèles donne naissance au développement des travaux sur le contrôle de gestion « ambidextre ».

S'agissant des travaux portant sur l'apprentissage organisationnel, le débat au niveau de la littérature (dont la majorité est anglo-saxonne) est fréquent et se focalise principalement sur les approches, les niveaux, les agents ainsi que les courants qui remontent à la surface quand on regarde la littérature.

Cinq approches fondamentales de l'apprentissage ont été retenues pour aborder le phénomène de l'apprentissage en contexte organisationnel à savoir : l'approche comportementale, cognitive, humaniste, sociale et constructiviste. Ces dernières diffèrent en ce qui concerne le

contenu de l'apprentissage organisationnel (changement des comportements, développements de l'état mental, connaissances, socialisation, correction des erreurs ou l'adaptation aux changements).

Les approches mobilisées par les chercheurs sont relatives aux agents de l'apprentissage organisationnel. Nous avons constaté que lorsque les chercheurs fondent leurs travaux sur l'approche comportementale, cognitive ou humaniste, l'individu est considéré comme le seul agent qui a la légitimité d'apprendre et que cet apprentissage est qualifié « organisationnel » dès que l'individu agit pour le compte de l'organisation. Tandis que dans les travaux où les auteurs prennent appui sur l'approche sociale et constructiviste, l'individu est considéré comme un agent qui ne peut pas apprendre indépendamment des procédures, de la structure et des normes organisationnelles.

S'agissant du débat autour des niveaux de l'apprentissage organisationnel, la littérature fait une distinction entre deux niveaux majeurs que sont l'apprentissage en simple boucle et l'apprentissage en double boucle développés dans les travaux d'Argyris et Schön en 1974. Indépendamment des différences au niveau des appellations, ces deux niveaux traduisent l'idée de base selon laquelle l'apprentissage en simple boucle constitue un apprentissage mécaniste qui ne permet pas de remettre en cause les paradigmes et les hypothèses de base de l'organisation, tandis que l'apprentissage en double boucle permet de mettre en question non seulement les objectifs fixés, mais aussi la théorie de l'action de l'organisation. Sur un autre volet de littérature sur l'apprentissage organisationnel, la question de transfert de l'apprentissage des individus au profil de l'organisation n'est pas abordée d'une manière explicite. Cependant, nous soulignons l'importance de quelques tentatives qui ont essayé de clarifier cette question en se basant sur le processus de 4i (intuition, interprétation, intégration, institutionnalisation) développé dans les travaux de Huber, Crossan et autres.

Par ailleurs, nous exposons dans le deuxième chapitre une revue de littérature sur la relation du contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel sur la base de laquelle nous posons notre modèle théorique.

Chapitre 2.

Le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel : à la recherche d'un cadre théorique intégratif

Les systèmes de contrôle de gestion sont considérés depuis longtemps comme bloquant l'apprentissage organisationnel. Toutefois, on assiste à des évolutions récentes, basées sur les leviers de contrôle, qui légitiment leur rôle dans la dynamique de l'apprentissage organisationnel.

L'objectif assigné à ce chapitre consiste à comprendre l'évolution des recherches précédentes sur le sens de la relation entre le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel ainsi que les conditions de leur articulation. Pour ce faire, une revue systématique de la littérature a été réalisée sur la base d'un échantillon de 51 articles académiques sélectionnés à partir des recherches par mots clés dans plusieurs bases de données et analysés à l'aide du logiciel Nvivo QSR 12.

Pour conduire notre analyse de la littérature développée depuis la fin des années 1970, nous avons découpé cette période en deux sous périodes :

- La période allant de 1978 à 1995. La littérature produite durant cette période et qui est qualifiée de « traditionnelle » considère que le contrôle de gestion comme un frein à l'apprentissage organisationnel en double boucle ou du moins, joue un rôle mineur en matière de l'apprentissage en simple boucle et se limite à une logique de régulation.
- à partir de 1995, un autre pan de littérature qualifiée de « contemporaine », basée sur le paradigme de pilotage, s'est développé, notamment avec la publication des travaux de Robert Simons sur les leviers de contrôle, réhabilite la place et le rôle du contrôle de gestion dans le processus de l'apprentissage organisationnel en double boucle.

Ce chapitre illustre, sur le plan théorique, la première phase de ce travail de recherche qui consiste à réaliser une synthèse de littérature sur la nature de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel. En d'autres termes, il s'agit d'essayer de comprendre comment la littérature en management appréhende-t-elle la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel et comment le contrôle de gestion, considéré a priori comme antinomique avec l'apprentissage, peut en réalité apparaître comme un soutien à la génération des configurations d'apprentissage en double boucle. La présentation des différents courants développés par les chercheurs ainsi que les postulats de départ sur lesquels nous avons fondé

notre modèle théorique permettront, ainsi, d'apporter un éclairage supplémentaire indispensable à la compréhension de la relation.

Nous consacrerons la première section à l'étude de la nature des liens entre le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel. Nous nous focalisons sur les modes d'usage du système de contrôle de gestion en montrant ensuite comment la combinaison entre le mode de l'usage interactif et diagnostique peut favoriser à la fois l'apprentissage en simple boucle et en double boucle. La seconde section sera consacrée à la performance organisationnelle en montrant en quoi le contrôle de gestion et l'apprentissage peuvent constituer un cadre intégrateur pour l'analyse et l'amélioration de la performance organisationnelle.

Section 1. Contrôle de gestion et apprentissage organisationnel : nature d'une relation ?

Objet d'une littérature peu abondante et majoritairement anglo-saxonne, la relation entre le contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel reste néanmoins assez mal connue ou analysée, laissant ainsi de nombreuses questions ouvertes tant sur le plan théorique que méthodologique et pratique.

Pour apporter un éclairage supplémentaire, nous procédons à une analyse systématique de la revue de littérature pour faire l'état des connaissances sur le sujet de la relation. De ce fait, notre objectif est de comprendre les tendances générales des publications qui ont tenté de repérer véritablement le sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel. Très concrètement, nous avons cherché de savoir comment la littérature en management appréhende-t-elle la question de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel ?

La présente section sera consacrée à la présentation d'une synthèse des résultats de la revue critique de la littérature pour aborder ensuite les grandes orientations des recherches antérieures sur la question de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel. Enfin, nous nous focalisons sur l'effet du mode d'usage du système de contrôle de gestion sur les niveaux de l'apprentissage organisationnel en simple boucle et en double boucle.

§I. Une lecture critique des principaux résultats de la revue de la littérature empirique

Il ressort de notre examen de la littérature que le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel sont deux domaines de recherche animés, caractérisés par l'hétérogénéité des théories, des méthodes et des sujets. Ainsi, la majorité des études analysées dans le cadre de notre recherche mobilisent une approche de contrôle de gestion par les outils (système de

management de performance, les tableaux de bord prospectifs, contrôle budgétaire, système de mesure de la performance).

1. La relation contrôle de gestion — apprentissage organisationnel : les principaux courants de recherche identifiés

L'examen de la revue de littérature fait apparaître deux pans de recherche majeurs. Pour la littérature qualifiée de « traditionnelle », basée sur le paradigme classique, le contrôle de gestion représente un frein à l'apprentissage en double boucle. Le contrôle de gestion est utilisé par les acteurs comme des routines défensives et il joue un rôle mineur en matière de l'apprentissage en simple boucle. Tandis que pour la littérature qualifiée « contemporaine » basée sur le paradigme de pilotage, réhabilite la place et la légitimité du contrôle de gestion dans le processus de génération des configurations de l'apprentissage en double boucle. Il existe en effet des évolutions importantes dans les travaux sur le contrôle de gestion qui prétendent à soutenir l'apprentissage organisationnel en double boucle.

1.1. Le contrôle de gestion comme routine défensive bloquant de l'apprentissage organisationnel

Les publications qui ont marqué la période 1978 et 1995 ont considéré le contrôle organisationnel en général et le contrôle de gestion en particulier comme des routines défensives limitant la génération des nouvelles configurations d'apprentissage organisationnel. Pour les prédécesseurs de ce courant de recherche, le contrôle de gestion n'apparaît pas propice pour l'apprentissage organisationnel et exerce des forces qui limitent l'exploration des nouvelles capacités organisationnelles dont l'apprentissage en double boucle fait partie. Parmi les auteurs célèbres de l'époque qui ont animé le débat, on cite : R. Simons en 1991, C. Argyris en 1982 ; 1990, Hoque et Hopper en 1994, Miles et autre en 1978.

Cette période a été caractérisée par la domination du paradigme classique du contrôle de gestion. En effet, la majorité des travaux qui soutiennent l'idée selon laquelle le contrôle de gestion représente un frein à l'apprentissage en double boucle se sont basés sur le paradigme classique du contrôle de gestion. Ce dernier revêt un caractère instrumental et un usage diagnostique de ses outils, consistant à produire des informations purement financières ce qui permet de nuire aux aspects relationnels du contrôle. Il consiste en effet, à introduire des boucles de rétroaction et de comparaison entre les objectifs fixés et les résultats obtenus afin de mener des actions correctives (la régulation cybernétique). L'organisation se réfère à un modèle de

régulation cybernétique qui aboutit à un apprentissage en simple boucle¹⁰¹. Il est en effet utile pour les organisations agissantes dans un contexte relativement sable, récurrente en revanche en situation de l'innovation et de changement.

En somme, le constat commun de la majorité des études analysées qui font partie de ce courant de recherche relève que les systèmes contrôle de gestion favorisent un apprentissage en simple boucle (apprentissage adaptatif). Nous précisons ainsi que ces travaux reposent sur une vision spécifique de contrôle de gestion celle du modèle classique et font référence au contrôle de gestion de type cybernétique, qui consiste en une approche de contrôle par la dimension financière ainsi qu'en un mode d'usage des outils de contrôle de gestion de type diagnostique.

1.2. Le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel : une influence mutuelle

Si le courant dominant considère le contrôle de gestion comme bloquant de l'apprentissage organisationnel, la littérature contemporaine fait apparaître une relation positive entre le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel [Sponem, S. 2009 ; Vaivio. J, 2004 ; Bollecker. M, 2002 ; Rabee S. & Rapiyah. B, 2016 ; Paolo Canonico et al. 2015 ; S. H. Wee Soon Yau F Michael S.C. Tse, 2014 ; Visser. M, 2014 ; Batac. J & Carassus. J, 2009 ; Nelly & al Najjar, 2006 ; Mausolff. C, 2004 ; Kloot. L, 1997 ; Widener. S. K, 2007 ; J. F Henri 2006 ; O'Reilly C. A. & Tushman M. L, 2008 ; Maria, C. A & Federica. B, 2017 ; Gérald. N & Denis, T. 2019]. Pour les auteurs cités, l'apprentissage en simple boucle constitue une pratique courante pour les organisations opérantes dans un environnement dynamique et complexe. En effet, ils sont incités par la question de savoir si le système de contrôle de gestion permet de faciliter l'apprentissage en double boucle.

Ce courant de recherche qualifié de « contemporain » se fonde sur une vision élargie du contrôle de gestion basé sur une dimension relationnelle et sur un style de management participatif « Bottom-up ». Ainsi, il met en question la capacité du système de contrôle de gestion à mettre en relation les différents acteurs pour débattre, remettre en cause et en question les différents paradigmes de base et la théorie de l'action de l'organisation.

La redéfinition du rôle de contrôle de gestion et l'élargissement de ses modes d'usage peuvent conduire à appréhender différemment les liens entre le contrôle de gestion et l'apprentissage

¹⁰¹Argyris, C., (1990). The Dilemma of Implementing Controls: The Case of Managerial Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, volume 15, pp: 503–512.

organisationnel. Pourtant, les systèmes de contrôle de gestion sont considérés comme des vecteurs soutenant la génération d'un apprentissage en double boucle.

Il a fallu attendre la fin des années 90 pour voir des travaux qui ont commencé à réhabiliter la place du contrôle de gestion dans le processus de l'apprentissage organisationnel. Ainsi, c'est avec la publication de l'article de Luisse Kloot en 1997 que les recherches sur le sujet de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel ont commencé à prendre de l'ampleur. Ces recherches ont mis l'accent sur les limites du paradigme de contrôle de gestion classique et son impact sur les capacités organisationnelles, notamment celles relatives à la génération de l'apprentissage organisationnel en double boucle et ce, en évoquant le problème de pilotage stratégique en environnement dynamique et complexe qui nécessite en effet de rompre avec certains dogmes managériaux de la rationalité limitée.

Ce mouvement des recherches qui a marqué cette période considère le contrôle de gestion, en revisitant les objectifs stratégiques, comme un levier de l'apprentissage organisationnel. Il est donc légitime de savoir non seulement comment le contrôle de gestion affecte l'apprentissage organisationnel, mais aussi de comprendre comment l'apprentissage organisationnel permet de remettre en question les paradigmes et les hypothèses sous-jacentes à l'organisation y compris la pertinence et l'efficacité du système de contrôle de gestion.

Pour Robert Simons¹⁰², l'effet du système de contrôle de gestion sur l'apprentissage organisationnel est rendu possible avec la composante relationnelle du contrôle et avec une utilisation interactive de ses outils qui favorisent le dialogue en face à face entre le top management et les différents subordonnés et pairs. Dans le même sens, Mundy¹⁰³ suggère que la problématique de la relation contrôle — apprentissage renvoie à la question de l'équilibre entre les outils du contrôle de gestion, leurs usages et l'attitude des acteurs inclus dans le processus de contrôle de gestion.

Par ailleurs, ce courant de recherche fait apparaître une relation bidirectionnelle et récursive entre le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel. Fortement ancré dans les travaux portant sur le sens de la relation entre les deux concepts, Luisse Kloot¹⁰⁴ a constaté que la

¹⁰² Simons, R. (1995). Control in an age of empowerment. *Harvard Business Review*, volume 67, Issue 2, pp. 80-88.

¹⁰³ Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balance use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, volume 35, Issue 5, pp: 499-523.

¹⁰⁴ Kloot, L. (1997). Op Cit, pp: 47-73.

relation entre le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel est en double sens : le système de contrôle de gestion définit les erreurs et les écarts autour desquels le processus de l'apprentissage sera initié, de même la pertinence du système du contrôle de gestion est mise en question en fonction du niveau de l'apprentissage généré.

À l'instar des travaux cités, on assiste également à des recherches qui ont élargi le domaine de contrôle de gestion pour s'intéresser au contrôle organisationnel. Dans la même lignée des travaux, Maria. C. À & Frederica B¹⁰⁵ s'intéressent à l'effet du contrôle organisationnel sur l'apprentissage adaptatif. Ils ont montré que les systèmes de contrôle organisationnel jouent un rôle pertinent dans la facilitation de l'apprentissage en équipe. Pour eux, l'apprentissage génératif dépend de la manière dont les systèmes de contrôle sont utilisés dans les équipes et de leurs caractéristiques. Il existe une relation récursive et bidirectionnelle entre les systèmes de contrôle organisationnel et l'apprentissage organisationnel. Les contrôles organisationnels sont façonnés par les institutions, la structure organisationnelle et les routines de travail. De plus, ils influencent la perception de l'environnement, ainsi que les normes de formation au niveau de l'équipe.

Le contrôle de gestion affecte l'apprentissage organisationnel lorsque le décalage entre les réalisations et les objectifs de la performance fixés permet une régulation conduisant à modifier les objectifs fixés et de garantir l'existence des paradigmes de bases. L'apprentissage qui a eu lieu est d'ordre adaptatif qui ne remet pas en cause les paradigmes de base et le cadre de référence de l'entreprise y compris la pertinence de son système de contrôle de gestion. Toutefois, lorsque le décalage entre la performance attendue et le résultat effectif conduit à des ajustements qui touchent non seulement les actions, mais aussi le cadre de référence, les paradigmes de base et la théorie de l'action, l'apprentissage généré est d'ordre génératif qui affecte le système de contrôle de gestion lui-même et ce en questionnant sa pertinence et sa validité.

Dans ce cadre, le système de contrôle de gestion lui-même devrait faire l'objet de réflexion et d'enquête. En particulier, l'organisation doit se demander si son système de contrôle de gestion reflète vraiment les normes et les valeurs sous-jacentes qui définissent les objectifs que souhaite atteindre.

¹⁰⁵ Maria C. A & Federica. B (2017). Linking Organizational Controls and Organizational Learning: Evidences. *New organizational forms and institutions*, pp : 139–189.

De ces avancées, il semblait que la thèse dominante selon laquelle le contrôle de gestion est utilisé comme des routines défensives qui limitent la génération des configurations d'apprentissage spécifiques se trouve limiter dans la mesure où elle se concentre sur un mode d'usage du système de contrôle de gestion à des fins du diagnostic et de surveillance des variables critiques de la performance. C'est grâce à une conceptualisation plus large qui intègre en plus de la dimension économique du contrôle, des éléments habilitants du contrôle interactif et une dimension relationnelle, le contrôle de gestion se situe aujourd'hui au cœur du changement et est considéré comme facilitant de l'apprentissage en double boucle.

Contrairement au premier, ce courant de recherche porte sur l'ensemble des travaux ayant pour visée de réhabiliter la place et le rôle du système de contrôle de gestion dans la génération de l'apprentissage en double boucle.

2. Les recherches sur la relation contrôle de gestion — apprentissage organisationnel : acteurs, niveaux et théories mobilisées par les chercheurs

L'engouement des chercheurs et des praticiens pour le thème de l'apprentissage organisationnel se manifeste aussi bien au niveau des travaux portant sur la question du sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel.

L'analyse de la littérature que nous avons effectuée dans le cadre de cette recherche nous a permis d'identifier d'une part, les acteurs de l'apprentissage organisationnel, d'autre part les niveaux et les théories sous-jacentes mobilisées par les chercheurs pour étudier la question de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel.

2.1. Les agents de l'apprentissage organisationnel mobilisés dans les travaux de recherche portant sur la relation contrôle — apprentissage

Comme susmentionné au niveau du premier chapitre, l'apprentissage s'incarne dans les activités et les processus organisationnels à travers plusieurs niveaux d'agents et d'acteurs : l'individu, le groupe d'individus ou l'organisation elle-même. Les recherches portant sur relation du contrôle et de l'apprentissage organisationnel se focalisent soit sur l'organisation comme agent principal de l'apprentissage soit sur l'individu en rendant rarement explicite la concentration sur le processus de transfert de l'apprentissage individuel ou collectif au profil de l'organisation.

Dans la majorité des articles analysés dans le cadre de ce travail, cette distinction est déduite de l'approche de l'apprentissage mobilisée et de la conceptualisation adoptée par les chercheurs.

En effet, lorsque les auteurs se réfèrent à des approches cognitivistes, l'accent est mis sur les structures cognitives des individus qui font l'objet par la suite d'une distribution à tous les niveaux de l'organisation, et ce par le biais de la communication et l'interaction¹⁰⁶. Les recherches mobilisant l'approche cognitive de l'apprentissage placent l'acteur individuel au cœur du processus de l'apprentissage organisationnel comme la seule entité qui a la légitimité d'apprendre.

De notre revue de littérature, il ressort que la majorité des travaux ne se focalisent pas sur la problématique de transfert de l'apprentissage individuel au profit de l'organisation. Pourtant, sans mécanismes de collecte de l'information, de l'interprétation, de l'intégration et de stockage de la connaissance, l'apprentissage organisationnel reste localisé au niveau individuel.

Seuls ces auteurs (Feurer et al, 1995 ; Chenhall, R. H et Morris. D, 1995 ; Kloot. L, 1997 ; Mausolff. D, 2004 ; Chenhall. R. H, 2005 ; Batac. J et Carassus. D, 2009 ; Olivier. J, 2009) qui ont mis l'accent sur le processus de transfert de l'apprentissage individuel au profit de l'organisation, s'appuyant sur les travaux de Huber en 1991 et de Crossan et al en 1999 dans l'étude de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel.

Pour Batac et Carassus¹⁰⁷, l'apprentissage individuel est essentiel, mais il doit être partagé à tous les niveaux avec les autres membres de l'organisation pour être qualifié de l'apprentissage organisationnel. Il convient de reconnaître que lorsque les individus interprètent l'information et la traduisent pour un usage organisationnel, ces interprétations peuvent être très subjectives selon leurs objectifs personnels ce qui peut nuire à la base des connaissances organisationnelles¹⁰⁸.

En outre, étudier l'apprentissage en contexte organisationnel en se concentrant uniquement sur l'individu ou sur l'organisation comme des agents de l'apprentissage ne permettent pas de mieux cerner son processus de l'apprentissage organisationnel. De toute évidence, l'apprentissage n'est réalisable que par les individus qui composent l'organisation. Cependant, sa compréhension ne permet pas d'explicitement l'apprentissage organisationnel et

¹⁰⁶ Voir l'annexe 2 relative aux agents de l'apprentissage mobilisés par les chercheurs dans les travaux antérieurs.

¹⁰⁷ Batac. J., & Carassus. D. (2009). Op cit.

¹⁰⁸ Feurer. R., & Chaharbaghi. K., (1995). Performance measurement in strategic change. *Benchmarking for quality Management and Technology*, volume 2, Issue 1, pp: 38-55.

collectif. Cette vision a été partagée par plusieurs auteurs comme [Argyris et Schön 2002, Fiol et Lyles 1985 et Huber 1991].

Sur un autre plan d'idées, on assiste à des travaux de recherche qui sont centrés uniquement sur l'acteur individuel sans expliquer comment l'apprentissage a eu lieu et comment il est transféré au profil de l'organisation [je cite Kaplan et Norton, 1996 ; Nelly, A & al Najjar, 2006 ; Hall, 2011].

Dans la même lignée des travaux, Norton et Kaplan¹⁰⁹ mettent l'accent sur l'apprentissage managérial. De plus, Chenhall¹¹⁰ considère que c'est plutôt l'organisation qui doit faciliter l'apprentissage à tous les niveaux, notamment à travers son système d'information, son style de management et sa culture. Toutefois, ce sont les interfaces de transfert de l'apprentissage individuel au niveau organisationnel qui représentent le risque de ne pas aboutir à un apprentissage radical ou en double boucle.

Toutefois, limiter l'apprentissage organisationnel en simple apprentissage des individus ne permet pas de s'attaquer au processus de transferts des connaissances au sein de l'organisation. Des efforts supplémentaires devraient être employés par les chercheurs pour expliquer et comprendre ce processus et de voir comment le contrôle de gestion intervient dans chaque phase dudit processus. Pour Chenhall¹¹¹, cela va permettre non seulement d'alimenter l'apprentissage individuel, mais aussi de soutenir le processus de transfert des connaissances acquises et de réduire les barrières cognitives et structurelles qui limitent les flux d'informations des individus vers le collectif puis vers l'organisation.

Sur un autre plan d'idée, lorsque les auteurs se concentrent sur l'organisation comme agent principal de l'apprentissage [par exemple, Henri 2006 ; Ferreira et Otley 2009 ; Rabee Shurafa et Rapih Bt Mohamed 2016], ils ont tendance à conférer à l'organisation une capacité de l'apprentissage comme celle des individus. Les auteurs cités se basant davantage sur des mécanismes contextuels facilitant l'apprentissage comme la communication, le dialogue, le débat collectif, la culture de socialisation, l'interaction et le traitement collectif de l'information.

¹⁰⁹ Kaplan, R. S. & Norton, D.P. (1996). Strategic learning and the balanced scorecard. *Strategy and Leadership*, volume 24, Issue 5, pp: 18-29.

¹¹⁰ Chenhall, R. H. (2005). Op cit, pp: 395-422.

¹¹¹ Ibid.

Selon Chiva et Alegre¹¹², ces mécanismes qui sont propres à l'organisation, sont considérés comme des vecteurs clés de transfert de l'apprentissage individuel vers tous les niveaux de l'organisation qui sont facilitées par un usage plus interactif du contrôle de gestion. Toutefois, ces recherches ne tiennent pas en compte le rôle de l'intermédiation fournie par l'acteur individuel qui est considérée comme la source principale de toute connaissance organisationnelle. Force est de constater que ces études sont réalisées dans le contexte de l'organisation hiérarchique où le transfert des connaissances n'est pas automatique qui peut se limiter seulement au niveau managérial et dans une large mesure ignore les mécanismes du contrôle de gestion qui déclenchent initialement la connaissance au niveau opérationnel parmi les subordonnées et les pairs.

Cet état de choses divers conduit certains chercheurs à se focaliser sur l'apprentissage comme un phénomène confié à l'organisation. C'est dans ce sens que Bisbe et Otley étudient l'innovation comme un phénomène organisationnel, visant à combler le manque de la littérature reliant le système de contrôle de gestion et l'innovation et à aborder cette relation au niveau organisationnel. Dans le même ordre, l'étude réalisée par Henri en 2006 adopte une vision de l'apprentissage organisationnel basée sur les ressources, le considérant comme une capacité organisationnelle plutôt qu'une chose confiée à l'individu.

Dans notre recherche, nous considérons que seuls les individus qui ont la capacité d'apprendre et le fait qu'ils agissent pour le compte de l'organisation, cet apprentissage sera qualifié « apprentissage organisationnel » et que cette qualification passe nécessairement par des mécanismes de l'apprentissage organisationnel facilité par les différentes dimensions liées à un mode d'usage interactif du système de contrôle de gestion tel que la socialisation, la communication, le dialogue, le débat collectif, l'interaction et de traitement collectif de l'information en contexte organisationnel.

2.2. La relation contrôle de gestion — apprentissage organisationnel : niveaux et théories sous-jacentes

Aux termes des travaux d'Argyris et Schön publiés en 1978, les niveaux de l'apprentissage organisationnel font référence à l'apprentissage en simple boucle ou en double boucle. De plus on trouve au niveau de la littérature des concepts similaires comme l'apprentissage génératif et adaptatif, l'apprentissage de premier, de deuxième et de troisième ordre, l'apprentissage

¹¹² Chiva, R & Alegre, J. (2005). Organizational learning and organizational knowledge. *Management Learning* volume 36, Issue 1, pp. 49-68.

incrémental et radical, la construction ou la confirmation du modèle mental... pour ne citer que ceux-ci.

Cette typologie est bien établie au niveau de la littérature sur l'apprentissage organisationnel, cependant, elle est rarement retenue dans les travaux portant sur l'étude de la relation de contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel. Chose qui explique aussi bien la complexité d'opérationnaliser ou d'identifier les dimensions qui sont associées à chaque niveau.

Le niveau de l'apprentissage organisationnel facilité par le système de contrôle de gestion constitue une question qui reste ouverte au débat qui se situe au cœur de notre problématique de recherche. Pour la majorité des chercheurs, la capacité du système de contrôle de gestion à favoriser l'apprentissage en simple boucle, et ce en raison de sa nature inhérente de la surveillance, de contrôle et d'analyse des écarts de performance constitue une réalité largement acceptée et que les chercheurs sont incités par la question de savoir si le système de contrôle de gestion a la capacité de promouvoir et d'aboutir à un apprentissage en double boucle.

Dans ce sens, Bisbe et Otley¹¹³ persistent que puisque la conceptualisation du contrôle de gestion s'est élargie et les gestionnaires ont appris à le pratiquer de différente manière et à des fins différentes, le consensus tend de plus en plus vers le changement de la thèse dominante selon laquelle le contrôle en général et le contrôle de gestion en particulier est considéré comme bloquant de l'apprentissage en double boucle.

De ce fait, la question qui a suscité notre intérêt est de savoir comment le corpus théorique aborde cette question relative aux liens entre les différents niveaux de l'apprentissage organisationnel et le contrôle de gestion. Le constat commun des recherches analysées dans le cadre de ce travail relève que la majorité des chercheurs qui ont tenté d'étudier le sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel ont mobilisé une approche dichotomique de l'apprentissage.

Pourtant, l'hypothèse des deux niveaux distincts de l'apprentissage organisationnel n'est pas prise en considération au niveau du corpus théorique antérieur. De plus, la majorité des chercheurs optant pour une approche dichotomique considèrent l'apprentissage organisationnel

¹¹³ Bisbe, J. & Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting Organizations and Society*, volume 29, pp : 709-737.

comme un construit unique. Cependant, nous avons essayé à travers notre analyse d'identifier les dimensions qui correspondent à chaque niveau de l'apprentissage.

Les auteurs cités (M. Bollecker, 2002 ; Bisbe & Otley, 2004 ; Chenhall, 2005 ; Dossi et Patelli, 2010 ; Pinheiro de Lima et al, 2012 ; Rabee Shurafa & Rapiyah Bt Mohamed, 2016 ; Naro. G & Travaillé. D, 2019) considèrent que l'apprentissage organisationnel qui implique en principe la génération des nouvelles connaissances, l'adoption des nouvelles hypothèses et le changement des paradigmes de base et de la théorie de l'action de l'organisation. Pour eux, l'apprentissage en simple boucle constitue une réalité courante pour toutes les organisations qui agissent dans un environnement en perpétuelle mutation.

Rares sont les auteurs qui font la distinction entre à l'apprentissage en simple boucle et en double boucle (J. F. Henri 2006, S. K Widener 2007, Ferreira et Otley 2009, Micheli et Manzoni 2010), à l'apprentissage génératif et adaptatif (Kloot, L 1997, DeVilbiss, C. E 2006) ou encore à la construction ou la confirmation du modèle mental (Vandenbosch & Higgins, 1995 ; Hall, 2011, M)¹¹⁴.

Par ailleurs, la capacité du système de contrôle de gestion à favoriser l'apprentissage en double boucle est probable ce qui en fait un sujet de recherche pertinent pour les organisations qui agissent dans un environnement concurrentiel et en perpétuelle mutation.

Bien que les nombreux chercheurs perçoivent l'apprentissage organisationnel comme un avantage concurrentiel durable, Chenhall¹¹⁵ avance que le manque de l'apprentissage en double boucle n'affecter pas la performance organisationnelle à court terme. Pour améliorer sa performance, l'organisation doit concentrer ses ressources sur l'amélioration de l'efficacité plutôt que sur les activités d'innovation. Cependant, à long terme, les organisations doivent être en mesure d'apprendre en double boucle pour surmonter les changements de l'environnement et les mutations technologiques.

Sur un autre plan d'analyse, la combinaison entre les agents et les niveaux de l'apprentissage organisationnel nous ont conduits à constater que lorsque les chercheurs abordent le phénomène de l'apprentissage organisationnel sous l'angle de la confirmation ou de la construction du modèle mental, ils se concentrent davantage sur l'individu comme agent principal de l'apprentissage [cas des études réalisées par Vandenbosch 1995, Vaivio 2005, Hall 2011]. Dans

¹¹⁴ Voir l'annexe n°3 portant sur les niveaux de l'apprentissage organisationnel dans les études antérieures.

¹¹⁵ Chenhall, R. H. (2005). Op. Cit., pp: 395-422.

ce sens, Vaivio¹¹⁶ considère que seule les individus qui obtiennent les informations et les utilisent pour confirmer ou construire leurs modèles mentaux.

En outre, l'apprentissage organisationnel en simple boucle ou en double boucle apparaît que ce soit avec l'acteur individuel ou organisationnel. Ceci est implicite dans les recherches analysées. Dans ce cadre, Neely, A., Al Najjar¹¹⁷ stipulent que l'information fournie par le système de contrôle de gestion sur les écarts des performances peut être analysée et discutée soit de façon collective amenant les responsables à réexaminer ensemble leurs hypothèses et leurs paradigmes de base, soit de façon individuelle limitant ainsi le dialogue ouvert, la socialisation et le débat autour de la validité de la stratégie et de la théorie de l'action.

Très peu de recherches combinent entre les niveaux et les agents de l'apprentissage organisationnel. Une exception est faite par Batac et Carassus en 2009 et Kloot en 1997 qui ont construit un cadre théorique expliquant à travers lequel le processus de transfert de l'apprentissage individuel et les niveaux d'apprentissage organisationnel. Dans leurs études, ils ont souligné l'importance de relier les deux perspectives, car elles persistent que pour passer de l'apprentissage adaptatif à un apprentissage génératif, un effort collectif et un dialogue interactif soient nécessaires.

Le système de contrôle de gestion est en mesure de favoriser un apprentissage en double boucle lorsqu'il est utilisé d'une manière interactive (Tuomela 2005, Siengthai et Rompho 2012). Cependant, l'apprentissage est difficilement réalisable en se focalisant sur les individus. Dans le même ordre d'idées, Miller et autres¹¹⁸ ont constaté des doutes sur la capacité des individus à apprendre en double boucle, et ce, en raison de la tendance humaine à rationaliser les observations incohérentes avec leurs compréhensions prédominantes. Ils soulignent également l'importance de discuter, de comparer et de remettre en question les hypothèses et les opinions de chaque individu.

Il est surprenant que la majorité des recherches consultées dans le cadre de notre recherche accordent une attention particulière à l'apprentissage organisationnel sans faire la distinction

¹¹⁶ Vaivio, J. (2004). Mobilizing local Knowledge with "Provocative" non-financial measures. *European Accounting research*, volume 13, Issue 1, pp: 39-71.

¹¹⁷ Neely, A. & Al Najjar. (2006). Management learning not Management Control: The True Role of Performance Measurement? *California Management Review*, volume 48, Issue 3, spring; pp. 101- 114.

¹¹⁸ Miles, R.E., Snow, C.C., Meyer, A. D, & Coleman, H.J. (1978). Organizational strategy, Structure and Process. *Academy of Management Review*, Jul, pp. 546-562.

entre ses deux niveaux. Ce choix peut être expliqué par la complexité de connaître et d'identifier avec précision les dimensions et les mécanismes qui distinguent chaque niveau de l'apprentissage.

La combinaison entre les agents et les niveaux de l'apprentissage organisationnel peut également fournir un aperçu sur les théories de l'apprentissage mobilisées au niveau de ces recherches. Dans ce sens, Ferreur et Chaharbaghi¹¹⁹ soutiennent que les deux niveaux de l'apprentissage organisationnel sont de nature comportementale et cognitive et que l'apprentissage en simple boucle n'implique pas nécessairement la construction des associations et du dialogue, mais une réponse mécanique à un stimulus de l'environnement.

Dans le même sens, Batac et Carassus¹²⁰ décrivent également l'apprentissage adaptatif comme des changements adaptatifs des comportements et que l'apprentissage génératif comme un processus cognitif qui met en question la compréhension des causes des problèmes qui aboutissent à l'adoption des nouvelles hypothèses.

Les auteurs mobilisant les approches comportementales et cognitives de l'apprentissage se concentrent principalement sur l'acteur individuel comme le seul agent qui a la légitimité d'apprendre, tandis que les travaux basés sur les approches sociales et constructivistes mettent l'accent sur l'organisation comme agent principal de l'apprentissage. Même si dans certaines études qui ne précisent pas leurs théories d'apprentissage, nous avons identifié quelques indications qui renvoient aux théories sociales et constructivistes comme le partage et l'interprétation collectifs de l'information¹²¹, l'analyse et le partage des expériences individuelles dans l'ensemble de l'organisation, le développement et le partager d'une compréhension commune au sein de l'entreprise autour de la validité des objectifs et la remise en cause des hypothèses sous-jacentes de l'organisation¹²².

Bien que les théories de l'apprentissage mobilisées dans les études portant sur la question de la relation du contrôle de gestion de l'apprentissage organisationnel soient difficiles à identifier, l'analyse que nous avons menée nous a permis d'aboutir à la conclusion suivante : au niveau

¹¹⁹ Ferreur, R., & Chaharbaghi, K. (1995). Op. Cit, pp. 38-55.

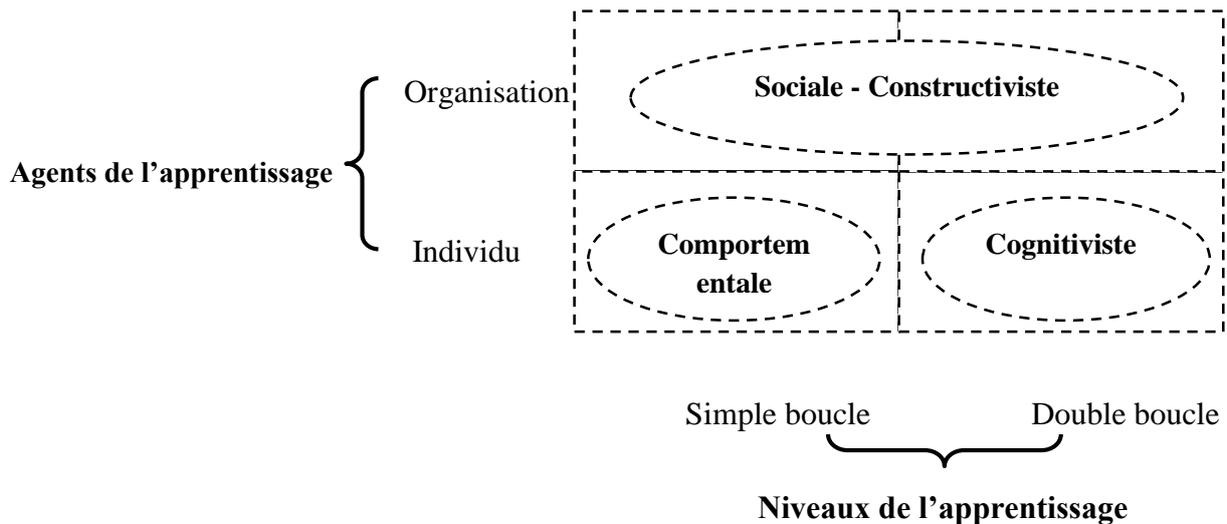
¹²⁰ Batac, J & Carassus, D. (2009). Op. Cit.

¹²¹ Mausolff, C. (2004). Learning from feedback in performance measurement system. *Public Performance and Management Review*, volume 28, Issue 1, pp: 9-29.

¹²² Fried, A. (2010). Performance measurement systems and their relation to strategic learning: A case study in a software-developing organization. *Critical Perspectives on Accounting*, volume 21, Issue 2, pp. 188-133.

des études basées sur l'agent individuel, l'apprentissage en simple boucle est de nature comportementale et celui en double boucle est de nature cognitive. Alors qu'au niveau des études focalisées sur l'organisation comme agent de l'apprentissage, l'apprentissage est de nature sociale qui requiert toujours l'interaction et le développement collectif des représentations mentales partagées impliquant une théorie socioconstructiviste.

Figure 9 : Combinaison entre les niveaux, les approches et les acteurs de l'apprentissage organisationnel.



Source : Auteur.

Après avoir présenté cet état de l'art sur les agents, les niveaux et les théories de l'apprentissage organisationnel mobilisés au niveau des recherches antérieures portant sur la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel, toutes argumentations avancées par les chercheurs autour de ce sujet seront présentées dans le paragraphe qui suit.

§ II. L'identification des argumentations générales avancées par l'emprunt théorique

Les deux courants de recherche que nous avons identifié ont abordé la question de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel en se basant sur différentes argumentations. On assiste au développement de travaux de recherche qui sont basés sur l'effet de la conception du système de contrôle de gestion ou encore sur le mode de son usage par les acteurs (courant de gestion par les pratiques).

1. L'effet de la conception du système de contrôle de gestion sur l'apprentissage organisationnel

L'étude de la relation entre la conception du système de contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel a suscité l'intérêt d'un grand nombre des chercheurs. La première tentative qui a essayé d'aborder cette question remonte à la fin des années 1997, notamment avec la publication de l'article de Luisse Kloot intitulé « organizational learning and management control systems : responding to environmental change ». Cette étude réalisée en contexte de deux établissements publics est fondée sur le cadre théorique développé par Huber en 1991, montrant que la nature de la relation entre la conception du système de contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel est bidirectionnelle et récursive. Le contrôle de gestion affecte et est affecté par l'apprentissage organisationnel¹²³.

En effet, les résultats de cette étude montrent que les quatre dimensions de l'apprentissage organisationnel que sont l'acquisition de la connaissance, la diffusion de l'information, l'interprétation de l'information, et la mémoire organisationnelle sont respectivement associées au système de contrôle de gestion.

La première phase concerne l'acquisition des connaissances est considérée comme un potentiel à l'apprentissage organisationnel. Les connaissances antérieures améliorent l'apprentissage et facilitent l'acquisition de nouvelles connaissances, requièrent une recherche intentionnelle et une observation non intentionnelle. Cette recherche implique à la fois les processus de maintien du changement de l'environnement, la recherche ciblée de solutions à des problèmes spécifiques et la surveillance des variables critiques de la performance.

Ensuite, la diffusion de l'information constitue le processus par lequel l'information, provenant de différentes sources, sera partagée déterminant ainsi l'étendue et le niveau de l'apprentissage organisationnel. En effet, lorsqu'elle est largement diffusée au sein de l'organisation, les différents responsables des centres opérationnels et pairs sont plus susceptibles d'apprendre. Le partage de l'information à l'échelle de l'organisation contribue également à atténuer les problèmes d'asymétrie de l'information qui peuvent résulter des différences de pouvoir entre les différents niveaux hiérarchiques.

La troisième phase concerne l'interprétation de l'information. Il s'agit d'un processus par lequel l'information reçoit un sens par les acteurs. L'apprentissage organisationnel est plus susceptible

¹²³ Kloot, L. (1997). Op Cit, pp: 47–73.

de se produire lorsqu'il existe une variété d'interprétations partagées. Pour Huber¹²⁴, l'interprétation de l'information dépend en partie à des cartes cognitives (cadres de référence, modèles mentaux) possédées par les unités de l'organisation. Les cartes cognitives sont considérées comme des lentilles par lesquelles les gestionnaires perçoivent le monde, et qui sont façonnées par l'expérience, par les routines organisationnelles et par les systèmes d'information y compris le système de contrôle de gestion.

La dernière phase du processus de l'apprentissage concerne la mémoire organisationnelle. C'est un moyen par lequel les connaissances sont stockées pour une utilisation future. L'apprentissage suppose que les expériences organisationnelles sont maintenues, accumulées et intégrées dans les pratiques organisationnelles courantes. Les connaissances antérieures dans un domaine déterminé peuvent influencer sur la capacité de l'organisation à assimiler et à exploiter de nouvelles visions.

Dans la même ligne de ces travaux, Hui Wee et autres¹²⁵ constatent que la conception du système de contrôle de gestion a un effet positif sur l'apprentissage organisationnel. Cette conception peut être formalisée en fonction des caractéristiques de l'information. À cet effet, quatre grandes caractéristiques de l'information sont perçues comme étant utiles à la direction pour faciliter l'apprentissage à savoir : l'étendue, l'opportunité, l'agrégation et l'intégration¹²⁶. Selon les auteurs cités, un système de contrôle de gestion efficace est celui qui est conçu sur la base de ces caractéristiques, fournit des informations sur l'environnement interne et externe et oriente l'organisation vers la réalisation de ses objectifs fixés.

L'étendue des informations fournies par le système de contrôle de gestion se réfère à la rapidité et à la fréquence de son traitement et son utilisation par l'entreprise. En outre, l'agrégation se réfère à l'étendue de l'information affiliée sur les multiples départements ou centre de responsabilités. Pourtant, une large diffusion de l'information auprès des membres de l'organisation est susceptible de générer des niveaux élevés d'activités liées à l'apprentissage organisationnel.

¹²⁴ Huber, G., P. (1991). Organizational learning: The contributing process and the literatures. *Organizational Sciences*, volume 2, Issue 1, pp. 88-115.

¹²⁵ S. Hui Wee, S. Yau Foong, & M. S.C. Tse, (2014). Management control systems and Organizational learning: the effects of design and use. *Accounting Research Journal*, volume 27, Issue 2, pp: 169 – 187.

¹²⁶ Chenhall, R. H & Morris, D. (1986). The impact of the structure, environment and the interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*, volume 61, Issue 1, pp: 16-35.

À leurs tours, Paolo Canonico et autres¹²⁷ se sont rattachés à l'analyse de l'effet de la conception du système de management de la performance (SMP) sur l'apprentissage organisationnel en demandant s'il permet de favoriser la naissance des configurations d'apprentissage en double boucle au sein d'une entreprise de service. Cette recherche a montré que la conception d'un système de management de la performance est essentiellement influencée par la vision stratégique de l'entreprise et par les indicateurs de la performance sélectionnés par les managers aboutissant à un apprentissage en simple boucle.

En outre, Gérald Naro et Denis Trevaillé¹²⁸, s'intéressent à l'étude des apprentissages nés de la phase de la conception du tableau de bord prospectif (TDBP). L'étude s'appuie sur un cadre conceptuel qui tend à suggérer que le TBP, en invitant à repenser la stratégie, peut devenir un levier d'apprentissage. Les résultats obtenus ont montré que durant la conception du BSC, les interactions multiples entre les acteurs ont engendré un triple processus d'acquisition de la connaissance, de distribution de l'information et de l'interprétation de l'information. L'étude montre également le rôle déterminant de la phase de la conception du BSC et de sa carte stratégique dans les apprentissages qui s'en sont suivis. Elle révèle également des fragilités du tableau de bord prospectif et de ses apprentissages face à un contrôle prioritairement financier.

Pour résumer, les recherches empiriques antérieures portant sur la relation de la conception du système de contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel ont été largement prises dans une perspective technico-rationaliste où la stratégie détermine la conception du système de contrôle de gestion. Ainsi, le changement du système de contrôle suit un changement passif et réfléchissant qui nécessite des initiatives de la part du top management.

De plus, la conception selon une approche descendante ne permet pas de fournir l'information nécessaire pour la réalisation d'un changement radical ce qui ne favorise pas en fin de compte l'apprentissage en double boucle nécessaire pour remettre en question l'efficacité du système de contrôle de gestion. Au contraire, la conception selon une approche ascendante permet de fournir les informations nécessaires pour entraîner des changements dans les systèmes de

¹²⁷ Paolo C., Ernesto D., N, Vincenza E., Marcello M., Lorenzo M., & Mario P. I. (2015). The boundaries of a performance management system between learning and control. *Measuring business excellence*, volume 19, Issue 3, pp: 7-21.

¹²⁸ Gérald, N & Denis, T. (2019). De la conception collective du Balanced Scorecard à son abandon : l'apprentissage organisationnel en question. *Revue de la Comptabilité, Contrôle et Audit*, tome 25, pp : 13-54.

contrôle de gestion et de suggérer de nouvelles possibilités d'action et par conséquent elle peut soutenir l'apprentissage en double boucle.

La limite principale de ces études réside dans le fait qu'elles n'arrivent pas au stade de l'étude de l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion en « routine ». Concrètement, elles sont concentrées sur le stade de conception du système de contrôle de gestion et sur les apprentissages qui en découlèrent. Les auteurs n'ont donc pas observé les apports respectifs d'un pilotage interactif ou diagnostique et surtout de l'interaction entre ces deux leviers.

Outre que la conception selon une approche ascendante ou descendante, c'est le mode d'usage du système de contrôle de gestion fait par les acteurs qui déterminent les niveaux de l'apprentissage organisationnel. Ce point sera discuté au niveau du paragraphe qui suit.

2. L'effet des modes d'usage du système de contrôle de gestion sur l'apprentissage organisationnel

À l'instar de l'effet de la conception du système de contrôle de gestion sur l'apprentissage organisationnel, il y a un intérêt grandissant pour l'analyse de l'effet entraîné par les modes d'usage du système de contrôle de gestion sur les différents niveaux de l'apprentissage organisationnel. De ce fait, comprendre comment une organisation peut user son système de contrôle de gestion pour soutenir l'apprentissage organisationnel est apparue comme une question de recherche délicate non traitée d'une manière détaillée au niveau de la littérature académique.

Le corpus théorique qui s'intéresse à cette question se concentre sur des sous-unités des entreprises manufacturières comme les départements de recherche et développement, les projets de développement de produits et les départements de production. L'accent a été mis de manière limitée sur l'un des aspects du processus de contrôle de gestion, notamment la mesure de la performance et la phase de suivi des réalisations. L'effet de ces dimensions de contrôle sur l'apprentissage organisationnel n'est pas examiné du point de vue organisationnel.

C'est avec la publication des travaux de Robert Simons¹²⁹ sur les leviers du contrôle réalisée en 1994, 1995 et 2000 - le modèle des leviers de contrôle est illustratif de ce mouvement - que les

¹²⁹ Simons, R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, volume 15, Issue 3, pp : 169-189.

Du même auteur, Voir également,

recherches en apprentissage ont commencé à prendre de l'ampleur, mettant l'accent sur les différents modes d'usage du système de contrôle de gestion et sur leurs rôles en matière de décision, de changement stratégique, de développement des nouvelles capacités organisationnelles, de l'apprentissage et de la performance.

Cette classification faite entre l'usage interactif et diagnostique du système de contrôle de gestion qui traduisait l'opposition entre le modèle classique et celui de pilotage a été mobilisée par très peu des travaux analysés dans le cadre de notre recherche.

De surcroît, les recherches qui ont conclu que le système de contrôle de gestion est considéré comme bloquant de l'apprentissage organisationnel en double boucle sont partielles et limitées dans la mesure où elles se concentrent exclusivement sur le mode d'usage diagnostique (système de mesure et de rétroaction), ignorant ainsi le rôle des mécanismes et des dimensions liés à l'usage interactif.

Parmi les études qui ont mobilisé le modèle de Robert Simons en 1995, nous citons celle réalisée par R. Shurafa et R. Bt Mohamed en 2016. Le résultat de cette étude obtenu fait apparaître une relation positive entre le système de contrôle diagnostique et l'apprentissage organisationnel. Cependant, l'hypothèse selon laquelle le système du contrôle de gestion interactif favorise l'apprentissage organisationnel n'est pas vérifiée. Les résultats obtenus dans le cadre de cette étude s'expliquent par d'autres facteurs contextuels qui ont exercé un effet indirect sur le sens de la relation comme la culture de management et le style de leadership des entreprises de l'économie d'un pays en voie de développement. Pour ces auteurs¹³⁰, les organisations qui utilisent leurs systèmes de contrôle de gestion d'une manière interactive favorisent l'initiation, la recherche et le développement des nouvelles idées créatives ont tendance à améliorer la capacité à percevoir leur environnement et à améliorer leur apprentissage organisationnel ce qui peut agir en fin de compte sur leur performance organisationnelle.

D'autres recherches ont évoqué le mode d'usage du système de contrôle de gestion d'une manière implicite en focalisant leurs travaux de recherches sur un aspect particulier du

-
- Simons. R. (1995). *Levers of control: How Managers Use Innovative controls system to drive strategic renewal*. Boston: *Harvard Business School Press*.
 - Simons, R. (2000). *Performance measurement and control systems for implementing strategy: text and cases*. Prentice Hall. Upper Saddle, River, NJ.

¹³⁰ Rabee S. & Rapiah B. M. (2016). Management control system, organizational learning, and firm's performance: An empirical study from developing economy. *International Journal of Advanced and Applied Sciences*, volume 3, Issue 10, pp: 79-88.

processus de contrôle de gestion. À ce sens, dans une étude réalisée au contexte des entreprises industrielles françaises, Marc Bollecker¹³¹ s'intéresse au contrôle budgétaire, et ce, à travers une perspective de l'analyse de la phase de suivi des réalisations qui constitue pour lui la composante du contrôle la plus reconnue comme contribuant à l'apprentissage organisationnel.

L'implication des contrôleurs de gestion dans cette phase permet de favoriser les échanges des expériences et d'opinions portant sur les écarts entre les objectifs et les réalisations, sur leurs causes et sur la définition des solutions régulatrices. Ainsi, lorsque les contrôleurs de gestion incitent, lors des réunions de suivi des réalisations, à la socialisation de la connaissance entre les décideurs — en raison de problème de coordination entre le service opérationnel — les entreprises réalisent l'apprentissage organisationnel.

Bien que cette étude contribue plus ou moins à la clarification de la question de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel, elle se trouve limitée dans la mesure où elle se focalise sur un aspect particulier du contrôle de gestion celui relatif à la phase de la régulation budgétaire. De plus, l'auteur adopte une approche dichotomique de l'apprentissage organisationnel sans faire une distinction entre les deux niveaux de l'apprentissage. La prise en compte de l'approche processuelle du contrôle de gestion ainsi que la distinction entre les deux niveaux de l'apprentissage peuvent apporter un éclairage supplémentaire sur cette question.

Dans la même ligne des travaux, Max Visser¹³² stipule que l'étude de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel repose sur la perspective de la détection et de la correction des erreurs. Pour lui, le système de contrôle de gestion est souvent utilisé pour définir les erreurs et les problèmes autour duquel le processus de l'apprentissage sera initié. Lorsqu'une inadaptation des plans actions a eu lieu, le contrôleur de gestion intervient pour rechercher les causes de dysfonctionnement afin de mettre en œuvre les ajustements nécessaires. C'est dans ce cadre qu'intervient le rôle du contrôleur de gestion dans la génération des nouvelles connaissances sur les causes des erreurs.

¹³¹ Bollecker M. (2002). Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations, *Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 8, pp : 109-126.

¹³² Visser. M (2014). Management control and organizational learning: Exploring theoretical relationship, *Paper, subtheme 34: 'the rise of accountability: Rethinking management accounting, control and organization'*, 30th EGOS Colloquium, Rotterdam, 3-5 July 2014.

Dans le même sillage, Abernethy et Brownell¹³³ se sont focalisés sur le mode d'usage diagnostique et interactif des budgets. Cette étude portant sur les hôpitaux publics australiens, cherche à étudier le rôle des budgets dans une perspective de changement. Le modèle théorique développé consistait à examiner la relation entre le changement stratégique, le mode d'usage du budget et la performance. Le résultat obtenu fait apparaître que le budget diagnostique se présente comme un processus dont l'objectif d'atteindre les résultats prédéfinis. L'information fournie grâce à des procédures et de rapports formalisés sert principalement à informer les cadres dirigeants si les actions correspondent ou non au plan.

Au contraire de l'usage diagnostique, l'usage interactif du budget quant à lui, permet d'atténuer des effets positifs sur la performance, l'apprentissage organisationnel et le changement stratégique. Il favorise un échange continu entre les différents niveaux de management. De plus, l'information produite par le budget interactif constitue un ordre du jour important abordé par le haut niveau de management, requière une attention fréquente et régulière des managers à tous les niveaux de l'organisation, interprétée et discutée en réunion avec les subordonnées et pairs.

Bien que cette étude puisse apporter un éclairage théorique sur un aspect du contrôle de gestion, considéré comme contribuant au développement de l'apprentissage organisationnel et du changement, elle est réalisée dans un contexte spécifique du secteur public qui représente un certain nombre de spécificités par rapport à la sphère de l'entreprise privée.

En dehors des budgets, Henri¹³⁴ s'intéresse aux modes d'usage du système de mesure de la performance sur quatre compétences organisationnelles consistant à guider les choix stratégiques de l'entreprise que sont l'orientation du marché, l'esprit de l'entreprise, l'innovation et l'apprentissage organisationnel. Cette étude quantitative, menée auprès des entreprises industrielles canadiennes indique que l'utilisation interactive du système de mesure de la performance favorise ces quatre capacités organisationnelles en concentrant l'attention managériale sur les priorités stratégiques et en stimulant le dialogue.

A l'instar des travaux portant sur le mode de l'utilisation interactif, des chercheurs ont focalisé leurs analyses sur l'utilisation diagnostique du système de contrôle de gestion. Bien que la théorie suggère que l'utilisation diagnostique du système de contrôle de gestion ne favorise pas

¹³³ Abernethy, M. A. & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, volume 24, Issue 3, pp: 189-204.

¹³⁴ Henri, J.F, (2006). Op cit, pp. 529-558.

l'apprentissage organisationnel, S. K. Widener¹³⁵ suggère qu'il existe une association positive. Pour lui, ce mode d'usage doit être soutenu par la culture organisationnelle et l'expérience historique pour que l'organisation améliore sa compréhension de l'environnement au fil du temps ce qui facilitera l'activité de l'apprentissage organisationnel.

Cette contradiction au niveau de la théorie et des résultats obtenus s'explique en principe par les caractéristiques du contexte de l'étude. Dans ce sens, Widener¹³⁶. S. K revient dans son étude pour expliquer que la majorité des entreprises étudiées dans le cadre de son travail ont subi un changement important, chose qui a rendu l'apprentissage organisationnel improbable.

Sur un autre plan d'idées, des auteurs se sont intéressés à la question de la personnalisation de la détection et de la correction des erreurs. Dans ce sens, Messner¹³⁷ suggère que l'utilisation diagnostique du système de contrôle de gestion permet non seulement la détection et la correction des écarts par rapport aux normes et aux objectifs de la performance établis, mais aussi pour attribuer aux différents subordonnés la responsabilité organisationnelle de leurs réalisations, et ce à travers un contrôle de type vertical. Cette réalisation verticale de contrôle ne favorise pas l'apprentissage en double boucle. De plus, le système du contrôle de gestion est utilisé comme routines défensives qui consistent à défendre les ajustements effectués et les réalisations sont considérées comme une victoire pour les gestionnaires de l'organisation.

En somme, bien que traitée dans la littérature en management, la question de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel reste ambiguë et les résultats obtenus des études réalisées restent propres à des contextes spécifiques, voire limités dans la mesure où ils ne précisent pas si le système de contrôle de gestion favorise l'apprentissage en simple boucle ou en double. Ainsi, ces études sont réalisées dans un contexte spécifique des économies des pays développés où la culture de contrôle et l'usage du système de contrôle de gestion se diffèrent de ceux de l'économie d'un pays en voie de développement.

Très clairement, le contrôle de gestion n'est pas inséré dans son approche processuelle et gestionnaire. Les études analysées se sont focalisées sur l'un des outils ou des aspects du contrôle de gestion comme la mesure de la performance, les tableaux de bord prospectifs, le

¹³⁵ Widener, S.K, (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organization and Society*, pp: 757-788.

¹³⁶ Ibid.

¹³⁷ Messner, M. (2009). The limits of accountability. *Accounting, organizations and Society*, volume 34, Issue 8, pp: 918-938.

contrôle budgétaire, la comptabilité de gestion et la comptabilité par activité chose qui rend difficile l'identification du système de contrôle qui contribue effectivement à l'apprentissage organisationnel.

Les travaux antérieurs qui ont trouvé une relation positive entre le système de contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel ne précisent pas si le contrôle de gestion est susceptible de stimuler le niveau de l'apprentissage en simple boucle ou en double boucle. De plus, ils ne précisent pas la finalité de l'orientation de l'entreprise vers l'apprentissage (adaptation aux changements, l'innovation, développement d'un avantage compétitif, l'amélioration de la performance).

En outre, une grande partie de ces recherches se concentre sur l'analyse de l'influence de la conception du système de contrôle de gestion sur l'apprentissage en ignorant l'effet conjoint des deux modes d'usage, ce qui ne permet pas d'identifier le noyau de la dynamique du système de contrôle de gestion qui impact le plus l'apprentissage organisationnel ainsi que l'effet que peut entraîner sur l'amélioration de la performance organisationnelle.

L'idée selon laquelle la conception du système de contrôle de gestion influence l'apprentissage organisationnel est limitée dans la mesure où c'est la manière la manière dont il est réellement pratiqué et utilisé par les acteurs qui influencent le plus. C'est le mode d'usage du système de contrôle de gestion qui revêt une importance particulière dans la génération des configurations d'apprentissages en double boucle.

Dans ce travail de recherche, nous mettons l'accent sur l'effet des différents modes d'usage des systèmes de contrôle de gestion sur les niveaux de l'apprentissage organisationnel.

Par ailleurs, nous faisons une distinction entre les différents effets du mode d'usage du système de contrôle de gestion sur les deux niveaux de l'apprentissage organisationnel et ce, en nous arrêtant sur les dimensions liées à ces deux modes d'usage qui ont un impact sur la génération des configurations de l'apprentissage organisationnel.

§III. Les modes d'usage des systèmes de contrôle de gestion comme déterminants des niveaux de l'apprentissage organisationnel

Les travaux de Roberts Simons sur les leviers de contrôle publiés en 1995 ont marqué une période décisive en management et particulièrement en contrôle de gestion. Ils sont considérés comme représentative du mouvement des recherches sur la relation contrôle — apprentissage. Dès lors, le contrôle de gestion tente d'effacer son image corrective pour devenir transactionnel

et relationnel¹³⁸. En effet, il pose clairement la question du rôle des systèmes de contrôle de gestion dans les processus stratégiques et d'apprentissage.

Les travaux qui considèrent le contrôle de gestion comme un levier d'apprentissage font une distinction entre deux modes d'usage : une utilisation diagnostique sert à surveiller les résultats de l'organisation et à corriger les déviations par rapports par rapport aux objectifs prédéfinis et utilisation interactive permettant aux dirigeants de s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés ce qui permet d'élargir la recherche des stratégies émergentes et l'apprentissage organisationnel¹³⁹.

Le but ultime de ce paragraphe est de faire une distinction entre ces deux leviers de contrôle en vue d'identifier les dimensions relatives à chaque mode d'usage et d'analyser leurs effets sur les deux niveaux d'apprentissage organisationnel.

1. Le mode d'usage des systèmes de contrôle de gestion : entre l'apprentissage en simple boucle et l'apprentissage en double boucle

Traditionnellement, le système de contrôle de gestion a été développé pour répondre aux besoins d'un outil de diagnostic, permettant d'assurer le déploiement de la stratégie voulue par l'organisation et d'introduire les boucles de comparaison et de rétroaction (une logique de régulation).

Cependant, avec le développement des formes d'organisation transversales et qualifiantes, l'atmosphère change et la littérature contemporaine sur le contrôle de gestion reconnaît l'importance des différentes dimensions liées à l'usage interactif du système de contrôle de gestion dans le développement des capacités organisationnelles. Ce mode d'usage a pour objectif ultime de favoriser le dialogue entre les différents niveaux de management, le débat continu autour de la validité des objectifs, conditions préalables à la diffusion des connaissances et au développement de l'apprentissage en double boucle.

¹³⁸ Ferreira, A & Otley, D. (2009). The design and use of Performance Measurement Systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20, pp : 263-282.

¹³⁹ Voir l'annexe n° 4 portant sur les modes d'usage des systèmes de contrôle de gestion identifiés dans les travaux antérieurs.

1.1. Le mode d'usage diagnostique des systèmes de contrôle de gestion comme facilitant l'apprentissage en simple boucle

Indépendamment de son approche de conception ascendante ou descendante, le système de contrôle de gestion peut être utilisé de différentes manières pour répondre à des besoins multiples allant du contrôle et de la régulation à l'apprentissage et à l'émergence des nouvelles stratégies.

Nombreuses sont les études analysées dans le cadre de cette recherche qui ont évoqué la question de l'utilisation diagnostique du système de contrôle de gestion¹⁴⁰. Ces recherches se concentrent sur le mode de l'usage de l'information fournie par Balanced Scorecard (BSC), les budgets et les systèmes de mesure de performance ainsi que sur la capacité de ce mode d'usage à favoriser l'apprentissage organisationnel.

Dans le sillage de ces travaux, Ahn¹⁴¹ stipule que les tableaux de bord prospectifs sont utilisés comme un outil de diagnostic. Les résultats obtenus font apparaître que le BSC ne permet pas de favoriser l'apprentissage en double boucle, indiquant que l'utilisation diagnostique se limite à la détection et la correction des écarts ce qui ne permet pas de remettre en question la validité et la pertinence des objectifs les hypothèses et les paradigmes existants.

Utilisé d'une manière diagnostique, le système de contrôle de gestion consiste à fournir de l'information sur les actions réalisées en vue d'introduire les corrections et les ajustements nécessaires. En d'autres termes, ces systèmes de contrôle diagnostiques permettent de détecter et de corriger les erreurs sans toutefois remettre en cause les objectifs stratégiques. De ce fait, ils stimulent un apprentissage en simple boucle.

Dans le même sens, Miler¹⁴² suggère que l'information produite par le système de contrôle de gestion porte sur les variables critiques de la performance dans sa dimension financière, est rarement utilisée pour explorer de nouvelles opportunités concernant les nouveaux produits, marchés et technologies chose qui rend l'apprentissage en double boucle difficilement réalisable. Pourtant, l'utilisation diagnostique du contrôle de gestion se limite à l'introduction

¹⁴⁰ Voir l'annexe n° 4 portant sur les différents modes d'usage du système de contrôle de gestion.

¹⁴¹ Ahn, H. (2001). Applying the balanced scorecard concept: an experience report. *Long Range Planning*, volume 34, Issue 4, pp: 441- 461.

¹⁴² Miller, D. (1993). The architecture of simplicity. *Academy of Management Review*, volume 18, Issue 1, pp. 116-138.

des boucles de rétroaction et de comparaison puisque le système de contrôle de gestion est utilisé à titre exceptionnel pour surveiller et récompenser la réalisation des objectifs préétablis.

À l'image du contrôle mécaniste et instrumental, ce mode d'usage permet au top management de garantir l'atteinte des objectifs fixés en se concentrant sur la surveillance des réalisations et sur la correction des écarts par rapport aux objectifs de la performance prédéfinie. L'examen des variables critiques de la performance (les facteurs clés de succès permettant la réalisation de la stratégie prévue), la surveillance des actions, la coordination et la mise en œuvre de la stratégie délibérée sont des dimensions de l'usage diagnostique du système de contrôle de gestion qui représentent une force négative pour les organisations transversales et qualifiantes agissantes dans un environnement en perpétuelle mutation, et ce pour deux raisons majeures :

- D'une part, l'usage des systèmes de contrôle de gestion en tant que levier du contrôle diagnostic se concentre davantage sur la personnalisation de la détection et de la correction des erreurs et des écarts de performance, chose qui pousse les acteurs à utiliser les pratiques du contrôle de gestion comme des routines défensives limitant l'apprentissage en double boucle ;
- D'autre part, le signe de la déviation ne permet pas d'ajuster tout le processus et se limite seulement à des mesures correctives (logique de régulation).

En somme, l'usage diagnostique des systèmes de contrôle de gestion se présume à un simple contrôle de rétroaction. Le rôle du contrôleur de gestion est de faire du contrôle en restant neutre par rapport à la décision et son rôle ne consiste qu'à fournir de l'information financière fiable au top management moyennement au travers la production des différents reportings.

Très clairement, ces recherches basées sur le mode d'usage diagnostique du système de contrôle de gestion font l'objet de nombreuses critiques. Nous soulignons que ce mode d'usage est statique et reste valable seulement pour les organisations hiérarchiques fonctionnelles qui évoluent dans un environnement stable.

Ainsi, ces recherches ont envisagé le système de contrôle de gestion comme un dispositif de contrôle et de surveillance par nature qui favorise l'apprentissage en simple boucle. Très clairement, elles montrent que le mode d'usage du système de contrôle de gestion comme un levier de contrôle diagnostique ne favorise que l'apprentissage en double boucle, adoptant une vision étroite de contrôle sans pencher dans une réflexion profonde quant à la façon de son usage comme levier interactif.

De surcroît, l'importance de l'approche processuelle et l'impératif de favoriser l'apprentissage en double boucle ne sont pas étudiés. De plus, ces recherches ignorent les effets du mode d'usage interactif du système de contrôle de gestion sur l'apprentissage. Le contrôle de gestion intervient essentiellement au stade de la mise en œuvre de la stratégie voulue. En cela, il se présente avant tout comme contrôle cybernétique qui favorise seulement l'apprentissage en simple boucle.

La prise en compte de ces limites nous a conduits à nous pencher sur l'analyse des effets des différentes dimensions liées au mode d'usage interactif du système de contrôle de gestion sur l'apprentissage organisationnel en double boucle.

1.2. Le mode d'usage interactif du système de contrôle de gestion comme vecteur de l'apprentissage en double boucle

La vision mécaniste du contrôle de gestion reposant sur une utilisation diagnostique se trouve limitée face au développement des nouvelles formes d'organisations transversales agissantes dans un contexte dynamique. L'incertitude de l'environnement interpelle les organisations à se concentrer davantage sur un mode d'usage interactif de contrôle pour tirer le maximum de l'information nécessaire à l'ajustement de leur processus stratégique.

Plusieurs chercheurs se sont basés sur une compréhension contemporaine du contrôle de gestion, utilisent comme référence les leviers de contrôle de Simons, R (1995) opposant les systèmes de contrôle de gestion diagnostiques et interactifs. Ces recherches soulignent l'importance du mode d'usage interactif dans la promotion du dialogue et du débat continu comme conditions préalables à la diffusion des connaissances et au développement de l'apprentissage organisationnel en double boucle. Parmi les auteurs célèbres animant le débat autour de ce sujet nous citons : Abernethy & Brownell en 1999 ; Bisbe & D. Otley en 2004 ; Vaivio en 2004 ; Tuomela en 2005 ; Henri J.F en 2006 ; Batac & Carassus en 2009 ; Ferreira & Otley 2009 ; Dossi. A & Patelli. L en 2010 ; S. Hui Wee, S. Yau Foong, & M. S.C. Tse en 2014 ; Rabee Shurafa & Rapih Bt Mohamed en 2016 ; Annosi & Brunetta en 2017 et Travaillé. D & Naro. G en 2019.

Pour favoriser l'apprentissage en double boucle, l'organisation doit utiliser leurs systèmes de contrôle de gestion de manière à renforcer les interactions et la communication entre le top management et les différents subordonnés et pairs¹⁴³. L'interaction se fait moyennement

¹⁴³ Dossi, A. & Patelli, L. (2010). Op cit, pp : 498-526.

autour de l'information fournie par les reportings financiers, les tableaux de bord, les revues budgétaires présentées lors des réunions de suivi des réalisations.

Force est de constater que les mécanismes liés à ce mode d'usage permettent d'élargir les opportunités de recherche et développement des solutions aux problèmes de décalage entre la performance attendue et les résultats des actions menées. Les connaissances tirées de ces actions se traduisent en apprentissage partagé à tous les niveaux de l'organisation. De plus, l'interaction permet de stimuler le développement de nouvelles idées et initiatives, de guider l'émergence des nouvelles stratégies et de mettre l'accent sur les incertitudes stratégiques c'est — à dire, sur les éventualités qui menacent ou invalident les hypothèses sous-jacentes de la stratégie voulue.

Les recherches basées sur une littérature de contrôle de gestion qualifiée de « contemporaine » montrent bien l'importance de l'usage interactif du système de contrôle de gestion pour les organisations agissant dans un environnement en changement permanent. Dans ce sillage, Abernethy M. A & Brownell. A¹⁴⁴ stipulent que lorsque le contrôle de gestion est utilisé de manière interactive :

- L'information générée constitue un ordre du jour récurrent et important pour les tops managers ;
- Une attention fréquente et régulière à l'information est encouragée dans l'ensemble de l'organisation ;
- Les données sur les écarts de performance et les incertitudes stratégiques sont discutées et interprétées parmi les membres organisationnels de niveaux hiérarchiques différents ;
- Un défi continu et un débat se produisent autour des données relatives aux écarts de la performance, la validité des hypothèses et des plans d'action de l'organisation.

L'activation de ces mécanismes nécessite un mode de management de type participatif et transversal, favorisant l'interaction entre les acteurs au sein de l'organisation au cours d'un processus collectif de co-construction d'une nouvelle réflexion stratégique et, par la même, d'une représentation collective de la performance organisationnelle.

À l'image du système de contrôle de gestion interactif, Gérald Naro¹⁴⁵ montre que le tableau de bord prospectif se présente comme un levier de contrôle interactif qui favorise la construction

¹⁴⁴ Abernethy, M. A. & Brownell, P. (1999). Op cit, pp: 189-204.

¹⁴⁵ Gérald. N & Denis, T. (2010). Le Balanced Scorecard revisité à travers le modèle des leviers de controle : les enseignements de deux études de cas. *Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Nice, France*, pp : CD-ROM, 2010.

collective de la connaissance. Son rôle consiste à stimuler et animer l'interaction au sein de l'organisation autour des informations produites par le système de contrôle de gestion. Ainsi, ce dernier ne relève pas seulement d'un processus discontinu de type cybernétique, mais procède également d'une démarche permanente d'apprentissage organisationnel. Dans ce cadre, le système de contrôle de gestion s'inscrit dans une rationalité procédurale.

Sur un autre plan, des chercheurs insistent sur la complémentarité entre les deux modes d'usage. L'utilisation diagnostique du contrôle de gestion favorise l'apprentissage en simple boucle qui agit comme une condition préalable à l'utilisation interactive et au processus d'apprentissage en double boucle. L'utilisation diagnostique et interactive, loin de s'opposer, constituent en fait deux modes d'usage complémentaires d'un système de contrôle de gestion.

En combinant les deux modes d'usage du système de contrôle de gestion, l'organisation concilie entre deux exigences contradictoires.

- La première relève de l'aptitude à gérer les incertitudes stratégiques, à innover, à saisir de nouvelles opportunités et à favoriser l'éclosion de l'apprentissage en double boucle, au moyen d'une utilisation interactive ;
- La deuxième quant à elle, renvoie à la maîtrise des variables critiques de la performance et à la mise en œuvre de la stratégie voulue par l'organisation, et ce à l'aide d'une utilisation diagnostique du système de contrôle de gestion.

Pour March J.G ¹⁴⁶, les organisations qui agissent dans un environnement dynamique sont confrontées à la nécessité de gérer simultanément des problématiques contradictoires relevant de l'activité de l'exploration et de l'exploitation. La question qui se pose est de savoir s'il existe des interactions et des apprentissages mutuels entre l'utilisation interactive et diagnostique. La combinaison entre les deux modes d'usage du système de contrôle de gestion permet-elle d'assurer un équilibre entre les deux types d'activité ?

Cela nous a conduits à nous interroger sur la question de la tension dynamique résultante de l'utilisation conjointe de l'usage interactif et diagnostique du système de contrôle de gestion et sur sa capacité à favoriser l'apprentissage en double boucle.

¹⁴⁶ March J.G. (1991). Exploration and Exploitation in Organizational Learning, *Organization Science*, volume 2, Issue 1, pp: 71-87.

1.3. Vers un contrôle de gestion « ambidextre » favorisant les deux niveaux de l'apprentissage organisationnel

Le mode d'usage diagnostique et interactif du système de contrôle de gestion représente deux modes complémentaires et imbriqués qui, loin de s'opposer, fonctionnent simultanément, mais à des fins différentes. Le premier fait référence à un contrôle mécaniste utilisé pour suivre, réviser et soutenir la réalisation des objectifs prévus (activité d'exploitation). Tandis que le deuxième mode renvoie à un système de contrôle organique favorisant la communication et la discussion autour des écarts de performance entre les différents acteurs de l'organisation ce qui permet un ajustement mutuel des processus organisationnels et une remise en cause de la validité de la pertinence des plans d'action (activité d'exploration).

En s'appuyant sur le concept de l'ambidextrie développé par Duncan¹⁴⁷, plusieurs auteurs considèrent que la problématique relative au dilemme lié à la gestion des activités d'exploitation et d'exploration, peut être résolue par le développement d'un système de contrôle de gestion qualifié « ambidextre » permettant la cohabitation entre l'usage diagnostique et interactif. Il nous apparaît dès lors intéressant de s'interroger sur la manière dont le contrôle de gestion permet à la fois de concilier entre les deux activités.

Pour Kaplan et Norton¹⁴⁸, l'utilisation diagnostique limite le rôle du système de contrôle de gestion à un outil de mesure et de surveillance, alors que l'utilisation interactive élargit son rôle pour intégrer, en plus du rôle de la surveillance, le problème de l'incertitude stratégique. Un usage équilibré des deux leviers de contrôle de gestion peut créer des tensions dynamiques susceptibles de favoriser à la fois l'apprentissage en simple boucle et en double boucle.

Le mode d'usage diagnostique du contrôle favorise l'apprentissage en simple boucle — activité principale de l'exploitation — et agit comme une condition préalable à l'usage interactif et au processus d'apprentissage en double boucle — activité relative à l'exploration. Cependant, l'utilisation du système de contrôle de gestion varie principalement de diagnostique à une combinaison de diagnostique et interactif en fonction de degré de l'incertitude de l'environnement et de l'importance de l'écart entre les performances obtenues et prévues.

¹⁴⁷ Le terme « ambidextrie organisationnelle » a été utilisé pour la première fois par Duncan (1976), qui soutient que les organisations doivent modifier leurs structures au fil du temps pour favoriser l'apprentissage, l'innovation et l'efficacité.

¹⁴⁸ Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: *Part I. Accounting Horizons*, volume 15, Issue 1, pp: 87–104.

La conciliation entre l'usage diagnostique et interactif du système de contrôle de gestion permet de créer une « tension dynamique ». Ce concept est défini par Lewis¹⁴⁹ comme étant un phénomène lié à la gestion des éléments contradictoires, mais interdépendants. De même, English¹⁵⁰ la définit comme étant deux phénomènes dans une relation dynamique impliquant à la fois la compétition et la complémentarité. C'est dans ce sens que l'utilisation conjointe permet de remettre en question la compétition (rétroaction positive par rapport à la rétroaction négative) et la complémentarité (se concentrer à la fois sur les stratégies délibérées et émergentes).

À ce sujet, très peu des recherches qui ont abordé la problématique du contrôle de gestion et de l'ambidextrie des organisations [je cite Daliva, 2005 ; Davila et Foster, 2005 ; Sandino, 2007 ; Cardinal et al, 2004]. Ces recherches sont d'actualités et en nombre faible et principalement anglo-saxonne, réalisées en contexte spécifique des pays développés.

Dans la littérature dédiée à ce sujet, la tension n'est pas nécessairement négative, mais peut être bénéfique aux organisations, permettant d'assurer l'équilibre entre les activités d'exploration et d'exploitation. La combinaison entre les deux modes d'usage du système de contrôle de gestion a le potentiel d'exercer un double effet.

- D'une part, l'usage interactif favorise l'apprentissage en double boucle, l'innovation et la pérennité de l'organisation (qui à leurs tours peuvent éventuellement améliorer la performance organisationnelle) ;
- D'autre part, l'usage diagnostique du système de contrôle de gestion peut améliorer l'impact de tous les niveaux de l'apprentissage sur la performance organisationnelle en focalisant l'organisation sur les variables critiques et les facteurs clés de succès.

Pour O'Reilly Tushman¹⁵¹, la réponse à ces paradoxes réside dans la mise en place d'une organisation ambidextre. La combinaison entre l'usage du système de contrôle de gestion en tant que levier de contrôle diagnostique et interactif s'inscrit dans cette logique.

¹⁴⁹ Lewis, M. W. (2000). Exploring paradox: toward a more comprehensive guide. *Academy of Management Review*, volume, 25, Issue 4, pp: 760–776.

¹⁵⁰ English, T. (2001). Tension analysis in international organizations: a tool for breaking down communication barriers. *International Journal of Organizational Analysis*, volume 9, Issue 1, pp: 58–83.

¹⁵¹ O'Reilly C. A. & Tushman M.L. (2004). The ambidextrous Organization. *Harvard Business Review*, pp: 74-88.

Dans une étude basée sur la théorie de management par les ressources (RBV), Henri. J. F¹⁵² a montré que l'usage interactif du système de mesure de la performance agit comme un mécanisme qui permet d'allonger les effets négatifs de l'utilisation diagnostique. L'intégration des deux modes contribue spécifiquement à l'amélioration des capacités organisationnelles en favorisant le dialogue, en stimulant la créativité et en focalisant l'attention de l'organisation sur les incertitudes stratégiques et sur les variables critiques de la performance.

Trois facteurs déterminants de la tension dynamique résultante de la combinaison entre l'usage diagnostique et interactif du système de mesure de la performance ont été identifiés au niveau de l'étude menée par Henri en 2006 à savoir :

- L'incertitude environnementale ;
- La culture organisationnelle ;
- La taille de l'organisation.

La prise en compte de ces trois facteurs nous a conduits à deux constats majeurs. D'une part, les organisations qui sont confrontées à une incertitude environnementale très élevée et qui sont caractérisées par une culture organisationnelle qui favorise les valeurs de flexibilité, la tension dynamique agissent positivement sur les capacités organisationnelles. Ces capacités sont soutenues par les valeurs de flexibilités qui favorisent un contrôle participatif, une communication latérale et des flux d'informations transversales. D'autres parts, lorsque les organisations sont confrontées à une incertitude environnementale faible, sont dominées par une culture de contrôle, les capacités organisationnelles sont négativement affectées par la tension dynamique.

En somme, les organisations agissantes dans un environnement relativement stable se concentrent davantage sur un mode d'usage diagnostique du système de contrôle de gestion qui se caractérise par une communication verticale et par une approche de contrôle par bottom Down. Par conséquent, la tension dynamique peut s'avérer moins utile parce que les opérations sont bien connues, la stabilité et la conformité sont appréciées et les initiatives locales ne sont pas spécifiquement encouragées par le top management.

À l'inverse, les organisations opérant dans un environnement dynamique ont tendance à utiliser leur système de contrôle de gestion d'une manière interactive pour soutenir la flexibilité

¹⁵² Henri, J.F, (2006). Op Cit, pp. 529-558.

organisationnelle, la focalisation des acteurs sur les incertitudes stratégiques et sur la culture de la remise en cause de la pertinence et de la validité de la stratégie voulue.

Nous présentons dans le paragraphe qui suit les différentes dimensions du mode d'usage du contrôle de gestion exposée dans la littérature pour mieux cerner leurs effets sur les niveaux de l'apprentissage organisationnel.

2. Les dimensions de l'usage interactif du système de contrôle de gestion dans la littérature

Les modes d'usage interactif et diagnostique du système de contrôle de gestion, traduisaient l'opposition entre le modèle financier classique et de pilotage, se distinguent en premier lieu par l'implication des parties concernées autour d'un dialogue en face à face contre une application plus mécanique des outils, différenciant ainsi deux composantes du contrôle de gestion, la composante instrumentale et la composante relationnelle¹⁵³.

2.1. La composante relationnelle de l'usage interactif du système de contrôle de gestion

Le top management ou du moins l'équipe de la direction ont été considérés comme les principaux acteurs des changements stratégiques et du contrôle. Toutefois, avec l'avènement des organisations transversales, on étudie les rôles des cadres intermédiaires ou des opérationnels dans le processus de l'apprentissage organisationnel et dans la formulation de la stratégie au sens large.

En ce qui concerne le contrôle de gestion, le rôle des contrôlés ou des subordonnées est abordé selon l'angle de la participation¹⁵⁴. Ainsi, le rôle des cadres intermédiaires ou opérationnels est encore peu abordé alors que la majorité des travaux portant sur les outils de contrôle de gestion montrent l'importance de leur appropriation par les acteurs.

2.1.1. Les cadres intermédiaires et opérationnels comme acteurs de l'apprentissage organisationnel

La littérature sur l'apprentissage organisationnel a souvent considéré de manière séparée les actions de différentes catégories d'acteurs. Un pan de littérature se concentre sur l'acteur individuel considéré comme le seul acteur qui dispose la capacité d'apprendre, tandis qu'un

¹⁵³ Les annexes n° 5 et 6 font apparaître les différentes dimensions de l'usage interactif et diagnostique des systèmes de contrôle de gestion.

¹⁵⁴ Argyris, C. (1962). Interpersonal competence and organizational effectiveness. *Homewood, III Dorsey Press*.

autre pan met en avant l'organisation comme acteur principal qui apprend en faisant référence à sa mémoire organisationnelle. De plus, la socialisation et la participation des opérationnels au processus de l'apprentissage organisationnel font aussi l'objet de nombreuses recherches.

Le courant le plus riche en ce qui concerne notre recherche est celui consacré à la participation des différents cadres intermédiaires. Pour Huy¹⁵⁵, ces derniers sont généralement définis comme se situant deux niveaux hiérarchiques au-dessus du directeur général et un niveau au-dessus des employés exécutants.

Dans l'organisation, les cadres intermédiaires occupent la position particulière de rouage et de socialisation entre les différents niveaux hiérarchiques. Pour Nonaka et Takeuchi¹⁵⁶, cette position leur permet ainsi d'être en contact direct d'éléments importants de l'environnement externe et, en interne, au contact à la fois avec les pairs et des cadres supérieurs. Pour ces auteurs, les premiers disposent d'une information abondante et très concrète, mais peinent à la transformer en connaissance utile pour l'organisation.

En outre, les cadres intermédiaires peuvent orienter les efforts de ces pairs en leur fournissant un cadre conceptuel qui les aide à donner du sens à leur propre expérience pour en faire des connaissances pouvant être utilisées, notamment pour débattre et mettre en réflexion la pertinence des hypothèses et les paradigmes de bases sur lesquels repose l'organisation.

Dans un autre plan d'idées, les cadres intermédiaires, à partir de la vision souvent abstraite développée par le top management, développent des concepts concrets que les pairs peuvent comprendre et mettre en œuvre. De ce fait, inclure les contrôleurs de gestion autour d'une réflexion sur la pertinence de la stratégie et les hypothèses sous-jacentes permet d'aller au-delà d'une simple logique de régulation à une logique de l'apprentissage en double boucle et ce en prenant en compte l'amant et l'aval.

Le rôle central n'est pas seulement celui des outils de diagnostic et de planification stratégique, mais aussi celui des acteurs. Autrement dit ce que font les acteurs de l'information fournie en exploitant les différents outils de contrôle de gestion.

¹⁵⁵ Huy, Q. (2001). In praise of Middle Managers. *Harvard Business Review*, volume 79, Issue 8, pp: 73-79.

¹⁵⁶ Nonaka, I. & Takeuchi, H. (2003). The knowledge-creating theory revisited Knowledge creating as a synthesizing process. *Knowledge Management Research and practices*, issue 1, pp : 02-10

2.1.2. Le rôle des utilisateurs des systèmes de contrôle de gestion dans le processus de l'apprentissage organisationnel

En utilisant les systèmes de contrôle de gestion, les membres de l'organisation négocient des stratégies, des budgets, et des objectifs de performances, ils discutent les moyens de les atteindre, alertent d'autres de risques particuliers, donnent des ordres, contestent ou contreviennent aux instructions données, génèrent des rapports et font des comparaisons, donnent et reçoivent des conseils et prennent des ajustements et des actions correctives.

Ainsi les acteurs, cadres dirigeants et cadres intermédiaires ou opérationnels, interagissent lors des réunions et/ou à travers les différents reportings pour discuter les données relatives aux indicateurs clés de la performance. Dans ce cadre, Ingrid Fasshauer¹⁵⁷ stipule que ces interactions se situent dans l'espace et dans le temps et se font autour de l'information fournie par les différents outils de contrôle de gestion comme les tableaux de bord, les reportings, les budgets, les écarts de performance et réunions de suivi des réalisations.

Robert Simons (1995) s'intéresse à l'usage des systèmes de contrôle de gestion, permet néanmoins un pas vers l'étude des pratiques de contrôle, c'est-à-dire les actions quotidiennes des acteurs autour des outils de contrôle de gestion. L'un de ces apports était de mettre le dirigeant au cœur du système de contrôle de gestion, se distinguant en cela des recherches où le contrôle de gestion apparaît comme un ensemble des outils mécanistes désincarnés.

C'est tout d'abord le dirigeant qui choisit quel outil de contrôle de gestion il souhaite utiliser de manière interactive. Ensuite, le dirigeant s'implique personnellement dans ce levier en y consacrant du temps, enfin ce levier donne lieu à une interaction directe entre le manager et son subordonné, interaction négligée dans les autres leviers, mais aussi dans une grande partie de la littérature en contrôle de gestion.

Les systèmes de contrôle de gestion interactifs stimulent l'apprentissage organisationnel en focalisant l'attention et en incitant à l'échange interactif de l'information sur les incertitudes stratégiques. Ces systèmes permettant aussi de canaliser l'énergie créative des membres de l'organisation en les guidant dans l'interprétation des informations nécessaires à l'adaptation de l'organisation à son environnement.

¹⁵⁷ Fasshauer, I. (2012). Les interactions entre contrôle et stratégie : redéfinition du rôle des cadres intermédiaires et du levier interactif de contrôle. Thèses de doctorat, Université Paris-Dauphine, page 65.

L'apprentissage organisationnel est expliqué par l'implication du dirigeant encourageant les subordonnés à partager les informations qu'ils disposent sur les causes des écarts de la performance. Si l'échange de l'information constitue un facteur de l'apprentissage organisationnel, l'implication du dirigeant n'est pas suffisante pour inciter au partage de l'information. Il peut au contraire avoir un aspect bloquant. En effet, selon Piaget¹⁵⁸, seules les règles issues d'une coopération et d'une mise au point par les personnes qui doivent les respecter seront scrupuleusement suivies, tandis que les règles imposées par une autorité « restent lettre morte tant qu'elles sont des devoirs ».

Pourtant, une interaction suppose que les subordonnés agissent sur les supérieurs et les contrôlés sur les contrôleurs. Pour Bourguignon et Jenkins¹⁵⁹, l'interaction peut avoir lieu sur les objectifs de la stratégie, les écarts de la performance, mais aussi sur la pertinence du système de contrôle de gestion. En effet, un système de contrôle de gestion peut être inopérant s'il est rejeté par ses utilisateurs.

En outre, les différents usages imaginés et réalisés d'un outil de contrôle de gestion ne coïncident pas toujours, notamment parce que les utilisateurs influencent leur usage. Ils les mobilisent pour faire valoir ce qu'ils considèrent être les objectifs de leur entité¹⁶⁰.

Donc la question de l'acceptation du contrôle par les subordonnées est intimement liée à l'apprentissage organisationnel. Les outils de contrôle de gestion créent des tensions chez les utilisateurs et un sentiment de défiance selon les travaux d'Argyris et ils conduisent à la réaction par la constitution de slack ou à la falsification de données. Ainsi, pour Bollecker et Niglis¹⁶¹, la participation vise à remédier à ces comportements déviants et par conséquent une implication du contrôleur de gestion peut aider à l'acceptation du contrôle système de gestion.

Dans le domaine de révision de la stratégie — activité principale de l'apprentissage organisationnel —, les interactions sont étudiées comme des « conversations », dans le domaine

¹⁵⁸ Piaget, J. (1934). Remarques psychologiques sur le self-government in Heller. Cité par Fasshauer, I. (2012). Les interactions entre contrôle et stratégie : redéfinition du rôle des cadres intermédiaires et du levier interactif de contrôle. *Thèses de doctorat, Université Paris-Dauphine*, page 70.

¹⁵⁹ Bourguignon, A & Jenkins, A. (2004). Changer d'outils de contrôle de gestion ? De la cohérence instrumentale à la cohérence psychologique. *Finance, Contrôle et Stratégie*. Volume 7, n°3, pp : 31-61.

¹⁶⁰ Rocher, S. (2008). De l'implantation à l'appropriation d'un outil de contrôle de gestion comptable dans le secteur public local : une approche interactionniste. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, volume 14, Issue 1, pp : 49-67.

¹⁶¹ Bollecker, M., Niglis, P. (2009). L'adhésion des responsables opérationnels au systems de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Volume 15, Issue 1, pp : 133-157.

de contrôle de gestion, essentiellement sous la notion de participation budgétaire, puis de l'interactivité. Ces approches mettent toutes en avant les vertus du dialogue, mais présentent aussi de nombreuses différences quant à l'objet du dialogue, sa nature, et l'implication des différents acteurs dans le dialogue.

2.2. Les dimensions du levier interactif de contrôle : des construits théoriques ambigus ?

L'une des originalités du modèle de contrôle de Robert Simons (1995) est de mettre en évidence l'importance de l'usage du système de contrôle de gestion. Les recherches précédentes étant souvent concentrées sur les outils censés être utilisés de manière diagnostique selon un modèle cybernétique. Ainsi, le levier interactif n'est pas défini par les outils, ces derniers sont les mêmes que ceux utilisés de manière diagnostique.

Bisbe et autres¹⁶² s'appuient sur les travaux de Robert Simons en proposant une synthèse de cinq dimensions caractérisant l'utilisation des systèmes interactifs :

- Un usage intensif par les cadres dirigeants ;
- Un usage intensif par les cadres opérationnels ;
- L'omniprésence de discussions en face à face et de débat ;
- Une focalisation sur les incertitudes stratégiques ;
- Une implication de manière non intrusive, propice à la discussion et inspirante.

Pourtant, ces cinq dimensions sont rarement reprises en totalité dans les recherches antérieures basées sur les travaux de Simons. L'annexe n° 7 passe en revue l'opérationnalisation du concept du mode du contrôle interactif du système de contrôle de gestion dans les travaux de recherche mobilisant ce concept.

Bien que largement retenu, le concept reste encore flou. En effet, nous avons remarqué d'importance divergente sur les dimensions prise en compte pour opérationnaliser le concept. Parmi les articles analysés, seuls deux articles qui prennent en compte les cinq dimensions de Bisbe et autres. Il s'agit en principe de l'article d'Abernethy et Brownell en 1999 et de Mundy en 2010.

¹⁶² Bisbe, J., Batista-Foguet J.M, Chenhall R. (2007). Defining management accounting constructs a methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organization and Society*, volume 32, Issue 8, pp: 720-789.

L'usage intensif par les dirigeants et l'existence de débats et de dialogues sont considérées comme les deux dimensions les plus représentatives au niveau des articles analysées. L'usage intensif n'est pas pris en compte par certains auteurs comme Marginson, 2002 ; Tuomela 2005 et J. F. Henri 2006 et fait l'objet chez Vaivio en 1999 d'une définition atténuée, l'implication qui est une définition plus floue que l'intensité. Quant aux débats et aux dialogues seuls Widener, 2007 ne les mentionne pas pour utiliser la notion d'interprétation.

En outre, deux dimensions sont fréquemment oubliées : la focalisation sur les incertitudes stratégiques et l'attitude non intrusive.

L'importance des incertitudes stratégiques dans la définition de la nature du levier interactif de contrôle est pourtant clairement mentionnée par Simons dans tous ses écrits. Elles sont considérées comme des attributs clés, au même titre que les variables critiques de performance pour définir les systèmes diagnostiques. Pourtant, la majorité des études analysées [(Widener, 2007) ; (Bisbe & Otley, 2004) ; (J. F. Henri 2006) ; (Marginson, 2002)] ne l'en font mention, tandis que Vaivio 1999 en présente d'une notion atténuée sous forme d'opportunités et menaces de l'environnement.

La deuxième dimension portant sur l'attitude non intrusive présente un autre problème. Dans ses écrits, Simons lui-même n'est pas explicite sur ce caractère attribué aux systèmes interactifs de contrôle. En effet, sa définition donnée au système interactif fait plutôt référence à une pression forte des dirigeants sur leurs subordonnés pour s'assurer qu'ils prennent les bonnes décisions, à des discussions intrusives justifiant l'implication intense des dirigeants. Dans ce sens, Bonner¹⁶³ et autres suggèrent qu'une forte implication peut mener à un usage intrusif des systèmes de contrôle de gestion.

Pour justifier la dimension non intrusive, certains auteurs se basent sur les deux citations de Simons portant successivement sur le climat positif encourageant le partage d'informations et le droit des subordonnés à prendre des décisions (Bisbe et al. 2007). Ces deux citations sont néanmoins insuffisantes pour justifier le caractère essentiel de cette dimension dans la conceptualisation des systèmes de contrôle interactifs.

Cette ambiguïté se trouve dans la majorité des recherches mobilisant le cadre de Simons, cette ainsi que la plupart des articles oublie cette dimension (je cite : Widener 2007,

¹⁶³ Bonner, J.M., Ruekert R.W., Walker, O. C. (2002). Upper Management control of new product development projects and project performance. *Journal of Product Innovation Management*, volume 19, Issue 3, pp: 233-252.

Marginson 2002, Tuomela 2005, Vaivio 1999), ou ne font référence qu'un critère explicitement donné par Simons portant sur la remise en cause des hypothèses et plans d'action (Abernethy et Brownell 1999, Bisbe et Otley 2004, Henri 2006, Rabiha et Shurafa 2016). En effet, seule Mundy qui utilise la dimension dialogue menée de manière non intrusive telle que définie par Bisbe et al.

La notion de dialogue en face à face apparaît comme une dimension forte et incontestée de l'usage interactif du système de contrôle de gestion de même que dans une large mesure, l'implication du dirigeant. Ces deux dimensions marquent une différence notable par rapport à l'usage diagnostique dont le caractère systématique de calcul des écarts peut permettre un traitement sans dialogue ou un dialogue minimal ce qui ne permet pas d'apprendre en double boucle. Cependant, les trois autres dimensions, implications du subordonné, focalisation sur les incertitudes stratégiques et le caractère non intrusif de dialogue apparaissent discutées.

2.3. L'implication des subordonnés dans le processus de contrôle de gestion et l'effet sur l'apprentissage organisationnel : entre participation et soumission

L'implication des subordonnés dans l'utilisation du système de contrôle trouve une place particulière dans les recherches portant sur la participation. Cette dernière est souvent définie comme le niveau d'implication et d'influence d'un responsable sur la détermination de son budget¹⁶⁴. La participation est en effet difficilement réductible à la fixation des objectifs.

C'est dans ce sens que Bourguignon¹⁶⁵ avance qu'« on ne fait pas de contrôle de gestion contre les acteurs, mais avec eux ». Le subordonné participe souvent en fournissant de l'information nécessaire pour débattre l'efficacité des outils de contrôle de gestion, il participe parfois à la définition des indicateurs comme Kaplan et Norton¹⁶⁶ le recommandent dans le cadre du Balanced Scorecard. Aussi bien dans le cadre des budgets, lors de la phase de suivi des réalisations, les opérationnels participent à l'analyse des écarts comme la mentionne Marc Bollecker en 2002.

¹⁶⁴ Brownell, P. (1982). A field study examination of budgetary participation and locus of control. *The Accounting Review*, volume 57, Issue 4, pp : 766-777.

¹⁶⁵ Bourguignon, A. (2001). Evaluer les performances : comment penser ensemble GRH et contrôle de gestion. *Management et conjoncture sociale*, pp : 16-19.

¹⁶⁶ Kaplan, R. S. & Norton, D.P. (1992). The Balanced Scorecard – measures that drive performance. *Harvard Business Review*, volume 70, Issue 1, pp: 71-79.

La participation dépend donc de la volonté du manager qui conçoit un système de contrôle de gestion plus au moins favorable à la participation ce qui facilite l'apprentissage organisationnel. Elle conduit à l'acceptation des objectifs, qui est une variable qui a le plus d'incidence sur la motivation, permet une meilleure information et une orientation des efforts sur les objectifs organisationnels en remédiant à certaines insatisfactions liées aux budgets et supprime les effets pervers du système budgétaire classique. Elle joue à la fois sur la motivation, sur la cognition, et sur la création de la valeur.

S'il est bien admis que la participation favorise l'échange d'informations, il faut prendre en compte la motivation des subordonnés à révéler l'information. Ces derniers sont ainsi susceptibles de cacher ou de falsifier l'information en fonction de leurs intérêts propres.

Pour aller au-delà du budget jusqu'au processus stratégique, Westley¹⁶⁷, a fait une classification analogique des deux dimensions clés de la conversation stratégique :

- Exclusion vs inclusion du cadre intermédiaire dans le processus stratégique ;
- Domination vs soumission du cadre vis-à-vis de son supérieur lors de la conversation stratégique.

La première dimension est liée à l'idée de participation : les cadres dirigeants peuvent choisir d'impliquer à des degrés différents, voire de ne pas impliquer du tous les cadres intermédiaires autour du processus de réflexion de la vision stratégique. Tandis que la seconde dimension revient à poser le problème du pouvoir hiérarchique dans la conversation. Car, une conversation n'est pas obligatoirement équilibrée, en effet, si les subordonnés sont dominés dans l'interaction, ils ne peuvent apporter leurs visions, leurs représentations.

Une discussion portant sur les objectifs est en soi une conversation permettant une réflexion profonde sur la validé de la stratégie et sur les outils mis en œuvre pour sa réalisation, mais la participation peut aussi porter sur d'autres éléments notamment, les incertitudes stratégiques.

2.4. L'objet de l'interaction des acteurs : entre incertitudes stratégiques et partage de représentations ?

Les recherches antérieures sont imprécises sur la nature et les objets des interactions. La participation et l'interaction portent essentiellement sur les objectifs, alors que la conversation

¹⁶⁷ Westley, F.R., (1990). Middle managers and strategy: Micro dynamics of inclusion. *Strategic Management Journal*, volume 11, pp: 337–351.

stratégique porte sur l'échange d'informations et vise à obtenir des représentations partagées à travers l'organisation¹⁶⁸.

Cependant, au-delà de l'adhésion aux objectifs de l'organisation, le contrôle de gestion peut apparaître comme un système de pilotage des représentations. Cela passe en principe par la capacité du contrôle de gestion à fournir un langage commun à l'ensemble de l'organisation. Il donne un cadre commun des représentations standardisées à l'individu ou groupes d'individus présentant des intérêts divergents et conflictuels, permettant le dialogue autour de la stratégie voulue de l'organisation et sur sa validité. Dans ce sens, Jarzabkowski et autres¹⁶⁹ font un parallèle direct avec les travaux de Simons en avançant les deux manières différentes et complémentaires de remettre en question la pertinence de la stratégie ou sa formulation : la manière procédurale et la manière interactive.

La première se fonde sur les procédures administratives (plan stratégique, comités de planification, budgets, etc.), la hiérarchie, les rôles et responsabilité formelle de chacun. Tandis que la deuxième repose sur des face à face directs entre les hauts dirigeants et les autres acteurs de l'organisation.

C'est alors une pratique interactive qui permet au top management d'exprimer leur propre interprétation des hypothèses sous-jacentes de l'organisation avec les autres acteurs¹⁷⁰. L'interaction sert principalement à introduire de nouvelles stratégies, leur donner de la crédibilité et de contrecarrer les résistances qui peuvent apparaître dans l'organisation. Le mode interactif ne vise pas obligatoirement à faire participer les subordonnés à l'émergence de stratégies.

Le dialogue permanent permet au dirigeant d'obtenir l'information dont dispose son subordonné sur des sujets très variés sur lesquels il a un manque d'information que son subordonné peut combler partiellement par sa plus grande proximité avec certains éléments de l'environnement. En ce sens, l'échange d'informations est susceptible de porter sur les incertitudes stratégiques que sur les objectifs stratégiques de l'organisation.

¹⁶⁸ Raes, A.M.L., Heijltjes, M.G., Glunk, U., Roe, R.A., (2008). The interface of top management team and middle managers: a process model. *Academy of Management Proceedings*, pp: 1–6.

¹⁶⁹ Jarzabkowski, P., Balogun, J., Seidl, D., (2007). Strategizing the challenges of a practice perspective. *Human Relations*, volume 60, pp: 5–27.

¹⁷⁰ Hendry, K.P., Kiel, G.C., Nicholson, G., (2010). How Boards Strategise A Strategy as Practice View. *Long Range Planning*, volume 43, pp: 33–56.

L'effet favorable du dialogue se manifeste particulièrement lors des périodes de changements stratégiques. Bien que les outils de contrôle de gestion aient un effet bloquant sur le changement, la tenue de réunion se manifeste bénéfique. Selon Kober et autres ¹⁷¹, la tenue des réunions permet notamment de réduire des conflits entre contrôle et management stratégique, de partager une compréhension commune aux membres de l'organisation, de diffuser certaines formes de culture organisationnelle et d'accentuer la prise de conscience du changement de l'environnement nécessitant une nouvelle stratégie.

Ces effets bénéfiques supposent un dialogue ouvert, non intrusif où les subordonnés peuvent exprimer leurs préoccupations et présenter leurs initiatives. Pourtant, le dialogue ouvert reste une exception et occupe un espace étroit¹⁷². Cela s'explique en particulier par le manque du temps que consacre le dirigeant pour impliquer les subordonnés au processus d'apprentissage organisationnel.

¹⁷¹ Kober, R., Ng, J., Paul, B.J., (2007). The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research*, volume 18, pp: 425–452.

¹⁷²Ahrens, T & Chapman, C.S., (2007). Management accounting as practice. *Accounting, Organizations and Society*, volume 32, pp: 1–27.

Conclusion de la première section

Nous avons exposé au niveau de cette section un aperçu théorique sur la question de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel en faisant apparaître deux courants de recherche majeurs. Pour la littérature dite traditionnelle, le contrôle de gestion représente un frein à l'apprentissage en double boucle ou au mieux joue un rôle mineur en matière de l'apprentissage adaptatif en simple boucle. Néanmoins, ces travaux s'appuient sur un modèle de contrôle de gestion cybernétique qui repose sur une vision technoéconomique et instrumentale du contrôle.

Ce modèle de contrôle de gestion cybernétique serait adapté à un type d'organisation spécifique caractérisé par un environnement relativement stable, des routines standardisées et ne serait pas donc approprié pour la génération d'un apprentissage en double boucle. Le contrôle de gestion est utilisé par les acteurs comme des routines défensives pour défendre les réalisations comme victoire de l'organisation ce qui ne permet pas de favoriser un apprentissage en double boucle. Les problèmes soulevés, les écarts de performances et les incertitudes stratégiques ne sont pas discutés et les gestionnaires se limitent seulement à la mise en œuvre des actions correctives.

Toutefois, un autre pan de littérature contemporaine, basé sur le modèle de pilotage, réhabilite la place et la légitimité du contrôle de gestion dans le processus de l'apprentissage organisationnel. L'ensemble de ces travaux portent sur une vision plus élargie du contrôle de gestion, qui repose sur une approche managériale et gestionnaire, est appréhendé comme un vecteur de l'apprentissage organisationnel en double boucle. Par ailleurs, sa mission dépasse désormais le simple contrôle financier et clanique. De par ses rôles et ses utilisations élargis, il apparaît comme favorable à l'émergence des nouvelles stratégies, la créativité et l'innovation. Elle favorise l'apprentissage en double boucle par le biais de l'interaction entre le top management et les différents subordonnés et pairs ce qui rendre l'information fournit un ordre du jour pour tous les managers pour débattre et questionner la pertinence des paradigmes de base et des hypothèses sous-jacentes de l'organisation y compris la pertinence du système de contrôle de gestion.

L'analyse de littérature que nous avons effectuée nous a permis de montrer que la dialogique **régulation - apprentissage** dépend de la manière dont les acteurs utilisent et manipulent leurs systèmes de contrôle de gestion. La distinction est faite entre le système de contrôle diagnostique et interactif qui s'opposent en ce qui concerne l'effet exercé sur l'apprentissage organisationnel. Un mode d'usage interactif du système de contrôle de gestion traduisait le

modèle de pilotage et un mode d'usage diagnostique associé à la littérature traditionnelle qui traduisait le modèle classique de contrôle.

Bien que ces deux modes d'usages du système de contrôle de gestion soient bien distinctes, on peut penser qu'il existe un continuum d'usage possible du contrôle de gestion, plutôt cybernétique ou plus ou moins ouverte sur un jugement qualitatif, laissant plus ou moins de l'attitude aux subordonnés, impliquant plus au moins les dirigeants.

La question de l'effet du système de contrôle de gestion interactif sur les niveaux de l'apprentissage organisationnel se pose alors à travers son lien avec le mode d'usage diagnostique. Son utilisation interactive doit être équilibrée avec l'utilisation diagnostique. Néanmoins, une compréhension plus complète du sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel requiert l'intégration de recherches théoriques et empiriques portant à la fois sur les rôles traditionnels et les rôles les plus élargis des systèmes de contrôle de gestion ainsi que sur la tension résultante de ses deux modes usages.

L'approche de Simons (contrôle diagnostique/interactif) constitue le mouvement représentatif de nombreuses recherches qui s'interrogent sur le rôle du système de contrôle dans le cas de changement de stratégie, l'innovation, le changement organisationnel au sens large. Cette approche en général et les systèmes interactifs en particulier apparaissent ainsi particulièrement adaptés à l'étude de contexte dynamique et en perpétuelle mutation.

L'état de l'art que nous avons effectué sur le sujet de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel nous a permis d'identifier plusieurs dimensions plus ou moins indépendantes et non interchangeables des deux modes de l'utilisation interactive et diagnostique du système de contrôle de gestion. Ceci revient à expliquer la divergence des résultats obtenus entre les différentes recherches mobilisant le cadre théorique de Robert Simons.

Ainsi, la présente section avait pour objectif de s'arrêter sur les confusions entre les différentes dimensions liées au mode d'usage interactif du système de contrôle de gestion. Nous avons souligné le rôle du dialogue, de la focalisation sur les incertitudes stratégiques, la soumission et l'implication et l'encadrement intermédiaire des contrôleurs de gestion qui apparaît clairement dans le processus d'apprentissage organisationnel. Il n'est pas limité à la mise en œuvre des actions correctives pour aligner la stratégie. Les interactions entre cadres supérieurs et cadres intermédiaires sont cruciales pour passer d'une simple logique de régulation à une logique d'apprentissage en double boucle.

Après cet état de l'art, nous verrons au niveau de la deuxième section en quoi le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel peuvent constituer un cadre d'analyse de l'amélioration de la performance organisationnelle.

Section 2. La relation entre le contrôle de gestion et l'apprentissage : une analyse renouvelée axée sur l'amélioration de la performance organisationnelle

Le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel, loin de s'opposer, sont tous les deux concernés par la question de l'amélioration de la performance organisationnelle. Cependant, certains auteurs opposent « l'orientation vers l'apprentissage » à « l'orientation vers la performance », notion de base du contrôle de gestion. Dans ce sens, Samuel Sponem¹⁷³ stipule que cette opposition apparente se nourrit à l'idée que le contrôle de gestion aspire à la conformité des comportements, à la cohérence des actions des managers et à la mise en œuvre de la stratégie, alors que l'apprentissage suppose de savoir s'en exonérer pour permettre la transformation ou l'évolution des capacités grâce à l'acquisition de nouvelles connaissances ou de savoir-faire.

Cette section se donne pour but de faire le point sur la problématique du cadre conceptuel de la performance organisationnelle, particulièrement sur la question de sa définition et de sa mesure pour présenter ensuite l'ensemble des travaux ayant pour visée d'étudier sa relation avec l'apprentissage organisationnel. Nous reviendrons aussi sur les différentes dimensions de l'apprentissage qui sont susceptible d'exercer un effet sur la performance en montrant au fur et à mesure que l'orientation de l'organisation vers l'apprentissage — facilitée par le système de contrôle de gestion habilitant — s'explique par le souci de l'amélioration continue de la performance organisationnelle.

§I : La performance organisationnelle : un essai de synthèse

Le nombre croissant des publications (études, recherches et ouvrages) en science de gestion réalisées sur le thème de la performance organisationnelle atteste de l'intérêt grandissant porté à ce champ de recherche. En effet, de nombreux travaux de recherches souhaitent étudier les différents liens entre les variables contextuelles comme la stratégie, la structure, l'incertitude

¹⁷³ Sponem., S. (2009). Contrôle de gestion et apprentissage organisationnel. *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, pp.561-573.

de l'environnement, l'utilisation des nouvelles approches de gestion et l'effet combiné de ces facteurs sur la performance organisationnelle.

La majorité de ces recherches se focalisent sur l'étude de la performance organisationnelle sous le volet financier. Cependant, les organisations grandissent et évoluent dans un environnement des affaires de plus en plus complexe et dynamique et la définition de la performance en terme financier ne suffit plus¹⁷⁴. La performance est devenue de plus en plus multicritère et sa mesure doit prendre en compte les différents aspects de l'entreprise et de son environnement.

Plusieurs recherches empiriques tentent de repérer véritablement la performance puisque la problématique de sa définition et de sa mesure reste encore posée dans le domaine de recherche en management. La performance est considérée comme un concept qui reste encore flou et ambigu pour les chercheurs et les gestionnaires du fait qu'il s'intéresse de nombreuses disciplines comme les sciences humaines, sociales et de gestions. Comme il est noté par Franco-Santos¹⁷⁵, il y a un manque de structuration et de cohésion au niveau de la littérature quant à la définition du concept qu'à la problématique de sa mesure. En effet, il est souvent confondu avec des concepts plus proches comme l'efficacité, l'efficience et la pertinence ce qui rend sa définition d'une manière précise et explicite une tâche délicate.

Notre ambition, à travers ce paragraphe, est de présenter un panorama de littérature par lequel nous essayerons d'expliquer pourquoi existe — elle une confusion au niveau de la littérature sur la performance organisationnelle, pour se focaliser ensuite sur ses différentes dimensions, ainsi que sur ses déterminants et les critères de sa mesure.

1. La performance organisationnelle : de la définition à la mesure

La performance organisationnelle constitue un thème de recherche d'actualité pour les dirigeants que pour les chercheurs puisque la problématique de sa définition et de sa mesure reste encore objet de débat dans le domaine de la recherche en management.

Les chercheurs, les responsables des organisations privées et publiques et les consultants sont à la recherche continue des réponses à ces interrogations : peut-on définir véritablement la performance ? Quelles sont les sources d'ambiguïté du concept de performance ? Comment peut-on évaluer la performance organisationnelle ? Peut-on réellement la mesurer ? Quels sont

¹⁷⁴ Norton. D. P & Kaplan R.S (2003), Op. Cit, page 10.

¹⁷⁵ Franco-Santos (2007). Cité par Liaqat-Ali Shah (2012, P.5). Value-risk based performance evaluation of industrial systems. *Other. Arts et Métiers* ParisTech.

les paramètres qui seront pris en compte dans cette évaluation ? Existe — t — il un modèle standard d'évaluation ?

Pour ces différents termes (Performance, évaluation, mesure), des définitions méritent d'être établies en vue d'enlever cette ambiguïté et d'apporter un éclairage supplémentaire sur les différentes questions posées.

1.1. L'ambigüité du concept de la performance organisationnelle

La performance organisationnelle est appréhendée comme étant un phénomène complexe et multidimensionnel. L'ambigüité du concept réside principalement dans la légitimité de sa définition que dans la question de sa mesure et de son évaluation¹⁷⁶. L'appréhension de la performance organisationnelle se diffère d'une entité à l'autre selon le secteur d'activité de l'entreprise, le processus de production, le cycle de développement des produits et selon les variables managériales, économiques et organisationnelles.

Bourguignon¹⁷⁷ est la première qui a souligné la polysémie du concept de la performance en désignant la performance comme étant un mot-valise qui n'a pas d'acceptions universelles. Elle a remarqué aussi que ce terme est largement traité dans la littérature sans que sa définition fasse l'unanimité.

En outre, Espinosa et Porter¹⁷⁸ suggèrent que la complexité de la définition et de l'évaluation de la performance organisationnelle réside dans le fait que les parties prenantes l'appréhendent différemment en mobilisant de différents critères lors de son évaluation :

- Pour les investisseurs, la performance organisationnelle signifie un retour élevé sur le capital investi, des niveaux élevés de dividendes et une confiance élevée de l'équipe de gestion ;
- Pour les clients, elle signifie des prix raisonnables, une bonne qualité des produits livrés, la rapidité des services rendus et une livraison rapide et dans les délais fixés. ;

¹⁷⁶ Prieto, I. M., & Revilla, E. (2006). Learning Capability and Business performance: a non-financial and financial assessment. *The Learning Organization*, volume 17, Issue 3, pp : 243-267.

¹⁷⁷ Bourguignon, A. (1995). Peut-on définir la performance ? *Revue française de comptabilité*, n°269, Juillet-Août, pp. 61-65.

¹⁷⁸ Espinosa, E. & Porter, T. (2011). Sustainability, Complexity and Learning: insights from complex system approaches. *The learning Organization*, volume 18, Issue 1, pp: 54-72.

- Pour les employés, elle renvoie aux bons forfaits de rémunération, la motivation au travail, le traitement équitable et le bien-être des salariés ;
- Pour les fournisseurs, elle renvoie à la réduction des délais de paiement ;
- Enfin, pour les organismes de réglementations, la performance organisationnelle renvoie à la conformité des règles.

À l’instar de la complexité de la définition, la question de la mesure de la performance organisationnelle constitue l’une des raisons principales qui expliquent son ambiguïté. Dans ce cadre, de nombreux points de vue d’auteurs qui se sont attelés à la problématique de sa mesure.

Plusieurs chercheurs ont proposé des approches de mesure de performance en se basant sur de différents critères. Dans ce sens, Neely et autres¹⁷⁹ ont identifié l’existence de deux approches majeures de la performance organisationnelle à savoir l’approche des actionnaires et celle des parties prenantes. La première perspective vise à optimiser le fonctionnement interne de l’entreprise pour maximiser le bénéfice des actionnaires. Du point de vue des actionnaires, la performance organisationnelle est mesurée principalement par des indicateurs de performance financière tels que la croissance des ventes, la croissance des bénéfices, le rendement des capitaux propres et le rendement des actifs. S’agissant de la deuxième perspective, elle tente d’englober tous les intérêts des parties prenantes, notamment ceux des investisseurs, des clients, des fournisseurs, des employés et des agents de réglementations.

Dans le même sillage, Hubbard¹⁸⁰ a développé un modèle conceptuel pour la mesure de la performance organisationnelle qui répond à la nécessité d’intégrer des mesures larges et inclusives en s’appuyant sur le tableau de bord prospectif, basé sur la théorie des parties prenantes. Ce modèle de mesure permet d’intégrer les mesures des actionnaires (performance financière), des clients, des fournisseurs et des processus internes. Ainsi, le modèle privilégié est développé à partir de l’approche anglo-saxonne « *Triple Bottom Line* » qui comporte trois aspects de la performance organisationnelle à savoir la performance économique (prospérité économique) sociale (respect et amélioration de la cohésion sociale) et environnementale (respect de l’environnement).

¹⁷⁹ Neely, A., Adams, C., Adams, C. & Kennerley, M. (2002). The performance Prism- the Scorecard for measuring and Managing Success. London: Pearson Education Limited. In “the influence of organizational learning on performance in Indonesian SMEs” Spame, F, (2012) PhD thesis, Southern Cross University, Lismore, NSW.

¹⁸⁰ Hubbard, G. (2009). Measuring organizational performance: beyond the triple bottom line. *Business Strategy and the environment*, volume 19; pp: 177-191.

Dans la même ligne des travaux, Ahmed¹⁸¹ propose une approche de durabilité qui combine la performance économique, sociale et environnementale avec des besoins futurs des parties prenantes. La performance organisationnelle durable doit répondre aux besoins des parties prenantes sans compromettre sa capacité de répondre à leurs besoins à l'avenir.

En plus de la diversité des approches de mesure, pour certains chercheurs la complexité de mesure de la performance réside dans le fait du sens que l'on peut l'attribuer. En effet, jusqu'à présent, il n'existe pas de sens exact de ce que nous entendons par la performance organisationnelle. Le concept de la performance organisationnelle peut avoir plusieurs sens tels que l'efficacité l'efficience, la qualité, la productivité, la rentabilité, l'innovation, satisfaction au travail. Il est donc judicieux de parler des performances au pluriel que de parler de la performance en singulier puisqu'à chaque fois on l'attribue un nouveau sens.

1.2. La performance organisationnelle : Quelques définitions

Parvenir à définir le concept de la performance nous amène avant tout aux origines historiques du terme. Dans la 5^e conférence internationale sur la performance globale, Pesqueux¹⁸² rappelle qu'étymologiquement, le mot performance vient de l'ancien français « performer » qui, au VIII^e siècle signifiait « accomplir, exécuter ». Au XV^e siècle, il apparaît en anglais avec « to perform » dont vient le terme performance. Le terme associe à la fois l'accomplissement d'un processus, d'une tâche avec les résultats qui en découlent et le succès que l'on peut y attribuer.

Une analyse étymologique et sémantique de ce concept conduite par Bourguignon a permis d'identifier trois sens qui peuvent selon lui expliquer le mot performance tel que : l'action, le résultat de l'action et le succès de l'action¹⁸³ :

- L'action : permet de distinguer la compétence de la performance, autrement dit, la capacité d'agir et de réaliser une action de la production réelle : il y a performance lorsqu'il y a passage de la capacité à la réalisation effective d'une tâche. Dans ce cas, le sens de la performance se rapporte alors au processus et non aux objectifs ;
- Le résultat : la performance doit être rapportée à la notion de référentiel. Dans ce cadre, la performance est le niveau de la réalisation des objectifs ;

¹⁸¹Ahmed, A. M. (2002). Virtual integrated performance measurement. *Journal of Quality et reliability Management*, volume 19, Issue 4, pp : 414-441.

¹⁸² Pesqueux, Y (2004). La notion de la performance globale. *Cinquième forum international sur la performance globale de l'entreprise*, université de Tunisie Carthage, 1 et 2 décembre.

¹⁸³ Bourguignon, A (1995). Op cité, pp : 61-66.

- Le succès : renvoie aux jugements de la valeur par rapport à un référentiel. Comme le souligne Lebas¹⁸⁴ en 1995, « la performance appelle un jugement et une évaluation ».

Pour certains auteurs, la performance organisationnelle est liée à la mobilisation des moyens nécessaires pour la réalisation des objectifs fixés. Dans ce sens, Cadiou, Micu et Morvan¹⁸⁵ stipulent que la performance organisationnelle relève de la mobilisation de ressources allouées permettant la réalisation des résultats conformes aux objectifs poursuivis par l'entreprise.

Réduire la performance organisationnelle au rendement économique est aujourd'hui une hérésie qui nuit non seulement à l'atteinte des objectifs financiers, mais peut tout droit conduire à une cimetière des entreprises. Pour Alain Sourisseau¹⁸⁶, la mesure de la performance suppose la prise en compte de tous les critères à la fois qualitatifs et quantitatifs pour aboutir à une performance globale que nous pourrions nommer « bienformance ».

Dans la même ligne des travaux qui ont tenté de définir le concept de la performance organisationnelle, Steers¹⁸⁷ la définit comme étant la capacité d'une organisation à acquérir et à utiliser ses ressources rares et précieuses aussi promptement que possible dans la poursuite de ses buts actuels et opérationnels.

Pour Kalika¹⁸⁸, au contraire de la performance globale, la performance organisationnelle regroupe l'ensemble des mesures portant principalement sur la structure organisationnelle et non pas sur les conséquences éventuelles de nature économiques, sociales et environnementales.

Pour résumer, la performance organisationnelle, comme étant une dimension de la performance globale, reste encore floue pour les chercheurs et est considérée comme un concept difficile à cerner. Pourtant, elle demeure en effet comme une conception aux significations différentes et

¹⁸⁴ Lebas, M. (1995). Oui il faut définir la performance. *Revue française de la comptabilité*, Juillet-Aout, pp : 61-66.

¹⁸⁵ Cadiou, et al (2007), Les rationalités stratégiques, Utopie ou réalité de la performance globale, *Acte du colloque sur la performance*.

¹⁸⁶ Sourisseau, A. (2014). Les leviers de la performance pérenne : Architecture et médecine des organisations, *Edition Eyrolles*, Paris. Page, 11.

¹⁸⁷ Steers R-M. (1977). Organizational effectiveness: A behavioral View. *Goodyear Publishing Company*, Santa Monica, California. Cité par Hayat EL Boukhari, dans, *Les contributions des variables des systems d'informations à la performance organisationnelle : une étude exploratoire par la théorie des ressources- cas de la grande entreprise marocaine. Thèse de doctorat*, Université sidi Mohammed Ben Abdellah Fès, 2014, page 104.

¹⁸⁸ Kalika., M. (1988). Structure de l'entreprise, réalité, déterminants, et performance. *Editions Economica*, Paris.

aux critères variables. Ainsi, elle est souvent attachée à des sujets comme l'innovation, la satisfaction des employés au travail, la capacité accrue d'acquérir, de transmettre et d'utiliser de nouvelles connaissances, l'amélioration de la productivité et de la qualité, l'avantage concurrentiel, l'expansion à l'internationale, la réputation de l'entreprise.

Les différents sens attribués au concept de la performance organisationnelle ont permis de l'appréhender sous l'angle de plusieurs approches.

2. Synthèse des différentes approches de la performance organisationnelle

Nous tenterons ici de mettre en évidence les différentes approches de la performance organisationnelle. Dans cette lignée, sera présentée successivement l'approche économique, sociale, systémique et politique de la performance organisationnelle.

2.1. L'approche économique de la performance organisationnelle

Selon l'approche économique, la performance organisationnelle correspond au niveau d'atteinte des objectifs. Autrement dit aux résultats attendus par les gestionnaires et les actionnaires. En effet, elle est souvent appréhendée en termes économiques et financiers.

Pourtant, la performance organisationnelle se mesure par la rentabilité de l'entreprise et se manifeste dans la survie de l'entreprise à long terme et dans la capacité de celle-ci à atteindre ses objectifs fixés. Du point de vue des actionnaires, la performance organisationnelle est mesurée par des indicateurs financiers tels que la croissance des ventes, les rendements des capitaux propres, rendements des actifs.

Toutefois, il existe une performance économique non strictement quantifiable qu'on peut mesurer par la position concurrentielle de l'entreprise, la part de marché par rapport aux principaux concurrents, les facteurs clés de succès que possèdent l'entreprise et la qualité totale.

2.2. L'approche sociale de la performance organisationnelle

La dimension sociale de la performance organisationnelle est développée par l'école des relations humaines qui privilégie l'introduction des variables humaines dans l'évaluation et la mesure de la performance. Dans ce sens, Quinn R. E, Rohrbaugh¹⁸⁹, suggèrent qu'en dépit de

¹⁸⁹ Quinn R-E. & Rohrbaugh J. (1981). A competing Values Approach to organizational Effectiveness. *Public Productivity Review*, pp: 122-140.

l'aspect financier le plus reconnu et retenu, la performance organisationnelle renvoie essentiellement au moral et à la cohésion au sein de l'organisation.

La dimension humaine de la performance organisationnelle se mesure par le résultat obtenu par le salarié sur les postes de travail dans un groupe, dans un service donné ou dans l'entité entière. Ce résultat escompté est exprimé par la richesse créée, l'amélioration de l'apprentissage des employés, la satisfaction des employés au travail, la dynamique de groupe et la valeur ajoutée produite par le salarié.

La contribution optimale des employés à l'amélioration des résultats de l'organisation dépend en principe de l'apprentissage acquis par ses membres qui constitue un ensemble cohérent des connaissances acquises par expérience, par étude ou par contacte directe de l'entreprise avec son environnement. L'apprentissage constitue la pierre angulaire de la performance humaine dans toutes les organisations.

Pour Wartick et Cochran¹⁹⁰, le développement des ressources humaines, la satisfaction au travail, la motivation, la créativité et le rendement du personnel constituent des critères qui peuvent servir un cadre solide pour juger de l'efficacité de la performance organisationnelle sous l'angle de la dimension sociale.

L'obtention d'une performance humaine dépend des collaborateurs de tous les niveaux qui ajoutent de la valeur ajoutée pour l'entreprise en engageant leur savoir, leur savoir-faire, leur comportement et leur créativité.

2.3. L'approche systémique de la performance organisationnelle

L'approche systémique de la performance organisationnelle est développée par opposition aux deux autres approches précédentes, car celles-ci mettent en avant les capacités de l'organisation. Pour Gauzente¹⁹¹, cette approche persiste que l'adaptabilité et la pérennité des sous-systèmes par rapport à l'environnement du système de l'entreprise sont essentielles pour la performance organisationnelle.

¹⁹⁰ Wartick .S & Cochran. P. (1984). The evolution of the corporate social performance model. *Academy of the Management Review*, volume 10, Issue 4, pp: 758-769.

¹⁹¹ Gauzente C. (2000). Mesurer la performance des entreprises en absence des indicateurs objectifs. Quelle validité ? Analyse de certains indicateurs. *Finance, Contrôle et Stratégie*, volume 3, Issue 2, pp : 146-167.

L'organisation est en relation avec son environnement, y puise ses ressources, les transforme, les échange contre d'autres ressources et inversement, l'environnement vient de modifier à son tour les paradigmes et le cadre de référence de l'organisation (la rétroaction). Autrement dit, l'organisation est sensée de s'adapter à son environnement, en particulier aux caractéristiques du marché et de la technologie. Dans l'approche systémique, l'organisation est une boîte noire finalisée dont la finalité est la pérennité et la survie.

La notion de la pérennité associée à la notion de temps, a trait à la protection et aux développements de la rentabilité, du marché desservi par l'organisation (compétitivité) et de la qualité du produit ou du service rendu. Tous ces critères se trouvent au cœur des relations entre les composantes du contexte et de l'organisation qui agissent sur la performance.

2.4. L'approche politique de la performance organisationnelle

L'approche politique de la performance organisationnelle repose sur une critique des trois approches précédemment citées. Car, chacune des autres approches attribue des fonctions et des buts à l'entreprise. Cependant, tout individu peut avoir ses propres critères pour juger la performance de l'entreprise. Autrement dit, cette approche est basée sur l'école des multiples constituants où différents individus ou groupes font des jugements sur les critères d'une organisation efficace, tels que mentionnés précédemment par Neely et autre.

Puisque les parties prenantes de l'organisation ne partagent pas les mêmes objectifs qui peuvent même être contradictoires, les critères d'efficacité varient selon les parties prenantes soit : les bailleurs de fonds, les clients, les organismes de régulateurs et la communauté. Ainsi que la légitimité de l'organisation, qui se réfère à l'évaluation et à la satisfaction de ces groupes clés, constitue le concept central de la dimension politique.

Dans ce sens, Morin E-M., et autres¹⁹² ont proposé une description détaillée de ces quatre dimensions de la performance organisationnelle en tenant compte le concept générique et les critères de chaque dimension.

Nous avons mis l'accent à travers ce paragraphe sur les points de vue des auteurs mobilisés pour mieux repérer la problématique de l'évaluation et de la mesure de la performance. C'est

¹⁹² Morin E-M., Savoie A. & Beaudin G., (1994). L'efficacité de l'organisation : théories, représentations et mesures. *Gaëtan Morin Editeur*, Montréal page 40.

dans ce sens que nous avons explicité l'idée de base de chaque approche de la performance organisationnelle à savoir l'approche économique, sociale, systémique et politique.

3. Les déterminants de la performance organisationnelle

À l'image de l'évolution de la gestion des organisations et des systèmes de production, les systèmes de mesure de la performance organisationnelle ont connu eux-mêmes une évolution importante. Les systèmes de mesure basés les déterminent financière sont aujourd'hui inadaptés aux différents besoins des managers pour assurer une évaluation fiable chose qui nécessite en effet l'intégration des dimensions non financière.

La mesure traditionnelle de la performance s'avère inadaptée aux besoins des dirigeants et aux changements de l'environnement, autrement dit, aux nouvelles caractéristiques des marchés et aux exigences des gestionnaires. Pour adopter une perspective plus élargie de mesure, de nombreux chercheurs ont proposé des modèles qui intègrent, en plus des déterminants financiers, les déterminants de la dimension non financière de la performance.

L'examen de la littérature existante sur la performance organisationnelle distingue une variété des déterminants et des critères de mesure. Des auteurs comme Lenz¹⁹³ ; Hansen et Wernerfelt¹⁹⁴, font une classification en trois grandes catégories : les déterminants environnementaux, les déterminants organisationnels et les déterminants humains.

3.1. Les déterminants environnementaux de la performance organisationnelle

L'organisation évolue dans un environnement dynamique et compétitif qui détermine la manière par laquelle la performance peut être obtenue. Dans ce sens, Hax et Majluf¹⁹⁵ suggèrent que c'est la nature des systèmes concurrentiels qui détermine la performance d'une organisation. En effet, afin d'assurer l'efficacité de l'organisation, les gestionnaires devront répondre à chaque changement de l'environnement et s'adapter par rapport à chacune de ses dimensions internes et externes.

¹⁹³ Lenz R-T. (1981). Determinants of organizational performance: an interdisciplinary Review. *Strategic management Journal*, volume .2, pp: 131-154.

¹⁹⁴ Hansen G-S & Wernerfelt, B. (1989). Determinants of firm's performance: Relative importance of economic and organizational Factors. *Strategic Management Journal*, volume, 10, Issue 5, pp. 399-411.

¹⁹⁵ Hax A. C. & Majluf N-C. (1983). Organization design: A case study on Matching Strategy and Structure. *Journal of Business Strategy*, volume. 4, Issue 2, pp: 72-86.

3.2. Les déterminants organisationnels de la performance

Sur la base de la littérature examinée, nous pouvons soulever plusieurs modèles de mesure de la performance organisationnelle. Steers¹⁹⁶ a proposé un cadre d'analyse qui se compose de vingt-neuf facteurs regroupés en quatre ensembles qui sont : les caractéristiques de l'organisation, l'environnement interne et externe, les caractéristiques des employés, les politiques et les pratiques de gestion.

Pour Kaplan et Norton¹⁹⁷, la problématique de mesure de la performance organisationnelle ne doit pas se limiter à des mesures purement financières. Ils ont proposé dans ce sens un modèle de mesure qui tient en compte de toutes les dimensions de l'organisation. L'ensemble de ces indicateurs retenus visant à mesurer la performance organisationnelle est connu sous l'appellation du tableau de bord prospectif.

Le tableau de bord prospectif, dans son contenu, cherche à saisir la réalité complexe de la performance organisationnelle qui ne peut pas être strictement financière. Le modèle proposé permet de regrouper l'ensemble des indicateurs de performance qui pourrait avoir une organisation en quatre grandes classes. Lesdites classes constituent l'essentiel des dimensions sur lesquelles une organisation doit se baser pour réaliser une performance de point de vue de toutes les parties prenantes. Les dimensions sont construites sur la base de la vision stratégique de l'organisation.

Les quatre axes qui composent le tableau de bord prospectif tel que l'axe clients, l'axe processus interne, l'axe financier et l'axe apprentissage et innovation forment un cadre général d'analyse qui permet une meilleure appréhension du système de mesure de la performance organisationnelle.

Le tableau de bord prospectif est orienté vers une performance qui s'inscrit dans la durée, par la prise en compte de divers de performance prospectifs (lead Indicators). Ainsi, la logique de causalité retenue est que la performance ou la création de la valeur sur l'axe « **actionnaire** » seront obtenues à une performance correspondant à la création de la valeur pour le client (axe « **client** »). L'excellence dans un axe « **processus interne** » permettra alors de créer de la valeur

¹⁹⁶ Steers. R-M (1977). Organizational Effectiveness: A Behavioral view, *Goodyear publishing Company, Santa Monica, California*. Cité par : Mohamed Mahjoub Dhiaf (2007). Proposition d'un modèle de mesure de l'impact du TQM sur la performance globale : Cas des entreprises tunisiennes de textiles-habillement. *Thèse de Doctorat, Paris Tech, France*, page 64.

¹⁹⁷ Norton. D. P, & Kaplan R.S (2003), Op. Cit, page 10.

pour les clients et les actionnaires. Force est de constater qu'une telle performance sur le long terme reposera sur la capacité de l'entreprise à innover et à maintenir son aptitude de changement, appréhender dans un axe « **apprentissage-innovation** ».

Ainsi, loin de se réduire sur un simple axe « **ressources humaines** » comme le laissant entrevoir certains exemples de BSC, ce dernier axe traduit les capacités dynamiques de l'entreprise. C'est sans doute que dans ce dernier axe que résident les perspectives de recherche les plus prometteuses. Ces derniers nous renvoient à la question du capital immatériel et intellectuel de l'entreprise et, ce faisant, à la prise en compte des immatériels dans les modèles de contrôle de gestion. Mais plus encore, elles intègrent l'apprentissage organisationnel au cœur du modèle de performance du BSC.

Les axes que nous avons présentés ne constituent pas un modèle statique et universel. En effet, chaque organisation développe ses propres indicateurs en fonction de sa stratégie, ses objectifs et les diverses caractéristiques de son environnement. C'est pour ces raisons que le modèle proposé ne précise pas les déterminants et les indicateurs que l'on peut trouver dans chacun des quatre axes puisque ceux-ci seront variables d'une organisation à une autre.

3.3. Les déterminants humains de la performance organisationnelle

La vie économique d'une entreprise est formée généralement par l'ensemble des relations d'échange réalisées avec ses employés afin que tous puissent atteindre leurs propres objectifs. En effet, lorsque les employés réussissent à atteindre des buts personnels et des buts organisationnels, leurs attachements à l'organisation et leur performance seront aussi améliorés. Il est donc l'affaire de gestionnaire de créer un climat de travail propice et d'adapter des styles de gestion convenables pour pouvoir améliorer la performance organisationnelle.

3.4. Les déterminants stratégiques de la performance organisationnelle

Les déterminants stratégiques de la performance organisationnelle font référence aux politiques et aux pratiques de gestion qui influencent sur la performance. Notamment, les politiques de gestionnaires définissant les objectifs stratégiques et opérationnels, les méthodes de gestion de répartitions des ressources, les mécanismes assurant la garantie d'atteinte des objectifs fixés.

En somme, ce paragraphe avait pour objectif de réaliser une synthèse sur le concept de la performance organisationnelle. Nous nous sommes arrêtés sur la problématique de mesure et d'évaluation de la performance organisationnelle. La littérature sur la performance laisse croire

que le concept n'a pas d'acceptations universelles. La performance est évolutive dans le temps et dans l'espace, chose qui rend sa définition et sa mesure une tâche délicate.

En présentant les différentes approches et déterminants de la performance organisationnelle, nous avons veillé à repérer véritablement les divergences et les convergences entre les différents points de vue de certains auteurs sur la problématique de la construction d'un modèle d'évaluation qui intègre les critères de nature financière et non financière. Une telle approche de l'évaluation doit prendre en considération les spécificités organisationnelles de l'entreprise.

Par ailleurs, nous verrons comment l'orientation de l'organisation vers l'apprentissage peut constituer un facteur décisif pour l'amélioration de la performance organisationnelle. L'existence d'un système de contrôle de gestion incitatif à l'apprentissage est-il nécessaire pour stimuler les différentes dimensions de la performance organisationnelle ? C'est dans ce cadre qui sera construit le second paragraphe de cette section.

§II. L'orientation de l'entreprise vers l'apprentissage et performance organisationnelle

Après avoir précisé le concept de la performance organisationnelle, se pose fortement la question d'étudier sa relation avec l'apprentissage organisationnel, de déterminer les mesures utilisées ainsi que les dimensions de l'apprentissage qui influencent le plus la performance organisationnelle. La question qui nous a guidés tout au long de ce paragraphe est de savoir si l'orientation de l'entreprise vers l'apprentissage organisationnel favorise — t — elle l'amélioration de performance organisationnelle.

Ce paragraphe se donne pour objectif d'analyser l'effet de l'apprentissage sur la performance organisationnelle, de mettre l'accent sur ses dimensions qui agissent le plus sur la performance organisationnelle ainsi que sur la mesure de ses différents effets éventuels.

1. La nature de la relation de l'apprentissage et de la performance organisationnelle

Si l'on tient au grand nombre des recherches directement consacrées à l'apprentissage organisationnel, il apparaît légitime de le considérer comme un objet de recherche majeur qui se trouve rattaché aux différentes thématiques comme le changement organisationnel, l'innovation, la stratégie, la performance, développement des capacités organisationnelles. De ces diverses thématiques, la question de la performance occupe une place primordiale. Dès lors, le problème de la mesure de l'apprentissage et de sa contribution à l'amélioration de la performance se pose fortement.

La littérature théorique et empirique qui tente de repérer véritablement la relation de l'apprentissage et de la performance organisationnelle reste peu abondante et majoritairement anglo-saxonne.

En abordant l'apprentissage organisationnel sous l'angle de la perception et la correction des dysfonctionnements se profilent une connotation positive de l'apprentissage comme un progrès éventuellement mesurable. Cela revient à poser concrètement la question : quel est l'effet de l'apprentissage organisationnel sur l'amélioration de la performance organisationnelle ?

Pour mieux cerner cette question qui ne manquerait pas d'importance que ce soit sur le plan pratique que théorique, nous avons voulu comprendre ce qui a été écrit sur le sujet de l'effet de l'apprentissage sur la performance organisationnelle. Dans ce sens, une analyse de la revue de littérature existante sur ce sujet nous a permis d'envisager deux constats majeurs. Le premier suggère que l'apprentissage ne conduit pas nécessairement à l'amélioration de la performance organisationnelle et que son effet reste non envisageable. Cependant, le deuxième constat contredit cette hypothèse et confirme l'existence d'une relation positive entre l'apprentissage et la performance organisationnelle.

1.1. L'apprentissage et la performance organisationnelle : un effet non envisageable !

Dans la littérature, il existe un pan de recherche qui soutient l'hypothèse selon laquelle l'effet de l'apprentissage organisationnel sur l'amélioration de la performance reste ambigu et non envisageable. Les auteurs comme Friedlander, F. 1983 ; Weick, K.E. 1991 ; Levitt, B & March, J. 1988 ; March, J. 1991, animant le débat autour de cette hypothèse suggèrent qu'il n'est pas évident qu'une organisation qui apprend soit donc plus performante et plus efficace.

C'est dans cette ligne des travaux que Friedlander¹⁹⁸ stipule que l'apprentissage ne conduit pas nécessairement à des changements des comportements observables et mesurables ce qui rend l'effet sur la performance organisationnelle non envisageable.

Dans le même ordre des idées, Weick¹⁹⁹ a constaté que les modèles mentaux qualifiés « incorrects » peuvent mener à des actions correctes et que l'apprentissage est considéré comme une source de désordre organisationnel et donc de moindre efficacité. De même, pour Levitt et

¹⁹⁸ Friedlander, F. (1983). Patterns of individual and organizational learning. In Srivastava, S. and associates (Eds), *the executive mind: New insights on managerial thought and action*, Jossey-Bass, San-Fransisco.

¹⁹⁹ Weick, K.E. (1991). The nontraditional quality of organizational learning. *Organization sciences*, volume 2, Issue 1, pp: 116-124.

March²⁰⁰, les entreprises peuvent en effet apprendre correctement des choses invalides et l'apprentissage ne conduit pas à un comportement performant s'il est fondé sur des interprétations fausses.

Le constat majeur de ces travaux de recherches est que **la contribution de l'apprentissage organisationnel à l'amélioration de la performance de l'entreprise conditionne une identification exacte de la cause des dysfonctionnements**. L'apprentissage résultant d'une connaissance construite sur la base d'une erreur mal identifiée empêche une analyse juste des relations entre les événements. De même, **l'action organisationnelle fondée sur des causes erronées peut mener à des échecs et par conséquent à une mauvaise performance**. Dans ce sillage, James March²⁰¹ persiste aussi que les connaissances des membres de l'organisation doivent se différencier et de ne pas être surtout redondantes pour permettre un changement qui peut éventuellement entraîner une amélioration de la performance organisationnelle.

Il est clair que ces études ne permettent pas de contredire l'image d'assurance que veulent donner les dirigeants à leur action et parce qu'elles n'introduisent pas la problématique de l'incertitude dans la gestion de leur organisation. Il a fallu voir comment la littérature contemporaine a abordé cette question en faisant de l'apprentissage organisationnel un atout stratégique pour la pérennité et la performance des organisations qui agissent dans un environnement dynamique et incertain.

1.2. Un regard critique sur les travaux de recherche développant une association positive entre l'apprentissage et la performance organisationnelle

Dans un environnement dynamique et turbulent, l'apprentissage organisationnel constitue un atout majeur pour le développement d'un avantage concurrentiel durable et un levier stratégique pour l'amélioration de la performance organisationnelle.

Cependant, le problème de sa mesure et de sa contribution à l'amélioration des résultats de l'organisation conduit les chercheurs à développer des modèles d'apprentissage en essayant de démontrer une relation unique entre l'apprentissage et la performance ou ils ont prévu une interaction complexe avec les différents antécédents de l'apprentissage qui influencent directement les dimensions de la performance organisationnelle.

²⁰⁰ Levitt, B & March, J. (1988). Organizational learning. *Annual Review of sociology*, volume 14, pp: 319-340.

²⁰¹ March, J. (1991). Op cit, pp: 71-87.

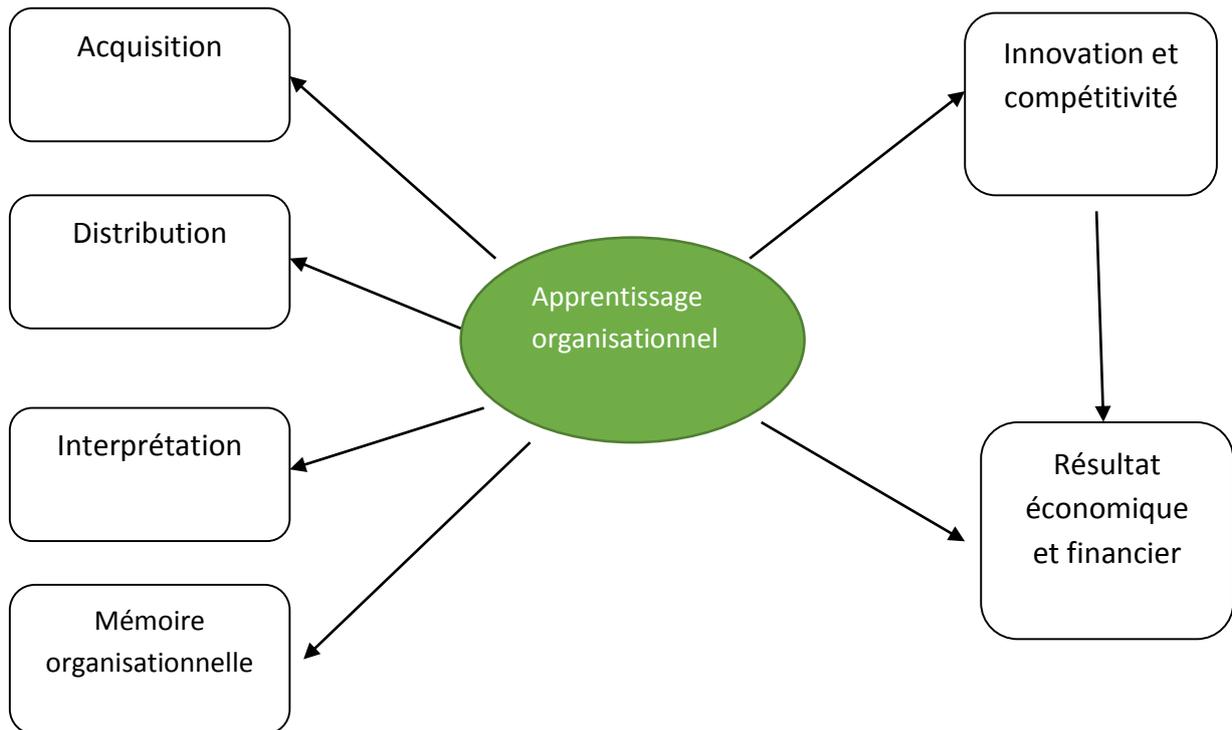
Les travaux empiriques sur le sujet de la relation de l'apprentissage et de la performance organisationnelle restent peu abondants et se concentrent principalement sur les grandes entreprises. En s'inspirant de ces travaux, plusieurs modèles qui soutiennent empiriquement une relation positive ont été développés. Ces modèles de recherche ont permis de repérer plusieurs dimensions de l'apprentissage qui ont une influence positive sur la performance organisationnelle. Nous présenterons dans ce qui suit ces modèles développés dans la littérature en vue d'identifier ces dimensions.

1.2.1. Le modèle de López, Peón et Ordás (2005)

Dans une étude réalisée sur un échantillon de 195 entreprises espagnoles employant plus de 200 personnes, López, Peón et Ordás²⁰² ont tenté d'analyser la nature de la relation entre les pratiques RH, l'apprentissage organisationnel et la performance des entreprises. Le modèle développé laisse apparaître que l'apprentissage organisationnel soutenu par les dimensions de l'acquisition des nouvelles connaissances, l'interprétation et la mémoire organisationnelle renforce l'innovation, la compétitivité et améliore le résultat financier et économique. L'étude a montré que les quatre dimensions de l'apprentissage organisationnel que sont l'acquisition de la connaissance, la distribution de l'information, l'interprétation de l'information et la mémoire organisationnelle stimulent l'innovation organisationnelle et la compétitivité ce qui agira enfin du compte sur la performance financière et non financière de l'entreprise.

²⁰² López, P. S., Peón, J. M. M., & Ordás, C. J. V. (2005). Human resource practices, organizational learning and business performance. *Human Resource Development International*, volume 8, issue 2, pp: 147-164.

Figure 10 : Modèle de l'apprentissage organisationnel de López, Peón et Ordás (2005)



Source : López, P. S., Peón, J. M. M. & Ordás, C. J. V. (2005). Human resource practices, organizational learning and business performance. *Human Resource Development International*, pp. 147–164.

Le résultat de cette étude a montré l'absence d'une relation directe entre les pratiques des ressources humaines et la performance. Les auteurs ont conclu que ces pratiques ne constituent pas en soi un avantage compétitif durable pour l'entreprise, car cela dépendra de leur capacité à mettre les connaissances des membres de l'organisation en pratique pour promouvoir l'innovation et développer un avantage concurrentiel durable. L'effet de ces pratiques sur la performance des entreprises est médiatisé par l'apprentissage organisationnel.

Le modèle de López, Peón, et Ordás, est assez simple et n'explique pas quels sont les mécanismes par lesquels se font l'acquisition des connaissances, la distribution et l'interprétation de l'information et comment ces dimensions influencent la performance organisationnelle. En tant que processus continu de l'acquisition des connaissances, la distribution, l'interprétation de l'information et la mémoire organisationnelle doivent être

soutenues par des pratiques organisationnelles. C'est dans ce sens que Barrette, J et autres ²⁰³ proposent l'existence d'un leadership transformationnel. De même, Scott-Ladd et Chan ²⁰⁴ insistent sur des employés habilités à apprendre.

1.2.2. Le modèle de Calantone, R.J., Cavusgil, S.T., Zhao, Y., (2002)

Dans une étude basée sur des entretiens approfondis avec les cadres supérieurs des entreprises industrielles américaines, Calantone et autres²⁰⁵ ont développé un modèle qui associe l'orientation vers l'apprentissage à la capacité de l'innovation et à la performance organisationnelle.

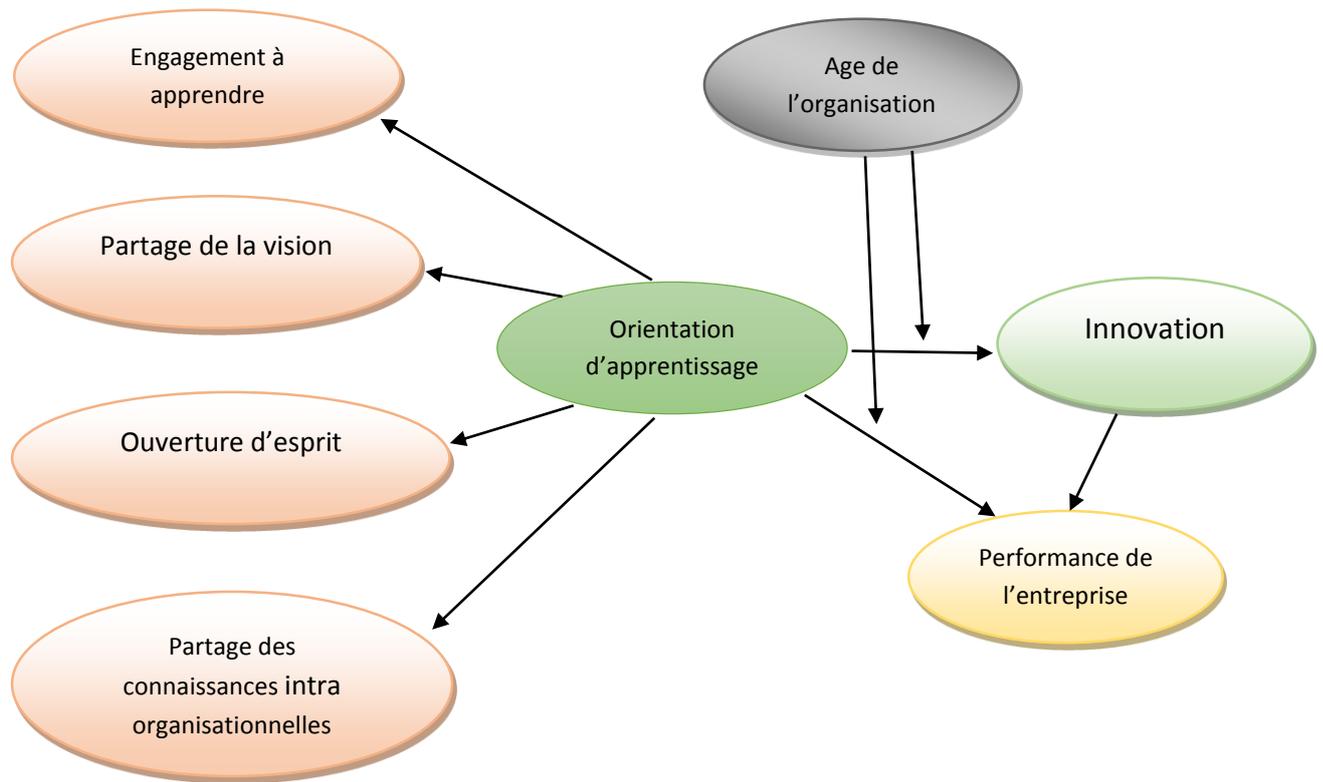
Pour ces auteurs (Calantone, R.J., Cavusgil, S.T. & Zhao, Y. ; 2002), l'effet de l'orientation vers l'apprentissage organisationnel sur la performance de l'entreprise est médiatisé par la capacité de l'entreprise à promouvoir l'innovation administrative et technologique.

²⁰³ Barrette, J., Lemyre, L., Cornei, W. & Beaugard, N. (2008). Organizational learning among senior public-service executives: an empirical investigation of culture, decisional latitude and supportive communication. *Canadian Public Administration*, volume 50, Issue 3, pp: 333-354.

²⁰⁴ Scott-Ladd, & Chan, C. C. A. (2004). Emotional intelligence and participation in decision-making: strategies for promoting organizational learning and change. *Strategic Change*, volume 13, Issue 2, pp: 95-106.

²⁰⁵ Calantone, R.J., Cavusgil, S.T., Zhao, Y., (2002). Learning orientation, firm innovation capability, and firm performance. *Industrial Marketing Management*, volume 31, pp: 515-524.

Figure 11 : Modèle théorique reliant l'orientation d'apprentissage à l'innovation et à la performance de l'entreprise.



Source : Calantone, R.J., Cavusgil, S.T., Zhao, Y., (2002). Learning orientation, firm innovation capability, and firm performance. *Industrial Marketing Management*, volume 31, pp. 515–524 (Traduction libre).

Le présent modèle définit quatre dimensions de l'apprentissage organisationnel telles que l'engagement à apprendre, le partage de la vision, l'esprit d'ouverture et le partage des connaissances intra organisationnelles qui agissent à la fois sur la capacité de l'innovation de l'entreprise et sur sa performance.

L'apprentissage organisationnel se produit lorsque les membres de l'organisation disposent de la capacité à apprendre et lorsqu'ils sont soutenus par un environnement intra organisationnel approprié. La délégation des pouvoirs, la gestion participative, le contexte organisationnel et la culture collaborative sont perçus comme des éléments fondamentaux pour le développement de l'apprentissage organisationnel et pour l'amélioration de la performance dans toutes ses dimensions.

Bien que le modèle en question permette de repérer une problématique délicate, celle relative à l'effet de l'apprentissage organisationnel sur la performance, il se trouve limité dans sa portée.

Les auteurs ne précisent pas quels sont les systèmes qui peuvent inciter l'ouverture de l'esprit, le partage de la connaissance intra organisationnel et de la vision. Ces dimensions identifiées sont importantes pour notre analyse dans la mesure où l'existence d'un système de contrôle de gestion, au travers son mode d'usage comme levier interactif, peut soutenir ces dimensions de l'apprentissage organisationnel.

Les dimensions de l'apprentissage organisationnel retenu traduisent-elles la performance organisationnelle ? La réponse à cette question fera l'objet du paragraphe qui suit.

2. Mesure de l'impact de l'apprentissage sur la performance organisationnelle

Des travaux de recherche récents maintiennent une influence positive de l'apprentissage organisationnel sur l'amélioration de la performance organisationnelle. Parmi les chercheurs qui ont animé le débat autour de cette question, nous citons : Bontis et al. 2002 ; Keskin, 2006 ; Lloren Montes, Javier-Moreno et al. 2005 ; Garcíá-Morales, V. J., Francisco J et al, 2008 ; Calantone et al. 2002 ; Chenhall et al, 2005 ; Tippins et Sohi 2003, Jiménez et al, 2011.

Les auteurs cités ont avancé dans leurs travaux de recherche que l'apprentissage, par le biais de ses différentes dimensions, favorise l'amélioration de la performance organisationnelle. La majorité des chercheurs qui ont tenté de repérer la problématique de la relation apprentissage — performance ont mobilisé une approche quantitative basée sur la modélisation mathématique, suggèrent ainsi que l'apprentissage organisationnel a un lien de causalité très fort avec la performance.

Dans une étude réalisée en contexte des entreprises manufacturières, Tippins et Sohi²⁰⁶ fournissent empiriquement des preuves concernant l'influence positive de l'apprentissage organisationnel sur la performance. La présence des cinq antécédents de l'apprentissage organisationnel défini au niveau de cette étude que sont l'acquisition de l'information, la diffusion de l'information, l'interprétions partagé de l'information, les mémoires déclarative et procédurale impactent positivement la performance organisationnelle, moyennement mesurée par la fidélisation de la clientèle, la croissance des ventes, la rentabilité financière et le retour sur l'investissement.

L'organisation qui apprend de ses expériences et de ses informations tirées du marché et qui connaissant en mieux les besoins et les exigences de ses clients est en mesure d'offrir des

²⁰⁶ Tippins, M.J. & Sohi, R.S., (2003). IT competency and firm performance: is organizational learning a missing link? Strategic Management Journal, volume 24, pp: 745–761.

produits plus appropriés et mieux ciblés. Cela devrait entraîner une amélioration de la croissance des ventes, une meilleure fidélisation des clientèles et par conséquent l'amélioration de sa performance dans sa dimension financière.

Dans une autre recherche s'intéressant à étudier la manière par laquelle les systèmes de mesure de la performance stratégique peuvent aider les organisations à améliorer leur performance organisationnelle, Chenhall²⁰⁷ a montré que ces systèmes, comme étant une combinaison d'indicateurs financiers et non financiers permettent d'aider les dirigeants d'entreprise à maîtriser leur priorité stratégique et leur avantage compétitif. L'amélioration de la compétitivité et de la performance de l'entreprise est le corollaire d'intégration des indicateurs d'ordre financiers et non financiers qui permettent davantage de relier et de connecter les objectifs, la stratégie et les opérations.

Ainsi, cette étude précise que la dimension intégrative du système de mesure de la performance stratégique constitue une caractéristique essentielle permettant de fournir l'information nécessaire (financière et non financière) qui aide l'organisation à atteindre une compétitivité stratégique en développant l'apprentissage organisationnel et en alignant la stratégie voulue.

L'association entre la stratégie client et la compétitivité stratégique, comme élément de la performance organisationnelle, est médiatisée par l'apprentissage organisationnel. Ce dernier a la capacité d'améliorer les résultats de la prestation, la qualité des produits, la réduction des coûts ce qui à son tour améliore la performance et la compétitivité de l'organisation.

Dans une étude réalisée sur 64 sociétés de fonds communs de placement au Canada, Bontis, Crossan et Hlland²⁰⁸ ont démontré que l'apprentissage individuel, l'apprentissage en groupes et l'apprentissage organisationnel ont un effet direct et positif sur la performance organisationnelle.

Dans cette étude, l'apprentissage organisationnel est considéré comme un processus continu d'accumulation de stock des connaissances composé de trois agents à savoir l'individu, le groupe d'individu et l'organisation. Les flux réalisés entre ces trois agents conduisent à

²⁰⁷ Chenhall, R.H., (2005). Op cit, pp: 395–422.

²⁰⁸ Bontis, N., Crossan, M. M. & Hlland, J. (2002). Managing an organizational learning system by aligning stocks and flows. *Journal of Management Studies*, volume 39, Issue 4, pp: 437-469.

l'accumulation de stock des connaissances qui est essentiel à l'amélioration de la performance organisationnelle.

Dans une étude réalisée en contexte des petites et moyennes entreprises turques, Keskin²⁰⁹ tente d'analyser la nature de la relation entre l'orientation du marché, l'apprentissage organisationnel, l'innovation et leurs effets combinés sur l'amélioration de la performance des PME. L'analyse des données recueillies à partir des questionnaires distribués auprès de 157 entreprises de petite et moyenne taille montre une association positive entre l'orientation du marché, l'apprentissage organisationnel, l'innovation et la performance.

Les dimensions de l'apprentissage organisationnel telles que l'engagement à apprendre, le partage de la vision à long terme, l'ouverture d'esprit, et le partage des connaissances intra organisationnelles favorisent l'innovation ce qui permet d'agir en fin de compte sur la part de marchés, le taux de croissance et sur la rentabilité de l'entreprise²¹⁰.

À leurs tours, Javier Lloren Montes et al²¹¹, s'intéressent à l'examen de la relation entre l'apprentissage organisationnel, la cohésion du de travail d'équipe, le style de leadership transformationnel, l'innovation dans sa dimension technologique et administrative et la performance. Les résultats d'une étude portant sur 202 entreprises espagnoles montrent également une association positive entre l'apprentissage organisationnel et la performance. L'amélioration de la performance organisationnelle s'explique en principe par l'existence d'une association positive entre la cohésion du travail d'équipe, l'apprentissage organisationnel, le style de leadership transformationnel et l'innovation technologique et administrative.

García-Morales et al²¹², ont remarqué également que l'échec des organisations dans la construction d'un avantage concurrentiel durable s'explique en principe par leurs compréhensions limitées des relations de causalité entre l'apprentissage organisationnel et

²⁰⁹ Keskin, H., (2006). Market orientation, Learning orientation and innovation capabilities in SMEs: An extended model. *European Journal of Innovation Management*, 9, pp: 396-417.

²¹⁰ Il convient de noter que l'auteur est basé au niveau de son étude sur la mesure des variables adoptée par Calantone (2002).

²¹¹ F. J. Lloréns Montes, A. Ruiz Moreno & V. García Morales (2005). Influence of support leadership and teamwork cohesion on organizational learning, innovation and performance: an empirical examination», *Technovation*, vol. 25, n° 10, pp: 1159-1172.

²¹² V. J. García-Morales, F. J. Lloréns-Montes & A. J. Verdú-Jover (2008). The Effects of Transformational Leadership on Organizational Performance through Knowledge and Innovation. *British Journal of Management*, vol 19, N° 4, pp: 299-319.

d'autres variables stratégiques. La présente étude cherche à combler cette lacune et d'analyser théoriquement et empiriquement comment les perceptions des différentes variables stratégiques liées à la connaissance et à l'innovation influencent la relation entre le leadership transformationnel, l'apprentissage organisationnel et la performance.

À l'issue de cette analyse de la littérature dédiée à la relation de l'apprentissage et de la performance organisationnelle, force est de constater que malgré l'importance des deux concepts pour la pérennité des organisations, l'effet qu'ils entretiennent reste difficile à cerner pour deux raisons. La première est relative au décalage entre apprentissage et performance (l'apprentissage d'aujourd'hui affectera les résultats de demain). Ainsi, les études basées sur une démarche quantitative mobilisant la modélisation mathématique, sont limitées et ne permettent pas de mieux identifier les perceptions de l'apprentissage qui influencent le plus la performance. De plus, ces études ne permettent pas de prendre connaissance des facteurs de l'amélioration de la performance pour savoir si cette amélioration est due à l'apprentissage ou bien dissimulée à d'autres facteurs exogènes. Pour combler ce fossé, le recours à des études longitudinales et qualitatives se pose fortement.

La deuxième raison qui ne manquerait pas d'intérêt est celle relative au contexte de la réalisation de ces études. En effet, la majorité des travaux se sont concentrés sur les grandes entreprises des pays développés, ignorant ainsi les spécificités des petites et moyennes entreprises. L'étude de l'effet de l'apprentissage sur la performance en d'autres contextes notamment dans celui des pays en voie de développement permet sans doute à l'enrichissement de la littérature existante.

La dernière raison est liée à la question de l'adaptabilité des mesures et des modèles de recherche développés dans le contexte des entreprises des pays en voie de développement, et ce à cause de plusieurs soucis. Ces derniers sont liés aux insuffisances découlant de leurs ressources limitées et de leur éventail de compétences technologiques, de l'influence de leurs propriétaires dirigeants de ces entreprises (influence sur la prise de décision), de la dépendance de ces entreprises à un petit nombre des clients et des fournisseurs et de leur ouverture sur l'international.

Conclusion de la deuxième section

Les développements de cette section ont été guidés par le souci de savoir si l'orientation de l'entreprise vers l'apprentissage conduit à l'amélioration de sa performance organisationnelle. La réponse à cette question a débuté par un cheminement qui consiste à mieux repérer la problématique de la performance organisationnelle. Dans ce sens, nous avons mis l'accent en particulier sur l'ambiguïté du concept qui réside dans la pluralité des définitions produites ainsi que dans sa mesure et ses déterminants.

Le cheminement que nous avons adopté nous a conduits ensuite à nous pencher dans les travaux portant sur la relation de l'apprentissage et de la performance. Objet d'une littérature peu documentée, la question de la relation de l'apprentissage et de la performance organisationnelle n'est pas étudiée d'une manière exhaustive et la majorité des études réalisées dans ce sens sont de nature anglo-saxonne se concentrent en particulier sur les grandes entreprises. Si on fait une synthèse des différents travaux de recherche qui ont tenté de déceler la question de l'effet de l'apprentissage organisationnel et de la performance, nous pouvons identifier deux pans de recherche qui se distinguent en ce qui concerne les hypothèses sur lesquelles les auteurs fondent leurs compréhensions de la relation. Pour le premier pan de recherche, l'effet de l'apprentissage sur la performance reste non envisageable, et ce pour deux raisons : la première est liée à la difficulté de mesurer réellement l'apprentissage organisationnel, alors que la deuxième se réfère au « décalage » de l'effet (l'apprentissage d'aujourd'hui peut se manifester au niveau de la performance de demain). Il est difficile de vérifier que toute organisation apprenante est performante et que l'amélioration de la performance est due à l'apprentissage et non pas à d'autres facteurs. S'agissant du deuxième pan de recherche, l'apprentissage organisationnel exerce un effet significatif sur la dimension financière et non financière de la performance organisationnelle. Nous sommes donc en présence d'un double effet. Le premier concerne la dimension financière de la performance organisationnelle (croissance économique, augmentation de la part de marché, réduction des coûts). Quant au second, il concerne la dimension non financière (la satisfaction des employés, l'innovation, développement des nouvelles compétences, développements des nouveaux produits, compétitivités et la survie à long terme, l'amélioration de la qualité des produits livrés, la fidélisation de la clientèle).

Conclusion du deuxième chapitre

Par ce chapitre, nous avons présenté les conclusions des travaux portant sur le sens de la relation du contrôle de gestion et d'apprentissage organisationnel. L'examen de la littérature nous a permis de distinguer deux courants de recherche majeurs où chacun d'entre eux se développe à partir de l'essoufflement de l'autre.

Le premier courant de recherche est parti de l'idée selon laquelle le contrôle de gestion présente un frein à l'apprentissage organisationnel en double boucle. Le contrôle de gestion est utilisé comme ensemble de routines défensives qui garantissent l'existence des pratiques organisationnelles actuelles. Les prédécesseurs de ce courant de recherche se sont basés dans leurs travaux sur un modèle de contrôle de gestion classique dont les caractéristiques sont une utilisation diagnostique des outils, une dimension financière et un contexte relativement stable.

Ainsi, ces travaux basés sur une littérature qualifiée de « traditionnelle » ont montré que le contrôle de gestion ne favorise que l'apprentissage en simple boucle. Très clairement, ils s'appuient sur une utilisation diagnostique et sur l'acteur individuel comme entité principale qui a la capacité d'apprendre. L'apprentissage en double boucle semble improbable avec l'acteur individuel qui cherche à être rationnel par rapport aux opinions incohérentes avec leurs compréhensions habituelles.

Toutefois, pouvoir critiquer et remettre en question les processus de pensées relatifs aux plans d'action et à la vision stratégique semble douloureux pour les gestionnaires et le passage à l'apprentissage en double boucle, nécessite en effet de rompre avec un certain nombre de dogmes managériaux, notamment celui de la rationalité substantive qui veut qu'on soit rationnel dès que l'on agit en fonction d'un objectif prédéfini et connu à l'avance. Ceci n'est pas évident avec une utilisation diagnostique de contrôle de gestion qui ne consiste qu'à communiquer les objectifs de la stratégie, assurer le suivi de la réalisation des variables critiques de la performance et l'introduction des boucles de rétroaction et de comparaison.

Le deuxième courant basé sur une littérature qualifiée de « contemporaine » réhabilite le rôle du contrôle de gestion dans le processus de l'apprentissage organisationnel. Le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel s'influencent mutuellement.

À l'opposé du premier courant, les prédécesseurs de ce courant se sont basés dans leurs travaux de recherche sur le modèle de pilotage dont les caractéristiques sont une utilisation interactive des outils de contrôle de gestion, une dimension financière et non financière et une composante relationnelle de contrôle.

En outre, les auteurs de ce courant de recherche ont montré que l'apprentissage en simple boucle est une réalité en soi et une pratique courante pour les organisations agissant en environnement dynamique et incertain et que le contrôle de gestion a pour vocation de faciliter l'apprentissage en double boucle. Ce niveau d'apprentissage qui est nécessaire pour la survie des organisations à long terme est réalisable avec la composante relationnelle du contrôle de gestion et avec un usage plus interactif de ses outils. Le mode d'usage interactif favorise une discussion en réunion entre les managers, subordonnés et pairs autour des objectifs, des réalisations et des incertitudes stratégiques, une implication des subordonnés dans la phase de suivi des réalisations et une discussion en face à face des écarts détectés par le contrôleur de gestion et la propositions des actions correctives.

Ainsi, il favorise l'échange d'une vision partagée des objectifs, un débat continu autour de la validité des plans d'action, et une attention particulière à l'information financière et non financière fournie par le système de contrôle de gestion. Le système de contrôle de gestion interactif permet d'exposer les modèles mentaux des individus et de trouver les incohérences entre eux, de débattre, de corriger les erreurs et de les affiner en vue de trouver une représentation plus précise de la réalité, ainsi de focaliser l'attention sur les incertitudes stratégiques.

La prise en compte de ces mécanismes permet de rendre les hypothèses de base, les plans d'action et les objectifs explicites toujours ouverts aux débats et à l'examen ce qui conduit aussi à de laisser des traces sur l'efficacité du système de contrôle de gestion lui-même.

L'opposition entre le modèle classique et celui de pilotage qui se traduit par la classification faite par Robert Simons (1995) entre le mode d'usage interactif et diagnostique du système de contrôle de gestion. La capacité du contrôle de gestion à favoriser l'apprentissage en double boucle ou en simple boucle dépend de son mode d'usage fait par les acteurs et à la dynamique qui résulte à la fois de l'utilisation interactive et diagnostique. La conception du contrôle de gestion selon une telle approche ascendante ou descendante n'aura pas d'impact significatif. C'est le mode d'usage qui compte.

Notre recherche nous a conduits ensuite à considérer que le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel loin de s'opposer, sont les deux concernés par la performance organisationnelle. L'orientation de l'entreprise vers l'apprentissage organisationnel a pour finalité l'amélioration des différentes dimensions de la performance organisationnelle.

Le mode d'usage interactif du système de contrôle de gestion favorise l'orientation de l'organisation vers un apprentissage organisationnel en double boucle ce qui peut permettre d'améliorer la compétitivité de l'entreprise, la survie à long terme, le développement des nouveaux produits, l'innovation, les compétences des employés, l'émergence des nouvelles stratégies, et par conséquent l'amélioration de la dimension non financière de la performance organisationnelle.

En outre, l'usage diagnostique du système de contrôle de gestion favorise une orientation vers l'apprentissage en simple boucle qui permet une meilleure focalisation de l'attention des membres de l'organisation sur les normes et les standards fixés, d'assurer la survie des variables critiques de la performance, de réduire les écarts entre les objectifs fixes et réalisés, réduire les coûts de production et par conséquent l'amélioration de la dimension financière de la performance organisationnelle.

Par ailleurs, le troisième chapitre sera consacré à la clarification des choix d'ordre épistémologique et méthodologique qui ont guidé notre recherche.

Chapitre 3.

Positionnement épistémologique et cadre méthodologique de la recherche

Pour étudier la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel, nous avons retenu une méthodologie qualitative basée sur l'étude des cas comme stratégie d'accès au réel empirique. Ce choix a été effectué sur la base de notre problématique et de nos objectifs de recherche, car nous nous sommes intéressés plutôt aux dynamiques contextuelles et à l'enrichissement de l'apprentissage organisationnel dans les actions des acteurs.

Les points forts de cette approche relèvent principalement de son pouvoir à saisir et à capturer les dynamiques entre le contexte, les actions et les acteurs. Comme nous ne cherchons pas à modéliser, mais plutôt à étudier l'imbrication des pratiques entre les individus, les groupes d'individus et les entités organisationnelles ainsi que leurs effets sur l'apprentissage organisationnel, l'approche empirique la plus adaptée à notre recherche est de type qualitatif basé sur une étude approfondie de cas.

La variété des cas étudiés nous a permis de recueillir des données riches qui ont alimenté notre réflexion et notre raisonnement sur le sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel dans le contexte des entreprises industrielles marocaines. La visée est d'explorer, d'émerger la connaissance du terrain et d'approfondir les connaissances existantes tout en restant ouvert au principe de découverte des spécificités de chaque entreprise étudiée. Nos outils principaux de collecte des données ont été l'entretien individuel semi-directif et l'observation directe des acteurs en action. Ainsi, notre analyse des données est largement inspirée du protocole d'analyse de contenu des notes de codage inspirées des préconisations avancées par Miles et Huberman (2003).

L'objectif que nous avons assigné à ce chapitre est double. Le premier consiste à expliciter la posture épistémologique qui a guidé notre travail de recherche. Il s'agit, ici, d'évoquer les questions d'ordre épistémologique en mettant l'accent sur les cadres épistémologiques contemporains et les hypothèses fondatrices de chacun d'entre eux. C'est sur la base de cette présentation que nous fixons et nous justifions le recours au réalisme critique comme paradigme de création de connaissances adopté. Le deuxième objectif poursuivi à travers ce chapitre est de présenter les éléments d'ordre méthodologique. Nous justifions le choix de la stratégie de l'étude des cas pour faire, ensuite, une description des méthodes et des instruments utilisés pour collecter les données et pour présenter enfin leur plan d'analyse.

Section 1. Le réalisme critique comme posture épistémologique de la recherche

Entreprendre une étude en science de gestion implique l'amorce d'une réflexion critique sur le statut de la connaissance à produire, sur l'objet de la recherche et sur les dimensions épistémologiques et méthodologiques de développement des savoirs à mettre en œuvre.

Dans cette section, nous reviendrons sur problématique, les questions de recherche et sur le modèle théorique pour présenter et justifier ensuite, d'une manière détaillée, les choix d'ordre épistémologique qui ont guidé notre travail de recherche.

§I. Design de la recherche

Comme point de départ, nous partons de la revue de littérature, de l'analyse et de la discussion des conclusions des études antérieures pour énoncer l'objet, la problématique, les questions dérivées de la recherche ainsi que le modèle théorique de notre travail de recherche.

1. Objet principal de la recherche

L'objet de la recherche constitue un élément clé du processus de la recherche. Il traduit en effet le statut de la connaissance du chercheur et son objectif. Pourtant, c'est à partir de l'objet que nous intégrons sur les aspects de la réalité que nous souhaitons découvrir et développons une compréhension plus fine de cette réalité. Très concrètement, la construction de l'objet de recherche consiste donc à préciser la problématique liant, articulant ou interrogeant des objets théoriques méthodologiques ou empiriques, à travers laquelle le chercheur découvrira une réalité.

Par rapport à notre travail, l'objet de notre recherche consiste à étudier le sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel en contexte des entreprises industrielles marocaines. Il consiste également à vérifier si les systèmes de contrôle de gestion comme facteur facilitateur de l'apprentissage en milieu organisationnel, impactent les différentes dimensions de la performance organisationnelle.

2. Problématique centrale de la recherche

Objet d'une littérature peu abondante et majoritairement anglo-saxonne, la question de la relation entre le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel reste toujours ouverte au débat. La nouveauté du sujet réside dans l'ampleur des travaux qui ont commencé à réhabiliter le rôle du contrôle de gestion comme un levier indispensable de l'émergence des configurations d'apprentissage organisationnel spécifiques. En effet, il existe des évolutions importantes dans

la littérature académique qui font du contrôle de gestion un levier de développement de l'apprentissage organisationnel en double boucle.

Ainsi, à partir des développements précédents, il ressort que les systèmes du contrôle de gestion, notamment à travers leurs différentes dimensions liées aux modes d'usage interactif, peuvent être considérés comme un levier d'apprentissage, permettant de revisiter les paradigmes et les hypothèses de base de l'entreprise de façon à répondre à ses attentes au plan de l'amélioration la performance et de l'adaptation aux changements environnementaux.

Dans le contexte marocain marqué par la prédominance des petites et moyennes entreprises, où le contrôle de gestion commence à prendre sa place et son ampleur, les dirigeants prennent de plus en plus conscience de la nécessité de mise en place de dispositifs de contrôle de gestion pour mieux piloter la performance dans sa dimension financière et non financière. Ils sont en effet appelés à évoluer leur système de contrôle de gestion pour assurer la pérennité et la performance de leurs entreprises dans ses différentes dimensions.

Plus concrètement, la problématique de notre recherche est un essai d'apporter des éléments de réponse à la question principale suivante :

Au-delà d'un pilotage par la dimension financière basé sur la logique de régulation, le contrôle de gestion favorise le développement de l'apprentissage en double boucle, et contribue ainsi à l'amélioration continue de la performance organisationnelle de l'entreprise dans le contexte actuel.

De cette problématique découlent d'autres questions dont les réponses devraient contribuer à analyser l'objet de la recherche.

3. Questions dérivées de la recherche

La réponse à notre problématique passe à notre sens par la réponse aux sous-questions suivantes :

Question 1. Quels enseignements peut-on tirer de la littérature sur le sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel ?

Question 2. Quelles sont les dimensions du système de contrôle de gestion qui peuvent être considérés comme bloquant de l'apprentissage organisationnel ?

Question 3. Les dimensions du système de contrôle de gestion interactif peuvent-elles constituer un levier de développement de l'apprentissage organisationnel en double boucle ?

Question 4. La cohabitation entre l'usage diagnostique et interactif du système de contrôle de gestion permet-elle de favoriser des configurations d'apprentissage organisationnel spécifiques ?

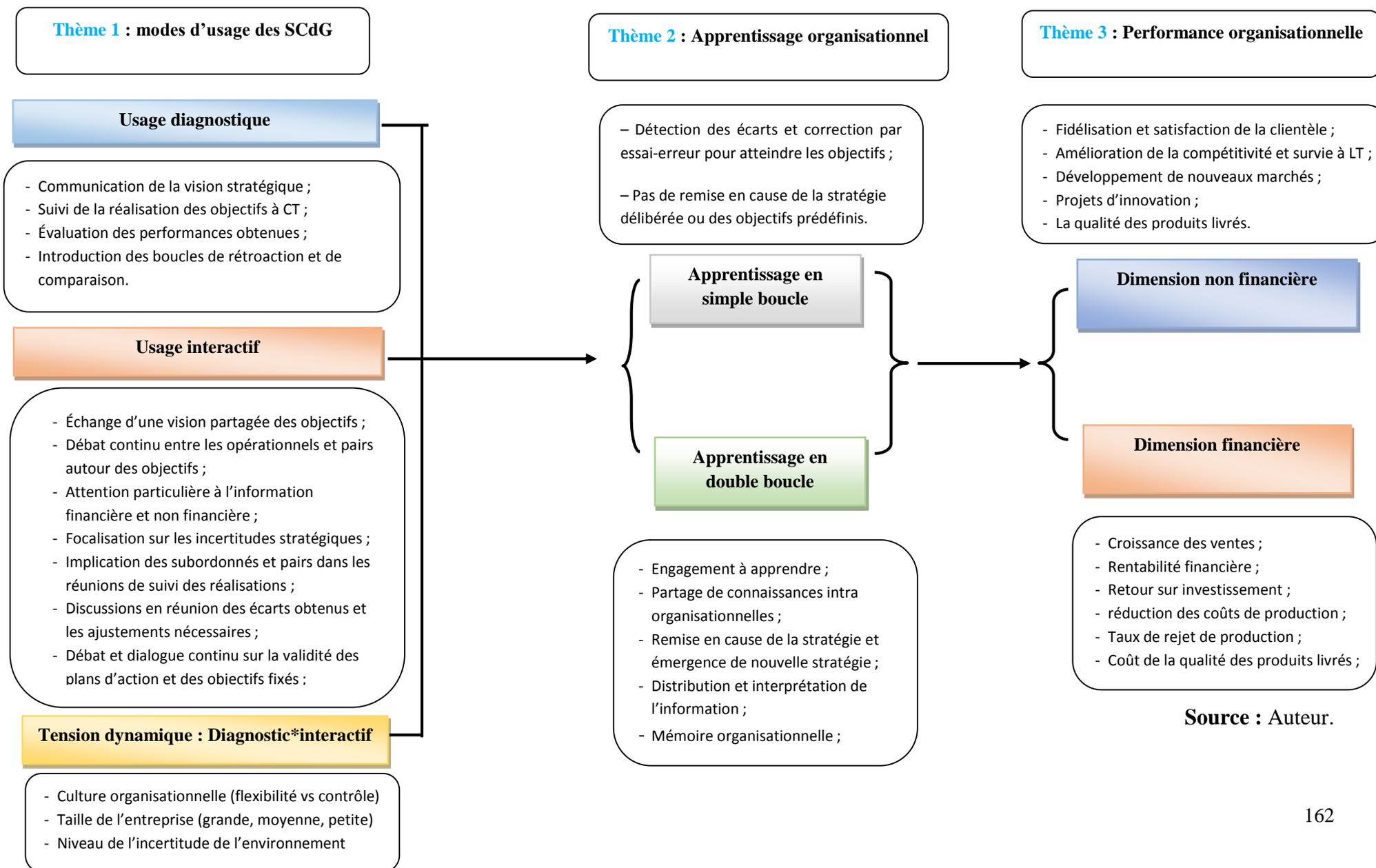
Question 5. L'orientation de l'entreprise vers l'apprentissage organisationnel — facilitée par un système de contrôle de gestion habilitant — se manifeste-t-elle au plan de l'amélioration de sa performance ?

4. Modèle théorique de la recherche

Notre modèle théorique explicité au niveau de la figure 12 met en relation trois thèmes majeurs que sont les « modes d'usages des outils de contrôle de gestion », les « configurations d'apprentissage organisationnel » et la « performance organisationnelle ». La revue de littérature que nous avons réalisée montre bien que les systèmes de contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel, loin de s'opposer, sont les deux concernés par la question de la performance : l'orientation vers l'apprentissage organisationnel, incitée au préalable par le système de contrôle de gestion habilitant, se manifeste aussi bien qu'au plan des différentes dimensions de la performance organisationnelle (financière et non financière).

C'est à travers les modes d'usage des systèmes du contrôle de gestion, traduisaient l'opposition entre le modèle classique et celui de pilotage et la cohabitation entre eux, que se construit une dialectique entre une logique de régulation et celle de l'apprentissage en double boucle. L'effet des dimensions liées à ces deux modes d'usage du système de contrôle de gestion sur l'apprentissage peut se manifester au niveau des différentes dimensions de la performance organisationnelle.

Figure 12: Grille d'analyse des relations contrôle de gestion/niveaux d'apprentissage organisationnel /performance organisationnelle



Le modèle exprime l'idée selon laquelle l'effet des systèmes de contrôle de gestion sur l'apprentissage organisationnel dépend de leurs modes d'usage fait par les acteurs. Les dimensions relatives à l'usage diagnostique et interactif sont liées aux deux niveaux de l'apprentissage organisationnel. Les dimensions de l'usage diagnostique du contrôle de gestion que sont la communication de la stratégie, la surveillance des variables critiques de la performance, la détection et la correction des erreurs et l'introduction des boucles de rétroaction agissent sur l'apprentissage en simple boucle (logique de régulation), favorisant l'amélioration de la dimension financière de la performance organisationnelle. **Si** le mode d'usage du système de contrôle de gestion comme un levier de contrôle diagnostique peut être avantageux pour les entreprises opérant dans un environnement relativement stable, il ne l'est pas forcément pour les entreprises agissant dans un environnement dynamique, faisant appel à un mode d'usage interactif du système de contrôle de gestion. La dynamique de l'environnement interpelle les gestionnaires de ces entreprises à un usage interactif de leurs systèmes de contrôle de gestion où l'information fournie constitue un ordre du jour pour les managers pour débattre la validité de leur plan d'action et de la pertinence de leur stratégie favorisant un apprentissage en double boucle, qui pourra agir sur les différentes dimensions de la performance organisationnelle.

Implicitement, le modèle renvoie également à une réflexion profonde sur une éventuelle réconciliation entre le mode d'usage interactif et diagnostique du système de contrôle de gestion qui signifiait plus ou moins une complémentarité déterminée par le niveau de l'incertitude environnementale et du « signifié » de l'écart de la performance entre l'action et son résultat. En plus du mode d'usage, des facteurs contextuels comme le style de leadership, la culture organisationnelle, l'incertitude de l'environnement, la taille et la structure de l'entreprise agissent d'une manière indirecte sur le sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel.

La confirmation de ces constats nous a permis ensuite de nous pencher sur le positionnement épistémologique qu'on doit retenir tout au long de ce travail de recherche.

§II. Positionnement épistémologique de la recherche

Le positionnement épistémologique consiste à répondre aux questionnements relatifs à la nature de la connaissance produite, à décrire le chemin qui conduit à la connaissance, à son statut et à sa valeur.

Le présent paragraphe consiste à expliciter ce chemin qui va nous conduire à la création de la connaissance, et ce en présentant successivement les différents paradigmes épistémologiques contemporains pour justifier ensuite, notre positionnement à la lumière des paradigmes exposés.

1. Un regard croisé sur l'épistémologie de la recherche en science de gestion

Le présent sous paragraphe a pour visée d'expliquer le questionnement épistémologique de la recherche en science de gestion. Il relate l'ensemble des choix d'ordre épistémologique qui ont guidé notre travail, ainsi que les éléments qui justifient notre positionnement à l'égard des différents paradigmes épistémologiques exposés dans la littérature en science de gestion.

1.1. Débat autour de la posture épistémologique de la recherche en science de gestion

Qu'est-ce que la connaissance ? Comment est-elle élaborée ? Comment justifier son caractère valable ? En d'autres termes « Quelle est la posture épistémologique à suivre ? », faudrait-il la choisir au début de la recherche ou la confronter tout au long du processus de la recherche ? Voilà la question à laquelle est souvent confronté le chercheur quand il appréhende son travail de recherche.

La recherche d'une réponse à ces questions nous a conduits au constat de Piaget en 1967, selon lequel le questionnement épistémologique était devenu indissociable de la pratique de la recherche scientifique dans ses diverses disciplines comme les mathématiques, la physique, la biologie, les sciences sociales, etc.

Pour Avenier et Gavard²¹³, cette tendance n'a commencé à prendre sa place en science de gestion qu'à partir des années 1980.

Par ailleurs, nos lectures faites autour du sujet de la méthodologie de recherche qualitative en science de gestion nous ont permis d'identifier deux grandes conceptions opposées des questions d'ordre épistémologique. La première énonce qu'il faudrait choisir, au début de la recherche, le paradigme épistémologique dans lequel la démarche va se faire. Tandis que la seconde conception, qui semblait logique pour nous, considère que les interrogations d'ordre

²¹³ Avenier M.J & Gavard-Perret M.L (2012). Inscrire son projet de recherche dans un cadre épistémologique, cité par Gavard-Perret, Marie Laure, Gotteland David, Haon Christophe et Jolibert Alain [Eds]. Méthodologie de recherche en science de gestion. Réussir son mémoire ou sa thèse. 2^{ème} Édition, Paris Pearson Éducation France, PP : 11-62.

épistémologique sont des questions concrètes qu'il faudrait affronter, tout au long du processus de la recherche. Dans ce sens, Hervé Dumez²¹⁴ stipule que les « problèmes épistémologiques ne sont pas ceux que l'on se pose avant de commencer une recherche, ce sont des questions que l'on rencontre en se cognant contre elles et en se faisant des bosses ».

En voulant comprendre les hypothèses fondatrices de chaque paradigme épistémologique et justifier notre choix, nous nous sommes intéressés aux différents écrits qui sont publiés sur le sujet de l'épistémologie. Nos lectures préliminaires relèvent qu'il existe un manque de consensus universel conduisant à un débat fréquent entre les chercheurs. Les articles publiés dans les numéros de *Libellio d'Aegis* sont représentatifs de ce mouvement. En effet, dans son article publié dans le numéro 6 du *Libellio*, Hervé Dumez²¹⁵ refuse l'opposition entre positivisme, constructivisme et interprétativisme. Pour lui, cette opposition ne résiste pas à l'analyse et l'épistémologie de la recherche qualitative en gestion peut et doit allier les différends de ces trois courants.

Une année plus tard, Avenier²¹⁶ répondra à cet article en soulevant plusieurs critiques. Tout d'abord, la recherche qualitative en science de gestion ne se limite plus à l'étude de cas, ainsi, l'article se limite au questionnement méthodologique qui ne constitue qu'une partie de cadre épistémologique.

La prise en compte de ces critiques conduira Hervé Dumez²¹⁷ en 2011 à nuancer ses propos en conseillant aux doctorants qui choisissent un cadre épistémologique précis d'être cohérents en aval et souligne, par ailleurs, la possibilité ils aient une attitude épistémologique qui consisterait à emprunter des éléments intéressants à chaque paradigme.

²¹⁴ Dumez, H. (2012). Les trois risques épistémologiques de la recherche qualitative », *Le Libellio d'Aegis* vol. 6, p. 66.

²¹⁵ Dumez., H. (2010). Élément pour une épistémologie de la recherche qualitative en gestion. *Le Libellio d'Aegis*, volume 6, N 4, PP : 3-16.

²¹⁶ Avenier M.J. (2011). Pourquoi jeter le bébé avec l'eau du bain ? Méthodologie sans épistémologie n'est que ruine de la réflexion ! *Le Libellio d'Aegis*, volume 7, N 1, PP : 39-52.

²¹⁷ Dumez., H. (2011). Élément pour une épistémologie de la recherche qualitative en gestion. Une réponse à Mari José Avenier. *Le Libellio d'Aegis*, volume 7 ; N 1, PP : 53-62.

En 2012, Avenier et Thomas²¹⁸ reviennent à la question de l'épistémologie de recherche qualitative en science de gestion en traitant de manière détaillée le rôle que joue le référentiel épistémologique dans la justification de la validation interne et externe de la recherche et de ses résultats.

C'est à la lumière de ce débat que nous avons fait le choix d'explicitier notre positionnement épistémologique.

1.2. Les cadres épistémologiques contemporains en science de gestion

La littérature en science de gestion distingue une multitude de classifications des paradigmes épistémologiques contemporains. Comme le soulignent Avenier et Gavard-Perret²¹⁹, l'évolution de ces paradigmes a conduit à distinguer entre :

- Le positivisme logique ;
- Le constructivisme pragmatique (radical) et le constructivisme conceptualisé ;
- L'interprétativisme ;
- Le post-positivisme incluant le réaliste scientifique et le réaliste critique.

Nous présentons, successivement dans le tableau ci-dessous, ces paradigmes épistémologiques de manière synthétique ainsi que les hypothèses fondatrices relatives à chacun d'entre eux.

²¹⁸ Avenier M.J., & Thomas, C. (2012). À quoi sert l'épistémologie dans la recherche en science de gestion ? Un débat revisité. *Le Libellio d'Aegis*, volume 8, N 4, PP : 13-27.

²¹⁹ Avenier, M-J & Gavard-Perret, M. L, (2012). Op cit, page 23.

Table 5: Les hypothèses fondatrices de différents cadres épistémologiques contemporains en science de gestion

	Réalisme scientifique	Réalisme critique	Constructivisme pragmatique	Interprétativisme	Constructivisme
Hypothèses d'ordre ontologique	Il existe un réel en soi indépendant de ce qui est perçu et des représentations qu'on peut en avoir.	Il existe un réel en soi indépendant de l'attention que peut lui porter un humain qui l'observe. Le réel est organisé en trois domaines stratifiés : le réel profond, le réel actualisé et le réel empirique. Les phénomènes sociaux diffèrent des phénomènes naturels ; ils sont difficiles à mesurer.	Aucune hypothèse fondatrice. Il existe des flux d'expériences humaines.	Il existe de l'activité humaine structurée (patterned). La signification consensuellement attribuée par des sujets à une situation à laquelle il participe est considérée comme une réalité intersubjective de cette situation.	Le réel est relatif : il existe de multiples réalités socialement construites, qui ne sont pas gouvernées par des lois naturelles, causales ou d'autre sorte.

	Réalisme scientifique	Réalisme critique	Constructivisme pragmatique	Interprétativisme	Constructivisme
Hypothèse d'ordre épistémique	Le réel (en soi) n'est pas forcément connaissable (fiabilité possible des dispositifs de mesure).	Le réel n'est pas observable. L'explication scientifique consiste à imaginer le fonctionnement des mécanismes générateurs (MG) qui sont à l'origine des événements perçus.	Est connaissable l'expérience humaine active. Dans le processus de connaissance, il y a indépendance le sujet connaissant et de qu'il étudie, lequel peut néanmoins exister indépendamment du chercheur qui l'étudie. L'intention de connaître l'expérience que l'on a de ce que l'on étudie.	Est connaissable l'expérience vécue. Dans le processus de connaissance, il y a interdépendance entre le sujet connaissant et ce qu'il étudie.	Dans le processus de connaissance, il y a une interdépendance entre le sujet connaissant et ce qu'il étudie.

	Réalisme scientifique	Réalisme critique	Constructivisme pragmatique	Interprétativisme	Constructivisme
But de la connaissance	<p>Connaitre et expliquer des phénomènes observables (via éventuellement des concepts inobservables).</p> <p>Conception représentationnelle de la connaissance.</p> <p>Énoncés sous forme réfutable.</p>	<p>Mettre à jour les mécanismes générateurs et leurs modes d'activation.</p> <p>Conception représentationnelle et/ou pragmatique des mécanismes générateurs.</p>	<p>Construire de l'intangibilité dans le flux de l'expérience à fin d'action intentionnelle.</p> <p>Une conception pragmatique de la connaissance.</p>	<p>Comprendre les processus d'interprétation, de construction de sens, de communication et d'engagement dans les situations.</p> <p>Construction pragmatique de la connaissance.</p>	<p>Comprendre les constructions de sens impliquées dans le phénomène étudié.</p> <p>Pas de généralisation.</p> <p>Conception pragmatique de la connaissance.</p>

	Réalisme scientifique	Réalisme critique	Constructivisme pragmatique	Interprétativisme	Constructivisme
Principes de justification spécifique	Neutralité. Objectivité. Réfutation, corroboration, justification de la validité externe via les répliques.	Pouvoir explicatif des mécanismes générateurs (MG) via des mises à l'épreuve successives dans des recherches qualitatives ou quantitatives.	Adaptation fonctionnelle et fiabilité de la connaissance pour agir intentionnellement. Justification de la validité des connaissances génériques via de la mise à l'épreuve dans l'action (recherche qualitative).	Validité communicationnelle, pragmatique et transgressive.	Authenticité. Description épaisse de processus (méthodes herméneutiques mobilisées de manière dialectique).

Source : Gavard-Perret, Marie Laure, Gotteland David, Haon Christophe et Jolibert Alain [Eds]. Méthodologie de la recherche en science de gestion. Réussir son mémoire ou sa thèse. 2^e Édition, Paris Pearson Éducation France, pp : 11 — 62.

2. Le positionnement épistémologique de la recherche : un cadre réaliste critique

L'explicitation du cadre épistémologique dans lequel nous inscrivons notre recherche constitue un défi majeur. Bien que l'ensemble des traditions philosophiques existantes puissent potentiellement contribuer au développement des connaissances en science de gestion, nous avons choisi de focaliser notre attention sur le **réalisme critique** que nous considérons adapté à notre objet de recherche.

Dans ce paragraphe, nous allons d'abord présenter et expliciter les hypothèses fondatrices et les caractéristiques du paradigme épistémologique réaliste critique et nous argumentons au fur et à mesure pourquoi il constitue le cadre adéquat pour notre recherche.

2.1. Les caractéristiques et les hypothèses fondatrices du réalisme critique

Le réalisme critique est un paradigme qui trouve ses origines dans les travaux du philosophe anglais Bhaskar en 1978. Selon Avenier et Gavard-Perret²²⁰, ce paradigme est principalement construit comme une réaction à certaines postions postmodernistes rejetant l'existence d'une réalité indépendante du langage, mais aussi présentée comme une alternative post-positiviste à la fois au positiviste (terme du positivisme logique) et au constructivisme.

Selon Avenier et Gavard-Perret²²¹, ce paradigme repose sur un certain nombre d'hypothèses fondatrices et propose ainsi une anthologie à trois niveaux qui différencie le réel profond, le réel actualisé et le réel empirique.

Le réel profond renvoie au **domaine où résident les mécanismes générateurs**, les règles et les structures qui gouvernent la survenue des actions et des événements, qui eux prennent place dans le réel actualisé. Les mécanismes générateurs sont caractérisés par deux propriétés : **l'intransitivité**, c'est-à-dire que ces mécanismes existent -et ouvrent- indépendamment du fait que des humains les aient identifiés et **la transfactualité**, c'est-à-dire qu'ils existent même lorsque cela ne se manifeste pas dans le réel empirique.

Le réel actualisé concerne **le domaine des événements**. Autrement dire, ce que les acteurs décodent lorsque les mécanismes causaux du réel profond sont activés. Les événements sont

²²⁰ Avenier, M-J & Gavard-Perret, M. L. (2012). Op Cit.

²²¹ Bhaskar, R. (1978). On the possibility of social scientific knowledge and the limits of naturalism. *Journal for the theory of social Behavior*, volume 8, Issue 1, pp: 1–28.

les conséquences de la conjonction d'un ou de plusieurs objets de réel profond à travers des mécanismes causaux. Ainsi, la manière dont les mécanismes générateurs sont activés dépend **des circonstances intrinsèques** (liées en principe à leur règle de fonctionnement) et **extrinsèques** (dépendent des contextes dans lesquels ils opèrent). Pour les réalistes critiques, le but ultime du processus de la connaissance est l'identification des mécanismes générateurs qui rendent la relation entre les événements intelligibles et la compréhension de leur mode d'activation en fonction de différentes circonstances intrinsèques et extrinsèques.

Le réel empirique qui est constitué **des perceptions humaines du réel actualisé**. C'est-à-dire, la signification que le sujet connaissant donne aux événements ainsi qu'aux objets et mécanismes du réel profond à travers l'expérience qu'il en a ou qu'il y inscrit.

Les réalistes critiques reposent sur une hypothèse d'ordre épistémique selon laquelle le réel profond n'est pas observable en soi et que ce qui est connaissable c'est le réel empirique uniquement. Dans ce sillage, Avenier et Gavard-Perret²²² avancent que le réel profond n'est observable qu'à travers « **l'ensemble des perceptions humaines d'évènements, lesquels évènements surviennent dans le réel actualisé** ».

À la lumière de ces avancées théoriques relatives aux hypothèses fondatrices et aux caractéristiques du paradigme épistémologique réaliste critique, nous devrions justifier le recours à ce cadre-là. Se pose alors la question suivante : **pourquoi inscrivons-nous notre recherche dans le paradigme réaliste critique ?**

En voulant comprendre l'influence des différentes dimensions liées aux modes d'usage des systèmes de contrôle de gestion sur les niveaux de l'apprentissage organisationnel dans le contexte des entreprises industrielles marocaines et l'effet de cette orientation vers l'apprentissage sur la performance organisationnelle, nous sommes conscients que nous n'avons accès qu'au réel empirique et ce, **à travers les perceptions des différents acteurs rencontrés et interviewés dans les entreprises étudiées**. En effet, l'apprentissage organisationnel est décrit dans la littérature comme un phénomène complexe et difficilement observable et mesurable, qui nécessite de mener des investigations sur terrain pour être appréhendé.

²²² Avenier, M-J & Gavard-Perret, M. L, (2012). Op Cit.

Ainsi, pour répondre effectivement à l'objectif de notre recherche, nous partons du réel empirique — formé par les perceptions humaines d'évènements — qui est le seul à pouvoir être observé pour essayer de remonter aux mécanismes générateurs (réel profond).

À l'instar de ces argumentations avancées, aucun des autres paradigmes épistémologiques ne nous semble approprié et proche de notre conception du réel et du statut des connaissances à produire.

2.2. Le mode de raisonnement dans le paradigme réaliste critique

Inscrire son thème de recherche dans le paradigme réaliste critique, conduit le chercheur à ne pas s'arrêter à l'identification de régularités par déduction comme dans le cas des recherches mobilisant le paradigme positivisme. En effet, il ne suffit pas d'admettre que chaque fois que l'événement **A** se produit, l'événement **B** tend à se produire, mais il faut également comprendre la relation qui existe entre les événements. C'est-à-dire d'examiner si les mécanismes générateurs imaginés permettent bien d'expliquer l'ensemble des événements observés en mobilisant toutes les informations collectées. Très concrètement, il s'agit, ici, d'émettre des conjectures sur les explications plausibles d'un phénomène observé en adoptant un raisonnement **abductif**.

Pour Kœnig²²³, l'abduction est l'opération qui n'appartenant pas à la logique, permet d'échapper à la perception chaotique que l'on a du monde réel par un essai de conjecture sur les relations qu'entretiennent effectivement les choses.

Le tableau ci-dessous permet de mieux expliciter les différences existantes entre les trois démarches de production de connaissances à savoir l'induction, l'abduction et la déduction.

²²³ Koenig G., (1993). Production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles. *Revue de Gestion des Ressources humaines*, n° 9, PP : 4-17.

Tableau 6 : Les trois démarches de la production de la connaissance

	La déduction	L'induction	L'abduction
Le point de départ	Formulation d'hypothèses théoriques ou empiriques.	Établissement des faits par observation.	Établissement des faits par observation.
La logique de recherche	Passage du général au particulier.	Passage du particulier au général.	Passage du particulier à un « général plus limité ».
La démarche de recherche	- Inférence logique. - Établissement des relations causales entre les variables.	Inférence conjecturale.	- Émergence de régularités fondées sur un cadre théorique général. - Aller-retour entre éléments théoriques et empiriques.
Le point d'arrivée	Lois et théories universelles.	Lois et théories universelles.	Conceptualisations (hypothèses, modèles, théories).
Le statut des connaissances construites	Explicatif ou prédictif	Explicatif ou prédictif	Explicatif ou compréhensif.

Pour nous, le raisonnement **abductif** semble approprié pour faire émerger les régularités qu'entretiennent effectivement les choses, afin d'alimenter la compréhension du phénomène étudié qui est la question de l'influence des dimensions du système de contrôle de gestion sur les niveaux de l'apprentissage organisationnel dans le contexte des entreprises industrielles marocaines.

2.3. La justification des connaissances élaborées dans le cadre du réalisme critique

Même si les modes de justification des connaissances élaborées dans le cadre d'une recherche dépendent du paradigme épistémologique dans lequel le chercheur inscrit sa recherche, il existe certains principes directeurs fondamentaux génériques, quel que soit le cadre adopté. Pour

Gavard-Perret et Avenier²²⁴, ces principes génériques sont toutefois à adapter aux spécificités du cadre choisi que sont : **la quête de fiabilité du processus de recherche** et **la quête de la validité interne et externe des connaissances élaborées**.

2.3.1. La justification de la fiabilité chez les réalistes critiques

La notion de la fiabilité de l'instrument de mesure s'inscrit dans le sens : si l'on mesure plusieurs fois le même phénomène avec le même instrument, on devrait aboutir aux mêmes résultats ? » Si ce constat est valable pour les positivistes, il n'est pas évident pour les autres paradigmes. Le cadre épistémologique réaliste critique considère les systèmes sociaux comme étant ouverts et soumis à des circonstances extrinsèques et intrinsèques qui rendent impossible de repérer à l'identique de collecte d'informations.

Aux regards des réalistes critiques, la fiabilité consistera essentiellement à offrir au lecteur les moyens de suivre l'ensemble de cheminement cognitif qui conduit le matériel empirique de la recherche jusqu'aux résultats annoncés, de manière à pouvoir, s'il le souhaite reproduire ce cheminement. La justification de la fiabilité attendue consiste également à porter une attention particulière à la description de manière détaillée l'ensemble des opérations effectuées pour le codage et le traitement des données.

2.3.2. La justification de la validité interne au regard des réalistes critiques

Pour assurer la validité interne, le chercheur doit veiller au respect de la cohérence interne du processus de recherche, la validité des construits et de la rigueur.

2.3.2.1. La cohérence interne du processus

La cohérence interne dépend de la cohérence du design de la recherche. La recherche scientifique est un processus cohérent qui comprend plusieurs facettes partant de la nécessité de problématiser la thématique de recherche, en passant en revue le champ conceptuel, les aspects spatio — temporel et théorique, ainsi que l'actualité du sujet, le recensement des approches théoriques disponibles et les recherches conduites sur le sujet pour construire une

²²⁴ Avenier, M-J & Gavard-Perret, M. L., (2012). Op Cit.

revue analytique solide²²⁵. Ensuite, la spécification du cadre épistémologique dans lequel la recherche va être conduite, l'objet de la recherche, le but principal de la recherche, la question centrale, la méthode de recherche et le type du contexte dans lequel sera effectué le travail empirique.

2.3.2.2. La validité des construits

Si la cohérence interne de la recherche repose sur le design de la recherche abstraction faite du paradigme épistémologique, la validité des construits et la rigueur ont une sensibilité épistémologique.

Pour les réalistes critiques, le construit correspond à un ensemble cohérent d'énoncés relatifs à un plausible mécanisme générateur qui permettrait d'expliquer les observations effectuées à propos du phénomène étudié. Ainsi, la justification des construits tient à sa capacité à apporter des explications plausibles aux différentes observations effectuées dans la recherche.

2.3.2.3. La rigueur du processus de recherche

Pour ce qui est de la justification de la rigueur du processus de recherche, elle repose sur l'explication détaillée du processus de recherche et souligne la cohérence des théories mobilisées et leur lien avec le matériel empirique.

Généralement, la justification de la rigueur du processus dans le cadre du paradigme épistémologique réaliste critique comprend deux volets majeurs : **(i)** expliciter les raisons sous-jacentes à la mise en œuvre itérative des boucles induction/abduction/déduction en relation avec le matériau empirique qui a conduit au final ; **(ii)** justifier le bien-fondé du construit final.

2.3.3. La justification de la validité externe de la recherche

Par la « validité externe » on entend la validité des connaissances au-delà de la base empirique à partir de laquelle elles ont été construites. Autrement dit, dans une recherche qualitative, au-delà des cas considérés, et dans une recherche quantitative, au-delà de l'échantillon considéré.

²²⁵ Skouri. A. (2016). Principes directeurs pour la formulation de la problématique. *Séminaire doctoral sur la méthodologie de recherche* assurée par la direction du Laboratoire de recherche Entrepreneuriat et dynamique Economique des Territoires et des Organisations ; Avril 2016, FSJES de Fès, Maroc.

Pour ce qui est de la justification de la validité des connaissances à l'externe dans le cadre du paradigme épistémologique réaliste critique, il s'agit de justifier des connaissances portant sur des **explications plausibles des mécanismes générateurs**. Ces connaissances sont élaborées et développées par un processus d'abstraction, s'expriment sous la forme d'un modèle abstrait dont la justification de sa validité au-delà du/des cas à partir desquels il a été construit repose sur des mises à l'épreuve successives du pouvoir explicatif de ce modèle dans d'autres cas.

Pour Haridimos Tsoukas²²⁶, les mises à l'épreuve successives du modèle construit prennent plutôt une forme de comparaison que de réplication. Elles s'effectuent dans des études de cas comparatives ou des recherches interventions. Les comparaisons sont effectuées sur la base d'une masse croissante de données, peuvent conduire à enrichir, voire modifier le modèle initial, le modèle modifié devant alors pouvoir continuer à expliquer les données initiales.

Très concrètement, la question qui se pose c'est de savoir **dans quelle mesure les conclusions obtenues à partir de l'étude que nous avons menée peuvent constituer un corpus de connaissance exploitable**. La réponse à cette question conduit Yin à faire la distinction entre généralisation statistique et généralisation analytique. La première consiste à établir un rapport entre la partie et le tout, autrement dire entre un échantillon et une population de la sorte que les résultats obtenus sur un échantillonnage sont transposables à l'ensemble de la population.

Au contraire, la généralisation analytique concerne les recherches effectuées sur des cas limités et qui sont réalisées dans des contextes spécifiques, ne peuvent donner lieu à une généralisation statistique. La portée de la théorie produite dans le cadre d'une recherche qualitative à partir d'un ou de plusieurs cas n'est pas universelle. En effet, les résultats obtenus sont relatifs à une population qui ne forme pas un échantillon représentatif susceptible d'aboutir à une généralisation statistique. Il s'agit selon Yin Robert d'une **généralisation théorique**.

La validité théorique est établie, au regard d'un phénomène, par le passage d'une démarche descriptive à une démarche explicative et par un processus itératif établi par des allers-retours entre la théorie et le terrain et non par une généralisation statistique²²⁷. Dans ce type de

²²⁶ Haridimos, T (1989). The validity of idiographic research explanations. *Academy of Management Review*, issue 14, n° 4, pp: 551–561.

²²⁷ Cécile. A & Missonier. A (2007). Validité interne et validité externe : principe et mise en œuvre pour un renforcement mutuel. *Revue de la Finance, Contrôle et Stratégie*, volume 10 n° 2, PP : 37 — 62.

généralisation, tout chercheur travaille sur d'autres situations empiriques qui rencontrent en contexte spécifique similaire ou différent, pourra utiliser les énoncés déjà produits par d'autres chercheurs et dégager les similitudes et les différences. Les résultats d'une recherche, même limités et liés à un contexte spécifique, peuvent donc être réutilisés. Ils sont, en ce sens, généralisables.

Par rapport à notre étude, les énoncés que nous avons tirés relatives à la problématique de l'effet des différentes dimensions liées aux modes d'usage du système de contrôle de gestion sur l'apprentissage organisationnel dans le contexte des entreprises industrielles peuvent l'être ailleurs, ou du moins, aider à comprendre ce qui se passe dans d'autres contextes différents.

2.4. Une démarche qualitative de la recherche pour étudier la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel

Les recherches qualitatives sont considérées depuis longtemps comme destinées à l'exploration. La liberté que peut prendre le chercheur dans le déploiement de sa recherche, dans la mise en place de sa méthodologie ainsi que dans ses choix, était perçue comme subjective, arbitraire et répond peu à l'exigence de la démarche scientifique. De nos jours, la recherche qualitative occupe une place majeure dans la recherche en sciences de gestion représentant ainsi un courant à part entière solidifié par des méthodes qui lui sont propres.

À l'opposé de la démarche quantitative reposant sur des méthodes, qui sont devenues moins crédibles et subjectives, dans la mesure où ils permettent de produire de l'information et non pas de la connaissance et des savoirs²²⁸, l'objectif de la démarche qualitative est de comprendre les situations en profondeur, leurs sens ainsi que les différents phénomènes qui y sont liés.

L'expression « méthodes qualitatives » quant à elle, regroupe un ensemble de techniques interprétatives qui cherchent à décrire, décoder, traduire et généralement percer le sens et non la fréquence de certains phénomènes²²⁹. En science de gestion, l'analyse qualitative est vue comme une démarche discursive de reformulation, d'explicitation ou de théorisation d'un

²²⁸ Luu, P (2019). La subjectivité dans les méthodes quantitatives : étude des pratiques en sciences de gestion. *Thèse de doctorat*, université côte d'Azur, p : 120.

²²⁹ Coutelle, P. (2005). Introduction aux méthodes qualitatives en science de gestion. *Séminaire d'études qualitatives*. CEFAG, PP: 1-20.

témoignage, d'une expérience ou d'un phénomène. Son objectif n'est pas de vérifier sur terrain des hypothèses, mais de comprendre des phénomènes en profondeur.

En adoptant l'approche qualitative, le chercheur part du postulat selon lequel la compréhension du fait humain n'a rien à voir avec la vérification de la fréquence des phénomènes et la validation des hypothèses. Ainsi, la construction de l'objet de recherche se fait progressivement au fur et à mesure que le contact avec le matériel empirique.

En science de gestion et en particulier en contrôle de gestion, plusieurs travaux restent centrés sur les recherches quantitatives. Toutefois, beaucoup de chercheurs ont privilégié, depuis les années 2000 notamment, les méthodes qualitatives. Pour nous, cette approche s'est avérée être la plus adaptée aux spécificités de notre recherche dans la mesure où sa logique essentielle tient à sa nature compréhensive.

Pour réaliser une recherche avec des méthodes qualitatives, le chercheur peut se référer à plusieurs stratégies de recherches. Yin²³⁰ identifie l'expérimentation, l'enquête, l'étude de cas, l'analyse des archives, l'étude holistique et longitudinale.

Dans ce qui suit, nous allons mettre l'accent sur la stratégie de l'étude de cas. Ces éléments seront explicités en détail au niveau de la deuxième section.

Conclusion de la première section

En conclusion, la première section de ce troisième chapitre a consisté à faire un rappel du canevas de notre recherche et à justifier les choix d'ordre épistémologique de la recherche. Plus précisément, nous avons justifié le recours au paradigme réaliste critique pour étudier le sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel en contexte des entreprises industrielles marocaines. Ce choix a été fait sur la base du phénomène étudié ainsi que de la problématique et de l'objet de notre recherche.

Conscient de la complexité de la problématique étudiée, le réalisme critique semble le paradigme le plus adapté qui permettrait d'augmenter les chances d'accès au réel empirique qu'au travers les perceptions des acteurs pour comprendre la réalité du phénomène étudié.

²³⁰ Yin, R. K., (1994). *Case Study Research: Design and methods second. Sage publications.*

Section 2. Une démarche méthodologique qualitative basée sur l'étude des cas

La présente section consiste à justifier le fondement de notre choix pour une méthodologie de recherche qualitative basée sur l'étude des cas. Nous l'avons consacré dans un premier temps, à la présentation succincte, une synthèse des différentes approches empiriques adoptées au niveau des travaux de recherche antérieurs qui ont pour visée de repérer la problématique de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage, puis à l'explicitation de l'approche méthodologique que nous avons adoptée tout au long de notre travail de recherche.

§I. Les approches méthodologiques mobilisées dans les recherches antérieures sur la relation entre le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel

Prendre connaissance de la méthodologie adoptée dans le champ du contrôle de gestion est une question qui a soulevé beaucoup de débats et qui a suscité notre intérêt tout au long de ce travail de recherche²³¹.

À notre connaissance, aucun travail de recherche n'a été effectué dans le sens de savoir quelle est la méthodologie la plus adaptée ou privilégiée pour le champ de la recherche en contrôle de gestion. Pour ce faire, nous revenons dans ce paragraphe sur les conditions de la réalisation de la revue de littérature pour évoquer ensuite, les approches méthodologiques mobilisées dans les travaux de recherche antérieurs.

1. Démarche de la conduite de la revue de littérature

Pour comprendre les tendances des publications traitant de la relation qui existe entre le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel ainsi que les méthodes de recherches mobilisées par les chercheurs nous avons mené une analyse systématique de la littérature. À cet effet, et pour identifier les documents pertinents, nous avons mené notre investigation par mots clés ce qui nous a permis d'identifier des articles et des revues académiques dans plusieurs bases de données électroniques comme le montre le tableau suivant (tableau 7).

²³¹ À l'occasion, cette question était objet de débat entre le Professeur Mohamed Hemmi et Philip Lorino lors d'un atelier dédié à la méthodologie de recherche à l'occasion de la deuxième édition du colloque international sous thème « théorie et pratiques managériales : quels apports réciproques » organisé par le laboratoire LAMAFOA de l'ENCG de Fès, Maroc, 2017.

Tableau 7 : Les bases de données et les mots clés sélectionnés

Base de données	Mots-clés
Web of Science (WoS)	Système de mesure de performance ; système de l'évaluation de performance ; contrôle de gestion ; contrôle budgétaire ; tableau de bord prospectif ; système de calcul des coûts ; apprentissage organisationnel ; apprentissage en simple boucle ; apprentissage en double boucle ; stratégie ; changement environnemental ; performance organisationnelle.
Scopus	
Google Scholar	
Cairn et autres.	

Source: Auteur

Les articles retenus dans le cadre de notre étude sont publiés dans des journaux reconnus à l'échelle internationale comme le Management Accounting Research, Accounting Organizations and Society, International Journal of Operations and Production Management, Academy of Management Review, Journal of Management and Information Systems, Accounting Research Journal, la Revue Française de la Comptabilité, Contrôle et Audit, etc.

L'échantillon comprend au total **51** articles issus de **31** revues internationales dont **90 %** ont été publiés dans les **20 revues** dans le domaine de management. L'état de la recherche sur le sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel est fait à travers le recensement des articles scientifiques publiés entre **1978** et **2019**, chose qui nous a permis de mieux cerner le sens de développement de connaissances autour de sujet. Le tableau 6 reproduit le classement de Google Scholar de ces revues les plus influentes dans le domaine de management entre la période **2014 - 2019**. Il est intéressant de noter que parmi les **51** articles sélectionnés, **95 %** sont anglo-saxonnes et que seulement **5 %** qui sont francophones publiés dans la revue nationale française CCA (soit trois articles). Cela explique le fait que le sujet de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel reste peu abordé en contexte des entreprises des pays francophones. Ainsi, 9 articles (18 %) sont publiés dans la revue Accounting Organisation and Society (**AOS**) et 6 articles (12 %) dans la revue Management Accounting Research (**MAR**). Le reste des articles est réparti sur les autres revues. Nous notons également que les auteurs des 20 meilleurs articles sont presque exclusivement européens.

Table 8 : Les vingt revues les plus citées (D'après Google Scholar)

Journal de publication	H5-index	H5-median
01. International Journal of Production Economics (IJPE)	89	126
02. Harvard Business Review (HBR)	61	104
03. Academy of Management Review (AMR)	58	107
04. Accounting Research Journal (ARJ)	50	92
05. California Management Review (CMR)	43	73
06. Journal of Management Information Systems (JMIS)	41	64
07. Critical Perspectives on Accounting (CPA)	39	62
08. Long Range planning (LRP)	36	68
09. Accounting, Organizations and Society (AOS)	36	58
10. Journal of Intellectual capital (JIC)	34	62
11. Management Accounting Research (MAR)	33	58
12. European Accounting Research (EAR)	28	46
13. Management Auditing Journal (MAJ)	24	29
14. International Journal of public Sector Management (IJPSM)	23	30
15. International Journal of Social Science and Humanity (IJSSH)	19	26
16. Measurement Business excellence (MBE)	18	24
17. Journal of international Business and Economics (JIBE)	10	12
18. Problems and Perspectives in Management (PPM)	11	19
19. International Journal of Advanced and Applied Sciences (IJAAS)	09	11
20. Research and Developpement Management (RDM)	03	04

Source : Google Scholar

Le classement est basé sur l'indice H de juillet 2019 et mesure l'intensité des citations des articles entre 2014 et 2019. À titre d'exemple, *International Journal of Production Economics* obtient un h-index de 89, cela signifie que tous les articles publiés dans cette revue ont été cités 89 fois au cours de la période de référence de cinq ans. Avec ce score, l'IJPE obtient le plus haut classement dans la liste Google Scholar. Cependant, l'article individuel de référence qui s'intéresse à la question du sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel a été publié dans le journal *Management Accounting Review* (MAR). Il s'agit d'une étude réalisée par Luisse Kloot en 1997 portant sur le rôle des systèmes de contrôle de gestion dans l'apprentissage organisationnel dans le contexte de changement. Ce papier qui constitue la référence de base pour les études antérieures a été cité **475** fois.

Très clairement, pour la conduite de notre revue de littérature, nous nous sommes basées sur les éléments d'analyses cités par Hervé Dumez ²³²:

- La date de publication de l'article pour situer les études dans leur axe temporel ;
- Le type de journal de publication (facteur d'impact, indexation) ;
- Le contexte de la réalisation de l'étude pour situer l'étude dans son axe spatial ;
- Les résultats de l'étude obtenus et les argumentations avancées par les chercheurs ;
- Les méthodologies adoptées par les chercheurs ;
- Enfin, les lacunes et les insuffisances de ces études.

Nous précisons que notre synthèse de littérature, **présentée au niveau du deuxième chapitre**, est basée sur une bibliographie qui comprend des articles académiques portant sur les deux champs de recherche que sont le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel.

Cette synthèse n'a pas été une chose facile pour deux raisons principales : premièrement, car on s'est rendu compte que les champs du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel sont très vastes et difficiles à cerner ensemble du fait de leur rattachement à des domaines de recherche différents (science de gestion et science sociale). Deuxièmement, car la plus grande partie des travaux identifiés étaient anglo-saxons et que la tentative de la traduction fiable des concepts s'est avérée un exercice difficile.

Nous tenons à préciser également que le recensement que nous allons présenter sur les travaux qui mettent en exergue la relation entre le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel

²³² Dumez, H., (2011). Faire une revue de littérature : pourquoi et comment ? *Le Libellio d'Aegis*, pp.15-27.14.

L'interprétation des résultats du modèle de Nvivo QSR 12 nous a montré la prédominance des travaux portant sur les systèmes de mesure de performance. Ces derniers sont considérés comme des principaux leviers de l'apprentissage organisationnels, 45 % (soit 23/51) des articles analysés portent sur l'effet de la conception des systèmes de mesure et de management de performance sur l'apprentissage organisationnel. Cependant, les 10 % (5/51) des articles s'intéressent aux modes de conception et d'usages des tableaux de bord prospectifs, 8 % (4/51) au contrôle budgétaire, 6 % s'intéressent au système de calcul des coûts, et 6 % (3/51) des articles se focalisent sur le contrôle organisationnel. Le reste des articles portent sur des réflexions théoriques qui concernent le contrôle proactif et les systèmes d'information.

L'analyse systématique que nous avons menée nous a permis également de prendre connaissance de la méthodologie mobilisée dans les travaux antérieurs traitant le sens de la relation entre le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel.

2. Méthodes de recherche mobilisées dans les travaux de recherche antérieurs

Au sujet des choix de méthodes de recherche, nous avons observé que la majorité des articles sont relativement non empiriques et représentent 31 % de l'échantillon. Cette orientation s'explique en principe par la difficulté liée à l'opérationnalisation et à la mesure des concepts du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel.

Ainsi, au sein du groupe des études empiriques, il semble y avoir une prédominance des approches quantitatives. En effet, 33 % des chercheurs appliquant des approches quantitatives basées sur la modélisation mathématique. Cependant, on constate également que 30 % des chercheurs dans le domaine qui font appel à l'approche qualitative basée sur l'étude de cas unique. Notre analyse fait apparaître que seulement 6 % des études sélectionnées qui combine entre l'approche qualitative et quantitative.

Tableau 9. Méthodologie de recherche mobilisée dans les travaux antérieurs

Approches méthodologiques	Nombre des articles	Pourcentage %
Revue de littérature (état de l'art, revue critique, recherche conceptuelle)	16	31
Approche qualitative (case study, exploration, étude longitudinale,	15	30
Approche quantitative (modélisation mathématique, autres)	17	33
Approche mixte (combinaison entre l'approche qualitative et quantitative)	03	06
Total	51	100

Source : Auteur

L'analyse des différentes méthodologies adoptées par les chercheurs qui ont tenté de repérer véritablement la question de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel a montré une prédominance de la méthodologie quantitative basée sur la modélisation mathématique, un faible recours à la méthodologie qualitative et mixte²³⁵.

Très concrètement, les méthodologies sur lesquelles les auteurs prennent appui dans leurs recherches antérieures sont déduites, en principe, de l'approche de l'apprentissage mobilisé par les auteurs dans leurs travaux. Généralement, les recherches consultées peuvent être classées en trois grandes catégories : les recherches mobilisant l'approche cognitive de l'apprentissage portant sur le développement des capacités organisationnelles, les recherches mobilisant les approches sociales et constructivistes portant sur l'amélioration de la performance et les recherches portant sur l'adaptation organisationnelle mobilisant l'approche comportementale.

2.1. Les recherches portant sur l'amélioration de la performance organisationnelle

Les travaux de recherche portant sur les structures cognitives s'intéressent à la manière avec laquelle les individus interprètent et construisent de sens de leurs actions à travers le développement des nouvelles connaissances et expériences organisationnelles, de modèles

²³⁵ Voir l'annexe n°1.8 portant sur les différentes approches méthodologiques mobilisées dans les travaux antérieurs.

mentaux ou de schémas pour créer de nouvelles conceptions et d'agir sur les différentes dimensions de la performance organisationnelle.

Sur le plan méthodologique, c'est à travers des études longitudinales que les chercheurs explorent les facteurs qui influencent les croyances et les expériences des individus et leurs liens avec la performance organisationnelle. En outre, les études à dominance quantitative basées sur la technique des questionnaires sont limitées dans la mesure où les facteurs relatifs à la question de l'apprentissage sont difficiles à mesurer objectivement.

2.2. Les recherches portant sur le développement des capacités organisationnelles

Ces recherches partent de l'idée selon laquelle les entreprises disposent des ressources propres qui peuvent les transmettre en capacité organisationnelle. En principe, elles mettent l'accent sur le rôle des pratiques sociales comme le dialogue, la communication, la socialisation et l'interactivité, le type d'engagement social dans l'apprentissage, qui pourrait stimuler un contexte approprié au développement des capacités organisationnelles comme l'innovation et l'activité entrepreneuriale.

En nous penchant sur la méthodologie que les chercheurs mobilisent dans leurs travaux, nous avons constaté que la majorité des auteurs (S.K, Widener en 2007, J.F, Henri en 2006) prennent appui sur une méthodologie quantitative basée sur la modélisation mathématique.

2.3. Les recherches portant sur l'adaptation organisationnelle

La majorité des travaux analysés dans le cadre de notre recherche s'intéressent particulièrement au processus d'adaptation organisationnelle et au développement des comportements comme réaction aux changements introduits par l'environnement. Les chercheurs mobilisant cette approche considèrent l'organisation comme capable d'apprendre d'elle-même et à partir des expériences des autres.

D'un point de vue empirique, les recherches portant sur l'adaptation organisationnelle dominant et suivent deux grandes orientations méthodologiques : la première est de nature quantitative, basée en grande partie sur la modélisation mathématique et les études de simulation. La deuxième tendance est plutôt orientée vers le qualitatif à travers des études de cas approfondies. La prédominance de cette approche relève principalement du pouvoir de l'investigation à saisir et à capturer les dynamiques entre le contexte, les actions et les acteurs.

Si l'on devait s'identifier à l'une des approches présentées sur la base de notre problématique et de nos objectifs de recherche, il est clair que nous sommes plutôt du côté des travaux portant sur l'apprentissage comme processus d'amélioration de la performance organisationnelle. Toutefois, nous tenons à préciser que notre définition de l'apprentissage organisationnel ne se limite pas seulement à l'idée de développement des structures cognitives des acteurs et à la manière avec laquelle les individus interprètent et construisent du sens à leur action. Elle puise ses fondements à partir des différentes approches en particulier la théorie de l'action d'Argyris et Schön appréhendant la naissance de l'apprentissage organisationnel dans la perception et la tentative de correction du décalage entre performances attendues et résultats effectifs.

Ainsi, comme nous ne cherchons pas à modéliser, mais plutôt à étudier l'imbrication des pratiques organisationnelles, en particuliers les pratiques du contrôle de gestion, entre individus, groupes d'individus et les entités organisationnelles ainsi que leurs effets sur les dimensions de l'apprentissage organisationnel, l'approche empirique la plus adaptée à notre travail de recherche est de type qualitatif basé sur l'étude approfondie des cas.

§II. La stratégie de l'étude de cas comme démarche de la recherche

Le présent paragraphe a pour objectif d'explicitier l'approche méthodologique de notre recherche à savoir l'approche qualitative. Le recours à ce choix se justifie principalement par le pouvoir de l'investigation de cette approche à saisir et à capturer les dynamiques entre le contexte, les actions et les acteurs. De plus, ce choix renvoie également à la nature de la problématique abordée, à la préoccupation de maintenir la cohérence entre l'objet et l'objectif de notre recherche et à la difficulté liée à la question d'une mesure objective des facteurs et des mécanismes générateurs de l'apprentissage organisationnel.

Nous revenons, dans ce paragraphe, sur le nombre des cas à retenir pour l'étude du sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel ainsi que sur les critères de la sélection des cas étudiés.

1. Le nombre de cas à retenir

Pour les chercheurs mobilisant une démarche qualitative, le débat est fréquent sur le nombre de cas à retenir. Se limiter à un cas unique ou adopter un cas multi – sites dépend aux objectifs que le chercheur souhaite atteindre.

Dans ce sens, Robert Yin²³⁶ stipule que le chercheur adopte un cas unique lorsqu'il cherche à identifier un cas unique présentant un intérêt extrême. De même, Hlady Rispal²³⁷ suggère que le chercheur adopte un cas unique lorsqu'il veut tester une théorie pour la confirmer, la réfuter ou la compléter et grâce à ce cas, révéler un phénomène qui n'était pas accessible à la communauté des chercheurs.

Si l'on devait s'identifier par rapport à l'une de ces lignes des travaux, il est clair que nous ne sommes dans aucun de ces cas de figure dans la mesure où le thème que nous abordons est encore peu exploité dans le contexte des entreprises industrielles. Ainsi, nous étions dès le début de notre projet de recherche convaincu qu'il fallait mener au moins deux études de cas pour mieux cerner la problématique du sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel.

Cependant, le recours à l'approche multi - sites nous met face au défi du nombre de cas à retenir dans le cadre de cette recherche. Pour Hlady Rispal²³⁸, la détermination du nombre de cas à retenir dépend en principe aux concepts de saturation théorique et de la généralité de l'étendue ou encore la réplication de l'étendue.

La saturation théorique correspond au moment à partir duquel l'apprentissage devient minime. C'est dans ce sens que Strauss et Corbin²³⁹ estiment que la saturation théorique est atteinte quand rien d'intéressant ou de nouveau n'émerge du terrain ou encore, peut être atteinte pour d'autres raisons comme les ressources limitées du chercheur.

Au sujet de la réplication de l'étendue, les chercheurs expliquent que le nombre de cas à retenir dépend du degré de certitude souhaité par le chercheur. Il s'agit, ici, selon Yin de répliquer le cas jusqu'à ce qu'aucun résultat nouveau n'apparaisse après l'analyse des données recueillies.

Pour résumer, le choix du nombre de cas à retenir dépend des moyens mobilisés par le chercheur et de l'objet de la recherche. Ainsi, la saturation théorique se préconise avec des motifs liés au temps alloué et aux moyens mobilisés par le chercheur pour réaliser son travail de recherche.

²³⁶ Yin, R. (1994). Op cit.

²³⁷ Rispal, M.H., (2002). La méthode des cas, application à la recherche en gestion. *De Boeck supérieur*.

²³⁸ *Ibid.*

²³⁹ Juliet M., Strauss & Anselm Corbin (2014). Basics of qualitative Research. Techniques and procedures for developing grounded theory. 4th Edition.

Si on se réfère aux travaux de recherche antérieurs, la majorité des chercheurs comme L. Kloot en 1997, Batac et Carassus en 2009, optant pour une démarche qualitative, préconisent deux cas. En respectant leur préconisation et en tenant compte de nos moyens mobilisés et le maximum des possibilités que nous avons pour accomplir un travail de recherche qui répond aux exigences d'une démarche scientifiques, nous avons fini par retenir deux cas.

À l'instar du nombre de cas à retenir, une autre question qui ne manquerait pas d'importance sur le plan méthodologique, et qui concerne les critères de la sélection des cas étudiés.

2. Le critère de la sélection des cas à retenir

Au contraire des études quantitatives basées sur la modélisation mathématique où l'échantillonnage repose sur des critères statistiques, la sélection des cas dans le cadre d'une recherche qualitative repose sur des critères d'ordre théoriques. Hlady-Rispal²⁴⁰ identifie cinq critères que doit respecter le chercheur pour la sélection d'échantillonnage théorique que sont :

- **La représentativité théorique** : elle insiste sur l'homogénéité des cas des points de vue de la question de recherche à étudier ;
- **La variété** : ce critère privilégie la différenciation des cas couplés quant au secteur d'activité, stade de développement, etc. ;
- **L'équilibre** : ce critère repose sur l'hypothèse selon laquelle l'échantillon théorique de cas doit offrir une variété équilibrée de situations différentes ;
- **Le potentiel de découvert** : le chercheur doit rester ouvert à une démarche d'investigation en profondeur.
- **La prise en compte de l'objectif de recherche** : la sélection des cas doit suivre l'objectif recherché par le chercheur.

²⁴⁰ Rispal, M.H., (2002). Op cit.

Tableau 10 : les critères de l'échantillonnage théorique selon Hlady Rispal, (2002).

Critères d'échantillonnages théoriques	Implications	Degré d'exigences
Représentativité théorique	Homogénéité des cas des points de vue de la question à étudier ou des entités examinées.	Indispensable
Variété	Recherche de cas très différents les uns des autres (secteur, stade de développement, modes relationnels, etc.)	Indispensable si l'étude de cas multisites à visé de généralisation de théorie.
Équilibre	Recherche d'un échantillon de cas offrant une variété équilibrée de situations différentes.	Souhaitable
Potentiel de découverte	Sélection des cas riches en données sur le phénomène à étudier, où les acteurs sont ouverts à une démarche d'investigation en profondeur.	Indispensable
Prise en compte de l'objectif de recherche	Sélection différente selon les objectifs recherchés : test, génération de théorie, validation de théorie.	Logique

Source : Rispal, M.H., (2002). La méthode des cas, application à la recherche en gestion. *De Boeck supérieur*, page 82.

Pour sélectionner nos cas et à la lumière des avancées de Rispal, notre échantillonnage théorique s'est fait comme suit :

Tableau 11 : Élaboration de notre échantillon théorique

Critères	Détails
Représentativité théorique	<ul style="list-style-type: none"> – Entreprises opérant dans un environnement dynamique et en mutation continue ; – Entreprise disposant d'un système de contrôle de gestion caractérisé par un niveau de structuration élevée permettant d'observer le sens de la relation ; – Entreprises n'ayant pas connu des changements importants durant ces trois dernières années d'exercice ;
Variété	<ul style="list-style-type: none"> – Secteurs d'activité ; (textile et habillement vs industrie automobile) – Stade de développement différent ; – Style de management différent (Bottom up/Bottom Down) ;
Équilibre	Nous avons tenté au mieux d'avoir des situations différentes quant aux modes d'usage des systèmes de contrôle de gestion et aux styles de leadership.
Potentiel de découverte	Les entreprises retenues dans le cadre de notre étude se caractérisent par un riche potentiel de découvertes et où les acteurs semblaient ouverts à notre démarche.
Prise en compte de l'objectif de recherche	La prise en compte de l'objectif de recherche au niveau de la sélection des cas à étudier est un fait naturel et logique.
Autres critères	<ul style="list-style-type: none"> – Taille de l'entreprise : moyenne (SARL) et grande entreprise (SA) ; – Effectifs : entre 1100 et 3000 employés ; – Âge de l'entreprise : entre 4 ans et 30 ans ; – Main d'œuvre : Entreprise employant une main-d'œuvre importante.

Source : Auteur.

En plus de ces critères relatifs à la sélection des cas étudiés, deux raisons majeures qui légitiment notre choix. D'abord, les cas étudiés présentent un certain nombre de caractères qui nous permettent de dégager des tendances ou au contraire, mettre en exergue des divergences aux regards des variables de contingences communes. Ainsi, les deux entreprises étudiées

appartiennent toutes les deux à des secteurs d'activité différents (textile & habillement et industrie automobile & câblage), sont de taille et de forme différente (Société Anonyme et Société à responsabilité limitée), avec un effectif d'environ **1100** et **3000** salariés à temps plein.

Les deux entreprises se situent à des stades de développement différents dont la première a été créée en **2014** alors que la deuxième entreprise compte plus de **30 ans** d'existence. Fait intéressant, les deux entreprises se caractérisent par un niveau de structuration très élevé de leurs systèmes de contrôle de gestion.

Ainsi, il nous a semblé intéressant d'étudier en parallèle leur système de contrôle de gestion, en particulier les pratiques de contrôle déployées par les managers ainsi que leur mode d'usage afin de déterminer dans quelle mesure ces éléments apparaissent discriminants ou au contraire, quelles sont les facteurs qui peuvent expliquer les divergences sur le plan d'usage des pratiques du contrôle de gestion et leurs effets sur l'apprentissage organisationnel.

Ensuite, par rapport à notre objet de recherche, il nous a semblé intéressant d'étudier la question de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel en entreprise dont l'apprentissage ne fait pas l'ampleur d'un objectif stratégique à atteindre (entreprise apprenante). Le but étant plus précisément de retracer l'effet des différentes dimensions liées à l'usage des systèmes de contrôle de gestion dans le développement des configurations d'apprentissage spécifique à la suite de déploiement de la stratégie délibérée.

Après avoir décrit la démarche de la recherche et les critères de sélection des cas étudiés, nous présentons le protocole de recueil et d'analyse des données.

3. Le déploiement de la recherche

Le déploiement de la recherche constitue une étape décisive du processus de la recherche scientifique. Il se débute par la recherche des entreprises répondant effectivement aux critères de notre recherche, offrant un contexte propice pour l'étude des liens possibles entre les systèmes de contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel. Le déploiement de notre recherche a commencé juste après avoir précisé clairement notre objet de recherche et clarifié les critères de choix de nos cas à étudier.

Après avoir clarifié les techniques de la production des données que nous avons mobilisées dans le cadre de notre recherche, nous nous sommes penchés sur les techniques d'analyse du

matériel empirique à retenir pour dégager les conclusions par rapport à notre question de recherche.

3.1. Les modes de collecte des données dans le cadre d'une recherche qualitative

Notre étude de cas repose sur plusieurs matériaux de collecte de données que sont les documentations internes et externes, l'observation non participante et les entretiens individuels semi-directifs.

3.1.1. L'observation non participante

Le premier contact avec le matériel empirique s'est débuté par une observation non participante. En effet, nous nous sommes livrés à l'observation des comportements des acteurs en action durant la période que nous avons passée dans ces entreprises.

Les moments les plus propices à nos observations étaient ceux où nous attendions dans un bureau ou dans les couloirs ce qui nous a permis d'avoir des informations que nos autres sources de données. Les entretiens constituaient également un cadre d'observation où les gestes et les postures fournissent des informations complémentaires sur les situations et les comportements des acteurs interviewés.

Toutes les observations qui peuvent apporter une réponse à notre question de recherche étaient répertoriées dans un journal de bord quotidien que nous avons tenu tout au long de la période de notre existence au sein de l'entreprise. Ce dernier avait pour objectif de réunir toutes les notes du terrain, des descriptions d'incidents critiques, des impressions des acteurs.

3.1.2. Les entretiens semi-directifs comme mode de production des données

Le mode de collecte de données choisi pour la réalisation de notre étude est les entretiens individuels semi-directifs. Il a pour but de permettre une compréhension approfondie des phénomènes organisationnels contextualisés.

La sélection des acteurs interviewés s'est faite dans une logique d'obtenir un échantillon varié de la population de chacune des entreprises étudiées et de constituer une base représentative des répondants. La sélection des acteurs s'est naturellement orientée vers le top management du fait que ce sont les cadres qui manipulent les différents outils de contrôle de gestion et le niveau opérationnel. De plus, l'encadrement intermédiaire et les pairs sont également plus

susceptibles d'être indiqués dans des questions d'ordre stratégique qui peuvent ainsi facilement appréhender la question de la relation entre le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel.

Ainsi, dans la perspective de recueillir des données nécessaires pour répondre à notre question de recherche, nous avons ciblé tous les postes clés susceptibles de manipuler les outils de contrôle de gestion à savoir : la direction générale, les fiches de poste relatives à la fonction du contrôle de gestion tels que le comptable, le contrôleur de gestion ou le directeur administratif et financier, le responsable du contrôle inventaire, etc. Enfin, les tops managers de chaque département (responsable de qualité, responsable commercial, responsable de production, responsable de logistique, etc.).

En ce qui concerne le déroulement de nos entretiens (l'horaire, la durée, etc.), nous avons négocié au départ les conditions de leurs réalisations avec les dirigeants puis avec les personnes interrogées. Les guides d'entretiens sont partagés à l'avance avec les personnes ciblées. L'objectif étant donné est de permettre à l'interviewé d'avoir une idée sur la nature des questions posées, d'orienter la discussion vers les éléments qui motivent la recherche et de s'assurer que le répondant ait saisi le sens de la question afin que sa réponse soit bien encadrée.

Vu l'engagement de la confidentialité que nous avons signé avec les deux entreprises étudiées, nous nous sommes engagés à respecter l'anonymat des personnes interviewées en indiquant seulement leur poste occupé.

Nos entretiens individuels semi-directifs ont été réalisés en face à face. Ils ont été conduits de manière à recueillir le maximum des données, voire de guider le moins possible l'interviewé dans ses réponses pour pouvoir émerger du terrain la connaissance dont le chercheur ne fait que rendre compte.

Nos guides d'entretiens²⁴¹ sont structurés autour des thèmes suivants : **l'axe organisation** a pour but de mieux cerner l'entreprise étudiée (l'histoire de l'entreprise, son environnement interne et externe, sa stratégie, le fonctionnement de son système de contrôle de gestion, sa structure organisationnelle, etc.). **L'axe contrôle de gestion** consiste à identifier les dimensions de contrôle de gestion qui sont susceptibles d'affecter les niveaux de l'apprentissage organisationnel (identifier les modes d'usage des différents systèmes de contrôle de gestion

²⁴¹ Voir l'annexe n° 9 relatif au guide d'entretien.

manipulé par les acteurs). **L'axe apprentissage organisationnel** consiste à identifier les perceptions des acteurs quant aux dimensions de l'apprentissage organisationnel. L'axe **performance organisationnelle** consiste à s'interroger sur l'effet des différentes dimensions de l'apprentissage sur la performance de l'entreprise.

3.1.3. Les données internes et externes (les données secondaires)

En parallèle au recours aux techniques d'entretien semi-directif et d'observation des acteurs en action, nous nous sommes intéressées à l'analyse des documents de différentes natures²⁴². Par rapport à notre question de recherche, le recours à cette technique était nécessaire pour plusieurs raisons. D'abord, ils nous ont aidés à nous familiariser avec les entreprises étudiées, de dresser le profil de ces entreprises ainsi que les repères qui sont en relation avec notre problématique de recherche.

D'ailleurs, les informations fournies par les différents documents que nous avons eu droit de consulter ont rendu plus facile et plus adéquate la préparation des étapes d'observations et d'interaction avec les acteurs. Ainsi, leur apport principal réside dans une connaissance plus approfondie des deux cas étudiés.

4. L'approche générale de l'analyse des données recueillies

L'analyse des données qualitatives constitue un moment fort important à éclairer et à formaliser. Milles et Huberman²⁴³ définissent généralement le processus d'analyse en trois étapes consistant à condenser les données (réduction, codage), à présenter les données et à formuler et vérifier les conclusions. L'analyse suit un processus de recherche circulaire et itératif, car les questions formulées, les voies d'interprétation à suivre et les types de descriptions et d'idées produites sont élaborés simultanément avec les avancés et les recules théoriques.

4.1. Démarche et niveaux d'analyse

Notre démarche d'analyse a commencé systématiquement dès l'interaction avec le matériel empirique. Ce premier type d'interprétation qualifié de partiel et brut s'est déroulé au fur et à

²⁴² Les documents que nous avons consultés sont principalement formés des sites web, des rapports d'audit de conformité, des états de synthèses, des PV des réunions, des manuels de procédures, des reportings financiers, etc.

²⁴³ Miles, M. B., & Huberman, M.A. (2003). Analyse des données qualitatives. Deuxième édition, Paris De Boeck.

mesure que les documents étaient consultés, que les personnes étaient interrogées et que le contexte et les situations étaient observés.

Au moment de ces interprétations préliminaires, le fait d'être très près de la réalité étudiée incite parfois à la formalisation d'idée sur certains thèmes et pratiques qu'il semblait important à retenir. Nous avons déjà formulé une liste de départ des codes issus de notre cadre théorique. Au total, nous avons retenu trente-deux codes thématiques et six sous - codes. Les codes sont structurés autour de trois thèmes principaux. Il s'agit : des modes d'usage des systèmes de contrôle de gestion fait par les acteurs ; les configurations de l'apprentissage en simple boucle et en double boucle et en fin, les dimensions de la performance organisationnelle.

Une fois que tout le matériel empirique a été produit et intégralement retranscrit, nous avons commencé l'analyse à travers le codage des nœuds à l'aide du logiciel QSR Nvivo 12. Le codage consiste essentiellement à nommer et à catégoriser les phénomènes par un examen approfondi des discours des personnes interviewées.

Le principe consistait à découper le contenu d'un discours en unité d'analyse (Segment, mots, phrase, thème), à comparer les récits et à les classer en ensemble des sous-ensembles selon leurs similarités pour les intégrer ensuite au sein des catégories établies²⁴⁴.

À travers le logiciel Nvivo 12, il a été possible de réduire la quantité des données recueillies, de les coder, de les organiser et de les mettre en relation. Très concrètement, l'analyse des données a été réalisée en quatre niveaux majeurs. Il s'agissait dans un premier temps de restituer les dimensions et les vecteurs du contrôle de gestion qui peuvent avoir un effet sur la génération des configurations d'apprentissage organisationnel en identifiant les observables et en procédant à la collecte des données nécessaires pour répondre à nos questions de recherche. Cette étape avait pour visée d'obtenir une première vue d'ensemble des données à analysées et un ensemble des d'informations contextuelles. Le deuxième niveau d'analyse consistait à repérer dans un groupe de segments du discours en fonction des dimensions et des indicateurs tirés de son cadre conceptuel. Le troisième niveau d'analyse était réservé au regroupement et à la catégorisation des segments précédemment identifiés. Enfin, le dernier niveau d'analyse consistait à interpréter les données sur la base des objectifs de notre recherche.

²⁴⁴ Voir l'annexe n° 10 relative aux thèmes, sous thème et expression.

4.1. Une stratégie mixte pour la conduite de l'analyse des données

Pour assurer une analyse fine de nos données qualitatives, nous avons opté pour une stratégie mixte pour faire émerger des explications locales, sous la forme de facteurs explicatifs déterminants. Selon Huberman et Milles²⁴⁵, cette technique est considérée comme la meilleure stratégie pour l'analyse inter-cas. Elle est basée en effet à la fois sur une stratégie « orientée cas » et une stratégie « orientée variable ».

4.1.1. La stratégie orientée — cas

L'approche orientée cas considère le cas (le site) comme une entité pleine et entière et examine des configurations, des associations, des causes et des faits au sein d'un cas — et n'envisage que par la suite une analyse comparative d'un nombre de sites ou des cas (le plus souvent limité). En optant pour cette stratégie, le chercheur s'intéresse plus particulièrement à l'analyse des similarités sous-jacentes et des associations constantes. L'objectif est donc de configurer des événements et d'arriver à des configurations récurrentes.

Dans un tableau synthétique où les variables seraient les colonnes et les cas seraient les lignes, l'analyse orientée cas s'intéresse aux lectures des lignes.

Tableau 12. Comparaison entre l'approche orientée — cas et l'approche orientée — variable

Cas N°	Variable 1	Variable 2	Variable 3	...	Variable (n)
1	×		×		×
2	×	×		×	
3		×	×		×
...	×				
n		×	×	×	×

Source: Matthew B. Miles & A. Michael H. (2003). Analyse des données qualitatives. Deuxième Édition De Boeck.

²⁴⁵ Huberman & Milles (2003), Op. Cit.

Pour mener à bien l'analyse orientée-cas, Robert Yin²⁴⁶ préconise une stratégie répliquative. Le chercheur utilise un cadre théorique pour étudier en profondeur un cas, puis examine plusieurs cas successivement afin de vérifier si le modèle découvert dans un premier cas correspond à celui des autres cas.

4.1.2. La stratégie orientée — variable

La stratégie orientée variable est une approche conceptuelle centrée dès le début sur la théorie. Elle met l'accent sur un nombre de cas ou de sites et s'intéresse à identifier les différentes composantes qui sont les variables et leurs interconnexions, plutôt que les cas en tant que tels. Le chercheur analyse souvent parmi les cas étudiés des thèmes transversaux.

Dans un tableau où les variables seraient les colonnes et les cas seraient les lignes, l'analyse orientée variable se focalise sur la lecture des colonnes. Chaque approche a ses avantages et ses inconvénients. L'approche orientée variable est intéressante lorsqu'on cherche des relations probabilistes entre variables dans une large population, mais elle ne permet pas de maîtriser la complexité réelle de la causalité ou de traiter de multiples sous échantillons. Ses résultats sont souvent très généraux. Tandis que l'approche orientée cas est conseillée lorsque l'on cherche des modèles spécifiques, concrets, enracinés dans l'histoire qui ont commun à une petite série de cas. Ses résultats restent souvent « idiosyncrasiques ».

Il est donc souvent souhaitable de combiner et d'intégrer l'approche orientée-cas et l'approche orientée variable et d'aller vers des approches mixtes pour une meilleure compréhension des cas étudiés. Pour cette raison et en vue de surmonter les limites associées à l'approche orientée cas et l'approche orientée variable, nous faisons le choix d'une stratégie mixte pour la conduite de notre analyse.

Conclusion de la deuxième section

Pour résumer, sur le plan de choix de la méthodologie de la recherche, la question du sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel est étudiée au travers l'analyse thématique et l'observation des acteurs en action. Il s'agit donc d'une démarche qualitative basée sur l'étude des deux cas d'entreprises, reposant sur la conduite des entretiens

²⁴⁶ Yin, R. (1984) cité par : Matthew B. Miles, A. Michael Huberman (2003). *Analyse des données qualitatives*. Deuxième Édition De Boeck.

individuels semi-directifs et sur l'observation des acteurs en action. Le traitement et l'analyse des données recueillies dans le cadre de notre recherche ont été largement inspirés de l'approche de Milles et Huberman (2003) préconisant le déployant une stratégie mixte (orientée — cas et orientée — variable). Plus précisément, une analyse par composante a été réalisée par le biais de codage par thème à l'aide du logiciel Nvivo 12. Les données recueillies restent utiles, non seulement pour confirmer ou infirmer les constats de départ, mais également pour s'ouvrir sur de nouvelles pistes de réflexion.

Conclusion du troisième chapitre

Ce troisième chapitre avait pour objectif de présenter et de justifier les choix d'ordre épistémologique et méthodologique qui ont guidé notre travail de recherche.

Sur le plan épistémologique, nous avons opté pour le paradigme réaliste critique pour étudier la nature de la relation du contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel. Ce positionnement a été justifié par la nature de notre objet de recherche qui est à caractère social difficilement mesurable et qui nécessite la prise de connaissance des mécanismes générateurs qui sont à l'origine de la connaissance à produire.

Sur le plan méthodologique, nous avons opté pour une approche qualitative, basée sur l'étude de deux cas d'entreprise, reposant ainsi sur la conduite des entretiens individuels semi-directifs et sur l'observation des acteurs en action.

Sur le plan de l'analyse des données, notre approche de l'analyse de nos données recueillies est largement inspirée des travaux de Milles et Huberman (2003), préconisant le déploiement d'une stratégie d'analyse mixte combinant entre une approche orientée — variable et approche orientée-cas. Plus précisément, une analyse thématique a été effectuée par le biais de codage par catégorie et sous-catégorie à l'aide du logiciel QSR Nvivo 12 (logiciel d'analyse des données qualitatives) qui nous a permis de faciliter le travail de codification et de transcription.

Comme susmentionnée, l'analyse de nos données recueillies auprès des entretiens semi-dirigés a commencé dès notre premier contact avec le matériel empirique. Cette analyse a été réalisée en quatre temps. Il s'agissait dans un premier temps d'identifier les observables et de procéder à la collecte des données nécessaires pour répondre à nos questions de recherche. Cette étape avait pour visée d'obtenir une première vue d'ensemble des données à analyser et un ensemble des informations contextuelles. Le deuxième niveau d'analyse consistait à repérer dans un groupe de segments du discours en fonction des dimensions et des indicateurs tirés de son cadre conceptuel. Le troisième niveau d'analyse était réservé au regroupement et à la catégorisation des segments précédemment identifiés. Enfin, le dernier consistait à interpréter les données sur la base des objectifs de notre recherche.

Après avoir présenté les aspects de la méthodologie de recherche et sa démarche générale, le chapitre suivant sera consacré à la présentation et à la discussion des résultats obtenus.

Chapitre 4.

La nature de la relation du contrôle de gestion, de l'apprentissage et de la performance organisationnelle : Présentation et discussion des résultats

Ce quatrième chapitre est consacré à la présentation et la discussion des résultats de nos études de cas ainsi qu'à leur mise en perspective en faisant le parallèle avec le cadre théorique mobilisé dans le cadre de ce travail de recherche.

Notre démarche d'analyse adoptée a débuté avec le codage en deux temps. Nous avons procédé dans un premier temps au codage ouvert qui nous a permis de faire apparaître les thèmes clés relatifs à la vision des acteurs concernant le rôle du contrôle de gestion dans le processus de l'apprentissage organisationnel. Dans un second temps, nous avons procédé à un codage axial qui nous a permis, à partir de nos entretiens réalisés, de dégager les éléments de réponse par rapport à nos questions de recherche.

Une fois, les catégories, sous - catégories et codes établis, notre analyse des données s'est déroulée selon une approche mixte combinant entre deux niveaux d'analyse : une analyse orientée — cas et une analyse orientée — variable.

Si le recours à l'analyse orientée — cas nous a permis d'identifier les spécificités de chaque cas étudié au regard de la dynamique de son système de contrôle de gestion à promouvoir des configurations d'apprentissage organisationnel spécifiques, l'analyse orientée — variable est venue la compléter pour faire un rapprochement entre les deux cas étudiés et mettre en avant les points de divergences et de convergences.

À l'issue des analyses orientées — cas, nous avons procédé à une analyse orientée — variable pour laisser les spécificités de chaque cas se dissoudre dans un périmètre plus large de contexte des entreprises industrielles marocaines au sens large.

Concrètement, nous allons, dans le cadre de ce chapitre, analyser les données recueillies auprès des deux entreprises retenues au regard des spécificités qui caractérisent chacune d'elles en ce qui concerne les effets de leur système de contrôle de gestion sur les niveaux de l'apprentissage organisationnel et sur les dimensions de la performance organisationnelle.

Section 1. Les modes d'usage des systèmes de contrôle de gestion observés dans les deux études de cas

Notre étude est conduite auprès de deux entreprises du secteur industriel. Nous avons veillé à ce que ce panel d'entreprises se caractérise par un niveau de structuration élevé pour pouvoir dégager la dynamique des systèmes de contrôle de gestion dans l'apprentissage organisationnel de chaque entreprise étudiée. Il s'agissait tout particulièrement d'observer la manière dont ces systèmes étaient utilisés en tant que leviers de contrôle diagnostique ou bien interactif. Mais surtout, nous voulions comprendre le rôle de ces systèmes dans le processus stratégique et les mécanismes d'apprentissage.

Les deux cas étudiés ont été sélectionnés pour plusieurs raisons : tout d'abord, leur activité industrielle qui permettrait de mieux cerner le processus physique de la création de la valeur. En second lieu, ces deux entreprises sont de grande taille ce qui nous permet de mieux saisir les niveaux stratégiques et opérationnels. En troisième lieu, ces unités de production ont été choisies en raison de la forte implication de leurs équipes dirigeantes et des autres acteurs de l'entreprise.

Les deux entreprises présentaient, à de nombreux égards, des aspects différents quant à leur mode de gestion. Dans la société Electrical Component International, un style de management participatif était adopté avec la volonté d'impliquer un large groupe de collaborateurs dans le management de l'entreprise. Le top management de la société semblait animer par une vision entrepreneuriale et désire développer une réflexion stratégique autour d'un projet collectif. Tandis que dans le cas de l'entreprise Maroc Modis, la focalisation sur les activités d'exploitation constitue le souci majeur des dirigeants. L'entreprise emploie des dispositifs de contrôle de gestion pour cristalliser et opérationnaliser un management par objectif visant à assurer la surveillance des activités de l'exploitation.

La présente section a pour visée de présenter les résultats de l'analyse orientée cas et ce, en faisant apparaître les thèmes clés relatifs à la vision des acteurs en ce qui concerne les apports et le rôle du contrôle de gestion dans le processus de l'apprentissage organisationnel au niveau de chaque cas. Elle consiste également à dégager les éléments de réponse par rapport à nos questions de recherche en entrecroisant les différentes thématiques mises en relief.

§I. Cas de l'entreprise ECI : observation d'une relation récursive et bidirectionnelle entre les systèmes de contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel

Au cours de la première phase des entretiens semi-directifs que nous avons menés au sein de l'entreprise Electrical Components International, les acteurs interviewés ont spontanément évoqué ce qui est apparu comme une condition sine qua non au rôle positif du contrôle de gestion au plan des activités de l'apprentissage organisationnel.

À l'issue de notre analyse des données qualitatives, sept arguments sont mis en avant par les acteurs rencontrés et sont identifiés comme des dimensions d'un système de contrôle de gestion utilisé comme un levier interactif favorable à l'apprentissage organisationnel en double boucle :

- La vision partagée autour des objectifs fixés par les acteurs ;
- L'attention accordée à l'information financière et non financière ;
- La focalisation sur l'incertitude stratégique que sur les représentations ;
- L'implication des subordonnés et pairs dans les réunions de suivi des réalisations ;
- L'analyse en réunion des écarts de la performance détectés par le contrôleur de gestion ;
- La discussion en réunion des ajustements et des mesures correctives ;
- Le débat et le dialogue continu entre les acteurs autour des représentations et des incertitudes stratégiques.

1. Le partage de la vision autour des objectifs dans l'entreprise Electrical Components International décrit comme un atout pour l'apprentissage organisationnel

Pour la majorité des responsables interrogés, le système de contrôle de gestion permet de faire adhérer les acteurs autour d'une vision partagée et commune des objectifs fixés. Par leurs interactions, les acteurs sont ainsi parvenus à un modèle de performance correspondant à une représentation partagée, formalisées par des indicateurs compréhensibles par tous et adoptés comme un cadre de référence commun au sein de l'entreprise. Il faut souligner ici l'importance du partage de la vision qui est avant tout un préalable à l'apprentissage d'après le directeur du site de production :

« La réunion AOP (Annual Operation Plan) intègre les différents responsables des centres opérationnels et des lignes de production pour arrêter le plan annuel sur la base des objectifs

fixés par chaque département. Cette participation permettant à la stratégie d'être expliquée et impliquer tous les acteurs de l'entreprise dans une vision stratégique commune et partagée ».

Directeur général des opérations.

Le plan stratégique de l'entreprise, traduit ensuite en budget prévisionnel annuel d'exploitation et d'investissement (Capex et Opex) ainsi qu'en prévisions détaillées semestrielles, trimestrielles et mensuelles (les forecastings), est élaboré au sein de la société ECI selon une approche collaborative sur la base des objectifs prévus par chaque département ce qui permet de doter les acteurs d'une vision claire sur les actions qu'ils souhaitent à atteindre.

Ainsi, les acteurs de l'entreprise disposent d'une vision claire sur chaque projet et se coordonnent mutuellement pour réaliser les objectifs fixés. Ils se trouvent en effet motivés pour comprendre les causes des erreurs détectées par le contrôleur de gestion et pour introduire des actions d'amélioration continue. Dans ce cadre, le directeur général du site affirme :

« À mon sens, le partage de la vision autour des objectifs fixés permet l'adhésion des acteurs autour de la stratégie suivie par la direction. Les acteurs se trouvent plus motivés pour parler de leurs erreurs et pour trouver des solutions adéquates afin d'améliorer leurs actions dont ils sont acteurs ». Directeur général des opérations.

La vision partagée autour des objectifs permet aussi une meilleure appropriation de contrôle. Les acteurs interviewés déclarent que le contrôle de gestion se fait avec eux et non pas pour eux ce qui leur motive de parler de leurs erreurs et d'agir en collaboration en vue de mener des réflexions communes sur les actions d'amélioration et d'apprendre à partir des connaissances et des expériences tirées de leurs actions.

Résultat 1 : L'adhésion des acteurs de l'entreprise autour d'une vision partagée de la stratégie et des hypothèses sous-jacentes qui fondent son modèle global de performance constitue un préalable indispensable à la promotion de l'apprentissage organisationnel au sein de l'entreprise. Plus les acteurs de l'entreprise sont impliqués dans la formulation et la formation de la stratégie et dans sa traduction en budget plus ils sont motivés pour trouver des solutions aux écarts constatés lors de son exécution voire de remettre en question sa validité et sa pertinence.

2. L'implication et la participation des acteurs dans les réunions de suivi de réalisation des objectifs fixés comme catalyseur de l'apprentissage organisationnel au sein d'ECI

Le contexte managérial de l'entreprise Electrical Component International a beaucoup facilité l'implication des subordonnés et des pairs dans les différentes phases de suivi des réalisations. Cela constitue un levier majeur pour la génération de l'apprentissage organisationnel. Le mode d'usage interactif des systèmes de contrôle de gestion fait par les acteurs de l'entreprise leur permet de se retrouver ensemble pour discuter et interpréter les informations fournies par les tableaux de bord opérationnels, les systèmes de calcul de coût, les reportings et les budgets.

« Les subordonnés sont impliqués dans les différentes réunions de suivi des KPI. Nous discutons les résultats obtenus pour savoir si l'on est performant ». Directeur général des opérations de l'entreprise.

Pour le directeur général du site, l'interaction a permis d'instaurer un dialogue inter - services entre les différents acteurs de l'entreprise. Pour lui, lorsque les subordonnés et pairs se réunissent autour de l'information fournie par les différents systèmes de contrôle de gestion, des partages, des échanges et des débats autour des pistes d'amélioration émergente donnant naissance à de nouvelles connaissances. Les apprentissages tirés de ces discussions en réunions se traduisent en actions réelles qui sont intégrées par la suite dans les pratiques courantes de l'entreprise.

« Personnellement, je me sens plus impliqué. Je discute souvent avec le directeur général des opérations, le responsable de l'amélioration continue, le directeur financier et administratif, le directeur de production et autres acteurs lors de nos réunions et de nos interactions sur le terrain. Un projet s'il n'est pas bien mis en œuvre, peut être confus. Cela nous invite à revoir notre stratégie ». Chef de la ligne de production.

Certes, l'implication des subordonnés et pairs autour d'une discussion et d'un dialogue constructif sur la pertinence des actions menées et leurs résultats constitue un préalable pour assurer une interprétation fine des différentes informations fournies par le système de contrôle de gestion, et aussi pour mettre l'accent sur les erreurs et les dysfonctionnements qui peuvent entraver l'achèvement des plans d'action ce qui conduit au développement d'une compréhension partagée sur la validité des objectifs fixés.

« Nous adoptons une démarche de 8 Disciplines pour la résolution des problèmes de la qualité. À mon sens, la démarche collective donne lieu à la constitution de groupe de travail qui réfléchit et décide à la fois sur les objectifs et sur les actions à apprendre ». Responsable de département Qualité.

Force est de constater que cette démarche collaborative d'interprétation d'information par les différents acteurs, lors des réunions de suivi des réalisations et de résolution des problèmes liés aux dysfonctionnements organisationnels, permet sans doute de créer de nouvelles connaissances et de développer une compréhension commune aboutissant à de nouveaux schémas mentaux et par conséquent à l'apprentissage en double boucle.

Résultat 2 : L'implication des subordonnées et des pairs dans les réunions de suivi des réalisations, de discussions des revues budgétaires et des reportings financiers consiste à accroître la précision du feedback sur les relations de cause à effets entre actions et résultats. Cette approche collaborative et collective engendre un double processus d'interprétation de l'information et de distribution des connaissances favorable à l'apprentissage en double boucle.

3. Une attention particulière à l'information financière et non financière comme vecteurs de l'apprentissage organisationnel

Grâce à la digitalisation de la fonction du contrôle de gestion observée au sein de l'entreprise ECI, l'information est devenue disponible à tout moment et accessible pour tous les niveaux hiérarchiques de l'entreprise. Cela permet aux dirigeants et aux subordonnés d'avoir l'information nécessaire au moment opportun et dans les brefs délais pour la prise de la décision.

Pourtant, c'est sur la base des informations fournies par les systèmes de contrôle de gestion que les acteurs ouvrent des pistes de réflexion quant à la validité et à la pertinence des actions menées par l'entreprise. Dans ce sens, le directeur administratif et financier de l'entreprise avance que :

« Sur la base des informations fournies par les différents outils de contrôle de gestion, notamment les tableaux de bord opérationnels qui sont affichés largement au sein de l'entreprise, les reportings et les revues budgétaires, nous discutons en réunion (**meeting tier 4**)

la validité des forecastings (Daily, Weekly and Monthly) et nous nous arrêtons sur leur pertinence et leur validité ». Directeur administratif et financier de l'entreprise.

La dimension informationnelle du contrôle de gestion possède une valeur inestimable aux yeux des acteurs faisant face à une forte incertitude inhérente à leurs activités d'exploitation et d'exploration. Elles constituent, en effet, un vecteur considérable de l'apprentissage au sein de l'entreprise.

« Nous organisons en moyen quatre réunions selon des fréquences différentes (tier 1 par jour, tier 2 par jour, tier 3 par semaine et tier 4 par mois). L'objet de ces réunions n'est que le suivi des KPI de l'usine. L'information fournie par les tableaux de bord opérationnels portant sur le HPEU, CPEU, OEE, SCRAP, WIP sont présentés et discutés en réunion (tier 3). » Chef comptable de l'entreprise.

Les indicateurs des tableaux de bord partagés largement entre les managers, les opérationnels et pairs de l'entreprise permettent d'alimenter leur processus de réflexion pour analyser le cœur de fonctionnement des projets menés et pour mener des actions d'amélioration qui sont susceptible d'agir sur la performance de l'entreprise.

Dans le même sens, l'information sur les écarts de la performance entre l'action et son résultat fournie par le système de contrôle budgétaire permet de donner une appréciation sur les actions réalisées et d'alerter les managers pour rendre compte des mesures correctives qui se traduisent ensuite par des connaissances permettant d'accumuler leurs expériences.

Résultat 3 : La dimension informationnelle du contrôle de gestion et la fréquence de consolidation des indicateurs des tableaux de bord opérationnels des différents départements réduisent l'asymétrie de l'information entre différents niveaux hiérarchiques. Les informations disponibles, compréhensibles et en quantité suffisante et au moment opportun représentent une base solide pour le débat constructif, le dialogue, le partage des idées sur les représentations et sur les incertitudes qui donnent lieu à la révision de la stratégie et plans d'action menés par les acteurs et par conséquent à l'apprentissage en double boucle.

4. La focalisation sur l'incertitude stratégique renforce la remise en question de la théorie de l'action de l'entreprise

La prise en compte de l'incertitude de l'environnement des affaires dans lequel agit l'entreprise détermine en grande partie les niveaux de l'apprentissage organisationnel. Les situations des crises engendrées par l'environnement interpellent les managers à utiliser leurs systèmes de contrôle de gestion pour intégrer, en plus, de la dimension financière de la performance, la performance non financière. La focalisation sur les informations portant sur les incertitudes stratégiques permettant aux yeux du directeur général des opérations d'alimenter la réflexion des acteurs pour juger la pertinence et la validité de leur stratégie.

« La performance de l'usine constitue un défi majeur pour tous les managers. Se focaliser sur la dimension financière, et ce en assurant un suivi régulier des indicateurs des tableaux de bord opérationnels ne suffit pas ! Ce sont les informations portant sur l'environnement externe notamment, sur le secteur d'activité, sur le marché et sur la technologie de nos concurrents qui permettent aussi de favoriser le changement de notre stratégie ». Directeur général des opérations.

Les acteurs interviewés ont souligné également l'importance d'accorder une attention particulière aux informations relatives à l'incertitude stratégique que de se limiter sur les informations portant sur la réalisation des actions à court terme. Cette considération est en cohérence avec les avancées de Gérard Naro (2014) qui stipule qu'il ne faut pas agir dans le cadre d'une rationalité limitée dès que les objectifs sont fixés à l'avance, mais de remettre en question en permanence la stratégie de l'entreprise et de rompre parfois avec certains dogmes de la rationalité limitée.

« Il y a des choses qui sont survenues lors de la présentation de nos KPI : le feedback des clients des fournisseurs, les informations sur les concurrents et sur nos marchés nous ont permis d'apporter plus ou moins un regard critique sur la performance de nos projets ». Responsable de l'amélioration continue et de coordination.

La prise en compte de l'information sur les incertitudes de l'environnement lors de la discussion des indicateurs clés de la performance permet d'alimenter le processus cognitif des managers quant à la validité et la pertinence de leur stratégie chose qui stimule l'apprentissage en double boucle. Très clairement, ce constat permet de réduire la rationalité des acteurs qui veulent qu'ils

agissent dans le cadre de la rationalité limitée dès que l'objectif est défini à l'avance, développe ainsi une culture de remise en question permanente de leur théorie d'action.

Résultat 4 : La prise en compte des informations sur les incertitudes stratégiques lors de la discussion des résultats alimente le processus cognitif des managers, rendant la culture de remise en cause leur stratégie comme une pratique courante au sein de l'entreprise.

5. Les écarts de la performance détectés par le contrôleur de gestion comme objet de l'apprentissage au sein de l'entreprise Electrical Components International

Les écarts détectés par le contrôleur de gestion constituent un mécanisme de base et un objet majeur autour duquel le processus de l'apprentissage est initié. Ils sont considérés comme des thèmes du jour récurrent et importants pour les managers et les subordonnés de l'entreprise pour débattre et remettre en question la validité et la pertinence de leurs leur théorie d'action. Dans ce sens, le responsable du contrôle de l'inventaire avance que :

« Les écarts de la performance par rapport au Target (prévision du jour, de la semaine et du mois) sont analysés en vue de trouver des actions correctives et de savoir si nos objectifs sont pertinents. Lorsque je constate que le réel du Scrap est significatif par rapport au forecasting, j'interviens sur terrain pour m'arrêter sur les causes de dysfonctionnement et j'informe mon directeur pour définir le groupe de travail en vue de mener des actions correctives ou encore systématiques ». Responsable du contrôle de l'inventaire.

Les écarts de la performance détectés par le contrôleur de gestion constituent un thème majeur pour les acteurs de l'entreprise et qui déterminent, en grande partie, leur niveau d'apprentissage. Plus l'écart est très important par rapport au forecasting, plus les managers accordent une attention particulière à la recherche des explications des causes de dysfonctionnement en vue de mener des ajustements nécessaires. La réflexion autour des ajustements nécessaires et des actions de correction permet de développer de nouvelles connaissances sur la base desquelles seront introduites des actions d'amélioration voire de remise en question de la validité de la stratégie.

« Les connaissances tirées des actions correctives se traduisent ensuite par des actions systématiques. À ma connaissance, plus de 60 % de nos actions sont systématisées donc ça

servira à la direction le jour où je partirai de capitaliser les expériences tirées des actions correctives ». Directeur administratif et financier.

Fait intéressant, les connaissances tirées des actions correctives permettent de remettre non seulement la validité et la pertinence des objectifs, mais aussi l'efficacité du système de contrôle de gestion lui-même. Très clairement, les connaissances tirées se manifestent aussi bien au plan de l'amélioration des processus et des pratiques organisationnelles de l'entreprise.

« Précédemment, la déclaration et la valorisation des Scraps posaient un problème majeur au sein de l'usine ce qui a impacté le coût de production. La solution que nous avons proposée consiste à mettre en place d'un système de déclaration automatique des Scraps (rejets) qui permettront au contrôleur de gestion d'avoir l'information nécessaire pour agir au moment opportun ». Responsable de l'amélioration continue.

Les actions correctives sont intégrées dans les pratiques organisationnelles rendant la culture de remise en cause de la validité de la stratégie comme une pratique courante au sein de l'entreprise. Elles se traduisent en effet par des actions systématiques entraînant un changement profond dans la structure de l'entreprise et dans son système de contrôle de gestion.

Résultat 5 : Les connaissances tirées des actions correctives effectuées par le contrôleur de gestion permettant de développer de nouvelles expériences organisationnelles qui sont à la base de l'apprentissage des acteurs. Ces connaissances sont capitalisées et traduites, par la suite, en actions systémiques qui peuvent toucher la théorie de l'action de l'entreprise en l'occurrence la pertinence de son système de contrôle de gestion. == trace de l'apprentissage sur les systèmes de contrôle de gestion.

6. Discussions en réunion des actions de correction comme objet de la transmission de la connaissance intra organisationnelle

La discussion, en réunion, des écarts de la performance détectés par le contrôleur de gestion constitue une occasion pour mener une réflexion profonde et commune sur les causes de dysfonctionnements et sur les actions correctives nécessaires. Le responsable de l'amélioration continue précise dans ce sens que :

« Les réunions de suivi des KPI et la discussion des écarts obtenus permettent un échange considérable entre les acteurs qui se traduit par l'accumulation des connaissances et des expériences ». Responsable de l'amélioration continue.

Les acteurs interrogés évoquent clairement l'importance de la discussion en réunions des actions de correction dans la création du sens à leurs plans d'action. Selon le directeur administratif et financier de l'entreprise Electrical Component International, la discussion en réunions suscite en effet le maximum de proposition et de débat sur les causes et les sources des écarts détectés, permettant aux responsables de se pencher, dans une réflexion commune et partagée, pour trouver les incohérences et proposer les correctives nécessaires voire de réviser la stratégie et de remettre en cause sa pertinence.

« Nous organisons quatre réunions entre les différents niveaux hiérarchiques (**Tier 1** par jour entre les Line Leaders, **Tier 2** par jour entre APU Manager et Staff Team, **Tier 3** par semaine entre les managers de l'usine APU Manager et Staff Team et **Tier 4** chaque mois entre BU Leader, les managers de l'usine APU Manager et Staff Team). Le contrôleur de gestion s'implique personnellement dans toutes les réunions ». Directeur administratif et financier.

Concrètement, une discussion en réunions permet de transmettre et de capitaliser les connaissances tirées des actions correctives et de réaliser des apprentissages qui permettent d'alimenter la prise de décision des acteurs quant à la remise en cause de la validité et de la pertinence de la stratégie.

Résultat 6 : La discussion, en réunion, des écarts de performance et la proposition des ajustements de façon collective favorisent un climat de socialisation et de transmission des savoirs et des connaissances intra organisationnelles qui sont nécessaires pour la promotion de l'apprentissage organisationnel en double boucle.

7. Le débat et le dialogue continu sur la validité des plans d'action comme vecteur de l'apprentissage au sein de l'entreprise Electrical Component International

Les différentes réunions de suivi des indicateurs clés de performance qui sont réalisées d'une manière régulière au sein de l'entreprise Electrical Component International constituent une occasion pour les managers afin de débattre la pertinence et la validité de leurs actions et leurs hypothèses sous-jacentes. Les données portant sur les écarts entre le réel et le prévisionnel

(Forecast) issus de différentes sources sont présentées et discutées lors des réunions en face à face. Ces deux mécanismes constituent aux yeux du directeur d'ingénierie et de production un préalable au développement des échanges et d'apprentissage entre les différents acteurs de l'entreprise :

« *Quand il y a débat et dialogue, des idées nouvelles viennent de partout, par exemple quand on discute les indicateurs du tableau de bord, quand on fait une réunion de qualité, il y a toujours des remontées, des demandes d'amélioration. L'idée c'est de communiquer avec tous les acteurs pour améliorer les différentes problématiques qui trainent encore. Ça nous permet d'apprendre* ». **Responsable ingénierie et production de l'entreprise ECI.**

Signalons également que le débat et le dialogue sont considérés comme des mécanismes principaux de transfert des connaissances entre les acteurs de l'entreprise. Ils constituent aussi une occasion **pour s'arrêter sur** les effets des actions d'amélioration introduites sur la performance de l'entreprise et sur la validité des plans d'action. Pour ce faire, les réalisations mensuelles sont discutées et sont comparées avec les celles des mois antérieurs afin de poursuivre les effets des ajustements effectués.

« *Nous organisons quatre réunions entre les différents niveaux hiérarchiques et selon des fréquences différentes (**Tier 1** par jour entre les Line Leaders, **Tier 2** par jour entre APU Manager et Staff Team, **Tier 3** par semaine entre les managers de l'usine APU Manager et Staff Team et **Tier 4** chaque mois entre BU Leader, les managers de l'usine APU Manager et Staff Team). Ces réunions créent un espace d'échange sans précédent qui favorise le débat quant à la pertinence et à la validité de nos objectifs fixés* ». Directeur général des opérations.

En plus de débats autour de l'efficacité des actions d'amélioration, les chiffres de la revue budgétaire mensuelle servent la base à la réflexion sur la validité et la pertinence des plans d'améliorations introduites par les acteurs. Leurs discussions en réunion peuvent faire émerger des configurations d'apprentissage qui permettent de mettre en question la validité des actions, voire de remettre en question la pertinence du système de contrôle de gestion.

Résultat 7 : Le débat en face à face et le dialogue fréquent entre les différents acteurs de l'entreprise sur les représentations et sur les incertitudes lors des réunions de suivi des réalisations consistent à développer une compréhension commune et partagée sur la validité et la pertinence de la stratégie. Cela rend la culture de la remise en question de la stratégie une pratique courante au sein de l'entreprise.

Synthèse des résultats obtenus et leur mise en perspective par rapport au cadre théorique mobilisé (cas de l'entreprise ECI)

Il résulte de l'analyse des données et de l'interprétation qualitative de résultats que les acteurs de l'entreprise Electrical Component International font appel à des systèmes de contrôle de gestion interactif qui favorise l'apprentissage en double boucle.

L'interactivité entre les différents acteurs de l'entreprise autour d'une vision partagée des représentations et des objectifs ; l'implication des subordonnés et des pairs dans les réunions de suivi des réalisations ; la prise en compte de la dimension non financière de la performance ; la focalisation de l'attention des acteurs sur les incertitudes stratégiques que sur les représentations ; la discussion et la correction des écarts de performance selon une approche collaborative ; le débat et le dialogue continu sur la validité de la stratégie constituent des vecteurs majeurs qui stimulent l'apprentissage en double boucle au sein de l'entreprise.

Généralement, les acteurs de l'entreprise se réunissent autour d'une vision stratégique partagée des objectifs. Ils sont des acteurs majeurs dans sa formulation et sa formation chose qui les motive d'assurer un suivi régulier de sa mise en œuvre et de remettre en question de manière permanente sa validité et sa pertinence. De surcroît, la formulation des objectifs selon une approche collaborative est considérée comme un préalable indispensable à l'implication des acteurs.

Cette logique de management participatif permet d'impliquer les subordonnés et les pairs dans les différentes réunions (de planification, de suivi des réalisations, de régulation, etc.) ce qui leur permet de favoriser l'échange et le partage des idées sur la pertinence et la validité de leur théorie d'action. De surcroît, ces réunions sont considérées comme un espace d'échange et de dialogue en face à face autour des écarts de performance et des ajustements à effectuer et comme un objet de transmission et de socialisation des connaissances tirées des différentes actions correctives.

Le top management de l'entreprise Electrical Component International a voulu obtenir une vision globale de la performance et ne pas se concentrer sur la dimension financière de la performance. L'information sur la dimension financière et non financière de la performance constitue un thème récurrent et majeur pour les acteurs sur la base de laquelle débattre la pertinence de leur théorie d'action.

Fait intéressant, la digitalisation de la fonction du contrôle de gestion permet aux acteurs de l'entreprise de disposer de l'information au moment opportun et de libérer le temps pour son analyse. En effet, l'accès à l'information et sa circulation au sein de l'entreprise constituent, aux yeux des acteurs, un élément pertinent pour mettre en place des actions correctives adéquates et de résoudre, sur le long terme, les différentes problématiques rencontrées. Cela permet de réduire l'asymétrie de l'information entre les niveaux hiérarchiques de l'entreprise.

Ainsi, l'implication des différents acteurs de l'entreprise autour d'une discussion constructive et un dialogue fréquent autour des écarts détectés par le contrôleur de gestion et du dysfonctionnement organisationnel leur permet de construire une compréhension commune et de développer de nouvelles connaissances. Cette approche collaborative de résolution des problèmes et de correction des écarts de performance constitue également un atout indispensable pour l'échange des savoirs et des expériences qui sont nécessaires pour la réalisation de l'apprentissage en double boucle.

Par ailleurs, la participation et l'implication du contrôleur de gestion dans les différentes réunions de suivi de réalisation sont vues comme des mécanismes sans précédent de l'apprentissage qui permet le partage et la socialisation des connaissances tirées des différentes actions correctives effectuées. De par sa position au sein de l'entreprise en tant que personne de liaison entre le top management et les opérationnels, le contrôleur de gestion dispose de l'information et de la connaissance sur les causes des erreurs détectées et sur le fond de dysfonctionnement organisationnel. Sans doute, sa participation permet de renforcer la légitimité des actions correctives retenues, voire de donner l'assurance sur la décision des dirigeants quant à la validité et la pertinence de leur théorie d'action.

Certes, l'usage interactif du système de contrôle de gestion par les acteurs de la société Electrical Component International leur permet de se retrouver ensemble pour discuter et débattre des informations délivrées, de faire émerger des nouvelles connaissances et idées nouvelles, et de développer une compréhension commune et partagée à tous les niveaux de l'entreprise. Toutefois, l'interactivité autour de l'information fournie par le système de contrôle de gestion favorise le dialogue et le débat entre les acteurs ce qui ouvre des pistes de réflexion autour de la validité et de la pertinence de la stratégie, rendant la culture de remise en cause de la théorie d'action et des hypothèses sous-jacentes comme une pratique courante au sein de l'entreprise.

À l'issue de notre analyse, il est clair que nous sommes en présence d'une relation en double sens, récursive et bidirectionnelle entre le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel : Le contrôle de gestion permet de détecter les erreurs et de les corriger selon une approche collaborative intégrant les différents acteurs de l'entreprise, chose qui permet l'échange des savoirs et des expériences qui stimulent leur apprentissage. L'apprentissage tiré consiste de remettre en cause non seulement la pertinence de la théorie d'action, mais aussi l'efficacité du système de l'entreprise.

§II. Cas de l'entreprise Maroc Modis : observation d'un système de contrôle de gestion tantôt diagnostique tantôt interactif orienté vers une logique de régulation

À l'issue de l'analyse des données collectées auprès des acteurs de l'entreprise Maroc Modis et de nos observations directes, nous avons identifié des dimensions qui sont associées à un système de contrôle de gestion utilisé comme un levier de contrôle diagnostique.

Plusieurs facteurs sont identifiés qui légitiment la présence d'un système de contrôle de gestion tantôt utilisé comme un levier de contrôle diagnostique tantôt comme un levier de contrôle interactif. Les configurations identifiées relatives à l'usage diagnostique et interactif favorisent un apprentissage en simple boucle au sein de l'entreprise.

- L'absence d'une vision globale de la performance partagée entre les acteurs de l'entreprise ;
- Un contrôle par l'approche financière réduit l'interaction entre les acteurs ;
- L'asymétrie de l'information entre les différents niveaux hiérarchiques de l'entreprise ;
- Le manque de participation du contrôleur de gestion dans les réunions de suivi des réalisations ;
- L'implication des subordonnées dans les réunions de suivis des réalisations et de présentation des indicateurs de performance ;
- La personnalisation de la détection et de la correction des erreurs.

1. La communication des aspects de la stratégie délibérée

À l'issue de notre intervention, nous avons constaté l'absence d'une vision claire et partagée des objectifs chez les différents acteurs de l'entreprise chose qui influence leurs engagements dans le processus de décision. Cela constitue un handicap pour la génération des nouvelles

configurations d'apprentissage organisationnel au sein de l'entreprise MM. Dans ce sens, la responsable du service de planification déclare :

« Nous recevons chaque mois auprès de la direction générale un plan de production mensuel avec les prévisions des trois mois à venir. Nous coordonnons avec le responsable technique pour préparer les plans de lancement sur la base de la capacité de l'entreprise en minutes de production disponibles ». Responsable de service de Planification.

Les acteurs interrogés déclarent concrètement qu'ils ne disposent pas d'une vision claire sur la vision stratégique de l'entreprise qui constitue pour eux une affaire du top management. Du moins, ils disposent une idée sur les plans d'action à court terme et se focalisent davantage sur le suivi régulier de leurs exécutions. À ce sujet, le responsable du service de planification avance :

« Ma mission dans le service de planification consiste à exécuter les plans d'action communiqués par le top management et de préparer un rapport hebdomadaire et mensuel pour le service de contrôle de gestion sur les sorties de production et sur l'état d'exécution des commandes clients ». Chargé de suivi dans le service de planification.

Ainsi, le contrôleur de gestion n'est pas acteur de la stratégie. Son rôle consiste à communiquer les plans d'actions à court terme et de surveiller leurs réalisations, et ce à travers la production des différents reportings financiers au profit de la direction. Pour le responsable de consolidation des reportings, ces rapports riches en information sont rarement discutés en réunion et en face à face entre le contrôleur de gestion, les responsables opérationnels et la direction ce qui limite l'interaction entre eux et par conséquent le partage des savoirs et des connaissances qui sont considérés comme des objets de l'apprentissage au sein de l'entreprise.

« Des rapports sur les coûts des minutes produites, sur les ventes réalisées et sur les stocks des matières consommables sont produits selon des fréquences mensuelles, trimestrielles, semestrielles et annuelles et communiqués au directeur administratif et financier ». Responsable de consolidations des reportings.

De surcroit, c'est l'adhésion des acteurs autour d'une approche collaborative de représentations partagées à tous les niveaux de l'entreprise et l'interaction entre eux autour de l'information fournie par le système de contrôle de gestion, qui stimulent et favorisent les activités de l'apprentissage organisationnel.

Chez l'entreprise Maroc Modis, nous avons observé l'absence de ces mécanismes qui sont indispensables à l'apprentissage organisationnel. Comme vu précédemment, pour émerger des configurations d'apprentissage en double boucle, le top management doit faire du contrôle de gestion comme un levier interactif permettant de réunir tous les acteurs de l'entreprise autour d'une vision partagée des objectifs et faire impliquer les différents acteurs de l'entreprise dans le processus de contrôle.

Résultat 1 : L'absence d'une vision globale de la performance partagée entre les différents acteurs de l'entreprise intégrant, en plus de la dimension financière, la dimension non financière réduit l'apprentissage organisationnel. Le rôle limité du contrôle de gestion dans la communication et dans la surveillance des objectifs est considéré comme bloquant de l'apprentissage en double boucle.

2. Le contrôle par l'approche financière basée sur la production des reportings financiers réduit l'interaction entre les acteurs

De nos observations du terrain et de nos échanges avec le responsable du département de contrôle de gestion, nous avons constaté que l'entreprise Maroc Modis déploie des dispositifs de contrôle de gestion (tableau de bord de production, comptabilité de gestion, reportings) pour opérationnaliser et cristalliser un management par objectif légitimant une stratégie de domination par les coûts, en d'autres termes de la maîtrise et de l'optimisation des ressources et des processus de production. Ce constat est confirmé par le responsable du département du contrôle de gestion :

« Nous assurons un suivi régulier de nos actions, et ce en employant de différentes pratiques de contrôle comme les budgets, le tableau de bord de production, les reportings. Cela nous permet d'assurer une visibilité sur la réalisation de nos actions fixées ». Responsable de département de contrôle de gestion.

Les systèmes de contrôle de gestion observés sont normalisés de surveillances que de pilotage, qui ne peuvent être davantage incriminées au risque de se tromper de cible, se focalisant ainsi sur la dimension technique et calculatoire du contrôle.

« Quant à la consommation, la direction est trop rigide ! Les cibles de consommation sont considérées comme un dogme et comme étant une chose qu'il ne faut jamais dépasser. Parfois, les lots de tissus ne sont pas contrôlés et ne disposent pas le même métrage et donc c'est une

responsabilité du centre de visitage. Je pense qu'il faut avoir une perception globale, on ne peut pas piloter une entreprise en étant le nez sur un indicateur et en disant attention on l'a dépassé ». Responsable de la coupe.

Certes, c'est l'expertise financière qui s'est imposée pour l'optimisation à tous les niveaux de l'entreprise. Les actions de l'amélioration proposées par les acteurs de l'entreprise portent, en principe, sur la réduction des coûts des minutes de production et sur l'optimisation des consommations des matières premières.

« Nous accordons une attention particulière au coût des minutes de production que ça prend pour faire certaines choses et essayer de réduire au maximum pour qu'on devienne plus rentable ». Directeur administratif et financier.

Pourtant, les dirigeants de l'entreprise se focalisent davantage sur la dimension économique et fonctionnelle du contrôle de gestion que sur la dimension relationnelle qui est vue comme nécessaire à l'apprentissage organisationnel. Ainsi, c'est à travers l'intensification des activités de reportings financiers que se manifestent les rôles les plus concrets du contrôleur de gestion de l'entreprise Maroc Modis. Ce dernier se trouve confronter à l'obligation de produire et de transmettre au top management de façon formelle et selon des fréquences différentes toutes les informations d'ordre financières.

« Notre mission consiste à produire de différents reportings sur les ventes du mois, les stocks des achats consommables et des encours, les coûts des minutes de production, les rejets des lignes de production ». Responsable de consolidation des reportings (département CdG).

Force est de constater que cette casquette d'un expert de chiffre que dispose le contrôleur de gestion de l'entreprise Maroc Modis qui, cherche à travers laquelle de garantir l'efficacité du déploiement du filet budgétaire au service du dirigeant de l'entreprise, représente le risque de diluer son rôle de cohérence entre les opérationnels et le top management. Ce rôle qui est nécessaire pour réunir tous les acteurs de l'entreprise autour d'une représentation commune des actions et de leurs résultats donnant naissance à la création de sens et à l'apprentissage organisationnel est délaissé aux spécialistes du Lean de la qualité et de la production.

Résultat 2 : L'approche du contrôle basée sur une architecture des reportings financiers et comptables limite l'interaction entre les acteurs et présente le risque de se tromper de leurs cibles et par conséquent réduit l'apprentissage organisationnel des membres de l'entreprise.

3. L'asymétrie de l'information entre les niveaux hiérarchiques limite l'apprentissage tiré de la phase de l'interprétation de l'information

Les acteurs de l'entreprise Maroc Modis ont souligné des irrégularités dans la transmission des informations au sein de l'entreprise chose qui peut alerter les relations à terme et aboutir à un manque d'information lors de la discussion de la validité et la pertinence des plans d'action et de la stratégie.

La rareté des informations pertinentes à rechercher de différentes sources sur la base desquelles le processus de l'apprentissage sera initié conduit dans la plupart du temps à des incompréhensions des causes des dysfonctionnements organisationnels et des écarts de performances.

« Au sein de Maroc Modis nous faisons appel à des systèmes de travail comme L'AS400, ESTELLE, SAGE qui constituent une suite complète d'applications modulaires propres au secteur de textile habillement conçu pour une administration simplifiée dans une architecture tout intranet ». Responsable informatique de l'entreprise Maroc Modis.

L'absence d'un système d'information intégré est à l'origine d'une asymétrie de l'information entre les différents niveaux hiérarchiques de l'entreprise Maroc Modis. En effet, les acteurs trouvent des difficultés d'accès à l'information qui reste cloisonnée dans les différents départements.

« Nous avons déjà pris l'initiative d'intégrer le logiciel SAP, cependant nous nous sommes heurtés au problème de qualification de nos personnels ». Responsable informatique de l'entreprise Maroc Modis.

En plus de problèmes liés à la diffusion de l'information entre les acteurs causés par l'absence d'un système de gestion intégrée, la fréquence de la production et de la consolidation des différents reportings et des indicateurs des tableaux de bord par le contrôleur de gestion constitue un autre facteur qui contribue à l'asymétrie de l'information. En effet, les informations

sur les différentes réalisations, sur les erreurs détectées, sur les actions correctives et les ajustements effectués restent cloisonnées au niveau du département du contrôle de gestion.

Le manque de l'information immédiate et au moment opportun influence les jugements et les décisions des acteurs en ce qui concerne la pertinence et la validité de la théorie d'action. Pour ce faire, les informations doivent être disponibles, claires et immédiates afin de favoriser le dialogue, le débat et le partage des idées et savoirs nécessaires à la remise en cause permanente de la théorie d'action de l'entreprise.

Résultat 3 : L'asymétrie de l'information entre les différents niveaux hiérarchiques réduit le partage des informations entre les acteurs qui sont à la base de la discussion sur la validité et de la pertinence de leur théorie d'action. Le manque de l'information, objet de dialogue et de débat nécessaires à l'apprentissage organisationnel, limite la compréhension et le jugement des acteurs sur la pertinence et la validité de la stratégie.

4. Une participation limitée du contrôleur de gestion dans les réunions de suivi des réalisations comme mécanisme bloquant de l'apprentissage en double boucle

À l'issue de notre intervention, nous avons constaté une faible participation du contrôleur de gestion dans les réunions de suivi de réalisation chose qui influence leur engagement dans la prise de décision. Cela constitue un handicap à l'émergence de nouvelles configurations de l'apprentissage organisationnel.

« Je ne me sens pas vraiment impliquée dans les décisions d'ordre stratégique qui sont délaissées pour le top management. Ma mission en tant que contrôleur de gestion sert à produire les différents reportings financiers pour la direction générale ». Responsable de département du contrôle de gestion.

Signalons aussi que dans l'entreprise Maroc Modis, le contrôleur de gestion ne joue pas le rôle d'une personne de liaison entre la direction et les cadres intermédiaires, et ce, à cause de l'absence de dialogue, de la coordination et de l'appui. Son rôle principal est limité à la production des revues budgétaires et les reportings financiers élaborés mensuellement, servant principalement à informer le top management sur l'état de la réalisation des objectifs prédéfinis. Certes, la communication et le dialogue entre les acteurs sont réduits et formelles limitant la

contribution du contrôleur de gestion dans le processus de la remise en question des plans d'action et de la validité de la stratégie de l'entreprise.

Le manque de participation et de dialogue entre le contrôleur de gestion et les autres acteurs se justifie par la domination d'une culture de contrôle par l'approche cybernétique et par un mode d'usage diagnostique du système de contrôle de gestion. Cela ne favorise pas l'échange d'une compréhension commune des ajustements et des actions correctives qui sont à la base de création des connaissances et de l'accumulation des expériences organisationnelles.

Les subordonnés affichent un sentiment d'exclusion et de scepticismes du fait qu'ils se sentent exclus de toute réflexion autour de la validité des plans d'action et de la vision stratégique de l'entreprise. Les décideurs, au sommet stratégique de l'entreprise Maroc Modis, bénéficient d'un avantage sur les opérationnels et les pairs lors de la discussion de la validité et de la pertinence de leur théorie d'action. Cette situation induit une inégalité des rapports de force et de dialogue entre les deux parties.

« La direction générale cherche le maximum des informations sur les coûts des minutes produites par article et donc d'améliorer les OEE, OTIF... Tout le monde travail dans son coin, et ce, en respectant les cibles (Target) fixées par les responsables ce qui donne peu d'espace à la discussion nécessaire pour réfléchir et décider à la fois sur la validité des objectifs et de la théorie d'action ». Responsable de la direction technique.

Par ailleurs, une faible participation du contrôleur de gestion dans les différentes réunions notamment dans celle relative à la participation budgétaire et à la présentation des indicateurs du tableau de bord de production ne renforce pas la légitimité de prise de décision des dirigeants de l'entreprise quant à la validité et à la pertinence de leur théorie d'action.

« Je m'occupe de la production des différents reportings qui permettent au DAF de faire les budgets. Donc tout ce que je fais c'est de rapporter l'information nécessaire à la direction financière qui lui a permet d'établir le budget pour l'année qui suit et savoir ce qui relève de l'exceptionnel et du récurrent ». Contrôleur de gestion de MM.

De surcroit, c'est le contrôleur de gestion qui collecte et dispose de l'information parmi tous les subordonnés et les responsables opérationnels sur le dysfonctionnement organisationnel. Ainsi, son implication parmi les subordonnés et pairs permettra de susciter le maximum de proposition et de débat sur la validité et la pertinence de la théorie de l'action.

Résultat 4 : Une faible participation du contrôleur de gestion dans la phase de la régulation budgétaire et dans les réunions de présentation et de discussion des indicateurs de performance réduit l'échange et le partage des connaissances tirées des actions correctives et par conséquent limite la génération des configurations de l'apprentissage en double boucle.

5. L'implication des subordonnées et pairs dans les réunions de discussions des réalisations ne permet pas la remise en cause la validité des objectifs

Un élément qui paraît à notre sens devoir être considéré comme un vecteur favorisant l'apprentissage en double boucle au sein de l'entreprise MM : le développement d'une approche interactive du contrôle de gestion, dans la mesure où la direction de l'entreprise favorise et encourage un dialogue participatif, notamment lors de la présentation des indicateurs du tableau de bord de production. Dans ce sens le directeur du site indique :

« Une fois par semaine, nous organisons une réunion pour la discussion des réalisations. Chaque subordonné présente son rapport sur les indicateurs de performances et sur leurs évolutions. C'est une occasion pour s'arrêter sur les pistes d'amélioration de la capacité de notre site de production ». Directeur général de MM.

Comme le précise le directeur du site, l'implication des opérationnels chez l'entreprise MM est limitée, en effet, au niveau de la discussion des résultats obtenus par l'entreprise. Il est clair que la mobilisation croissante des différents acteurs de l'entreprise dans les activités des reporting tend à réduire le débat autour de la validité et la pertinence de la stratégie voulue lors de la présentation des indicateurs du tableau de bord. Dans ce sens, la responsable qualité précise qu'elle dispose de moins de marge de manœuvre lors de la discussion des résultats et qu'elle passe son temps à produire du reporting :

« Lors de ma participation dans la réunion de suivi de réalisation, je présente mon rapport et je propose des pistes d'amélioration de nos actions ». Responsable qualité de MM.

À la question de savoir si les discussions des écarts et des ajustements à effectuer peuvent mener à des réflexions stratégiques et à la remise en question de la validité des objectifs, le directeur administratif et financier précise que les apprentissages tirés ne permettent pas forcément de repenser la validité des objectifs :

« On apprend à chaque réunion organisée. Parfois, le débat porte non seulement sur les actions d'amélioration et sur les écarts, mais aussi sur les questions d'ordre stratégiques. Cela ne conduit pas nécessairement à des changements stratégiques ». Directeurs administratif et financier de l'entreprise MM.

L'usage interactif du tableau de bord de production au sein de l'entreprise MM ne permet pas forcément de favoriser l'apprentissage en double. Les connaissances tirées des mesures correctives et des ajustements effectués même si elles sont partagées lors de la discussion en réunion des résultats ne permettent pas de mener des réflexions profondes quant à la validité et la pertinence de la stratégie.

À notre sens, l'implication des subordonnées et pairs dans un dialogue constructif autour des causes des écarts détectés et des questions d'ordre stratégique ne permettra forcément pas de promouvoir des apprentissages en double boucle au sein de l'entreprise MM. Ceci se justifie par le fait que **l'interaction porte principalement sur les représentations et non pas sur les incertitudes stratégiques** et par conséquent l'implication des subordonnées et des pairs dans les réunions consiste à trouver des justifications des causes des écarts pour le groupe.

Ces observations ne vont pas dans le sens des recommandations issues des travaux de Roberts Simons (1995) qui préconisent que l'usage du système de contrôle de gestion en tant que levier interactif soit de nature à favoriser l'apprentissage en double boucle et soulignent l'importance des interactions sociales dans les processus d'interprétation notamment.

Résultat 5 : L'implication des subordonnées et pairs lors de la discussion des indicateurs de performance, permet le partage et l'échange des savoirs et des connaissances intra organisationnelles tirées des actions correctives, ne génère pas forcément l'apprentissage en double boucle.

6. La personnalisation de la détection et de la correction des erreurs comme bloquantes de l'apprentissage en double boucle

La façon de correction des écarts par le contrôleur de gestion et de la responsabilisation de personnels constitue un autre mécanisme qui ne manquerait pas d'importance dans l'analyse du rôle du contrôle de gestion dans le processus d'apprentissage organisationnel.

De notre observation, nous avons constaté le déploiement d'une comptabilité de gestion qui permet d'identifier à travers le calcul des écarts et des sous-écarts, les origines de dysfonctionnement organisationnel. Cette analyse menée par le contrôleur de gestion permet de faire progresser par l'apprentissage, la connaissance des relations causales entre actions et résultats qui affectent le fonctionnement de l'entreprise.

Cependant, l'organisation de réunions de suivi des réalisations d'une manière périodique qui sert normalement à faire le point entre le responsable hiérarchique et ses collaborateurs fait l'objet d'un certain nombre d'interrogations. La correction des écarts se fait de façon individuelle, chacun commente et interprète les réalisations.

La détection et la correction des écarts de façon individuelle par le contrôleur de gestion rendent les connaissances et les savoirs tirés des actions correctives propres à l'acteur individuel ce qui limite l'apprentissage des autres membres de l'entreprise.

Chez MM, la détection des écarts ne suscite pas une grande prise de conscience de la part des responsables de tous les niveaux de l'entreprise bloquant l'apprentissage en double boucle. Cependant, la majorité des acteurs interrogés sont discrets sur leurs implications et sur les modalités de déroulement des réunions et sur les moyens d'impulser une dynamique d'apprentissage, autrement dit, de favoriser le choix et la mise en œuvre d'actions correctives qui constitue l'aboutissement du processus d'acquisition des nouvelles connaissances.

L'analyse de l'action de correction à travers la notion de routine conduit à négliger la contribution de l'individu à l'augmentation de la connaissance collective. La connaissance créée doit être diffusée au travers le principe d'intersection sociale entre connaissances tacites et explicites, interaction conceptualisée. Sur ce sujet, le responsable CAD de l'entreprise avance que :

« La direction me fixe une cible de consommation pour chaque commande. Je dois faire le traçage des tissus pour faire sortir le maximum des articles. Quand le responsable de la coupe me demande de lui augmenter la marge d'erreur, il ne sait pas que ça sera au détriment de mon objectif. En fin de compte je serais le seul qui est responsabilisé ». Responsable CAD de MM.

Par ailleurs, la personnalisation de la détection de l'écart et de la responsabilisation des acteurs ne permet pas d'accroître les motivations et le sens de responsabilité. Les acteurs ne sont pas motivés pour parler de leurs erreurs et pour proposer des solutions adéquates d'où la nécessité

d'une approche collaborative de contrôle. Il s'avère donc nécessaire de recourir à un cadre d'analyse qui permet de cerner la contribution de l'individu dans l'apprentissage organisationnel au niveau de la phase de régulation budgétaire.

Toutefois, les personnels ne sont pas impliqués dans la résolution des problèmes. Ce manque de participation active dans la correction des erreurs ainsi que la personnalisation de leur détection s'expliquent par le manque de confiance de la part de la direction, l'absence d'une flexibilité dans la communication ainsi que le manque de la tolérance à l'erreur qui ne leur apportent pas une sécurité psychologique nécessaire à la prise de l'initiative et à l'apprentissage.

Résultat 6 : La personnalisation de la détection et de la correction des écarts par le contrôleur de gestion ne favorise pas la socialisation des connaissances tirées des dysfonctionnements organisationnels entre les acteurs et par conséquent limite l'émergence de l'apprentissage organisationnel en double boucle.

Synthèse des résultats obtenus et leur mise en perspective par rapport au cadre théorique mobilisé (Cas de la société Maroc Modis)

Si l'on fait la synthèse de ces différents éléments liés au mode de management et du système de contrôle de gestion de l'entreprise Maroc Modis, on voit clairement que nous sommes dans le schéma d'une entreprise classique avec un système de contrôle de gestion utilisé tantôt comme un levier de contrôle diagnostique (cas du système du contrôle budgétaire) tantôt comme un levier de contrôle interactif (tableau de bord de production) au sens de Robert Simons (1995).

Au contraire des travaux mobilisés dans le cadre théorique de la recherche (Sponem, S. 2009 ; Vaivio. J, 2004 ; Bollecker. M, 2002 ; Rabee S. & Rapih. B, 2016 ; Paolo Canonico et al. 2015 ; S. H. Wee Soon Yau F Michael S.C. Tse, 2014 ; Visser. M, 2014 ; Batac. J & Carassus. J, 2009 ; Nelly & al Najjar, 2006 ; Mausolff. C, 2004 ; Kloot. L, 1997 ; Widener. S. K, 2007 ; J. F Henri 2006 ; Ahn, H. 2011 ; Dossi & Patelli, 2010 ; Mundy. J, 2010; Abernethy, M. A. & Brownell. P, (1999); Tuomela, 2005; O'Reilly C. A. & Tushman M. L, 2008; Maria C. A & Federica. B, 2017; Gérald. N & Denis. T, 2019). Le cas de MM constitue en partie un contre-exemple de la littérature et nous amène à proposer une nouvelle lecture des leviers de contrôle de Simons. En effet, on retrouve parmi les systèmes de contrôle de gestion utilisés de manière diagnostique, des systèmes utilisés d'une manière interactive qui ne génèrent pas systématiquement des apprentissages en double boucle (cas de l'usage interactif des tableaux de bord).

Tout d'abord, la prédominance d'un contrôle par l'approche financière basée sur le déploiement d'un management par objectif constitue une entrave à l'apprentissage en double boucle dans la mesure où cela nuit aux aspects relationnels qui favorisent le débat, la communication et le dialogue autour de la validité et la pertinence de la stratégie entre les différents acteurs.

Ce contrôle de feedback et de rétroaction qui a une dimension technique et instrumentale, basé sur une architecture de production des reportings financiers, limite les interactions entre les différents acteurs de l'entreprise. Ainsi, les différents rapports financiers produits par le contrôleur de gestion, qui sont riches en informations, ne font pas toujours objet de la discussion et de débat pour remettre en cause la pertinence et la validité de la théorie de l'action. Certes, une faible interaction constitue une entrave pour le partage des connaissances et des savoirs tirés du dysfonctionnement organisationnel.

Par ailleurs, le système de contrôle de gestion utilisé comme un levier de contrôle diagnostique (cas du système de contrôle budgétaire) limite le rôle du contrôleur de gestion au déploiement et au suivi du filet budgétaire ainsi qu'à la production des reportings au profil de la direction. En effet, le manque de dialogue et de communication sur les incertitudes stratégiques, de coordination et d'appui entre la direction et les cadres ne permet pas au contrôleur de gestion de jouer son rôle en tant qu'une personne de liaison et de cohérence entre les différents niveaux hiérarchiques.

Pourtant, cela permet de renforcer le problème de l'asymétrie de l'information entre les différents départements de l'entreprise, chose qui rend l'information sur les écarts détectés, les ajustements effectués et sur les dysfonctionnements organisationnels non accessibles à tous les acteurs de l'entreprise. Pourtant, l'indisponibilité de l'information au moment opportun de la prise de décision limite leur compréhension et leur jugement quant à la validité et la pertinence de la stratégie et de la théorie de l'action.

Ainsi, le mode d'usage interactif du tableau de bord de production observé chez MM permet d'impliquer les subordonnées et pairs dans les réunions de présentation des réalisations ne génère pas forcément de l'apprentissage en double boucle. En effet, l'intensification des activités du reporting a permis de réduire la marge de manœuvre des différents acteurs. Chose qui ne rend pas l'implication et la participation des acteurs pertinentes ce qui ne permet pas de susciter le maximum de débat et de communication entre les différents acteurs lors des réunions en face à face pour remettre en question la validité de la théorie de l'action et la pertinence de la stratégie. Il est clair que **cette interactivité ne porte pas exclusivement sur les incertitudes stratégiques, mais plutôt pour s'arrêter sur les justifications des écarts** pour le groupe.

De plus, cet usage interactif ignore parfois la participation du contrôleur de gestion qui en vertu de sa position au sein de l'entreprise, dispose de l'information, de la connaissance et de l'expérience sur les actions parmi tous les opérationnels et pairs et qui ne se reflètent pas concrètement au niveau des reportings formels. L'absence de son implication et de sa participation ne permet pas de légitimer la prise de décision de la direction sur la pertinence de sa stratégie.

Par ailleurs, la personnalisation de la détection et de correction des erreurs par le contrôleur de gestion de façon individuel rendant les connaissances et les savoirs tirés des actions correctives propres à l'acteur individuel ce qui bloque l'apprentissage des autres membres de l'entreprise.

Il est clair que ce manque d'interaction lors de la résolution des problèmes liés aux dysfonctionnements organisationnels et la prise des décisions de façon individuelle lors de la correction des erreurs ne permet pas de favoriser la flexibilité dans la communication, la tolérance à l'erreur et par conséquent, ils n'apportent pas aux acteurs la psychologie nécessaire à la prise de décision et à l'apprentissage.

À l'issue de ces résultats obtenus, nous pouvons dire concrètement que, dans le cas de l'entreprise de MM on est en présence d'un système de contrôle de gestion utilisé parfois de manière interactive (cas du tableau de bord) parfois comme un levier de contrôle diagnostique (cas des budgets). Ce dernier n'est pas en faveur de l'apprentissage en double boucle et se limite à une logique de régulation. En d'autres termes, il joue un rôle mineur en matière de l'apprentissage en simple boucle (logique de régulation).

De ce résultat, il relève également l'existence d'une réconciliation entre l'usage interactif et diagnostique du système de contrôle de gestion, mais pas dans le sens d'équilibrer les activités de l'exploitation et de l'exploration. L'entreprise se focalise davantage sur les activités d'exploitation en employant, dans la plupart du temps, un système de contrôle de gestion à des fins de diagnostic basé sur la production des reportings. L'usage interactif du tableau de bord permet de contrôler l'ensemble des actions de l'entreprise et leur impact sur le résultat. L'implication des opérationnels lors de la présentation et de la discussion des indicateurs du tableau de bord (qui sont de nature financière) sont effectuées pour dresser un bilan de situation et justifier les écarts au siège et non pas pour s'arrêter sur les incertitudes stratégiques qui permettent de remettre en question la validité et la pertinence de la stratégie.

§IV. L'effet de l'orientation de l'entreprise vers l'apprentissage sur les dimensions de la performance organisationnelle

Le deuxième niveau de notre analyse consiste à appréhender l'effet de l'orientation de l'entreprise vers l'apprentissage sur les dimensions de la performance organisationnelle. Les résultats relèvent un effet positif à la fois sur la dimension financière au travers la maîtrise des coûts de production, de la qualité des produits livrés, de la croissance des ventes et de la rentabilité de l'entreprise.

Ainsi, l'apprentissage agit sur la dimension non financière, et ce à travers l'initiation des nouveaux projets d'innovation, le développement des nouveaux produits, la satisfaction et la

fidélisation de la clientèle, l'amélioration de la qualité des produits et le développement des nouveaux marchés. Implicitement, cela permet de renforcer la compétitivité et la survie de l'entreprise à long terme.

1. Le partage des connaissances intra organisationnelle autour des écarts détectés par le contrôleur de gestion agit sur la maîtrise des coûts de production

Le partage des connaissances autour des écarts détectés permet de développer des apprentissages chez le personnel de l'entreprise qui se manifeste également au niveau de la maîtrise des coûts de production. Aux yeux des acteurs interrogés, cela permet à l'entreprise de développer un avantage compétitif durable qui lui a conduit à se distinguer de ses concurrents directs.

À la question de savoir quelles sont les dimensions de l'apprentissage organisationnel qui affectent la performance de l'entreprise, le directeur administratif et financier de l'entreprise Electrical Component International affirme que le partage des connaissances autour des écarts permet une meilleure sensibilisation de personnel de l'entreprise qui passe nécessairement par une traduction des problématiques réelles du terrain en notions économiques. Dans ce cadre, il s'agit de réaliser le lien entre l'activité opérationnelle de production et les conséquences en matière de la performance de l'entreprise.

« À chaque fois où il y a un écart constaté donc il y a des traductions ou des retraductions à faire. Le fait de les communiquer des chiffres clés c'est automatiquement leur faire passer une notion économique ». Directeur administratif et financier de l'entreprise Electrical Component International.

Ainsi, la prise de connaissance des causes des écarts permet de développer les expériences de personnel de l'entreprise et ce, en capitalisant un retour d'expériences sur le cœur de dysfonctionnement organisationnel et sur les causes principales des écarts à éviter lors de l'exécution des actions. Certes, cela influence les compétences du personnel de l'entreprise et se manifeste au niveau de la réalisation des objectifs fixés et du respect du budget ciblé.

« Lorsqu'on interprète les écarts, on regarde ensemble où on se situe par rapport au mois précédent. Ensuite, l'analyse se situe par rapport aux cibles. Les arrêtés mensuels des comptes de résultat nous renseignent sur l'effet des actions d'améliorations effectuées ». Directeur administratif et financier de l'entreprise ECI.

Si les reportings produits par le contrôleur de gestion ont permis de détecter les problèmes et les dysfonctionnements organisationnels, ils permettent également de contrôler les effets des solutions proposées et mises en place et de constater leurs effets sur la performance de l'entreprise.

La maîtrise des coûts de production due à l'apprentissage tiré des expériences antérieures a un effet considérable sur la performance de l'entreprise. En effet, une amélioration majeure a été constatée au niveau de la réduction du taux des rejets atteignant 80 % (tirés de notre observation des deux mois). Cela avait des conséquences directes sur le coût de production.

Résultat 1 : Le partage des connaissances sur les actions de correction des écarts détectés par le contrôleur de gestion et leur institutionnalisation influence la maîtrise des coûts de production, la compétence de personnel et la compétitivité de l'entreprise.

2. L'apprentissage tiré du feedback des clients comme objet de l'amélioration de la qualité des produits livrés

Les échanges que réalise l'entreprise Electrical Component avec ses clients évoluant dans le sens d'une relation de durabilité, donnent lieu à des flux d'informations qui alimentent la base des connaissances de l'entreprise. Ces échanges selon qu'ils soient formels ou informels agissent sur l'amélioration de sa performance organisationnelle.

Les échanges informels se développent en fonction de la proximité qui se crée entre l'entreprise et ses clients avec qui elle a conclu des contrats à long terme. Cette proximité fait que les clients organisent des visites périodiques à l'entreprise pour s'arrêter sur les conditions de production et pour discuter avec les responsables de production les configurations des produits souhaités.

Il convient de signaler également que ces échanges avec les clients mettent aussi l'entreprise au courant des prix des concurrents, des nouveautés qu'ils proposent, de la nouvelle technologie qu'ils utilisent, des facilités de paiement qu'ils proposent au client... en bref, de tous les éléments qui lui permettent d'évaluer sa situation à celle de ces principaux concurrents et faire les réajustements opérationnels ou stratégiques nécessaires. Dans ce sens, le directeur du site affirme que :

« Grâce aux échanges et aux interactions avec nos clients, on apprend toujours de nouvelles choses, les nouveaux produits, les prix pratiqués par les concurrents, les technologies

utilisées... ces informations apportées par nos clients sont à l'origine à la veille stratégique ! »
Directeur général des opérations de l'entreprise Electrical Component International.

Toutefois, les échanges formels au sein de l'entreprise portent principalement sur le suivi des différents indicateurs du tableau de bord qualité qui sont relatifs au nombre des réclamations des clients ; au total des produits défectueux/total des produits livrés ; aux défauts de terrain liés à la qualité qui sont résolus à temps et au coût de la qualité/les ventes (en pourcentage).

De surcroît, la prise en compte des connaissances tirées du feedback des clients sur la qualité des produits livrés permet de réduire les réclamations qui sont considérées comme un indicateur de l'insatisfaction. Pour le responsable de qualité, la prise en considération des suggestions des clients lors de la discussion des indicateurs du tableau de bord de qualité permet à l'entreprise de cibler les points à améliorer.

« Les indicateurs du tableau de bord qualité nous ont permis de suivre de près les réclamations de nos clients. Cela permet de prendre en compte leurs suggestions, les motifs de leurs réclamations et de suivre les propositions et de leurs évolutions du mois en mois ». Responsable de qualité de l'entreprise Electrical Component International.

Le tableau de bord qualité est considéré comme un outil de pilotage majeur où sont renseignées les réclamations des clients, les sources des motifs et les non-conformités par produits et par projet. Il permet de suivre les évolutions mensuelles des déclarations et les actions qui ont été menées ainsi que leurs effets sur la performance de l'entreprise.

« Les indicateurs du tableau de bord qualité nous permettent de créer des liens entre les actions menées et leurs résultats. D'un mois à un autre, nous surveillons les effets de nos actions sur la qualité de nos produits livrés et sur la satisfaction de nos clients ». Responsable Qualité de l'entreprise Electrical Component International.

Ainsi, le responsable qualité de l'entreprise Electrical Component International indique que l'usage interactif du tableau de bord qualité par les acteurs permet de développer des apprentissages collectifs qui agissent sur la qualité des produits livrés et sur la satisfaction des clients ce qui se manifeste au niveau de la performance de l'entreprise.

Les apprentissages tirés de la discussion des indicateurs de non-conformité et de la prise en compte des actions d'amélioration agissent aussi sur les coûts de la qualité des produits livrés. Dans ce sens, le directeur administratif et financier affirme que :

« Pour comprendre les causes et les motifs des réclamations de nos clients, nous désignons pour chaque client une équipe chargée d'inspection et de tri, et ce, à la charge de l'entreprise. Donc les réclamations lorsqu'elles sont importantes affectent le coût de la non-qualité ».
Directeur administratif et financier de l'entreprise ECI.

Pour plusieurs acteurs interrogés, la prise en considération de feedback des clients et de leurs suggestions permet de développer des apprentissages qui affectent non seulement la qualité des produits livrés, mais aussi le niveau de la rentabilité des ventes (chiffre d'affaires de l'entreprise). Cela joue un rôle majeur dans la négociation commerciale et permet plus précisément de gagner de nouveaux contrats de vente à long terme.

Par ailleurs, les connaissances tirées du feedback des clients sont capitalisées dans les pratiques organisationnelles pour devenir des routines courantes chose qui influencera d'une manière implicite les compétences du personnel de l'entreprise.

Résultat 2 : Les apprentissages tirés de feedback des clients ont une implication sur la satisfaction de la clientèle, l'amélioration de la qualité des produits livrés et la rentabilité des ventes.

3. L'usage interactif du système de contrôle de gestion comme locomotive de développement des nouveaux projets d'innovation

L'usage interactif du système de contrôle de gestion rend l'information comme un thème récurrent et un support d'échange et d'interactions entre les différents acteurs de l'entreprise. C'est à travers ces échanges que les apprentissages peuvent déboucher sur de nouvelles idées d'innovation.

« Les discussions autour des chiffres des revues budgétaires et des indicateurs du tableau de bord lors des réunions tiers 4 peuvent déboucher sur les nouvelles idées de produits et des configurations demandées par les clients qui répondent à leurs normes de production, même si ce n'est pas l'objet de ces réunions ». Responsable de production et développement de l'entreprise ECI.

Les échanges et les interactions avec les différents responsables des centres opérationnels de l'entreprise autour de l'information fournie par le système de contrôle de gestion constituent une occasion pour repenser la gamme des produits offerts aux clients ou de proposer de nouvelles configurations. Il s'agissait donc des moments où la créativité et l'innovation sont avant tout recherchées. Pourtant, les apprentissages réalisés à partir des connaissances tirées des ajustements et des actions correctives qui servent de supports aux échanges entre acteurs de différents services.

L'interprétation en réunion des informations fournies par le système de contrôle de gestion favorise non seulement les interactions, mais est également source de réflexion qui peut donner lieu à de nouveaux projets. Il suscite donc l'intérêt et la réflexion des acteurs qui peuvent déboucher sur des idées de résolution des problèmes en passant par l'innovation.

Au-delà de la réflexion sur la résolution des problèmes qui peuvent déboucher sur les projets de l'innovation, les apprentissages servent la base à la réflexion stratégique. Ils peuvent faire émerger la nécessité de lancer de nouveaux produits ou de se positionner sur de nouveaux marchés.

« La forte concurrence que nous avons subie dès notre implantation nous a conduits à revoir notre stratégie de croissance. La concurrence au niveau du secteur du câblage nous a poussés d'opter pour une stratégie de diversification. Aujourd'hui, la structure de chiffre d'affaires est de 70 % en électroménager et 30 % en équipements automobiles. Maintenant, ECI ne se limite pas au câblage, puisque cette unité fabrique également des installations électroniques, ce qui la différencie de nos concurrents directs ». Directeur général des opérations.

L'usage interactif du système de contrôle de gestion est considéré comme un facteur essentiel permettant de fournir l'information nécessaire (financière et non financière) qui aide l'entreprise à atteindre une compétitivité stratégique, et ce en développant l'apprentissage organisationnel et en alignant la stratégie voulue.

Résultat 3 : L'usage interactif du système de contrôle de gestion permet de promouvoir des apprentissages qui agissent sur la capacité de l'innovation, de développer de nouveaux produits et d'aligner la stratégie voulue par l'entreprise ce qui lui a permis de développer un avantage compétitif durable.

En guise de synthèse, les conclusions de notre étude indiquent que l'orientation de l'entreprise vers l'apprentissage organisationnel se manifeste également au plan de sa performance organisationnelle. En effet, c'est grâce à l'apprentissage tiré de la rétroaction et de la régulation que l'entreprise développe de nouvelles expériences et connaissances qui agissent sur l'amélioration de ses processus et sa performance.

Le retour de l'expérience issu des actions correctives, des suggestions et des ajustements effectués par le contrôleur de gestion agit sur le développement des compétences de personnel de l'entreprise et se manifeste au plan de l'amélioration de réalisation de ses actions. Ces intrants de nouvelle connaissance et expériences sont considérés comme des objets qui sont capables d'améliorer le processus de production qui se traduit par la maîtrise des coûts, l'amélioration de la qualité des produits livrés, la réduction des produits défectueux et des rejets.

Ainsi, l'influence de l'apprentissage en double boucle sur la performance organisationnelle peut être appréhendée à partir du développement de la capacité d'innovation, de nouveaux produits et l'orientation vers de nouveaux marchés. Par ailleurs, l'interactivité autour de l'information fournie par le système de contrôle de gestion et le partage des apprentissages tirés de feedback des clients et du marché externe entre les différents acteurs de l'entreprise conduisent au développement des nouveaux produits et de nouveaux projets d'innovation (de nouveaux produits ou de nouvelles configurations des produits existants suggérés par les clients).

Certes, l'apprentissage organisationnel en simple boucle est décrit comme un facteur qui favorise la maîtrise de l'activité d'exploitation, et ce en agissant sur l'amélioration de la performance des processus de production et la maîtrise des coûts et par conséquent la dimension de la performance financière. Tandis que l'apprentissage en double boucle permet à l'entreprise de développer un avantage concurrentiel durable, et ce à travers l'intensification des activités de l'innovation, le développement des nouvelles stratégies et l'orientation vers de nouveaux marchés.

Ces résultats sont en cohérence avec les avancées des travaux de recherche théoriques antérieurs sur l'effet de l'apprentissage sur la performance de l'entreprise organisationnelle. [Bontis et autres. 2002 ; Keskin, 2006 ; Lloren Montes, Javier-Moreno et autres. 2005 ; Garcíá-Morales, V. J., Francisco J et al, 2008 ; Calantone et autres. 2002 ; Chenhall et autres, 2005 ; Tippins & Sohi 2003, Jiménez et autres, 2011] qui stipulent que les dimensions de l'apprentissage

organisationnel influencent positivement sur les différentes dimensions de la performance organisationnelle.

L'apprentissage organisationnel est considéré comme une variable qui médiatise la relation entre le contrôle de gestion et la performance organisationnelle. Cette constatation suggère que les entreprises, qui prévoient d'améliorer leur performance, de développer un avantage compétitif durable et d'assurer une survie à long terme doivent commencer par construire leur apprentissage, et ce, en créant les conditions de son émergence et son développement.

Conclusion de la première section

En conclusion, deux constats majeurs semblent se dégager. Dans un premier temps, nous avons constaté la présence d'une relation bidirectionnelle et récursive entre le système de contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel. Plusieurs points peuvent être soulignés. Tout d'abord, un système de contrôle de gestion utilisé comme un levier de contrôle interactif qui intègre tous les acteurs autour d'une vision globale de performance. Plus précisément, l'interactivité permet aux différents acteurs de se retrouver ensemble autour de l'information fournie par le système de contrôle de gestion pour discuter et débattre la pertinence et la validité des plans d'action et de la théorie d'action.

Grâce à l'usage interactif du système de contrôle de gestion, les écarts détectés par le contrôleur de gestion sont devenus comme un objet majeur de l'apprentissage. Leurs discussions en réunion et leurs corrections de manière collective, impliquant les subordonnées et pairs, favorisent l'échange et le dialogue autour des actions correctives et au tour des ajustements à faire ce qui stimule de nouvelles connaissances et expériences. Cette approche participative de contrôle permet de stimuler la sécurité psychologique des acteurs ce qui les motive de parler de leurs erreurs et de développer une compréhension commune et partagée de dysfonctionnements organisationnels sur la base de laquelle ils parviennent à repenser leur plans d'actions et de questionner en permanence la validité et la pertinence de leur stratégie.

Les systèmes de contrôle de gestion mobilisés dans une approche interactive permettent de rendre la culture de remise en question de la validité et de la pertinence de la stratégie comme une pratique courante au sein de l'entreprise. Cela favorise l'apprentissage en double boucle qui permet de remettre non seulement la théorie d'action, mais également la pertinence et l'efficacité du système de contrôle de gestion. Les boucles de feedback et les écarts budgétaires

constituent parfois un signe de l'inefficacité du système de contrôle de gestion et leur correction de façon collective permettent de remettre en cause non seulement la validité de la stratégie, mais aussi la pertinence du système de contrôle de gestion lui-même.

Cependant, on relève également les fragilités de l'usage diagnostique du système de contrôle de gestion et de ses apprentissages face à un contrôle prioritairement financier qui limite les interactions entre les acteurs. Ainsi, l'usage interactif du système de contrôle de gestion ne génère pas forcément de l'apprentissage en double boucle, s'il n'est pas soutenu par la volonté de la direction et par un style de management participatif. En somme, de ce qui précède, il ressort que le passage d'une logique de régulation vers une logique d'apprentissage en double boucle requiert un effort collectif à l'intérieur de l'entreprise qui ne peut être stimulé que par un système de contrôle de gestion interactif au sens de R. Simons (1995), un style de management participatif et un environnement dynamique qui interpelle les managers à faire évoluer leurs pratiques et à s'adapter en permanence aux changements organisationnels.

Enfin, en ce qui concerne l'effet de l'orientation de l'entreprise vers l'apprentissage sur la performance organisationnelle, nous avons constaté que l'orientation vers l'apprentissage en simple boucle permet à l'entreprise de se focaliser davantage sur la dimension économique de la performance, et ce, en cherchant l'amélioration des processus de production pour assurer la maîtrise des coûts de production. Cependant, l'orientation vers l'apprentissage en double boucle se manifeste aussi bien au niveau de la performance non financière et a des incidences sur l'innovation, la satisfaction des clients, le développement des nouveaux marchés et l'amélioration de la compétitivité de l'entreprise. Les deux niveaux de l'apprentissage organisationnel sont complémentaires et l'effet de l'apprentissage en double boucle sur la dimension non financière de la performance est soutenu par l'effet de l'apprentissage en simple boucle sur la performance financière. Car l'amélioration des processus de production et la maîtrise des coûts permettent de libérer l'esprit des managers pour se lancer dans de nouveaux projets d'innovation.

Section 2. Les facteurs contextuels qui influencent la dynamique de l'apprentissage des entreprises industrielles marocaines

À l'issue de l'analyse orientée-cas effectuée au niveau de la première section qui nous a permis d'identifier les spécificités de chaque cas à l'égard du mode d'usage du système de contrôle de gestion et son effet sur l'apprentissage en simple boucle et en double boucle, nous présentons au niveau de cette deuxième section les résultats de l'analyse orientée — variable.

L'objectif que nous assignons à la présente section est de mettre l'accent sur les différents vecteurs qui influencent positivement ou négativement la dynamique de l'apprentissage organisationnel dans les entreprises industrielles marocaines.

§I. Les entraves à l'apprentissage organisationnel des entreprises industrielles

L'analyse orientée — variable nous a permis d'identifier plusieurs facteurs qui ont un effet négatif sur la génération des configurations d'apprentissage organisationnel spécifiques en double boucle. Généralement, on distingue des obstacles qui sont relatifs à l'environnement interne des entreprises industrielles et d'autres qui sont liés aux interactions avec l'environnement externe.

Cette analyse fait apparaître que les principaux freins auxquels sont confrontées les entreprises industrielles marocaines relèvent principalement de la politique générale de l'entreprise, du style de leadership, du manque de compétences et des connaissances de ses personnels, de l'utilisation des pratiques de gestion comme des routines défensives et de la résistance au changement.

1. Les entraves de l'apprentissage liées à la politique générale de l'entreprise

Au niveau de la politique générale de l'entreprise, l'apprentissage peut être entravé en raison de la gestion de l'entreprise, des problèmes de communication et de la manière des managers à transmettre leurs convictions. Ces facteurs peuvent être considérés comme un frein à l'apprentissage organisationnel.

Comme nous l'avons déjà développé au niveau de l'analyse intra - cas, la direction de l'entreprise Maroc Modis emploie des pratiques de gestion pour opérationnaliser et cristalliser un management par objectif légitimant la maîtrise et l'optimisation des ressources et des

processus de production. Le recours à ce mode de management réduit la marge de manœuvre au plan la communication et à l'échange entre les acteurs chose qui nuit aux aspects relationnels qui sont nécessaires au transfert des connaissances et au développement de l'apprentissage organisationnel.

Certes, les managers font appel à des pratiques normalisées de surveillance plutôt que de pilotage, ce qui ne peut être davantage incriminé au risque **de se tromper de cible**, se focalisant ainsi sur la dimension technique et calculatoire du contrôle ce qui laisse peu d'espace à l'échange et à l'interaction entre les différents acteurs de l'entreprise.

Si on ajoute au manque de fluidité et de souplesse dans transmission des objectifs, une ambiance au travail très tendue et parfois conflictuelle entre l'équipe dirigeante et le personnel renforce les problèmes de communication et le recours à l'information.

« On s'est retrouvé dans une entreprise où chacun fait sa mission dans son coin, pas de cohésion, pas de communication, parfois on demande l'information plusieurs fois, il faut qu'en se déplace pour l'obtenir ». Responsable de ligne de production de MM.

Dans ce contexte, l'information devient un outil de pression et de désapprentissage qui montre un réel manque de cohésion organisationnelle et de communication.

La rigidité de la structure peut être considérée comme un autre facteur bloquant l'apprentissage organisationnel. Il est évident qu'on trouve au niveau de la littérature qu'une structure rigide permet à l'entreprise de faire face à la fuite des connaissances lorsqu'un membre quitte l'organisation (Fiol & Lyles ; 1985), cependant elle présente le risque de laisser aux personnels de l'entreprise un espace pour l'échange, la communication et le dialogue. Une structure rigide présente une menace pour à la polyvalence qui supposée rendre le fonctionnement de l'entreprise flexible qui facilite les activités de l'apprentissage organisationnel.

En plus de ces vecteurs liés à la politique générale de l'entreprise, le style de leadership transactionnel constituait une autre entrave à l'apprentissage organisationnel.

2. Un style de leadership transactionnel limitant la participation des acteurs

Au contraire du style de leadership observé au sein de l'entreprise ECI, MM fait appel à un style de leadership qualifié de transactionnel qui permet rarement à aux acteurs de l'entreprise

de prendre des décisions. Ces derniers sont rarement impliqués dans la prise de décision et agissent dans le cadre des tâches qui leur confiées par le top management.

Par ailleurs, le style de management chez l'entreprise Maroc-Modis est orienté davantage vers la réalisation des objectifs définis par le top management, ce qui laisse peu d'espace aux discussions en équipes, aux suggestions des employés et aux partages des connaissances intra organisationnelles. Les acteurs de l'entreprise sont tournés vers la réalisation de la vision personnelle du dirigeant de l'entreprise.

Un autre élément présente une certaine importance et doit être considéré comme une entrave à l'apprentissage organisationnel : le manque de compétences et de personnel qualifié.

3. Manque de compétences et de personnel qualifiés comme frein à l'apprentissage

Dans le secteur du textile, même si l'équipe dirigeante est généralement constituée de personnes qualifiées et de haute formation, les opérateurs sont parfois sans formation et apprennent le métier à partir de « la formation maison » assurée par l'entreprise.

Si cette formation « maison » assurée par l'entreprise est considérée comme la seule méthode pour développer certaines compétences (cas de MM), d'autres basent leur développement sur la qualité des profits recrutés et des personnes expérimentées (Cas de ECI).

« Le niveau de qualification des opérateurs recrutés est très limité. Pour les former sur une machine, ça demande une formation de longue durée ». Chargé de formation chez MM.

Par ailleurs, cette situation se débouche sur la dynamique des groupes au travail. De notre interaction avec les employés, nous avons constaté l'absence d'une dynamique au niveau du changement des postes de travail. L'entreprise trouve d'énormes difficultés pour le remplacement des employés qui abandonnent leur poste ou ceux qui s'absentent. De plus, la majorité des employés sont formés sur des machines spécifiques alors que d'autres ne les maîtrisent pas.

Ce manque de compétences et de qualifications est à l'origine de la résistance du personnel au changement. On se demande si cette résistance n'est pas la manifestation d'un manque de confiance chez les employés qui ne pensent pas avoir le niveau de compétence nécessaire ?

4. L'usage des pratiques organisationnelles comme routines défensives bloquant l'apprentissage

L'attachement affectif des personnels aux pratiques courantes et habituelles de l'entreprise constitue un réel obstacle à l'acceptation du changement et à l'adoption des nouveaux outils et par conséquent au développement de l'apprentissage.

L'ancienneté de personnel au sein de l'entreprise et les facteurs psychologiques sont vus comme des facteurs qui rendent l'apprentissage un phénomène complexe. Ces facteurs ont été les plus visibles dans la société MM, où on trouve parmi ses personnels ceux qui travaillent depuis une trentaine d'années et qui voient le changement et l'introduction de nouveaux outils de gestion comme une menace pour leur poste, leur légitimité dans l'entreprise, voire comme une preuve qui pourrait être retenue contre eux. Dans ce sens, la responsable informatique de l'entreprise Maroc Modis nous explique que c'est culturel et émotionnel que les personnels perçoivent le changement de leurs pratiques quotidiennes :

« Parfois le changement est difficile à être accepté par les personnels de l'entreprise... dans la mentalité marocaine, on est très réticents, si tu demandes au personnel de changer sa routine quotidienne... cela nous a conduits à l'échec de la mise en place d'un système de gestion intégré au sein de l'entreprise ». Responsable informatique de l'entreprise MM.

De manière générale, on peut dire que la résistance au changement lors de l'introduction de nouveaux outils et pratiques est le résultat d'une transmission non opératoire au sein de l'entreprise. Certains employés n'acceptent pas l'idée de changement du fait qu'ils ne disposent pas des compétences et des connaissances nécessaires pour la mise en pratique.

5. Les situations conflictuelles comme frein à l'apprentissage

L'analyse des deux entreprises montre qu'il peut exister certaines tensions ou situations conflictuelles que ce soit entre les responsables des départements impliqués dans le management, qu'entre les responsables et les employés.

Dans les cas étudiés, la zone des tensions est localisée parfois dans les relations entre le responsable du département de qualité, le contrôleur de gestion et le directeur administratif et financier. La recherche continue de l'amélioration de la qualité des produits et la prise en

compte des exigences en matière de qualité imposées par les clients se font parfois au détriment des coûts de production ce qui nuit aux cibles de la direction de finance :

« Le contrôleur de gestion cherche à maîtriser le filet budgétaire même au détriment de la qualité des produits. Peut-être, il n'est pas au courant de nombre des réclamations que je reçois chaque jour ». Responsable de qualité de MM.

Il convient de signaler que dans ce contexte organisationnel marqué par des situations conflictuelles, le système d'apprentissage organisationnel de l'entreprise se trouve déstabilisé et les responsables se sont mis dans une posture offensive. Ils ont perdu toute volonté d'apprentissage et vont même jusqu'à sabotage et blâme mutuel.

On peut dire que c'est une situation qui laisse croire que le contrôle de gestion est fait pour surveiller les cibles et non pas pour accompagner les manger et stimuler la réflexion. Dans ce sens, le contrôle de gestion est considéré comme la courroie de transmission et de surveillance de la stratégie revient à allouer au contrôleur de gestion un rôle relativement pauvre en matière de l'apprentissage organisationnel.

Ces tensions quelles que soit leur niveau, remettent en question la motivation et la cohésion organisationnelle qui sont vues comme des mécanismes importants dans la dynamique de l'apprentissage organisationnel des entreprises industrielles.

§II. Les facteurs qui favorisent l'apprentissage organisationnel dans les entreprises industrielles marocaines

Le codage des entretiens nous a permis d'identifier plusieurs facteurs qui sont liés à l'environnement interne et externe des entreprises étudiées et qui sont à la base d'une perception d'un contrôle de gestion favorable à l'apprentissage organisationnel. Le style de leadership et le capital relationnel du dirigeant, la dynamique des groupes du travail, la culture organisationnelle, la technologie et la communication au sein de l'entreprise, l'environnement externe (marchés et concurrence) et la situation des crises sont perçues comme des variables qui favorisent la génération des configurations de l'apprentissage organisationnel spécifiques.

1. Le style de leadership transformationnel et le capital relationnel du dirigeant comme facilitateurs de l'apprentissage organisationnel

La gestion de l'entreprise Electrical Component International se caractérise par un style de leadership de type transformationnel qui laisse une marge de manœuvre à la créativité, à l'échange et au partage des connaissances. Au contraire du cas de MM, l'équipe dirigeante de l'entreprise ECI consacre beaucoup du temps à son équipe qui la transforme profondément, et ce grâce à sa manière de motiver et d'inspirer le personnel et à sa façon de transmettre ses convictions. Il est clair que la rigueur que s'impose l'équipe dirigeante à elle-même impressionne et inspire les employés :

« Le directeur général est toujours présent sur terrain, dans les différentes réunions, avec les employés... il est là pas dans le sens où il nous surveille. On ressent sa présence et son implication ». Tiré de la discussion avec un opérateur de l'entreprise ECI.

On relève également parmi les vecteurs positifs à la dynamique de l'apprentissage organisationnel, la présence et l'accessibilité de l'équipe dirigeante et l'accompagnement à l'égard de tous les membres de l'entreprise. Étant donné, la relation de proximité de l'équipe dirigeante avec le personnel et le capital relationnel du dirigeant de l'entreprise stimulent leur motivation et renforcent leur degré d'implication dans la vision de l'entreprise ce qui renforce l'apprentissage organisationnel :

« Le directeur général et son équipe dirigeante participent avec nous dans un tournoi de football organisé par le club de la zone franche. C'est une bonne chose de sentir accompagner tant dans la réalisation des objectifs que dans autres activités ». Opérateur de l'APU 1.

Au contraire du leadership transactionnel qui fonctionne selon un modèle d'effort-récompense qui laisse moins de marge de manœuvre au personnel de l'entreprise, le style leadership de l'entreprise ECI suscite la créativité, le partage et l'échange des connaissances à travers l'intensification des activités de socialisation de ses employés. Cette valorisation du capital humain se retrouve au centre de la vision stratégique de l'entreprise qui souhaite à travers laquelle d'orienter ses membres vers l'objectif à atteindre qui dépasse l'intérêt strictement personnel de chaque membre.

2. La dynamique du groupe de travail

Dans l'entreprise Electrical Component International, les responsabilités et les pouvoirs sont partagés de manière à laisser au personnel une certaine marge de mobilité au travail. Les changements des postes de travail sont fréquents dans l'entreprise pour les cadres et les opérateurs ce qui permet un échange de l'information entre les différents membres de l'organisation et une accumulation des connaissances.

La dynamique des groupes est rendue possible avec un mode de management participatif, une composante relationnelle du contrôle de gestion et un style de leadership transformationnel qui permettent de réunir les différents acteurs autour des problématiques diverses atours desquelles l'entreprise se trouve confrontée et suscite la créativité et l'apprentissage au sein de l'entreprise.

Cette dynamique constitue la pierre angulaire de l'apprentissage organisationnel au sein de l'entreprise Electrical Component International. Ceci se reflète au niveau de la pensée du groupe, de la coalition qui peut créer les membres qui le composent et au niveau des échanges qui se réalisent entre les équipes dirigeantes des différents sites de production implantés dans le monde entier.

3. La culture organisationnelle de l'entreprise

Les études de cas révèlent que la culture du pays de la société- mère a une influence sur la dynamique de l'apprentissage organisationnel, et ce en raison de l'internationalisation des pratiques utilisées par les managers et de la culture de gestion de l'entreprise mère.

Il convient de noter que l'entreprise Electrical Component International fait appel à un mode de management qui est fortement inspiré d'un style de management américain où les logiques de diriger et d'apprendre ne sont pas dissociables et le rapport à la hiérarchie est moins formel.

Par ailleurs, sa culture organisationnelle favorise un climat de socialisation, de partage de connaissance et de créativité ce qui constitue des éléments importants pour le développement de l'apprentissage organisationnel. De plus, les valeurs, les croyances et les normes qui influencent les actions et les mesures prises au sein de l'entreprise sont largement partagées entre le personnel à tous les niveaux. C'est dans ce cadre que la responsable des ressources humaines de l'entreprise affirme que :

« La formation d'un nouvel arrivé à l'entreprise s'effectue en proposant des sessions personnalisées des cas pratiques sur terrain... un coach délégué est désigné au sein de l'entreprise pour accompagner le nouveau recrue dans sa période de transition, et ce à travers l'intensification des activités de socialisations avec les autres membres ». Responsable RH de l'entreprise ECI.

Force est de constater que cette culture de la socialisation et de l'accompagnement permet d'adhérer le personnel autour d'une vision partagée. Chose qui leur permet de disposer une idée claire sur chaque projet et action à mener. De plus, leur implication dans le processus de la formulation des projets constitue un atout indispensable pour l'entreprise. Ce choix se justifie par le fait que le personnel doit avoir une connaissance des actions qui lui sont confiées avant d'agir.

4. La technologie et la communication au sein de l'entreprise comme facteurs déterminants de l'apprentissage

La circulation de l'information et la communication au sein d'une entreprise constituent un acte fondamental pour le développement de l'apprentissage organisationnel. Pour faciliter, entre autres, la gestion des flux de l'information à tous les niveaux de l'entreprise, Electrical Component International fait appel à un système de gestion intégré SAP (Systems, Applications and Product). Cela permet une meilleure circulation de l'information entre la direction générale et les différents départements de l'entreprise chose qui permet de réduire l'asymétrie de l'information.

Ainsi, la digitalisation de la sphère de gestion de l'entreprise et l'automatisation des procédures ont permis de transformer en profondeur les modes de travail de l'entreprise notamment ceux du contrôleur de gestion, qui se manifestent tout d'abord par des transformations technologiques avec le phénomène de Big data, l'apparition de nouveaux outils basés sur l'intelligence artificielle, la mise au point des objets connectés. Force est de constater que le recours à ces TIC permet d'orienter les métiers des contrôleurs de gestion et de s'approprier d'autres rôles qui sont **orientés vers l'analyse** plutôt que **vers la production des reportings**. Il permet également aux managers de **libérer le temps et d'optimiser le fonctionnement des processus de gestion**.

En plus du système de gestion intégrée, l'entreprise fait appel à des technologies de production moderne en concentrant ses investissements en technologie de production afin de satisfaire les besoins accrus du marché mondial et de répondre aux exigences de qualité des constructeurs des secteurs automobiles et d'électroménager.

La fonction de production occupe une place importante au sein de l'entreprise et sa performance constitue un souci majeur pour les dirigeants et les managers. Le processus de production est complètement automatisé et composé de deux zones de production spécialisée dans la fabrication des deux produits différents : la première destinée à la fabrication des câbles électriques pour l'automobile alors que la deuxième est spécialisée dans la production des câbles électriques pour l'électroménager.

Les machines utilisées sont programmées et connectées avec des systèmes informatiques propres au secteur de l'industrie des câbles (ECIMOS) permettant une meilleure flexibilité du processus de production et gestion. De plus, ces systèmes apportent une vision claire sur la réalisation des actions fixées par la direction (action par projet) en fournissant des informations d'un temps à l'autre sur la performance et la productivité des machines mesurées préalablement par le volume de la production réalisé par chaque opérateur (coûts par unité de production) et par le niveau des composants et des produits non conformes (taux des rejets des machines).

Au contraire de l'entreprise MM, la fonction de production requiert une attention particulière du contrôleur de gestion c'est parce qu'elle consomme plus de ressources et parce que la maîtrise des coûts conditionne un suivi régulier de la performance des machines et de la productivité de personnel, et ce, en leur intégrant dans une approche collaborative de résolution de dysfonctionnement organisationnel. Cela passe par l'identification du volume des produits non conformes et par un diagnostic permettant de s'arrêter sur les causes des écarts entre le volume des rejets déclaré par le système et prévu par l'entreprise.

5. L'environnement externe : marché et concurrence

Dans leurs interactions avec l'environnement externe, les entreprises développent des apprentissages nouveaux ou ont accès à des informations qui influencent leurs choix stratégiques et opérationnels.

Évoluer dans un marché international, fortement concurrentiel qui impose à l'entreprise de faire évaluer en permanence ses pratiques de gestion pour survivre et développer un avantage

concurrentiel durable. En fait, l'apprentissage est vu comme un facteur primordial pour s'adapter aux exigences des clients et aux changements de l'environnement. L'intérêt que l'entreprise ECI accorde à son environnement externe s'explique généralement par le fait que l'apprentissage organisationnel dépend, en grande partie, des échanges avec les clients et les fournisseurs, d'une manière générale de l'information fournie par l'environnement externe.

L'entreprise Electrical Component International opère dans un environnement des affaires dynamique et incertain. Ces incertitudes qui sont relatives à l'environnement, à la technologie et à la stratégie rendent la validité de la théorie de l'action sur laquelle repose l'organisation un défi majeur pour les managers.

Pour mieux cerner ces incertitudes, l'entreprise procède à une projection détaillée de tous les revenus et dépenses estimés sur la base du chiffre d'affaires prévisionnel réalisé au cours d'une année, afin d'identifier, de communiquer et de suivre l'évolution des priorités clés pour l'année faisant avancer le plan stratégique. Cette projection se suit ensuite par des forecastings qui aident la direction à faire face aux incertitudes du futur en s'appuyant principalement sur des données du passé et du présent et sur une analyse des tendances relatives à chaque mois, trimestre, semestre et année.

6. La situation des crises comme déterminant de l'apprentissage organisationnel

Les situations des crises sont considérées comme des déterminants majeurs de l'apprentissage en double boucle. Elles constituent des événements forts dans l'évolution du processus d'apprentissage organisationnel des entreprises industrielles. Parmi les situations des crises, on peut citer le manque de compétences spécialisées pour mieux exploiter une technologie de production plus avancée, le non-respect des exigences des clients en matière de la qualité et de délais, la performance des machines, etc.

La crise liée au personnel sous-qualifié par rapport aux exigences des clients conduit l'entreprise à la perte de gros marchés. Face à cette faiblesse interne, il y a une remise en question permanente du fonctionnement de l'entreprise et de son processus de production qui s'en suit par une redistribution des rôles et tâches, un recrutement de personnel qualifié, des investissements dans des technologies avancées. Dans ce sens, le responsable de l'amélioration continue et de coordination affirme :

« On a eu pas mal des problèmes au sein de l'usine. Le volume des Scraps à la fin de chaque shift constitue une crise réelle, cela nous renseigne sur la qualité des profits recrutés et sur la performance de machines utilisées... et là on a commencé déjà à structurer, mais ça n'allait pas de la façon souhaitée ». Responsable de l'amélioration continue et de coordination.

Par ailleurs, ce type de crise conduit l'entreprise à prendre des décisions qui lui a permis d'améliorer ses processus de production, de développer la qualification de ses personnels et de se mettre au niveau des exigences des clients et a pu rattraper son retard de chiffre d'affaires.

Conclusion de la deuxième section

En conclusion, il est permis d'affirmer que l'analyse orientée variable nous a permis de nous défaire des spécificités des cas en nous focalisant sur les variables uniquement. Elle aboutit à une identification à la fois des entraves à l'apprentissage et des vecteurs qui le favorisent.

Notre étude a permis d'identifier plusieurs facteurs qui sont liés à l'environnement interne et externe des entreprises étudiées et qui sont à la base d'une perception d'un contrôle de gestion favorable à l'apprentissage organisationnel. Le style de leadership et le capital relationnel du dirigeant, la dynamique des groupes du travail, la culture organisationnelle, la technologie et la communication au sein de l'entreprise, l'environnement externe (marchés et concurrence) et la situation des crises sont perçues comme des variables qui favorisent la génération des configurations de l'apprentissage organisationnel spécifique.

Cette analyse montre également que les principaux freins auxquels sont confrontées les entreprises industrielles marocaines relèvent principalement de la politique générale de l'entreprise, du style de leadership, du manque de compétences et des connaissances de ses personnels, de l'utilisation des pratiques de gestion comme des routines défensives et de la résistance aux changements. Enfin, on retient que l'effet du contrôle de gestion sur l'apprentissage organisationnel repose sur les éléments du contexte interne et externe des entreprises étudiées et les logiques d'action des acteurs.

Conclusion du quatrième chapitre

La revue de littérature réalisée sur le sujet de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel distingue deux tendances opposées. La première considère que le contrôle de gestion se limite à une logique de régulation et représente un frein à l'apprentissage organisationnel en double boucle. La seconde réhabilite la place et le rôle du contrôle de gestion dans le processus de l'apprentissage organisationnel en double boucle.

La dialogique entre la logique de régulation et celle de l'apprentissage dépend au mode d'usage du système de contrôle de gestion fait par les acteurs. Le débat est fréquent sur la capacité du contrôle diagnostique et interactif et la combinaison entre eux à faciliter l'apprentissage en double boucle et à favoriser l'amélioration de la performance organisationnelle.

À ce stade de conclusion, il convient de répondre à la question suivante : que nous relèvent-ils de nouveau, de différent ou de commun par rapport au cadre théorique mobilisé dans ce travail de recherche ?

Les résultats des études de cas de l'entreprise ECI et MM ont montré comment le contrôle de gestion peut favoriser des configurations d'apprentissage organisationnel spécifiques tantôt en simple boucle, tantôt en double boucle. En effet, nous avons constaté que certains systèmes de contrôle de gestion utilisés comme levier de contrôle diagnostique produisent des apprentissages en simple boucle entraînant des changements mineurs qui ne modifient pas les objectifs voire la stratégie de l'entreprise. De plus, nous avons identifié plusieurs systèmes de contrôle de gestion qui sont utilisés de manières interactives. En effet, les entreprises étudiées ne se focalisent pas sur un seul système utilisé de manière interactive.

Ces résultats sont en contradiction en partie avec la littérature selon laquelle le système de contrôle de gestion interactif ne devrait produire que des apprentissages en simple boucle alors que le système de contrôle de gestion diagnostique ne conduirait qu'à des apprentissages en simple boucle. De plus, ils sont en contradiction avec l'hypothèse du modèle de leviers de contrôle de Simons selon laquelle l'organisation doit disposer un seul système de contrôle utilisé de manière interactive pour éviter la dispersion de l'attention des managers.

Certes, les résultats obtenus constituent un contre-exemple de la littérature et nous amènent à proposer une nouvelle lecture du cadre théorique mobilisé dans notre travail de recherche, notamment le modèle des leviers de contrôle de Simons (1995). Cela revient à poser la question

suivante : les résultats obtenus permettent-ils de repenser les leviers de contrôle de Simons ? Et comment peut-on expliquer cette divergence au plan de résultats ?

Tous les systèmes de contrôle de gestion utilisés de manière interactive ne conduisent pas forcément à des apprentissages en double boucle s'ils ne portent pas exclusivement sur les incertitudes stratégiques. Mais, il convient donc de s'interroger sur la généralisation de ces résultats qui sont très contextualisés. S'agissant d'une étude exploratoire, il est donc nécessaire de répliquer cette étude d'autres contextes organisationnels spécifiques pour tirer des renseignements théoriques et managériaux supplémentaires.

Conclusion générale

Comme nous l'avons souligné auparavant, notre recherche s'inscrit dans le champ des relations contrôle de gestion — apprentissage organisationnel. Elle vise à contribuer à une meilleure compréhension du sens de la relation dans le contexte de l'entreprise marocaine.

Au-delà de la difficulté liée à l'opérationnalisation des concepts de l'apprentissage organisationnel, du contrôle de gestion et de la performance organisationnelle, chaque étape a été pour nous une source de découverte. Nos échanges et nos interactions avec les acteurs des entreprises investiguées ont permis d'alimenter notre réflexion et nous ont conduits à des éléments qui se sont avérés d'un grand intérêt dans le cheminement de notre réflexion.

Guidés par notre cadre théorique, nous avons plongé dans le quotidien des entreprises marocaines du secteur industriel pour comprendre quel était l'effet de leur système de contrôle de gestion sur l'apprentissage organisationnel et comment cette orientation vers l'apprentissage se manifeste-t-elle au plan de leur performance organisationnelle ?

Avant de procéder à l'évaluation de la recherche et de souligner ses apports, ses limites et les perspectives de recherche et les approfondissements qu'elles ouvrent, nous allons, d'abord, essayer de synthétiser les principaux résultats et enseignements de ce travail de recherche.

A. Synthèse des résultats obtenus

Nous allons prendre comme point de départ notre première question de recherche qui a, d'ailleurs, constitué le point de déclenchement de notre réflexion et notre angle d'attaque pour explorer la littérature dédiée au sujet de la relation contrôle de gestion — apprentissage organisationnel.

Pour ce faire, nous avons analysé la littérature dédiée à la relation en vue d'identifier les vecteurs et les dimensions qui font du contrôle de gestion un levier indispensable à la génération des configurations d'apprentissage organisationnel spécifiques.

Sur la base de l'examen de la littérature, nous avons soulevé plusieurs constats qui ont servi de base pour la construction de notre modèle théorique. Tout d'abord, la dialogique régulation - apprentissage repose sur les modes d'usage des systèmes de contrôle de gestion fait par les acteurs ainsi qu'à la création des capacités dynamiques permettant d'équilibrer entre les modes

d'usage interactif et diagnostique pour répondre efficacement aux turbulences environnementales. Par ailleurs, cette distinction entre les deux modes d'usages et l'équilibre entre eux, traduisait désormais l'opposition entre les deux modèles de représentation du contrôle de gestion : le modèle classique de contrôle de gestion basé sur une régulation cybernétique, qui consiste en une approche du contrôle par la dimension financière et celui du pilotage qui s'appuie sur une vision élargie du contrôle de gestion utilisé d'une manière interactive reposant sur une composante relationnelle.

Nous avons alors recensé les différentes dimensions et vecteurs qui sont liées aux deux modes d'usage des systèmes de contrôle de gestion qui se distinguent en premier lieu par l'implication des acteurs autour d'un dialogue en face à face contre une application plus mécanique des outils, différenciant ainsi deux composantes du contrôle de gestion, la composante instrumentale et la composante relationnelle.

Par ailleurs, l'usage du système de contrôle de gestion comme levier de contrôle diagnostique consiste à communiquer les objectifs de la stratégie, à assurer le suivi de la réalisation des variables critiques de la performance et à introduire les boucles de rétroaction et de comparaison. De plus, l'information fournie sert principalement à informer les hauts dirigeants sur la conformité des actions aux plans d'action. Les staffs spécialistes (par exemple : le département financier et de contrôle de gestion) jouent un rôle central dans la préparation et l'interprétation des informations produites par le système de contrôle de gestion. Les informations sur les indicateurs clés de performance sont déclarées à travers des procédures et des rapports formels. Ainsi, les cadres supérieurs et les subordonnés ont tendance à être rarement impliqués dans le processus de contrôle.

Contrairement à l'usage diagnostique, l'usage interactif du système de contrôle de gestion favorise une discussion en réunion entre les managers, les subordonnés et les pairs autour des objectifs, des réalisations et des incertitudes stratégiques, une implication des subordonnés dans la phase de suivi des réalisations et une discussion en face à face des écarts détectés par le contrôleur de gestion et la propositions des actions correctives.

En outre, il stimule l'échange d'une vision partagée des objectifs, un débat continu autour de la validité des plans d'action et une attention particulière à l'information financière et non financière fournie par le système de contrôle de gestion et une discussion approfondie sur les relations de cause - effet et les incertitudes stratégiques qui sont y liées. Ces mécanismes relatifs

à l'usage interactif du contrôle de gestion permettent d'exposer les modèles mentaux des individus et de trouver les incohérences entre eux, de débattre, de corriger les erreurs et de les affiner en vue de trouver une représentation plus précise de la réalité et de focaliser ainsi l'attention des acteurs sur les incertitudes stratégiques.

Le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel, loin de s'opposer, constituent un cadre intégratif pour l'amélioration de la performance organisationnelle. Plus précisément, l'effet de l'orientation vers l'apprentissage sur les dimensions financière et non financière de la performance organisationnelle. La finalité de l'entreprise est l'amélioration de sa performance, chose qui suscite un système de contrôle de gestion habilitant qui incite l'apprentissage à tous les niveaux de l'entreprise. L'orientation vers l'apprentissage en simple boucle et en double boucle se manifeste au plan de la dimension financière de la performance organisationnelle (croissance économique, augmentation de la part de marché, réduction des coûts) aussi bien au plan de la dimension non financière (la satisfaction des employés, l'innovation, le développement de nouvelles compétences, le développements des nouveaux produits, l'amélioration de la qualité des produits livrés, la fidélisation de la clientèle, la compétitivités et la pérennité).

Sur la base de ces hypothèses issues de la revue de littérature, l'interaction avec le terrain et l'observation des acteurs en action nous a permis d'identifier les dimensions du contrôle de gestion qui peuvent faciliter ou bloquer l'apprentissage organisationnel. L'interaction avec le terrain nous a permis également de les classer en catégorie de mécanismes qui sont liés à l'usage interactif et à l'usage diagnostique et de voir ensuite comment ils peuvent être intégrés au plan de la performance organisationnelle. Il s'agissait tout particulièrement d'observer la manière dont il était utilisé en tant que levier de contrôle diagnostique ou bien interactif. Mais surtout, nous voulions comprendre son rôle dans le processus stratégique et les mécanismes d'apprentissage.

L'analyse des résultats fait apparaître que les systèmes de contrôle de gestion utilisés comme leviers de contrôle interactif permettent d'intégrer les acteurs autour d'une vision globale de performance. Plus précisément, l'interactivité permet aux différents acteurs de se retrouver ensemble autour de l'information fournie par le système de contrôle de gestion pour discuter et débattre de la pertinence, de la validité des plans d'action et de la stratégie.

Grâce à l'usage interactif du système de contrôle de gestion, les écarts détectés par le contrôleur de gestion deviennent un objet majeur de l'apprentissage. Leurs discussions en réunion et leurs corrections selon une approche collective impliquant les subordonnées et pairs favorisent l'échange et le dialogue autour des actions correctives et des ajustements à faire ce qui stimule la génération et le partage de nouvelles connaissances et expériences. Cette approche participative et collective de contrôle permet de stimuler la sécurité psychologique des acteurs ce qui les motive pour parler de leurs erreurs et de développer une compréhension commune et partagée entre les acteurs de dysfonctionnement organisationnel sur la base de laquelle ils parviennent à repenser en permanence la validité et la pertinence de leur stratégie.

Les systèmes de contrôle de gestion mobilisés dans une approche interactive permettent de rendre la culture de remise en question de la validité et de la pertinence de la stratégie comme une pratique courante au sein de l'entreprise ce qui favorise l'apprentissage en double boucle qui permet de remettre non seulement les plans d'action, mais aussi la pertinence et l'efficacité du système de contrôle de gestion. Les boucles de feedback et les écarts budgétaires constituent parfois un signe de l'inefficacité du système de contrôle de gestion et leur correction de façon collective permet de remettre en cause non seulement la validité de la stratégie, mais aussi la pertinence du système de contrôle de gestion lui-même.

En ce qui concerne la question des dimensions de contrôle de gestion qui bloquent l'apprentissage organisationnel, nous avons identifié la communication des objectifs de la stratégie, le suivi de la réalisation des variables critiques de la performance et l'introduction des boucles de rétroaction et de comparaison comme mécanismes facilitant l'apprentissage en simple boucle. Le contrôle par l'approche financière nuit aux aspects relationnels qui sont à l'origine du débat, de la communication et du dialogue autour de la validité et de la pertinence de la stratégie.

Le contrôle de gestion instrumental, basé sur une architecture de production des reportings financiers, limite les interactions entre les différents acteurs de l'entreprise. Concrètement, une faible interaction constitue une entrave pour le partage des connaissances et des savoirs tirés du dysfonctionnement organisationnel, en particulier des actions correctives. Ainsi, ce mode d'usage limite le rôle du contrôleur de gestion dans la production des reportings au profit de la direction.

Le manque de dialogue et de la communication sur les incertitudes stratégiques d'un côté et celui de la coordination entre la direction et les cadres intermédiaires, d'un autre côté, ont été identifiés comme principales entraves à l'apprentissage en double boucle. De plus, la personnalisation de la détection et de la correction des erreurs par le contrôleur de gestion rendant les connaissances et les savoirs tirés des actions correctives propres à l'acteur individuel limite l'apprentissage des autres membres de l'entreprise. Ainsi, le manque d'interaction lors de la résolution des problèmes liés aux dysfonctionnements organisationnels et la prise des décisions de façon individuelle lors de la correction des erreurs ne permet pas de favoriser la flexibilité dans la communication, la tolérance à l'erreur et par conséquent, ils n'apportent pas aux acteurs la psychologie nécessaire à la prise de décision et à l'apprentissage.

À la question de savoir si l'orientation vers l'apprentissage se manifeste au plan de la performance organisationnelle, nos études de cas relèvent que l'effet de l'apprentissage se débouche au niveau de la dimension financière et non financière de la performance d'entreprise. On peut constater que l'apprentissage en simple boucle agit sur l'amélioration des processus de production et sur la maîtrise des coûts de production.

Toutefois, l'orientation vers l'apprentissage en double boucle se manifeste aussi bien au niveau de la performance non financière et débouche sur l'innovation, la satisfaction des clients, le développement des nouveaux marchés et l'amélioration de la compétitivité de l'entreprise. Les deux niveaux de l'apprentissage organisationnel sont complémentaires et l'effet de l'apprentissage en double boucle sur la dimension non financière de la performance est soutenu par l'effet de l'apprentissage en simple boucle sur la performance financière. L'amélioration des processus de production et la maîtrise des coûts permettent de libérer l'esprit des managers pour initier de nouveaux projets d'innovation.

À l'issue de ces résultats obtenus, nous avons constaté que certains systèmes de contrôle de gestion utilisés comme levier de contrôle diagnostique produisent des apprentissages en simple boucle entraînant des changements mineurs qui ne modifient pas les objectifs ou la stratégie de l'entreprise. De plus, nous avons identifié plusieurs systèmes de contrôle de gestion qui sont utilisés de manière interactive. En effet, les entreprises étudiées ne se focalisent pas sur un seul système utilisé de manière interactive. Certes, ces résultats sont en contradiction avec l'hypothèse du modèle de leviers de contrôle de Simons (1995) selon laquelle l'organisation doit disposer d'un seul système de contrôle utilisé de manière interactive pour éviter la

dispersion de l'attention des managers. Ces résultats nous a conduit à confirmer, en partie, la problématique de la recherche

B. Contributions théoriques et implications managériales de la recherche

Nous avons mobilisé les travaux de Roberts Simons (1995) et d'Argyris et Schön (1978) pour comprendre l'effet du système de contrôle de gestion sur la génération des configurations d'apprentissage organisationnel dans le contexte des entreprises industrielles marocaines. Les contributions théoriques se situent à la croisée de plusieurs champs de la littérature. Nous présentons ainsi les contributions relatives à la littérature sur le contrôle de gestion puis celles ayant trait à l'apprentissage organisationnel.

Il contribue à la littérature de l'apprentissage organisationnel dans la mesure où il ne traite pas le phénomène de manière global (comme un construit unique) alors que la plupart des travaux existants l'abordent comme un phénomène dichotomique sans faire la distinction entre ses deux niveaux en simple boucle et double boucle. Il contribue également à enrichir le corpus théorique de la recherche en contrôle de gestion, et ce en se focalisant sur son évolution chose qui a permis de mieux cerner sa relation avec l'apprentissage organisationnel.

D'un point de vue pratique, notre recherche constitue une modeste contribution à la construction de la connaissance concernant la question de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel dans le contexte des entreprises industrielles marocaines en s'attardant sur des problématiques peu ou pas explorées. Elle contribue, notamment, à envisager de nouveaux scénarios fondés sur l'hypothèse que le contrôle de gestion n'est pas seulement faits pour accompagner l'action, mais aussi comme une discipline qui recrée des espaces pour que les managers puisse penser et apprendre. Ce n'est que dans cette perspective que le système de contrôle de gestion peut offrir une contribution originale et novatrice pour un contrôle de gestion rénové et orienté vers une logique d'apprentissage.

C. Limites de la recherche

Comme tout travail de recherche, le présent n'est pas exempt de limites. Celles-ci sont essentiellement d'ordre méthodologique et théorique.

Notre cadre théorique s'appuie sur les travaux ayant porté sur les dimensions et les mécanismes du contrôle de gestion qui influencent la génération des configurations d'apprentissage

organisationnel spécifique. Ces différents travaux ont concerné principalement les organisations publiques. Nous avons conduit une recherche documentaire approfondie dans plusieurs bases de données pour sélectionner les 51 articles pertinents sur la question objet d'étude. Mais cela ne garantit pas l'exhaustivité d'autres travaux pourraient avoir utilisé des étiquettes différentes de celles de nos mots clés. Nous avons tenté de contourner cette éventualité en nous appuyant non seulement sur une recherche par mots-clés, mais également en analysant les références et les citations des documents initialement identifiés. Ainsi, certaines études incluses dans notre revue n'utilisaient pas les termes « apprentissage en simple boucle », « apprentissage en double boucle » ou ne se fondaient pas sur la catégorisation des systèmes de contrôle de gestion de Simons (1995). Il se pourrait que des travaux portant sur des thèmes rapprochés comme le contrôle organisationnel aient pu enrichir notre cadre théorique.

Ainsi, le présent travail ignore volontairement deux des quatre leviers définis par Simons. En se focalisant sur les modes d'usage des outils de contrôle de gestion, il ne permet pas d'étudier l'effet des systèmes de croyances et limites alors que ces systèmes jouent un rôle important dans l'équilibre des tensions. Ces deux dimensions qui sont d'une manière implicite dans ce travail devraient être intégrées dans de futures recherches.

D'un point de vue méthodologique, il est indispensable de souligner que le nombre des cas étudiés ne nous permet de répondre que partiellement à la question de recherche posée au départ et que les résultats obtenus sont contextualisés. Mais, il convient de s'interroger sur la généralisation de ces résultats qui sont très contextualisés. S'agissant d'une étude exploratoire, il est nécessaire de répliquer cette étude sur d'autres contextes organisationnels spécifiques pour tirer des enseignements théoriques et managériaux supplémentaires.

Pour ce qui est de la validité externe, la méthodologie qualitative par étude des cas comporte des limites. Notre choix de traiter deux entreprises du secteur industriel ne saurait prétendre à une quelconque représentativité au sens statistique. Par ailleurs, les analyses et les résultats de notre travail ne sont pas à considérer comme une épreuve de validation ou de test d'hypothèses. Notre étude empirique est menée dans une optique exploratoire susceptible de produire des cadres d'analyse et des propositions théoriques testables sur des recherches futures.

Ainsi, les entreprises étudiées ne sont pas représentatives des entreprises industrielles marocaines et par conséquent la généralisation des résultats ne serait pas envisagée, ou du moins on peut parler d'une généralisation théorique. Toutefois, grâce à la technique de

l'échantillonnage théorique, nos cas étudiés sont significatifs eu égard à notre objet de recherche. Leur force et pertinence réside dans leur potentiel à soulever de nouvelles questions de recherche et à renouveler ou enrichir les cadres d'analyse existants. Ceci nous ramène aux perspectives qu'ouvre notre recherche.

D. Les perspectives de recherche futures

Les limites précédemment évoquées permettent d'entrevoir différentes pistes de recherche. La plupart des recherches dédiées à la question de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel ont conclu que ce phénomène est complexe et difficile à appréhender. La question dédiée au sujet de la relation complique encore tout effort de recherche le concernant et reste ouverte au débat. Le caractère exploratoire de la recherche est justifié par la jeunesse relative du sujet et qui ouvre les voies à des recherches futures. Dans notre recherche, nous avons retenu la stratégie de l'étude des cas pour répondre à notre problématique. Cette démarche nous a permis de soulever les dimensions et les vecteurs liés aux modes d'usage des systèmes de contrôle de gestion et leurs effets sur la génération des configurations d'apprentissage organisationnel. Étant donné, le chevauchement du « contrôle de gestion » et de l'« apprentissage organisationnel », il serait intéressant de mobiliser une étude longitudinale portant sur l'observation régulière du pilotage au moyen des systèmes de contrôle de gestion, permettrait alors d'approfondir leur rôle dans la création et le transfert des connaissances, mais aussi d'observer comment ces dernières se débouchent au plan des processus organisationnels et de leur performance. Cela ouvre des pistes de recherches très stimulantes.

Un autre axe de prolongement de la recherche réside dans l'étude de la question de l'équilibre entre les leviers de contrôle de Simons (1995). En effet, cette question n'a pas été étudiée de manière approfondie dans notre travail de recherche et cela appelle à un développement des études empiriques. Précisément, la mise en synergie des leviers de contrôle peuvent présenterait des retombés positives sur un plan organisationnel et, tout particulièrement en termes d'apprentissage. Il serait donc intéressant d'utiliser pour cela l'image de Yin et du Yang²⁴⁷

²⁴⁷ L'image de Yin et du Yang remonte à la dynastie des Zho (environ 1000 – 770 avant J.C), issu de la pensée chinoise. Les deux concepts représentent deux principes fondamentaux de la philosophie chinoise. Ils sont considérés comme deux forces aux extrémités d'un élément, et que ces forces en mouvement constant, l'une se transformant en l'autre progressivement.

dans la philosophie chinoise préconisant l'interaction entre les deux leviers de contrôle : les systèmes de croyances et les systèmes interactifs constituent la face positive du contrôle (le Yang), orientée vers la recherche d'opportunités et la créativité et les systèmes de croyances et diagnostiques, représentent le versant négatif (le Yin) qui sont utilisés pour focaliser l'attention et contraindre les comportements. Cette mise en tension des deux leviers permettrait de réaliser des degrés élevés d'apprentissage et de contrôle.

Bibliographie

Ouvrages et chapitre d'ouvrages

1. Argyris, C & Schön, D. (1978). *Organizational Learning. London: Addison—Wesley.*
2. Argyris, C. (1962). *Interpersonal competence and organizational effectiveness. Homewood, III Dorsey Press.*
3. Argyris, C & Schön, D. (2002). *Apprentissage organisationnel : théorie, méthode et pratique. Edition Debook Université.*
4. Avenier M.J & Gavard-Perret M.L (2012). *Inscrire son projet de recherche dans un cadre épistémologique. Chapitre dans l'ouvrage : Gavard-Perret, Marie Laure, Gotteland David, Haon Christophe & Jolibert Alain. Méthodologie de recherche en science de gestion. Réussir son mémoire ou sa thèse. 2^e Édition, Paris Pearson Éducation. France.*
5. Berland, N. (2009). *Mesurer et piloter la performance. E-bouk, sur : www.management.free.fr.*
6. Bollecker, M., & Gérard, N. (2014). *Contrôle de gestion, débats, controverses et perspectives, Edition Vuibert, France.*
7. Bouquin, H. (2004). *Le contrôle de gestion. 6^e édition, PUF Paris. France.*
8. Crozier, M. (1970). *La société bloquée. Paris seuil. Cité par, Bollecker, M et Gerald, N. (2014). Le contrôle de gestion d'aujourd'hui : débats, controverses et perspectives. Edition Vuibert.*
9. Franco-Santos (2007). *Cité par Liaqat-Ali Shah (2012, p. 5). Value-risk-based performance evaluation of industrial systems. Other. Arts et Métiers ParisTech. France.*
10. Gervais, M. (1990). *Contrôle de gestion et planification budgétaire. Edition Economica, France.*
11. Juliet M., Strauss & Anselm Corbin (2014). *Basics of qualitative Research. Techniques and procedures for developing grounded theory. 4th Édition.*

12. Kalika, M. (1988). Structure de l'entreprise, réalité, déterminants, et performance. *Éditions Economica*, Paris, France.
13. Le Moigne J-L (1973). Analyse des systèmes. *Éditions des organisations*. France.
14. Le Moigne J-L. (1977). Théorie du Système général, théorie de la modélisation. *Puf, France*,
15. Lorino. P, (2001), Méthodes et pratiques de la performance, le pilotage par les processus et les compétences, *Édition d'organisation*, Paris. France.
16. Lorino, P. (1993). Le contrôle de gestion par les activités. *Édition DUNOD, Paris*.
17. Miles, M. B. & Huberman, M.A. (2003). Analyse des données qualitatives. Deuxième édition, Paris De Boeck.
18. Morin E-M., Savoie A. et Beaudin G., (1994). L'efficacité de l'organisation : théories, représentations et mesures. *Gaëtan Morin Editeur*, Montréal.
19. Piaget, J. (1934). Remarques psychologiques sur le self-government in Heller.
20. Reynaud, J.D. (1995). Le conflit, la négociation et la règle. *Paris Octares*. France.
21. Rispal, M.H., (2002). La méthode des cas, application à la recherche en gestion. *De Boeck supérieur*.
22. Simons, H. A. (1994). How organizations can be understood in terms of decision processes. *Edition Springer*.
23. Simons. R. (1995). Levers of control: How Managers Use Innovative controls system to drive strategic renewal. *Boston : Harvard Business School Press*.
24. Sourisseau, A. (2014). Les leviers de la performance pérenne : Architecture et médecine des organisations, *Edition Eyrolles*, Paris.
25. Steers R-M. (1977). Organizational effectiveness: A behavioral View. *Goodyear Publishing Company*, Santa Monica, California.
26. Yin, R. K., (1994). Case Study Research: Design and methods Second. *Sages publications*.

Actes de colloques et conférences

1. Bescos, P. L., & Mendoza. C. (2011). Contrôle de gestion, qualité des informations pour la prise de décision et facteurs de contingence. *20^e congrès de l'AFC*, France.
2. Bollecker. M, (2000). Le contrôleur de gestion : une profession à dimension relationnelle ? *21^e congrès de l'AFC*, France.
3. Cadiou, et al (2007). Les rationalités stratégiques, Utopie ou réalité de la performance globale, Acte du colloque sur la performance.
4. Langevin, P. (1999). Contrôle de gestion et théories économiques de l'organisation. *Séminaire GEFAG-SFA*, Faire de la recherche en contrôle de gestion.
5. Lorino. P, (2017). Pilotage des organisations : théorie et pratique, deux dimensions inséparables. *Deuxième édition du colloque international « Recherche et pratiques managériales : quels apports réciproques ? Laboratoire de recherche LAMAFAO, ENCG de Fès, Maroc.*
6. Pendaries, M. (2017). Le contrôle de gestion : d'hier à demain. Séance plénière en contrôle de gestion, *première édition du colloque international « contrôle de gestion dans tous ses états » organisé par le laboratoire EDETO, FSJES de Fès, les 21 et 22 avril 2017. Maroc.*
7. Pesqueux. Y (2004). La notion de la performance globale. *Cinquième forum international sur la performance globale de l'entreprise*, université de Tunisie Carthage, 1 et 2 décembre.
8. Skouri. A. (2016). Principes directeurs pour la formulation de la problématique. Séminaire doctoral sur la méthodologie de recherche. *Laboratoire de recherche Entrepreneuriat et dynamique Economique des Territoires et des Organisations*. Avril 2016, FSJES de Fès, Maroc.
9. Visser. M (2014). Management control and organizational learning: Exploring theoretical relationship, *Paper, subtheme 34: 'the rise of accountability: Rethinking management accounting, control and organization,' 30th EGOS Colloquium, Rotterdam, 3–5 July 2014.*
10. Zimnovitch. H., (1995). L'émergence des coûts standards aux USA : 1880-1930. *Association Française de la Comptabilité*, Journée d'étude : Histoire de la Comptabilité.

Thèses de doctorat/Cahiers et documents de travail

1. Bentabaa, S. (2014). Les configurations de l'apprentissage organisationnel dans les moyennes entreprises familiales : Exploration des quatre cas en contexte marocain. *Thèse de doctorat, Centre d'études doctorales : Droit, Économie et Gestion*. Université Cady Ayyad, Maroc.
2. Fasshauer, I. (2012). Les interactions entre contrôle et stratégie : redéfinition du rôle des cadres intermédiaires et du levier interactif de contrôle. *Thèses de doctorat*, Université Paris-Dauphine, France.
3. Langevin, P. (1996). Le contrôle dans les théories économiques des organisations. *Cahier de recherche*, Groupe ESC Lyon, France.
4. Luu, P (2019). La subjectivité dans les méthodes quantitatives : étude des pratiques en sciences de gestion. Thèse de doctorat, université cote d'Azur.
5. Monique, C. (1995). L'organisation qualifiante : idéal type et conditions d'émergence. Les enseignements d'une recherche dans l'aéronautique, *Thèse de Doctorat*, École Centrale de Paris, France.

Articles de périodiques

1. Abernethy, M. A., Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, volume 24, Issue 3, pp: 189–204.
2. Ahmed, A. M. (2002). Virtual integrated performance measurement. *Journal of Quality and reliability Management*, volume 19, Issue 4, pp: 414–441.
3. Ahn, H. (2011). Applying the balanced scorecard concept: an experience report. *Long Range Planning*, volume 34, Issue 4, pp: 441- 461.
4. Ahrens, T., Chapman, C.S., (2007). Management accounting as practice. *Accounting, Organizations and Society*, volume 32, pp: 1–27.

5. Anders, O. (2001). On differences between organizational learning and learning organizational. *The learning Organization*. Volume 8, Issue 3, pp. 125–133.
6. Argote, L., (2011). Organizational learning research: Past, present and future. *Management Learning* 8.
7. Argote, L., (2013). Organization Learning: A Theoretical Framework, in: Organizational learning. *Springer US, Boston, MA*, pp: 31–56.
8. Argyris, C. (1982). Organizational learning and management information systems. *Accounting, Organization and society*, volume 2, Issue 2, pp: 113–123.
9. Argyris, C., (1990). The Dilemma of Implementing Controls: The Case of Managerial Accounting, *Accounting, Organizations and Society*, volume 15, pp: 503–512.
10. Avenier M.J. (2011). Pourquoi jeter le bébé avec l'eau du bain ? Méthodologie sans épistémologie n'est que ruine de la réflexion ! *Le Libellio d'Aegis*, volume 7, N 1, PP : 39-52.
11. Avenier M.J., et Thomas, C. (2012). À quoi sert l'épistémologie dans la recherche en science de gestion ? Un débat revisité. *Le Libellio d'Aegis*, volume 8, N 4, PP : 13-27.
12. Bapuji, H., & Crossan, M., (2004). From Questions to Answers: Reviewing Organizational Learning Research. *Management Learning*, volume 35, pp: 397–417.
13. Barrette, J., Lemyre, L., Cornei, W., & Beauregard, N. (2008). Organizational learning among senior public-service executives: an empirical investigation of culture, decisional latitude and supportive communication. *Canadian Public Administration*, volume 50, Issue 3, pp: 333-354.
14. Batac, J. & Carassus, D., (2009). Interactions between control and organizational learning in the case of a municipality. *Management Accounting Research* volume 20, pp: 102–116.
15. Bell, S.J, Whitwell, G.J. & Lukas, B.A (2002), Schools of thought in organizational learning. *Journal of the Academy of Marketing Science*, volume 30, Issue 1, pp: 70–86.
16. Bhaskar, R. (1978). On the possibility of social scientific knowledge and the limits of naturalism. *Journal for the theory of social Behavior*, volume 8, Issue 1, pp: 1–28.

17. Bhimani, A., & Langfield-Smith, K., (2007). Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. *Management Accounting Research*, volume 18, pp: 3–31.
18. Bisbe, J., Batista-Foguet J.M & Chenhall R. (2007). Defining management accounting constructs a methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organization and Society*, volume 32, Issue 8, pp: 720–789.
19. Bisbe, J & Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting Organizations and Society*, volume 29, pp: 709–737.
20. Blackler, F. (1993). Knowledge and the theory of organizations — organizations as activity systems and the reframing of Management. *Journal of Management Studies*, volume 30. Issue 6, pp. 863-884.
21. Bollecker M. (2002). Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations, *Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 8, pp : 109-126.
22. Bollecker, M & Niglis, P. (2009). L'adhésion des responsables opérationnels au système de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Volume 15, Issue 1, pp : 133-157.
23. Bonner, J.M. & Ruekert R.W., Walker, O. C. (2002). Upper Management control of new product development projects and project performance. *Journal of Product Innovation Management*, volume 19, Issue 3, pp: 233–252.
24. Bontis, N., Crossan, M. M., & Hulland, J. (2002). Managing an organizational learning system by aligning stocks and flows. *Journal of Management Studies*, volume 39, Issue 4, pp: 437–469.
25. Bourguignon, A. (1995). Peut-on définir la performance ? *Revue française de comptabilité*, n° 269, Juillet-Août, pp. 61-65.
26. Bourguignon, A. (2001). Évaluer les performances : comment penser ensemble GRH et contrôle de gestion. *Management et conjoncture sociale*, pp: 16-19.

- 27.** Bourguignon, A. (2004). Performance Management and Management Control: Evaluated Manager's Point of View. *European Accounting Review*, volume. 13, n° 4, pp. 659-687.
- 28.** Bourguignon, A. & Jenkins, A. (2004). Changer d'outils de contrôle de gestion ? De la cohérence instrumentale à la cohérence psychologique. *Finance, Contrôle et Stratégie*. Volume 7, n° 3, pp: 31-61.
- 29.** Brownell, P. (1982). A field study examination of budgetary participation and locus of control. *Accounting Review*, volume 57, Issue 4, pp: 766–777.
- 30.** Calantone, R.J., Cavusgil, S.T., Zhao, Y., (2002). Learning orientation, firm innovation capability, and firm performance. *Industrial Marketing Management*, volume 31, pp: 515–524.
- 31.** Carley, K., (1992). Organizational Learning and Personnel Turnover. *Organization Science*, volume 3, pp: 20–46.
- 32.** Cécile. A & Missonier. A (2007). Validité interne et validité externe : principe et mise en œuvre pour un renforcement mutuel. *Finance, Contrôle et Stratégie*, volume 10, n° 2, PP : 37 — 62.
- 33.** Chenhall, R. H., Morris, D. (1986). The impact of the structure, environment and the interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*, volume 61, Issue 1, pp: 16–35.
- 34.** Chenhall, R.H., (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society* volume 30, pp: 395–422.
- 35.** Chiva, R & Alegre, J. (2005). Organizational learning and organizational knowledge. *Management Learning* volume 36, Issue 1, pp. 49–68.
- 36.** Coutelle, P. (2005). Introduction aux méthodes qualitatives en science de gestion, Séminaire d'études qualitatives, CEFAG, pp: 1-20.
- 37.** Demeestère, R. (1995). La transversalité : gestions des processus et projets. *Revue française de gestion*, Issue 104, pp: 52-54.

- 38.** Dervitsiotis, K.N. (2004). The design of performance measurement systems for management learning. *Total Quality Management*, volume 15, Issue 4, pp. 457–473.
- 39.** DeVilbiss, C.E., (2006). Measurement Design Is an Opportunity to Learn. *Leadership and Management in Engineering*, volume 6, pp: 123–128.
- 40.** Dixon, N. (1997). The hallways of learning. *Organizational Dynamics*. Volume, 25; Issue 4, pp: 23-34.
- 41.** Dossi, A., & Patelli, L., (2010). You Learn From What You Measure: Financial and Non-financial Performance Measures in Multinational Companies. *Long Range Planning* volume 43, pp: 498–526.
- 42.** Dumez, H, (2012). Les trois risques épistémologiques de la recherche qualitative », *Le Libellio d’Aegis* vol. 6, p. 66.
- 43.** Dumez, H., (2011). Faire une revue de littérature : pourquoi et comment ? *Le Libellio d’Aegis*, pp.15-27.14.
- 44.** Dumez., H. (2010). Élément pour une épistémologie de la recherche qualitative en gestion. *Le Libellio d’Aegis*, volume 6, N 4, pp : 3-16.
- 45.** Dumez., H. (2011). Élément pour une épistémologie de la recherche qualitative en gestion. Une réponse à Mari José Avenier. *Le Libellio d’Aegis*, volume 7 ; N 1, PP : 53-62.
- 46.** Easterby-Smith, M. (1997). Disciplines of organizational learning: Contributions and critiques. *Human Relations*, volume 50, Issue 9, pp: 1085-1113.
- 47.** Ekoka, B. E. (2006). Cohérence logique entre le modèle stratégique opérationnel en contrôle de gestion et la théorie de la firme-compétence foncière des économistes évolutionnistes : une lecture historique, *Comptabilité, Contrôle et Audit. Tome 12*. 2006/3, pp : 139-161.
- 48.** Ekoka. B, (2003). Structuration du modèle financier du contrôle de gestion à travers les disciplines à sa source, *Cahier de recherche* n° 2003-160.

- 49.** English, T. (2001). Tension analysis in international organizations: a tool for breaking down communication barriers. *International Journal of Organizational Analysis*, volume 9, Issue 1, pp: 58–83.
- 50.** Espinosa, E., & Porter, T. (2011). Sustainability, Complexity and Learning: insights from complex system approaches. *The learning Organization*, volume 18, Issue 1, pp: 54–72.
- 51.** Lloréns Montes. F. J., A. Ruiz Moreno, & V. García Morales (2005). Influence of support leadership and teamwork cohesion on organizational learning, innovation and performance: an empirical examination”, *Technovation*, volume. 25, n° 10, pp: 1159- 1172.
- 52.** Ferreira, A & Otley, D. (2009). The design and use of Performance Measurement Systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20, pp: 263–282.
- 53.** Feurer. R, & Chaharbaghi. K., (1995). Performance measurement in strategic change. *Benchmarking for quality Management and Technology*, volume 2, Issue 1, pp: 38–55.
- 54.** Fiol, C.M., & Lyles, M.C. (1985). Organization Learning. *Academy of Management review*. Volume 10, issue 4, pp: 803-813.
- 55.** Franco Santos, M., Kennerley, M., Micheli, P., Martinez, V., Mason, S., Marr, B., Gray, D., Neely, A., (2007). Towards a definition of a business performance measurement system. *International Journal of Operations & Production Management*, volume 27, pp: 784–801.
- 56.** Fried, A. (2010). Performance measurement systems and their relation to strategic learning: A case study in a software-developing organization. *Critical Perspectives on Accounting*, volume 21, Issue 2, pp. 188-133.
- 57.** Friedlander, F. (1983). Patterns of individual and organizational learning. In Srivastava, S. and associates, the executive mind: New insights on managerial thought and action, Jossey-Bass, San-Fransisco.
- 58.** Gauzente C. (2000). Mesurer la performance des entreprises en absence des indicateurs objectifs. Quelle validité? Analyse de certains indicateurs. *Finance, Contrôle et Stratégie*, volume 3, Issue 2, pp : 146-167.

- 59.** Gérald, N & Denis, T. (2019). De la conception collective d'un Balanced Scorecard à son abandon : l'apprentissage organisationnel en question(s), *Comptabilité — Contrôle - Audit 2019/1 (Tome 25)*, pp : 13 - 54.
- 60.** Gérald, N & Denis, T. (2010). Le Balanced Scorecard revisité à travers le modèle des leviers de contrôle : les enseignements de deux études de cas. *Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Nice, France*, pp : CD-ROM, 2010.
- 61.** Grant, R. M. (1996). Toward a Knowledge-Based theory of the firm. *Strategic Management Journal*, volume 17, pp: 109–122.
- 62.** Hall, M. (2011). Do comprehensive performance measurement systems help or hinder manager's mental model development? *Management Accounting Research*, volume 22, pp: 68–83.
- 63.** Hansen G-S & Wernerfelt, B. (1989). Determinants of firm's performance: Relative importance of economic and organizational Factors. *Strategic Management Journal*, volume, 10, Issue 5, pp. 399–411.
- 64.** Haridimos, T. (1989). The validity of idiographic research explanations. *Academy of Management Review*, issue 14, n ° 4, pp: 551–561.
- 65.** Hax A. C., & Majluf N-C, (1983). Organization design: A case study on Matching Strategy and Structure. *Journal of Business Strategy*, volume, 4, Issue 2, pp: 72–86.
- 66.** Hendry, K.P., Kiel, G.C. & Nicholson, G., (2010). How Boards Strategise A Strategy as Practice View. *Long Range Planning*, volume 43, pp: 33–56.
- 67.** Henri, J.F. (2006). Management control systems and strategy. A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, volume 31, Issue 6, pp. 529–558.
- 68.** Hubbard, G. (2009). Measuring organizational performance: beyond the triple bottom line. *Business strategy and the environment*, volume 19; pp: 177–191.
- 69.** Huber, G., P. (1991). Organizational learning: The contributing process and the literatures. *Organizational Sciences*, volume 2, Issue 1, pp. 88–115.

- 70.** Huy, Q. (2001). In praise of Middle Managers. *Harvard Business Review*, volume 79, Issue 8, pp: 73–79.
- 71.** Huysman, M.H. (1996). Dynamics of Organizational Learning, *Thesis Publishers, Amsterdam*. pp: 81–99.
- 72.** Jarzabkowski, P., Balogun, J. & Seidl, D., (2007). Strategizing the challenges of a practice perspective. *Human Relations*, volume 60, pp: 5–27.
- 73.** Johnson, H, T & Kaplan, R.S, (1987). The rise and fall of management accounting. *Management accounting*, volume 7, Issue 68, ABI/Inform Global, page 22.
- 74.** Justin, J (2004). Proposition d'un cadre conceptuel d'analyse des jeux d'acteurs cristallisés dans et par les outils de contrôle. *Comptabilité, Contrôle et Audit, numéro thématique*. Tome 10, pp. 213-236.
- 75.** Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: *Part I. Accounting Horizons*, volume 15, Issue 1, pp: 87–104.
- 76.** Kaplan, R. S. & Norton, D.P. (1992). The Balanced Scorecard — measures that drive performance. *Harvard Business Review*, volume 70, Issue 1, pp: 71–79.
- 77.** Kaplan, R. S. & Norton, D.P. (1996). Strategic learning and the balanced scorecard. *Strategy and Leadership*, volume 24, Issue 5, pp: 18–29.
- 78.** Kasperskaya, Y., & Tayles, M., (2013). The role of causal links in performance measurement models. *Managerial Auditing Journal*, volume 28, pp: 426–443.
- 79.** Keskin, H., (2006). Market orientation, learning orientation and innovation capabilities in SMEs: An extended model. *European Journal of Innovation Management*, 9, pp: 396–417.
- 80.** Kloot, L., (1997). Organizational learning and management control systems: responding to environmental change. *Management Accounting Research*, volume 8, pp: 47–73.
- 81.** Kober, R., Ng, J. & Paul, B.J., (2007). The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research*, volume 18, pp: 425–452.

- 82.** Koenig G., (1993). Production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles. *Revue de Gestion des Ressources humaines*, n° 9, PP : 4-17.
- 83.** Lebas, M. (1995). Oui il faut définir la performance. *Revue française de la comptabilité*, Juillet-Aout, pp : 61-66.
- 84.** Lenz R-T. (1981). Determinants of organizational performance: an interdisciplinary Review. *Strategic management Journal*, volume .2, pp: 131–154.
- 85.** Levitt, B & March, J. (1988). Organizational learning. *Annual Review of sociology*, volume 14, pp: 319–340.
- 86.** Lewis, M. W. (2000). Exploring paradox: toward a more comprehensive guide. *Academy of Management Review*, volume, 25, Issue 4, pp: 760–776.
- 87.** López, P. S., Peón, J. M. M., & Ordás, C. J. V. (2005). Human resource practices, organizational learning and business performance. *Human Resource Development International*, volume 8, issue 2, pp: 147–164.
- 88.** Lorino, P. (2008). Méthodes de recherche en contrôle de gestion : une approche critique, *Finance, Contrôle Stratégie*, 11 hors-séries, pp.149-175.
- 89.** March J.G. (1991). Exploration and Exploitation in Organizational Learning, *Organization Science*, volume 2, Issue 1, pp: 71–87.
- 90.** Maria Carmela Annosi & Federica Brunetta (2017). Linking Organizational Controls and Organizational Learning: Evidences. *New organizational forms and institutions*, pp: 139–189.
- 91.** Marquardt, M., & Waddill, D. (2004). The power of learning in action learning: A conceptual analysis of how the five schools of adult learning theories are incorporated within the practice of action learning. *Action Learning: Research and practice*, volume 1, pp: 185–202.
- 92.** Mausolff, C. (2004). Learning from feedback in performance measurement system. *Public Performance and Management Review*, volume 28, Issue 1, pp: 9–29.

- 93.** Mazutis, D., Slawinski, N., (2008). Leading Organizational Learning through authentic dialogue. *Management Learning*, volume 39, pp: 437–456.
- 94.** Merriam, S.B., & Caffarella, R. S. (1999). Orientations of learning—View of the learning process and locus of learning, *2-nd ed. John Wiley et Sons*, San Fransisco. P. 502. In Lina Turja. (2014). Analyzing the relationship between PMS and Organizational learning.
- 95.** Messner, M. (2009). The limits of accountability. *Accounting, organizations and Society*, volume 34, Issue 8, pp: 918–938.
- 96.** Mévellec P. (1995), La comptabilité à base d'activités : Une double question de sens, *Comptabilité-Contrôle-Audit, n° 1, tome 1*, pp : 63-79.
- 97.** Miles, R.E., Snow, C.C., Meyer, A. D, & Coleman, H.J. (1978). Organizational strategy, Structure and Process. *Academy of Management Review*, Jul, pp. 546–562.
- 98.** Miller, D. (1993). The architecture of simplicity. *Academy of Management Review*, volume 18, Issue 1, pp. 116–138.
- 99.** Modell, S. (2012). The politics of the Balanced Scorecard. *Journal of Accounting and Organizational change*. Volume 8, Issue 4, pp: 116–138.
- 100.** Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balance use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, volume 35, Issue 5, pp: 499–523.
- 101.** Neely, A., Adams, C., Adams, C., & Kennerley, M. (2002). The performance Prism—the Scorecard for measuring and Managing Success. London: Pearson Education Limited. In “the influence of organizational learning on performance.
- 102.** Neely, A. & Al Najjar. (2006), Management Learning Not Management Control: The True Role of Performance Measurement? *California Management Review*, volume 48, Issue 3, spring; pp. 101- 114.
- 103.** Nonaka, I. & Takeuchi, H. (2003). The knowledge—creating theory revisited Knowledge creating as a synthesizing process. *Knowledge Management research and practices*, issue 1, pp: 02–10.

- 104.** O'Reilly C. A. & Tushman M.L. (2004). The ambidextrous Organization. *Harvard Business Review*, pp: 74–88.
- 105.** Oliver, J., (2009). Continuous improvement: role of organisational learning mechanisms. *International Journal of Quality & Reliability Management*, volume 26, pp: 546–563.
- 106.** Oswick, C., Anthony, P., Keenoy, T., Mangham, I.L., Grant, D., (2000). A Dialogic Analysis of Organizational Learning. *Journal of Management Studies*, volume 37, pp: 887–902.
- 107.** Paolo C., Ernesto D., N, Vincenza E., Marcello M., Lorenzo M., and Mario P. I. (2015). The boundaries of a performance management system between learning and control. *Measuring business excellence*, volume 19, Issue 3, pp: 7–21.
- 108.** Parsons, B.A., (2007). The state of methods and tools for social systems change. *American Journal of Community Psychology*, volume, 39, pp: 405–409.
- 109.** Parsons, J. (2007). Measures to learn whilst learning to measure. *Measuring Business Excellence*. Volume 11, Issue 1, pp: 11-19.
- 110.** Pelletier, G., & Solar. C, (2004). Cité dans *L'organisation apprenante : émergence d'un nouveau modèle de gestion de l'apprentissage*, in “Apprendre autrement aujourd’hui?” in www.citesciences.fr, consulté en Août 2016, page 4.
- 111.** Prieto, I. M., & Revilla, E. (2006). Learning Capability and Business performance: a non-financial and financial assessment. *The Learning Organization*, volume 17, Issue 3, pp: 243–267.
- 112.** Quinn R-E., & Rohrbaugh J. (1981). A competing Values Approach to organizational Effectiveness. *Public Productivity Review*, pp: 122–140.
- 113.** Rabee S. & Rapih B. M. (2016). Management control system, organizational learning, and firm's performance: An empirical study from developing economy. *International Journal of Advanced and Applied Sciences*, volume 3, Issue 10, pp: 79–88.

- 114.** Raes, A.M.L., Heijltjes, M.G., Glunk, U., Roe, R.A., (2008). The interface of top management team and middle managers: a process model. *Academy of Management Proceedings*, pp: 1–6.
- 115.** Rocher, S. (2008). De l’implantation à l’appropriation d’un outil de contrôle de gestion comptable dans le secteur public local : une approche interactionniste. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, volume 14, Issue 1, pp: 49-67.
- 116.** S. Hui Wee, S. Yau Foong, & M. S.C. Tse, (2014), Management control systems and Organizational learning: the effects of design and use, *Accounting Research Journal*, volume 27, Issue 2, pp: 169 – 187.
- 117.** Scott-Ladd, & Chan, C. C. A. (2004). Emotional intelligence and participation in decision-making: strategies for promoting organizational learning and change. *Strategic Change*, volume 13, Issue 2, pp: 95–106.
- 118.** Senge, P. (1990). The leader new work: Building learning organizations. *Sloan management Review*, fall, pp.7-22.
- 119.** Simons, R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, volume 15, Issue 3, pp: 169–189.
- 120.** Simons, R. (2000). Performance measurement and control systems for implementing strategy: text and cases. *Prentice Hall. Upper Saddle, River, NJ*.
- 121.** Simons. R. (1995). Control in an age of empowerment. *Harvard Business Review*, volume 67, Issue 2, pp. 80–88.
- 122.** Sponem., S. (2009). Contrôle de gestion et apprentissage organisationnel. *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, pp.561-573.
- 123.** Strauss. E. & Zecher. C (2013). Management Control System: A Review. *Journal of Management Control*, volume 23, issue 4, pp: 133–288.
- 124.** Sun, H.C (2003). Conceptual clarification for ‘organizational learning’, ‘learning organizational’ and a ‘learning organization’, *Human resources developement international*, pp: 153–166.

- 125.** Swart, J. & Harcup, J., (2013). If I learn, do we learn? The link between executive coaching and organizational learning. *Management Learning*, (44), pp: 337–354.
- 126.** Tippins, M.J. & Sohi, R.S., (2003). IT competency and firm performance: is organizational learning a missing link? *Strategic Management Journal*, volume 24, pp: 745–761.
- 127.** Tung, A., Baird, K. & Schoch, H.P., (2011). Factors influencing the effectiveness of performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management* volume 31, pp: 1287–1310.
- 128.** Tuomela, T.-S., (2005). The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research* 16, pp: 293–320.
- 129.** Tabugas, I, (2013). Feed Forward Control System, Organizational Learning and Business Unit Performance. *International Journal of Social Science and Humanity*, pp: 349–353.
- 130.** García-Morales, V. J. Lloréns-Montes, F. J. & Verdú-Jover A. J. (2008). The Effects of Transformational Leadership on Organizational Performance through Knowledge and Innovation. *British Journal of Management*, vol 19, N 4, pp: 299–319.
- 131.** Vaivio, J. (2004). Mobilizing local Knowledge with ‘Provocative’ non-financial measures. *European Accounting research*, volume 13, Issue 1, pp: 39–71.
- 132.** Visser, M (2014). Management control and organizational learning: Exploring theoretical relationship, Paper, subtheme 34: “the rise of accountability: Rethinking management accounting, control and organization, 30th EGOS Colloquium, Rotterdam, 3–5 July 2014.
- 133.** Wang, C.L., & Ahmed, P.K., (2002). A Review of the Concept of Organisational Learning 19.
- 134.** Wartick .S, & Cochran. P. (1984). The evolution of the corporate social performance model. *Academy of the Management Review*, volume 10, Issue 4, pp: 758–769.
- 135.** Weick, K.E. (1991). The nontraditional quality of organizational learning. *Organization sciences*, volume 2, Issue 1, pp: 116–124.

- 136.** Westley, F.R., (1990). Middle managers and strategy: Micro dynamics of inclusion. *Strategic Management Journal*, volume 11, pp: 337–351.
- 137.** Widener, S.K, (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organization and Society*, pp: 757–788.
- 138.** Zawadzki, C., & Nobre, T. (2013). Stratégie d’acteurs et processus d’introduction d’outils de contrôle de gestion en PME. *Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 19, volume 1, pp. 91-116.

Liste des tableaux

Tableau 1 : Récapitulatif des apports de la pensée managériale classique et des théories des organisations sur le développement du contrôle de gestion _____	17
Tableau 2 : La dimension systémique du contrôle de gestion _____	33
Tableau 3 : Récapitulatif des apports des théories de management sur le développement du modèle de pilotage _____	37
Tableau 4: Les définitions de l'apprentissage organisationnel dans la littérature _____	57
Table 5: Les hypothèses fondatrices de différents cadres épistémologiques contemporains en science de gestion _____	167
Tableau 6 : Les trois démarches de la production de la connaissance _____	174
Tableau 7 : Les bases de données et les mots clés sélectionnés _____	181
Table 8 : Les vingt revues les plus citées (D'après Google Scholar) _____	182
Tableau 9. Méthodologie de recherche mobilisée dans les travaux antérieurs _____	186
Tableau 10 : les critères de l'échantillonnage théorique selon Hlady Rispal, (2002). _____	191
Tableau 11 : Élaboration de notre échantillon théorique _____	192
Tableau 12. Comparaison entre l'approche orientée — cas et l'approche orientée — variable ____	198

Liste des figures

Figure 1 : Le contrôle de gestion et l'effet de rétroaction _____	14
Figure 2 : Processus du contrôle de gestion adapté au cycle de Deming (1980) _____	26
Figure 3 : Les leviers de contrôle de Simons (1995) _____	40
Figure 4 : Caractéristiques du modèle classique vs Modèle de pilotage en contrôle de gestion ____	43
Figure 5 : Les approches de l'apprentissage — vue du processus et mécanisme d'apprentissage ____	47
Figure 6: L'apprentissage organisationnel en simple boucle selon Argyris et Schön _____	67
Figure 7: L'apprentissage organisationnel en double boucle selon Argyris & Schön _____	69
Figure 8: Le cycle d'apprentissage organisationnel selon Crossan et autres (1999) _____	78
Figure 10 : Combinaison entre les niveaux, les approches et les acteurs de l'apprentissage organisationnel. _____	100
Figure 10 : Modèle de l'apprentissage organisationnel de López, Peón et Ordás (2005) _____	147
Figure 11 : Modèle théorique reliant l'orientation d'apprentissage à l'innovation et à la performance de l'entreprise. _____	149
Figure 12: Grille d'analyse des relations contrôle de gestion/niveaux d'apprentissage organisationnel /performance organisationnelle _____	162
Figure 13 : Les mots les plus fréquents au niveau des articles analysés _____	184

Annexe 1 : Listes des annexes classés par thématiques

Annexe 1.1 : Liste de références retenues pour l'analyse de la question de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel

Auteur(s)	Année de publication	Titre de publication	Journal de publication
1. Miles et al.	1978	Organizational strategy, structure and processes.	Academy of Management Review.
2. Argyris. C	1982	Organizational Learning and Management information systems.	Accounting, Organizations and Society
3. Argyris. C	1990	The Dilemma of Implementing Controls: The Case of Managerial Accounting.	Accounting, Organizations and Society.
4. Miller. D	1993	The architecture of simplicity.	Academy of Management Review.
5. Chenhall R. H & Morris. D	1995	Organic decision and communication process and management accounting systems in entrepreneurial and conservative business organizations.	Omega international journal of Management Science
6. Feuer. R & Chaharbaghi. K.	1995	Performance measurement in strategic change.	Benchmarking for quality Management and Technology.
7. Vandenbosch & Higgins	1995	Executive support systems and learning: a model and empirical test.	Journal of Management Information Systems
8. Simons. R	1995	Control in an age of empowerment	Harvard Business Review
9. Kaplan, R. S., & Norton, D.P.	1996	Strategic learning and the balanced scorecard.	Strategy and Leadership
10. Kloot Luisse	1997	Organizational learning and management control systems: Responding to environmental change.	Management Accounting Research
11. Abernethy, M. A. & Brownell, P.	1999	The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study.	Accounting, Organizations and Society

Auteur(s)	Année de publication	Titre de publication	Journal de publication
12. Buckmaster. N	1999	Associations between outcome measurement, accountability and learning for non-profit organizations.	International Journal of public Sector management
13. De Has & Kleingeld	1999	Multilevel design of performance measurement systems: Enhancing strategic dialogue throughout the organization.	Management Accounting Research.
14. Ahn. H	2001	Applying the balanced scorecard concept: an experience report.	Long Range planning
15. Bollecker. M	2002	Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations.	Comptabilité, Contrôle et Audit
16. Bisbe. J & Otley. D	2004	The effects of the interactive use of management control systems on production innovation.	Accounting Organizations and Society
17. Mausolff, C.	2004	Learning from feedback in performance measurement systems.	Public Performance and Management Review
18. Godener. A & Söderquist. S. E	2004	Use and impact of performance measurement results in R and D: an exploratory study.	R and D Management
19. Vaivio, J.	2004	Mobilizing local Knowledge with "Provocative" non-financial measures.	European Accounting Research
20. Chenhall, R.H	2005	Interactive strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study.	Accounting, Organizations and Society
20. Tuomela, T-S	2005	The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance measurement system.	Management Accounting Research.
21. J. F Henri	2006	Management control systems and strategy: A resource based perspective.	Accounting, Organizations and Society.
22. DeVilbiss, C.E.	2006	Measurement design is an opportunity to learn	Leadership and Management in Engineering
23. Nelly. A & al. Najjar	2006	Management learning not management control: the true rule of performance measurement?	California Management Review

Auteur(s)	Année de publication	Titre de publication	Journal de publication
24. Franco-Santos et al.	2007	Towards a definition of a business measurement system.	International Journal of operation and Production management.
25. S. K Widener	2007	An empirical analysis of the levers of control framework	Accounting, Organizations and Society
26. Batac. J & Carassus. D	2009	Interaction between control and organizational learning in the case of a municipality: a comparative study with Kloot (1997).	Management Accounting Research
27. Ferreira & Otley. D	2009	The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis.	Management Accounting Research.
28. Sponem. S	2009	Contrôle de gestion et Apprentissage organisationnel	Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit
29. Olivier, J.	2009	Continuous improvement: the role of organizational mechanisms.	International journal of quality and reliability management
30. Fried. A	2010	Performance measurement systems and their relation to strategic learning.	Critical Perspectives on Accounting.
31. Dossi, A. & Patelli, L.	2010	You learn from what you measure financial and non-financial performance measures in multinational companies.	Long Range planning
32. Grafton. J & al.	2010	The role of performance measurement and evaluation in building organizational capabilities and performance.	Accounting, Organizations and Society.
33. Micheli & Manzoni	2010	Strategic performance measurement: benefits, limitation and paradoxes.	Long Range planning
34. Mundy, J	2010	Creating dynamic tensions through a balanced use of MCS	Accounting, Organizations and Society.
35. Hall, M.	2011	Do comprehensive performance measurement systems help or hinder manager's mental model development?	Management Accounting Research.

Auteur(s)	Année de publication	Titre de publication	Journal de publication
36. Srimai et al.	2011	Performance measurement, organizational learning and strategic alignment: an exploratory study in Thai public sector.	Measurement Business excellence.
37. Pinheiro De Lima et al	2012	Performance measurement systems: A consensual analysis of their roles.	International Journal of Production Economics
38. Rompho & Siengthai	2012	Integrated performance measurement systems for firm's Humain capital building.	Journal of intellectual capital.
39. Kasperskaya. Y & Tayles. T	2013	The role of causal links in performance measurement models.	Management Auditing Journal
40. Tubagus Ismail	2013	Feed Forward Control System, Organizational Learning and Business Unit Performance.	International Journal of Social Science and Humanity
41. S H Wee Soon Yau F Michael S.C. Tse	2014	Management control systems and organizational learning: the effects of design and use.	Accounting Research Journal
42. Max Visser	2014	Management control and organizational learning: Exploring theoretical relationships.	Contrôle and Organization
43. Yuliansyah & Ashfaq Khan	2015	Interactive use of performance measurement systems and the organization's customers-focused strategy: the mediating role of organizational learning.	Problems and Perspectives in Management
44. Paolo Canonico et al.	2015	The boundaries of a performance management system between learning and control.	Measuring business excellence
45. Rabee Shurafa & Rapih Bt Mohamed	2016	Management control systems, organizational learning, and firm performance: An empirical study from developing economy.	International Journal of Advanced and Applied Sciences
46. Annosi & Brunetta	2017	Linking Organizational Controls and Organizational Learning: Theory.	New organizational forms and institutions
48. Annosi & Brunetta	2017	Linking Organizational Controls and Organizational Learning: Research Approach and Methodology.	New organizational forms and institutions
49. Annosi & Brunetta	2017	Linking Organizational Controls and Organizational Learning: Evidences	New organizational forms and institutions

Auteur(s)	Année de publication	Titre de publication	Journal de publication
50. Denis Travailé & Gérald Naro	2019	De la conception collective d'un Balanced Scorecard à son abandon : l'apprentissage organisationnel en question(s)	Comptabilité, Contrôle et Audit
51. Robles	2019	Management Control Systems and Organizational Learning : A literature Review	Journal of International Business and Economics

Annexe 1.2 : Les acteurs de l'apprentissage organisationnel dans les travaux antérieurs

Auteurs	Année de publication	Titre de publication	Acteurs de l'apprentissage
1. Miles & al.	1978	Organizational strategy, structure and processes.	L'organisation
2. Argyris. C	1982	Organizational Learning and Management information system	(Individu + Organisation)
3. Miller. D	1993	The architecture of simplicity.	L'individu
4. Chenhall. R. H & Morris. D	1995	Organic decision and communication process and management accounting systems in entrepreneurial and conservative business organizations.	L'organisation
5. Feurer. R & Chaharbaghi. K	1995	Performance measurement in strategic change.	Individu + Organisation
6. Simons. R	1995	Control in an age of empowerment.	L'organisation
7. Vandenbosch. B & Higgins. C. A	1995	Executive support systems and learning: a model and empirical test.	L'organisation
8. Kaplan. R. S & Norton, D. P.	1996	Strategic learning and the balanced scorecard.	L'individu
9. Kloot. L	1997	Organizational learning and management control systems: Responding to environmental change.	Individu + Organisation
10. De Has et Kleingeld	1999	Multilevel design of performance measurement systems: Enhancing strategic dialogue throughout organization.	L'organisation
11. Abernethy, M. A. & Brownell, P.	1999	The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study.	L'organisation
12. Buckmaster. N	1999	Associations between outcome measurement, accountability and learning for non-profit organizations.	L'organisation
13. Ahn. H	2001	Applying the balanced scorecard concept: an experience report.	L'organisation

Auteurs	Année de publication	Titre de publication	Acteurs de l'apprentissage
14. Bollecker. M	2002	Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations.	L'organisation
15. Bisbe. J & Otley. D	2004	The effects of the interactive use of management control system on production innovation.	L'organisation
16. Mausolff. C	2004	Learning from feedback in performance measurement systems.	Individu + Organisation
17. Vaivio. J	2004	Mobilizing local Knowledge with "Provocative" non-financial measures.	L'organisation
18. Chenhall. R. H	2005	Interactive strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study.	Individu + Organisation
19. Tuomela, T-S	2005	The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance measurement system.	L'individu
20. De Vilbiss. C. E	2006	Measurement design is an opportunity to learn.	L'organisation
21. Henri. J. F	2006	Management control systems and strategy: A resource based perspective.	Individu + Organisation
22. Nelly. A & al. Najjar	2006	Management learning not management control: the true rule of performance measurement?	L'individu
23. Franco-Santos et al.	2007	Towards a definition of a business measurement system.	L'organisation
23. Widener. S. K	2007	An empirical analysis of the levers of control framework.	L'organisation
24. Ferreira. A & Otley. D	2009	The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis.	L'organisation
25. Batac. J & Carassus. B	2009	Interaction between control and organizational learning in the case of a municipality: a comparative study with Kloot (1997).	Individu + Organisation
26. Olivier. J	2009	Continuous improvement: the role of organizational mechanisms.	Individu + Organisation
27. Dossi. A & Patelli. L	2010	You learn from what you measure financial and non-financial performance measures in multinational companies.	L'organisation
28. Fried. A	2010	Performance measurement systems and their relation to strategic learning.	L'organisation
29. Godener. A & Söderquist. K. E	2010	Use and impact of performance measurement results in R and D: an exploratory study.	L'organisation

Auteurs	Année de publication	Titre de publication	Acteurs de l'apprentissage
30. Grafton, J et al.	2010	The role of performance measurement and evaluation in building organizational capabilities and performance.	L'organisation
31. Micheli & Manzoni	2010	Strategic performance measurement: benefits, limitation and paradoxes.	L'organisation
33. Hall, M	2011	Do comprehensive performance measurement systems help or hinder the manager's mental model development?	L'individu
34. Srimai et al.	2011	Performance measurement, organizational learning and strategic alignment: an exploratory study in Thai public sector.	Individu + Organisation
35. Pinheiro De Lima et al	2012	Performance measurement systems: A consensual analysis of their roles.	L'organisation
36. Rompho et Siengthai	2012	Integrated performance measurement systems for firm's Humain capital building.	L'organisation
37. Kasperskaya, Y & Tayles.	2013	The role of causal links in performance measurement models.	L'organisation
38. Rabee Shurafa & Rapih Bt Mohamed	2016	Management control systems, organizational learning, and firm performance: An empirical study from developing economy.	L'organisation
39. Denis Travaillé & Gérald Naro	2019	De la conception collective d'un Balanced Scorecard à son abandon : l'apprentissage organisationnel en question(s)	L'organisation

Annexe 1.3 : Les niveaux de l'apprentissage organisationnel dans les articles antérieurs

Auteurs	Année de publication	Titre de publication	Niveaux de l'apprentissage
1. Miles et al.	1978	Organizational strategy, structure and processes.	(ASB)
2. Argyris, C	1982	Organizational Learning and Management information system	ASB
3. Argyris, C	1990	The Dilemma of Implementing Controls: The Case of Managerial Accounting.	ASB
4. Miller, D	1993	The architecture of simplicity.	(ASB)
5. Chenhall, R. H & Morris, D	1995	Organic decision and communication process and management accounting systems in entrepreneurial and conservative business organizations.	*
6. Feurer, A & Chaharbaghi, K	1995	Performance measurement in strategic change.	ASB + ADB
7. Simons, R	1995	Control in an age of empowerment	*
8. Vandenbosch et Higgins	1995	Executive support systems and learning: a model and empirical test.	ASB + ADB

Auteurs	Année de publication	Titre de publication	Niveaux de l'apprentissage
9. Kaplan, R. S & Norton, D. P	1996	Strategic learning and the balanced scorecard.	ASB + ADB
10. Kloot, L	1997	Organizational learning and management control systems: Responding to environmental change.	ASB + ADB
11. De Has & Kleingeld	1999	Multilevel design of performance measurement systems: Enhancing strategic dialogue throughout the organization.	(ASB + ADB)
12. Abernethy, M. A. & Brownell, P.	1999	The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study.	(ADB)
13. Buckmaster. N	1999	Associations between outcome measurement, accountability and learning for non-profit organizations,	ASB + ADB
14. Ahn, H	2001	Applying the balanced scorecard concept: an experience report.	(ASB)
15. Marc Bollecker	2002	Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations.	(ADB)
16. Bisbe. J & Otley. D	2004	The effects of the interactive use of management control system on production innovation.	**
17. Godener, A & Söderquist, k. E	2004	Use and impact of performance measurement results in R and D: an exploratory study.	(ASB+ADB)
18. Mausolff, C	2004	Learning from feedback in performance measurement system	(ASB + ADB)
19. Vaivio, J	2004	Mobilizing local Knowledge with "Provocative" non-financial measures	ASB + ADB
20. Chenhall, R. H	2005	Interactive strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study.	*
21. Tuomela, T-S	2005	The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance measurement system.	ASB + ADB
22. Nelly, A & al. Najjar	2006	Management learning not management control: the true rule of performance measurement?	ADB
23. Henri, J.F	2006	Management control systems and strategy: A resource based perspective.	(ASB + ADB)
24. De Vilbiss, C. E	2006	Measurement design is an opportunity to learn	ADB

Auteurs	Année de publication	Titre de publication	Niveaux de l'apprentissage
25. Franco-Santos et al.	2007	Towards a definition of a business measurement system.	(ASB)
26. Widener, S. K	2007	An empirical analysis of the levers of control framework	ASB + ADB
27. Batac. J & Carassus. D	2009	Interaction between control and organizational learning in the case of a municipality: a comparative study with Kloot (1997).	ASB + ADB
28. Ferreira, A & Otley, D	2009	The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis.	ASB + ADB
29. Olivier, J	2009	Continuous improvement: role of organizational mechanisms	ASB
30. Dossi. A & Patelli, L	2010	You learn from what you measure financial and non-financial performance measures in multinational companies.	*
31. Fried, A	2010	Performance measurement systems and their relation to strategic learning.	(ASB + ADB)
32. Grafton, J et al.	2010	The role of performance measurement and evaluation in building organizational capabilities and performance.	(ASB+ADB)
33. Micheli & Manzoni	2010	Strategic performance measurement: benefits, limitation and paradoxes.	ASB + ADB
34. Hall, M	2011	Do comprehensive performance measurement systems help or hinder the manager's mental model development?	(ASB + ADB)
35. Srimai et al.	2011	Performance measurement, organizational learning and strategic alignment: an exploratory study in Thai public sector.	ASB + ADB
36. Pinheiro De Lima et al	2012	Performance measurement systems: A consensual analysis of their roles	(ASB + ADB)
37. Rompho et Siengthai	2012	Integrated performance measurement systems for firm's Humain capital building.	ASB + ADB
38. Kasperskaya, Y & Tayles, M	2013	The role of causal links in performance measurement models.	*
39. Tubagus Ismail	2013	Feed Forward Control System, Organizational Learning and Business Unit Performance.	ASB + ADB
40. Max Visser	2014	Management control and organizational learning: Exploring theoretical relationships.	**
41. S. H W Soon Yau et al.	2014	Management control systems and organizational learning: the effects of design and use.	(ASB + ADB)
42. Paolo Canonico et al.	2015	The boundaries of a performance management system between learning and control.	ASB
43. Yuliansyah et Ashfaq Khan	2015	Interactive use of performance measurement systems and the organization's customers-	(ASB + ADB)

Auteurs	Année de publication	Titre de publication	Niveaux de l'apprentissage
		focused strategy: the mediating role of organizational learning.	
44. Rabee Shurafa et Rapih Bt Mohamed	2016	Management control systems, organizational learning, and firm performance: An empirical study from developing economy.	ASB
45. Denis Travaillé & Gérald Naro	2019	De la conception collective d'un Balanced Scorecard à son abandon : l'apprentissage organisationnel en question(s)	(ADB)

ASB= apprentissage en simple boucle ; **ADB**= Apprentissage en double boucle.

NB : La majorité des articles analysés dans le cadre de ce travail ne font pas la distinction entre les deux niveaux de l'apprentissage organisationnel. Cependant, nous avons essayé d'identifier les dimensions relatives à chaque niveau (les niveaux entre parenthèses).

Annexe 1.4 : Le Mode d'usage des systèmes de contrôle de gestion dans les travaux antérieurs

Auteur(s)	Année de publication	Titre de publication	Mode d'usage
Miles et al.	1978	Organizational strategy, structure and processes.	**
Argyris, C	1982	Organizational Learning and Management information system	(diagnostique)
Miller, D	1993	The architecture of simplicity.	(diagnostique)
Chenhall, R. C & Morris, D	1995	Organic decision and communication process and management accounting systems in entrepreneurial and conservative business organizations.	**
Feurer, R & Chaharbaghi, K	1995	Performance measurement in strategic change.	**
Vandenbosch, B & Higgins, C. A	1995	Executive support systems and learning: a model and empirical test.	**
Simons, R	1995	Control in an age of empowerment	**
Kaplan, R. S & Norton, D. P	1996	Strategic learning and the balanced scorecard.	**
Kloot, L	1997	Organizational learning and management control systems: Responding to environmental change.	(interactif)

Auteur(s)	Année de publication	Titre de publication	Mode d'usage
Abernethy, M. A. & Brownell, P.	1999	The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study.	interactif
Buckmaster, N	1999	Associations between outcome measurement, accountability and learning for non-profit organizations	(interactif)
De Has & Kleingeld	1999	Multilevel design of performance measurement systems: Enhancing strategic dialogue throughout the organization.	interactif
Ahn, H	2001	Applying the balanced scorecard concept: an experience report.	interactif
14. Marc Bollecker	2002	Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations.	(interactif)
Bisbe, J & Otley, D	2004	The effects of the interactive use of management control system on production innovation.	interactif
Godener, A & Söderquist, K. E	2004	Use and impact of performance measurement results in R and D: an exploratory study.	(interactif)
Vaivio, J	2004	Mobilizing local Knowledge with "Provocative" non-financial measures	interactif
Mausolff, C	2004	Learning from feedback in performance measurement systems	(interactif)
Chenhall, R. C	2005	Interactive strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study.	(interactif)
Tuomela, T-S	2005	The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance measurement system.	interactif
Nelly, A et al. Najjar	2006	Management learning not management control: the true rule of performance measurement?	**
De Vilbiss, C. E	2006	Measurement design is an opportunity to learn	(interactif)
Henri, J. F	2006	Management control systems and strategy: A resource based perspective.	interactif
Franco-Santos et al.	2007	Towards a definition of a business measurement system.	(Diagnostique)
S. K Widener	2007	An empirical analysis of the levers of control framework	interactif

Auteur(s)	Année de publication	Titre de publication	Mode d'usage
Batac, J & Carassus, D	2009	Interaction between control and organizational learning in the case of a municipality: a comparative study with Kloot (1997).	interactif
Ferreira, A & Otley, D	2009	The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis.	interactif
Olivier, J	2009	Continuous improvement: role of organizational mechanisms	(interactif)
Fried, A	2010	Performance measurement systems and their relation to strategic learning.	interactif
Dossi, A & Patelli, L	2010	You learn from what you measure financial and non-financial performance measures in multinational companies.	interactif
Grafton et al.	2010	The role of performance measurement and evaluation in building organizational capabilities and performance.	interactif
Micheli & Manzoni	2010	Strategic performance measurement: benefits, limitation and paradoxes.	interactif
Srimai et al.	2011	Performance measurement, organizational learning and strategic alignment: an exploratory study in Thai public sector.	interactif
Hall, M	2011	Do comprehensive performance measurement systems help or hinder the manager's mental model development?	interactif
Pinheiro De Lima et al	2012	Performance measurement systems: A consensual analysis of their roles	interactif
Rompho & Siengthai	2012	Integrated performance measurement systems for firm's Humain capital building.	interactif
Kasperskaya, Y & Tayles	2013	The role of causal links in performance measurement models.	(interactif)
Denis Travaillé & Gérald Naro	2019	De la conception collective d'un Balanced Scorecard à son abandon : l'apprentissage organisationnel en question(s)	(Interactif)

Annexe 1.5 : Les dimensions données à l'usage interactif du contrôle de gestion dans la littérature

Auteur(s)	Items utilisés	Type de l'étude
Abernethy, M & Brownell, M (1999)	<ol style="list-style-type: none"> 1. L'information générée par le système budgétaire est un point important et récurrent de l'agenda des cadres dirigeants ; 2. Le processus budgétaire requiert une attention fréquente et régulière de la part des managers de tous les niveaux hiérarchiques ; 3. L'information fournie par le système est interprétée et discutée lors de réunions en face à face avec les subordonnés et les pairs ; 4. Le processus budgétaire repose sur la remise en cause continue et le débat sur les hypothèses et les plans d'action ; 	Étude quantitative
Bisbe, J & Otley, D (2004)	<ol style="list-style-type: none"> 1. La finalité principale du suivi est d'encourager la remise en cause et la révision des hypothèses sur lesquelles sont basés les plans ; 2. Qu'il ait ou non des écarts, les rapports de suivi sont le sujet principal des discussions avec l'équipe de la direction ; 3. Je consacre une attention particulière et fréquente aux systèmes de contrôle. Je l'utilise en permanence ; 4. Les systèmes de contrôle nécessitent l'attention de tous les responsables. 	Étude quantitative
Henri J. F. (2006)	<p>Les systèmes de mesure de performance utilisés comme levier de contrôle interactif :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Permettent les discussions en réunion entre managers, subordonnés et pairs ; 2. Permettent le débat continu et la remise en question des hypothèses et plans d'action ; 3. Fournissent une vue commune de l'organisation ; 4. Tiennent l'organisation ensemble ; 5. Permettent à l'organisation de se focaliser sur les problèmes communs ; 6. Permettent à l'organisation de se focaliser sur les facteurs critiques de succès ; 7. Développer un vocabulaire commun dans l'organisation. 	Étude quantitative
Widener S. K. (2007)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Les cadres dirigeants consacrent une attention quotidienne au système de mesure de la performance ; 2. Les cadres dirigeants interprètent l'information issue des systèmes de mesure de la performance ; 	Étude quantitative

Auteur(s)	Items utilisés	Type de l'étude
	3. Les responsables opérationnels sont fréquemment impliqués dans les systèmes de mesure de la performance ;	
Naranjo-Gil & Hartmann (2007)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Débattre les hypothèses et les plans d'action ; 2. Signaler les facteurs stratégiques clés susceptibles d'amélioration ; 3. Susciter de nouvelles idées et de nouvelles manières de procéder ; 4. S'impliquer dans une discussion ; 5. Utiliser le système de contrôle comme outil d'apprentissage. 	Étude quantitative
Vaivio, J (1999)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Les dirigeants pilotent personnellement le système ; 2. Le dialogue actif sur les menaces émergentes et les opportunités 	Étude qualitative
Bruining & al. (2004)	<ol style="list-style-type: none"> 1. L'implication des employés dans les décisions non routinières ; 2. Thèmes opérationnels dans l'agenda stratégique des cadres dirigeants ; 3. Fréquence de l'attention portée aux budgets par tous les niveaux hiérarchiques ; 4. Fréquence de discussion des thèmes stratégiques entre les différents niveaux hiérarchiques. 5. Changement dans les hypothèses de la stratégie. 	Étude qualitative
Tuomela, T-S (2005)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Donner du sens à la stratégie ; 2. Discussions approfondies sur les mesures stratégiques, 3. Interprétation des relations de causalité supposées et les incertitudes stratégiques qui sont y liées. 	Étude qualitative
Mundy, J (2010)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Processus de remise en cause et de débats 2. Usage régulier et intensif entre pairs et entre les managers seniors et juniors ; 3. Dispositif de liaison interactive ; 4. Focalisation sur les incertitudes stratégiques ; 5. Approche non invasive et incitative de la prise de décision 	Étude qualitative
Kloot, L (1997)	Non explicite. Elle insiste sur l'usage interactif de l'information fournie par le système de contrôle de gestion.	Étude qualitative
Bisbe, J & Otley, D. (2004)	<ol style="list-style-type: none"> 1. L'utilisation interactive des tableaux de bord ; 2. L'utilisation interactive des systèmes budgétaires ; 3. L'utilisation interactive des systèmes de gestion de projet, 	Étude quantitative

Auteur(s)	Items utilisés	Type de l'étude
Shu Hui Wee Soon Yau Foong Michael S.C. Tse, (2014)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Améliorer la compréhension ; 2. focaliser l'attention de l'acteur ; 3. Améliorer l'apprentissage ; 4. Évaluer la performance ; 5. La récompense ; 6. La rétroaction ; 	Étude quantitative
R. Shurafa et R. Bt Mohamed. (2016) Les items développés par Henri (2006)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Permettre la discussion en réunion entre des supérieurs, des subordonnés et des pairs ; 2. Activer le défi continu et le débat sur les données sous-jacentes, hypothèse et plan d'action ; 3. Fournir une vue commune de l'organisation ; 4. S'attacher ensemble aux objectifs de l'organisation ; 5. Se concentrer sur les facteurs critiques de succès ; 6. Développer un vocabulaire commun dans l'organisation ; 7. Se concentrer ensemble sur des problèmes communs ; 	Étude quantitative
Ismail Tabugas (2013)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Appliquer les objectifs de la performance ; 2. Guider la mise en œuvre de la stratégie ; 3. Communiquer les aspects de la stratégie ; 4. Développer un nouveau plan d'action ; 	Étude quantitative
Dossi, A & Patelli, L (2010)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Les indicateurs de performance sont utilisés pour débattre des décisions et actions en cours des managers ; 2. La mesure de la performance est un processus continu. Il exige une attention régulière et fréquente des gestionnaires ; 3. Il y a de l'interaction entre le siège et la filiale sur la pertinence du système de mesure de la performance ; 4. Le système de mesure de performance est utilisé pour discuter avec les pairs et les subordonnés les changements survenant dans l'entreprise. 	Étude quantitative

Annexe 1.6 : Les dimensions données à l'utilisation diagnostique du système de contrôle de gestion dans la littérature

Article	Items utilisés	Type de l'étude
1. J. F. Henri (2006)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Suivre les progrès vers les objectifs, 2. surveiller les résultats, 3. comparer les résultats aux attentes, 4. revoir les mesures clés. 	Étude quantitative
	<ol style="list-style-type: none"> 1. Le système de budgétisation est un processus visant à atteindre des résultats prédéterminés et l'information produite par le système sert principalement à informer les hauts dirigeants si les actions ou les résultats ne sont pas conformes aux plans. 	Étude quantitative

Article	Items utilisés	Type de l'étude
2. Abernethy, M & Brownell, A. (1999)	<p>2. Les staffs spécialistes (par exemple : les départements des finances) jouent un rôle central dans la préparation et l'interprétation des informations produites par le système.</p> <p>3. Les données sont déclarées à travers des procédures de rapport formelles et les cadres supérieurs ont tendance à être rarement impliqués dans le processus et sur une base d'exceptions.</p>	
3. Tsee (2014)	<p>1. Communication de l'aspect de la stratégie ;</p> <p>2. La focalisation de l'attention ;</p> <p>3. L'évaluation de performance ;</p> <p>4. La rétroaction ;</p> <p>5. La récompense ;</p>	Étude quantitative
5. R. Shurafa & R. Bt Mohamed. (2016)	Les items développés par J. F. Henri (2006).	Étude quantitative

Annexe 1.2 : Les caractéristiques de l'utilisation interactive exprimées dans les écrits de Simons

Référence	Les caractéristiques des systèmes interactifs
<p>Simons 1987, p.351, Simons 1991, p.49, Simons 1995, p. 97.</p>	<p>1. Les informations générées par le système sont un thème important et récurrent de l'agenda de plus hauts dirigeants ;</p> <p>2. Les systèmes de contrôle interactifs requièrent une attention fréquente et régulière des responsables opérationnels à tous les niveaux de l'organisation ;</p> <p>3. L'information générée par le système est interprétée et discutée lors des réunions en face à face entre supérieurs, subordonnés et pair.</p> <p>4. Le système est un catalyseur pour la mise en cause permanente et le débat sur les hypothèses et les plans d'action.</p>
<p>Simons 1995, p. 108-109</p>	<p>Pour être utilisé de manière interactive :</p> <p>1. Un système de contrôle doit requérir la reprévision d'états futurs sur la base d'informations actualisées ;</p> <p>2. L'information contenue dans le système de contrôle doit être simple à comprendre</p> <p>3. Un système de contrôle ne doit pas être utilisé par les cadres dirigeants, mais par les responsables à de multiples niveaux hiérarchiques de l'organisation ;</p> <p>4. Un système de contrôle doit proposer des plans d'action révisés.</p> <p>Les quatre conditions listées ci-dessus sont nécessaires, mais non suffisantes pour que les dirigeants utilisent un système de contrôle interactif. Pour être utilisé de manière interactive, un système de contrôle doit collecter et gérer une information relative aux effets de l'incertitude stratégique sur les stratégies de l'entreprise.</p>

Référence	Les caractéristiques des systèmes interactifs
Simons 1995, p 151, 158.	Pour qu'un système de contrôle de gestion soit utilisé de manière interactive, l'implication personnelle du cadre dirigeant doit être faite de manière à générer le dialogue (p. 151) et créer un environnement positif qui encourage le partage de l'information (p. 158).
Simons 2000, p.220	L'information contenue dans un système de contrôle interactif : <ol style="list-style-type: none"> 1. doit être simple à comprendre ; 2. doit fournir des informations sur les incertitudes ; 3. doit être utilisé par les responsables à tous les niveaux de l'organisation ; 4. doit générer de nouveaux plans d'action ;
Simons 1990, p.136.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Les dirigeants doivent décider quels systèmes utilisés de manière interactive. 2. Les systèmes de contrôle deviennent interactifs quand les managers utilisent les procédures de contrôle pour piloter de manière active et intervenir dans les décisions quotidiennes de leurs subordonnés ; 3. l'intervention fournit l'opportunité de discuter les hypothèses et plans d'action. 4. Ils demandent l'attention des subordonnés à tous les niveaux de l'organisation.
Simons 1994, p. 171.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Les systèmes formels de contrôle que les managers utilisent pour s'impliquer dans les décisions de leurs subordonnés ; 2. Tout système peut être rendu interactif par l'attention et l'intérêt continu et fréquent des dirigeants ; 3. La raison d'utiliser un système de contrôle de manière interactive est de focaliser l'attention, de susciter le dialogue à tous les niveaux de l'organisation ; 4. L'analyse des incertitudes stratégiques influence le design des systèmes interactifs.

Source : Ingrid F. (2012). Les interactions entre contrôle et stratégie : redéfinition des rôles des cadres intermédiaires et de levier interactif du contrôle. *Thèse de doctorat en science de gestion*, Université Paris Dauphine, pages 62,63.

Annexe 1.8 : Démarche méthodologique mobilisée par les chercheurs dans les travaux antérieurs

Auteur(s)	Année de publication	Titre de publication	Démarche méthodologique
1. Miles et al.	1978	Organizational strategy, structure and processes.	Conceptuelle
2. Argyris, C	1982	Organizational Learning and Management information system	Conceptuelle
3. Argyris, C	1990	The Dilemma of Implementing Controls: The Case of Managerial Accounting.	
4. Miller, D	1993	The architecture of simplicity.	Conceptuelle
5. Chenhall, R. C & Morris, D	1995	Organic decision and communication process and management accounting systems in entrepreneurial and conservative business organizations.	Quantitative
6. Feurer, R & Chaharbaghi, K	1995	Performance measurement in strategic change.	Qualitative
7. Vandenbosch, B & Higgins, C. A	1995	Executive support systems and learning: a model and empirical test.	Quantitative
8. Simon, R	1995	<i>Control in an age of empowerment</i>	Conceptuelle
9. Kaplan, R. S & Norton, D. P	1996	Strategic learning and the balanced scorecard.	Conceptuelle
10. Kloot, L	1997	Organizational learning and management control systems: Responding to environmental change.	Qualitative
11. Abernethy, M. A. & Brownell, P.	1999	The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study.	Qualitative
12. Buckmaster, N	1999	Associations between outcome measurement, accountability and learning for non-profit organizations.	Conceptuelle
13. De Has & Kleingeld	1999	Multilevel design of performance measurement systems: Enhancing strategic dialogue throughout the organization.	Qualitative
14. Ahn, H	2001	Applying the balanced scorecard concept: an experience report.	Qualitative
15. Marc Bollecker	2002	Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations.	Quantitative
16. Bisbe, J & Otley, D	2004	The effects of the interactive use of management control system on production innovation.	Quantitative

Auteur(s)	Année de publication	Titre de publication	Démarche méthodologique
17. Vaivio, J	2004	Mobilizing local Knowledge with “Provocative” non-financial measures.	Qualitative
18. Godener, A & Söderquist, K. E	2004	Use and impact of performance measurement results in R and D: an exploratory study.	Qualitative
19. Mausolff, C	2004	Learning from feedback in performance measurement systems.	Qualitative
20. Chenhall, R. C	2005	Interactive strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study.	Quantitative
21. Tuomela, S-T	2005	The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance measurement system.	Qualitative
22. De Vilbiss, C. E	2006	Measurement design is an opportunity to learn.	Conceptuelle
23. Henri. J.F	2006	Management control systems and strategy: A resource based perspective.	Quantitative
24. Nelly, A & al. Najjar	2006	Management learning not management control: the true rule of performance measurement?	Mixte
25. Widener, S. K	2007	An empirical analysis of the levers of control framework.	Quantitative
26. Franco-Santos et al.	2007	Towards a definition of a business measurement system.	Conceptuelle
27. Ferreira. A & D. Otley	2009	The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis.	Quantitative
28. Olivier, J	2009	Continuous improvement: the role of organizational mechanisms.	Qualitative
29. Batac, J & Carassus, D	2009	Interaction between control and organizational learning in the case of a municipality: a comparative study with Kloot (1997).	Qualitative
30. Sponem	2009	Contrôle de gestion et Apprentissage organisationnel	Conceptuelle
31. Dossi, A & Patelli, L	2010	You learn from what you measure financial and non-financial performance measures in multinational companies.	Quantitative
32. Micheli & Manzoni	2010	Strategic performance measurement: benefits, limitation and paradoxes.	Conceptuelle
33. Fried, A	2010	Performance measurement systems and their relation to strategic learning.	Qualitative

Auteur(s)	Année de publication	Titre de publication	Démarche méthodologique
34. Grafton et al.	2010	The role of performance measurement and evaluation in building organizational capabilities and performance.	Quantitative
35. Hall, M	2011	Do comprehensive performance measurement systems help or hinder manager's mental model development?	Quantitative
36. Srimai et al.	2011	Performance measurement, organizational learning and strategic alignment: an exploratory study in Thai public sector.	Quantitative
37. Pinheiro De Lima et al	2012	Performance measurement systems: A consensual analysis of their roles.	Qualitative
38. Rompho et Siengthai	2012	Integrated performance measurement systems for firm's Humain capital building.	Quantitative
39. Kasperskaya, Y & Tayles, M	2013	The role of causal links in performance measurement models.	Conceptuelle
40. Tubagus Ismail	2013	Feed Forward Control System, Organizational Learning and Business Unit Performance.	Quantitative
41. Max Visser	2014	Management control and organizational learning: Exploring theoretical relationships.	Conceptuelle
42. S. H W Soon Yau et al.	2014	Management control systems and organizational learning: the effects of design and use.	Quantitative
43. Paolo Canonico et al.	2015	The boundaries of a performance management system between learning and control.	Mixte
44. Yuliansyah et Ashfaq Khan	2015	Interactive use of performance measurement systems and the organization's customers-focused strategy: the mediating role of organizational learning.	Quantitative
46. Rabee Shurafa et Rapih Bt Mohamed	2016	Management control systems, organizational learning, and firm performance: An empirical study from developing economy.	Quantitative
47. Annosi et Brunetta	2017	Linking Organizational Controls and Organizational Learning: Theory. Linking Organizational Controls and Organizational Learning: Theory.	Conceptuelle
48. Annosi et Brunetta	2017	Linking Organizational Controls and Organizational Learning: Research Approach and Methodology.	Conceptuelle
49. Annosi et Brunetta	2017	Linking Organizational Controls and Organizational Learning: Evidences	Mixte

Auteur(s)	Année de publication	Titre de publication	Démarche méthodologique
50. Denis Travaillé & Gérald Naro	2019	De la conception collective d'un Balanced Scorecard à son abandon : l'apprentissage organisationnel en question(s)	Qualitative
51. Robles	2019	<i>Management Control Systems and Organizational Learning : A literature Review</i>	Conceptuelle

Annexe 1.9 : Guides des entretiens

Partie 1 : Questions de relance et de clarification adressées aux contrôleurs de gestion et aux directeurs administratifs et financiers

1. Pouvez-vous décrire votre rôle en tant que contrôleur de gestion/directeur administratif et financier ?
 - Durant la formulation et la formation de la stratégie ?
 - Au cours de suivi des actions à court terme ?
 - Lors du contrôle budgétaire?
2. Avez-vous tiré des expériences et des apprentissages lors de l'usage de système de contrôle de gestion ?
3. Avez-vous observé une meilleure compréhension de la vision et de la stratégie chez les acteurs et les managers de l'entreprise ?
4. Une meilleure compréhension des enjeux et des incertitudes stratégiques ?
5. Le sentiment d'être directement impliqué dans les décisions et les réflexions d'ordre stratégique ?
6. L'implication dans les choix d'ordre stratégiques de l'entreprise ?
7. Qu'avez-vous retiré de l'expérience en termes de management stratégique ? Des nouvelles idées, de nouvelles opportunités ont été émergées au cours de l'expérience de la mise en œuvre des actions et de leur contrôle ?
8. Avez-vous vous-même apporté des idées et des suggestions qui ont influencé la réflexion stratégique de l'entreprise ? pouvez-vous préciser à quelle occasion ?
9. Quelle est l'incidence de ces expériences ?
 - Sur le système de contrôle de gestion ?
 - Sur les comportements des acteurs ?
 - Sur le management de l'entreprise de manière générale ?

Partie 2 : Guide d'entretien chez les entreprises étudiées

Organisation et son environnement

Nom de l'organisation

Date de création

Formations et expériences du dirigeant

Structure organisationnelle

Environnement interne et externe

Stratégie (s)

Présentation du fonctionnement du système de contrôle de gestion

Axe 1. Identification des variables liées au mode d'usage de système de contrôle de gestion

1.1. Communication de la vision stratégique

- Le système de contrôle de gestion permet – il de faciliter la communication des aspects de la stratégie ?
- La vision stratégique est-elle formellement communiquée par les cadres supérieurs pour l'énoncé de la mission ?
- La communication des actions stratégiques favorise — elle la recherche, le développement, l'initiation et l'innovation dans un cadre limité ?

1.2. Suivi de la réalisation des objectifs à court terme

- Quels sont les outils de contrôle de gestion utilisés pour assurer le suivi de la réalisation des objectifs fixés par l'entreprise ?
- A quelle fréquence sont respectivement utilisés ?

1.3. Évaluation des performances obtenues

- L'évaluation de la performance est-elle basée sur la performance de chaque individu ?

- La performance individuelle est basée sur la réalisation des objectifs financiers ou non financiers ?
- L'évaluation de la performance est basée sur la performance de l'équipe ?
- La performance individuelle est fondée sur la contribution de toute l'équipe à la réalisation d'objectifs financiers et/ou non financiers ?

1.4. Introduction des boucles de rétroaction et de comparaison

- À quelle fréquence le système de contrôle de gestion traite-t-il, et rapporte-t-il l'information ?
 - À la haute direction sur les résultats atteints ?
 - À la gestion intermédiaire (fonctionnelle/département) sur les stratégies ou sur la décision prise ?
 - À la gestion intermédiaire (fonctionnelle/département) sur le résultat obtenu ?
- Lorsque la rétroaction relève une différence entre le résultat obtenu et les objectifs fixés, la stratégie est-elle revue et mise en œuvre ?

2.1. Échange d'une vision partagée des objectifs

- Les objectifs stratégiques sont-ils largement diffusés à tous les niveaux de l'organisation ?
- Les membres de l'entreprise disposent-ils une idée claire sur les objectifs que l'entreprise souhaite atteindre ?

2.2. Débat continu entre les opérationnels et pairs autour de la validité des objectifs.

- Le système de contrôle de gestion est-il utilisé pour débattre avec les pairs et les subordonnés la validité des objectifs fixés par l'entreprise ?
- Est-ce que la raison d'utiliser le système de contrôle de manière interactive est de focaliser l'attention, de susciter le dialogue et le débat à tous les niveaux de l'organisation ?

2.3. Attention particulière à l'information financière et non financière

- Les informations générées par le système de contrôle de gestion constituent — elles un thème important et récurrent de l'agenda des plus hauts dirigeants ?

- L'information générée par le système de contrôle de gestion est — elle interprétée et discutée lors des réunions en face à face entre supérieurs, subordonnés et pair ?
- Pouvez-vous préciser la nature de cette information ?
- L'information contenue dans le système de contrôle de gestion permet-elle de générer de nouveaux plans d'action ?

2.4. Focalisation sur les incertitudes stratégiques

- Le système de contrôle de gestion permet-il de stimuler un dialogue actif sur les menaces de l'environnement et les opportunités émergentes ?
- A votre avis, le système de contrôle de gestion est-il utilisé pour stimuler une discussion approfondie sur les mesures stratégiques et les incertitudes stratégiques qui sont y liées ?

2.5. Discussions en réunion des écarts de performance obtenus et les ajustements nécessaires

- Impliquez-vous les subordonnés au niveau du processus de contrôle de gestion ?
- Si oui, à quelle phase du processus du contrôle de gestion ?
- Les écarts de la performance constituent-ils un défi continu pour questionner la validité et la pertinence des hypothèses et des plans d'action ?
- L'implication permet-elle de fournir l'opportunité de discuter les hypothèses et les plans d'action de l'entreprise ?

2.6. Débat et dialogue continu sur la validité des plans d'action

- Le système de contrôle de gestion de votre entreprise requiert-il une attention fréquente et régulière des responsables opérationnels à tous les niveaux de l'organisation ?
- Le système de contrôle de gestion constitue — il un catalyseur pour la mise en cause permanente les hypothèses et les plans d'action ?

Axe 2. Déterminants relatifs à l'équilibre entre le mode d'usage interactif et diagnostique du système de contrôle de gestion

1.1. Culture organisationnelle

- Comment vous qualifie la culture organisationnelle de votre entreprise (flexibilité vs contrôle) ?

1.2. Taille de l'entreprise

- À votre avis, la taille de l'entreprise constitue-t-elle un déterminant du mode d'usage du système de contrôle de gestion ?

1.3. Niveau de l'incertitude de l'environnement

- À votre avis, plus que l'organisation opère dans un environnement incertain, plus qu'elle a intérêt à utiliser son système de contrôle de gestion de manière interactive ?

Axe 3. Les variables relatives à l'apprentissage en simple boucle et en double boucle

Engagement à apprendre

- À votre avis, une utilisation interactive du système de contrôle de gestion permet-elle d'inciter les membres de l'organisation à apprendre ? Comment ? Par qui ? Et à travers quels mécanismes de contrôle ?

Acquisition et partage des connaissances intra organisationnelles

- Les décisions antérieures prises par le contrôleur de gestion constituent-elles une source de connaissance très utile pour les décisions actuelles ?
- Les rapports préparés par les contrôleurs de gestion constituent-ils une source d'information extrêmement importante ?
- La participation aux réunions de suivi des réalisations permet-elle de générer de nouvelles connaissances ?

Détection et correction des erreurs

- Les erreurs et les échecs sont-ils toujours discutés et analysés en réunion à tous les niveaux de l'entreprise ?

Distribution et interprétation de l'information

- Le système de contrôle de gestion permet-il de faciliter un échange efficace des connaissances au sein de l'entreprise ?
- Les réunions animées par les contrôleurs de gestion sur les réalisations permettent-elles de faciliter le transfert des connaissances ?

Remise en cause de la validité de la stratégie

- Les connaissances et les expériences tirées conduisent-elles à de nouvelles réflexions stratégiques ?

Mémoire organisationnelle – capitalisation - institutionnalisation des connaissances

- Les connaissances tirées des actions correctives générées sont-elles institutionnalisées et intégrées au niveau des pratiques organisationnelles ?
- Les traces du système de contrôle de gestion dans la philosophie et les pratiques du management ?
- Les traces du système de contrôle de gestion dans l'analyse stratégique ?

Axe 4. Les variables relatives à la performance organisationnelle

- Pensez-vous que l'orientation de votre entreprise vers l'apprentissage organisationnel aura un effet significatif sur la performance organisationnelle ?
- Peut-on mesurer l'effet de l'apprentissage sur la performance organisationnelle ?
- Quels sont les indicateurs les plus visibles pour vous ?
- Si oui, quelles sont les dimensions de l'apprentissage qui auront un impact sur la performance organisationnelle ?
- À votre avis, l'orientation vers l'apprentissage organisationnel permet-elle l'amélioration de la croissance économique de votre entreprise ?
- L'orientation vers l'apprentissage permet-elle de favoriser l'initiation des projets d'innovation, la compétitivité et la survie à long terme de votre entreprise ?

Annexe 1.10 : Liste des thèmes, sous thèmes, catégories et expressions.

Thèmes	Sous thèmes	Catégories, expressions
Contrôle de gestion	Contrôle diagnostique	Communication des aspects de la stratégie ;
		Suivi de la réalisation des objectifs à court terme ;
		Évaluation des performances obtenues ;
		Introduction des boucles de rétroaction et de comparaison ;
	Contrôle interactif	Échange d'une vision partagée des objectifs ;
		Débat fréquent entre les opérationnels et le top management autour des objectifs fixés ;
		Attention particulière à l'information financière et non financière ;
		Focalisation sur les incertitudes stratégiques ;
		Implication des subordonnés et pairs dans les réunions de suivi des réalisations ;
		Discussions en réunion des écarts obtenus et les ajustements nécessaires ;
Débat et dialogue continu sur la validité des plans d'action ;		
Tension Dynamique	Culture organisationnelle Niveau de l'incertitude environnementale La taille de l'entreprise	
Apprentissage organisationnel	Apprentissage en simple boucle	Détection des écarts et corrections par essai-erreur pour atteindre les objectifs fixés ;
		Pas de remise en cause de la stratégie délibérée par discussion et débat ;
	Apprentissage en double boucle	Engagement à apprendre ;
		Partage de connaissances intra organisationnelles ;
		Distribution et interprétation de l'information ;
		Remise en cause de la stratégie délibérée et émergence de nouvelles stratégies ;
		Mémoire organisationnelle

Thèmes	Sous thèmes	Catégories, expressions
Performance organisationnelle	Dimension financière	Croissance des ventes ;
		Rentabilité financière ;
		Retour sur investissement ;
		Réduction des coûts de production ;
		Taux de rejet de production
	Dimension non financière	Coût de la qualité des produits livrés
		Fidélisation et satisfaction de la clientèle ;
		La qualité des produits livrés ;
		Amélioration de la compétitivité et survie à long terme ;
		Développement de nouveaux marchés ;
Projets d'innovation lancés		

Annexe 1.11: Extrait des codes

Extrait de codage : Cas de l'entreprise Electrical Component International

Partage de la vision stratégique

« La réunion AOP (Annual Operation Plan) intègre les différents responsables des centres opérationnels et des lignes de production pour arrêter le plan annuel sur la base des objectifs fixés par chaque département. Cette participation permettant à la stratégie d'être expliquée et impliquer tous les acteurs de l'entreprise dans une vision stratégique commune et partagée ». Directeur général des opérations ECI.

« À mon sens, le partage de la vision autour des objectifs fixés permet d'adhérer les acteurs autour de la stratégie suivie par la direction. Les acteurs se trouvent plus motivés pour parler de leurs erreurs et pour trouver des solutions adéquates afin d'améliorer leurs actions dont ils sont acteurs ». Directeur général des opérations de l'entreprise ECI.

Implication et participation des subordonnées et pairs

« Les subordonnés sont impliqués dans les différentes réunions de suivi des KPI. Nous discutons les résultats obtenus pour savoir si on est performant ». Directeur général des opérations de l'entreprise ECI.

« Personnellement, je me sens plus impliqué. Je discute souvent avec le directeur général des opérations, le responsable de l'amélioration continue, le directeur financier et administratif le directeur de production et autres acteurs lors de nos réunions et de nos interactions sur le terrain. Le projet s'il n'est pas bien mis en œuvre, peut être confus. Cela nous invite à revoir notre stratégie ». Chef de la ligne de production.

« Nous adoptons une démarche de 8 D pour la résolution des problèmes de la qualité. À mon sens, la démarche collective donne lieu à la constitution de groupe de travail qui réfléchit et décide à la fois sur les objectifs et sur les actions à apprendre. Responsable de département Qualité ».

L'attention particulière à l'information financière et non financière

« Sur la base des informations fournies par les différents outils de contrôle de gestion, notamment les tableaux de bord opérationnels qui sont affichés largement au sein de l'entreprise, les reportings et les revues budgétaires, nous discutons en réunion (**meeting tier 4**) la validité des forecasting (Daily, Weekly and Monthly) et nous nous arrêtons sur leurs pertinences et leurs validités ». Directeur administratif et financier.

« Nous organisons en moyen quatre réunions selon des fréquences différentes (**tier 1** par jour, **tier 2** par jour, **tier 3** par semaine et **tier 4** par mois). L'objet de ces réunions n'est que le suivi des KPI de l'usine. L'information fournie par les tableaux de bord opérationnels portant sur le HPEU, CPEU, OEE, SCRAP, WIP sont présentés et discutés en réunion (tier 3) ». Chef comptable de l'entreprise.

La focalisation sur l'incertitude stratégique

« La performance de l'usine constitue un défi majeur pour tous les managers. Se focaliser sur la dimension financière, et ce en assurant un suivi régulier des indicateurs des tableaux de bord opérationnel ne suffit pas ! Ce sont les informations portant sur l'environnement externe notamment, sur le secteur d'activité, le marché, la technologie de nos concurrents qui permettent aussi de tirer d'apprentissage et de favoriser le changement de notre stratégie ». Directeur général des opérations.

« Il y a des choses qui sont survenues lors de la présentation de nos KPI : le feedback des clients des fournisseurs, les informations sur les concurrents et sur nos marchés nous ont permis

d'apporter plus ou moins un regard critique sur la performance de nos projets et sur la pertinence de notre stratégie ». Responsable de l'amélioration continue.

Discussion en réunions des écarts détectés par le contrôleur de gestion

« Les écarts de la performance par rapport au Target (prévision du jour, de la semaine et du mois) sont analysés en réunion en vue de trouver des actions correctives et de savoir si nos objectifs sont pertinents. Lorsque je constate que le réel du Scrap est significatif par rapport au forecast, j'interviens sur terrain pour m'arrêter sur les causes de dysfonctionnement et j'informe mon directeur pour définir le groupe de travail en vue de mener des actions correctives ou encore systématiques ». Responsable du contrôle inventaire d'ECI.

« Les connaissances tirées des actions correctives se traduisent ensuite par des actions systématiques. À ma connaissance, plus de 60 % de nos actions sont systématisées donc ça servira à la direction le jour où je partirai de capitaliser les expériences tirées des actions correctives ». Directeur administratif et financier.

« Précédemment, la déclaration et la valorisation des Scraps posaient le problème majeur au sein de l'usine ce qui a impacté le coût de production. La solution que nous avons proposée consiste à mettre en place d'un système de déclaration automatique des Scraps qui permettront au contrôleur de gestion d'avoir l'information nécessaire pour agir au moment opportun ». Responsable de l'amélioration continue de l'entreprise ECI.

Discussions en réunion des actions de correction et des ajustements effectués

« Les réunions de suivi des KPI et la discussion des écarts obtenus permettent un échange considérable entre les acteurs qui se traduit par l'accumulation des connaissances et des expériences ». Responsable de l'amélioration continue.

*« Nous organisons quatre réunions entre les différents niveaux hiérarchiques (**Tier 1** par jour entre les Line Leaders, **Tier 2** par jour entre APU Manager et Staff Team, **Tier 3** par semaine entre les managers de l'usine APU Manager et Staff Team et **Tier 4** chaque mois entre BU Leader, les managers de l'usine APU Manager et Staff Team). Le contrôleur de gestion s'implique personnellement dans toutes les réunions ». Directeur administratif et financier.*

Le débat et le dialogue continu sur la validité des plans d'action

« Quand il y a débat et dialogue, des idées nouvelles viennent de partout, par exemple quand on discute les indicateurs du tableau de bord, quand on fait une réunion de qualité, il y a toujours des remontées, des demandes d'amélioration. L'idée c'est de communiquer avec tous les acteurs pour améliorer les différentes problématiques qui trainent encore. Ça nous permet d'apprendre ». Responsable ingénierie et production de l'entreprise ECI.

« Nous organisons quatre réunions entre les différents niveaux hiérarchiques et selon des fréquences différentes (**Tier 1** par jour entre les Line Leaders, **Tier 2** par jour entre APU Manager et Staff Team, **Tier 3** par semaine entre les managers de l'usine APU Manager et Staff Team et **Tier 4** chaque mois entre BU Leader, les managers de l'usine APU Manager et Staff Team). Ces réunions créent un espace d'échange sans précédent qui favorise le débat quant à la pertinence et à la validité de nos objectifs fixés ». Directeur général des opérations.

Extrait de codage : Cas de l'entreprise Maroc Modis (Groupe Triumph)

Partage de la vision autour des objectifs fixés/Communication des aspects de la stratégie

« Nous recevons chaque mois auprès de la direction générale un plan de production mensuel avec les prévisions des trois mois à venir. Nous coordonnons avec le responsable technique pour préparer les plans de lancement sur la base de la capacité de l'entreprise en minutes de production disponibles ». Responsable de service Planning de l'entreprise Maroc Modis.

« Ma mission dans le service de planification consiste à exécuter les plans d'action communiqués par le top management et de préparer un rapport hebdomadaire et mensuel pour le service de contrôle de gestion sur les sorties de production et sur l'état d'exécution des commandes clients ». Chargé de suivi de l'exécution de planification.

« Des rapports sur les coûts des minutes produites, sur les ventes réalisées et sur les stocks des matières consommables sont produits selon des fréquences mensuelles, trimestrielles, semestrielles et annuelles et communiqués au directeur administratif et financier ». Responsable de consolidations des reportings.

Suivi et évaluation de la performance/approche de contrôle

« Nous assurons un suivi régulier de nos actions, et ce en employant de différentes pratiques de contrôle comme les budgets, le tableau de bord de production, les reportings. Cela nous

permet d'assurer une visibilité sur la réalisation de nos actions fixées ». Directeur administratif et financier de Maroc Modis.

« Quant à la consommation, la direction est trop rigide ! Les cibles de consommation sont considérées comme un dogme et comme étant une chose qu'il ne faut jamais dépasser. Parfois les lots de tissus ne sont pas contrôlés et ne disposent pas le même métrage et donc c'est une responsabilité du centre de Visitage. Je pense qu'il faut avoir une perception globale, on ne peut pas piloter une entreprise en étant le nez sur un indicateur et en disant attention on l'a dépassé ». Responsable de la coupe de l'entreprise MM.

« Nous accordons une attention particulière au coût des minutes de production que ça prend pour faire certaines choses et essayer de réduire au maximum pour qu'on devienne plus rentable ». Directeur administratif et financier de MM.

« Notre mission consiste à produire de différents reportings sur les ventes du mois, les stocks des achats consommables et des encours, les coûts des minutes de production, les rejets des lignes de production ». Responsable de consolidation des reportings (département CdG).

Asymétrie de l'information due à la fréquence de consolidation des reportings

« Au sein de Maroc Modis nous faisons appel à des systèmes de travail comme L'AS400, ESTELLE, SAGE qui constituent une suite complète d'applications modulaires propres au secteur de textile habillement conçu pour une administration simplifiée dans une architecture tout intranet ». Responsable informatique de l'entreprise Maroc Modis.

« Nous avons déjà pris l'initiative d'intégrer le logiciel SAP, cependant nous nous sommes heurtés au problème de qualification de nos personnels ». Responsable informatique de l'entreprise Maroc Modis.

Le manque de participation du contrôleur de gestion dans les réunions de suivi des réalisations

« Je ne me sens pas vraiment impliquée dans les décisions d'ordre stratégique qui sont délaissées pour le top management. Ma mission en tant que contrôleur de gestion sert à produire de différents reportings financiers pour la direction générale ». Responsable de département du contrôle de gestion.

« La direction générale cherche le maximum des informations sur les coûts des minutes produites par article et donc d'améliorer les OEE, OTIF... Tout le monde travail dans son coin en respectant les cibles (Target) fixées par les responsables ce qui donne peu d'espace à la discussion nécessaire pour réfléchir et décider à la fois sur la validité des objectifs et de la théorie d'action ». Responsable de la direction technique.

« Je m'occupe de la production des différents reportings qui permettent au DAF de faire les budgets. Donc tout ce que je fais c'est de rapporter l'information nécessaire à la direction financière qui lui a permet d'établir le budget pour l'année qui suit et savoir ce qui relève de l'exceptionnel et du récurrent ». Contrôleur de gestion de MM.

L'implication des subordonnées et pairs dans les réunions de discussions des réalisations (indicateur du TDB)

« Une fois par semaine, nous organisons une réunion pour la discussion des réalisations. Chaque subordonné présente son rapport sur les indicateurs de performances et sur leurs évolutions. C'est une occasion pour s'arrêter sur les pistes d'amélioration de la capacité de notre site de production ». Directeur général de MM

« Lors de ma participation dans la réunion de suivi de réalisation je présente mon rapport et je propose des pistes d'amélioration de nos actions ». Responsable qualité de MM.

« On apprend à chaque réunion organisée. Parfois le débat porte non seulement sur les actions d'amélioration et sur les écarts, mais aussi sur les questions d'ordre stratégiques. Cela ne conduit pas nécessairement à des changements stratégiques ». Directeurs administratif et financier de l'entreprise MM.

La personnalisation de la détection et de la correction des erreurs

« La direction me fixe une cible de consommation pour chaque commande. Je dois faire le traçage des tissus pour faire sortir le maximum des articles. Quand le responsable de la coupe me demande de lui augmenter la marge d'erreur, il ne sait pas que ça sera au détriment de mon objectif. En fin de compte je serais le seul qui est responsabilisé ». Responsable CAD de MM.

Apprentissage tiré des actions correctives des écarts détectés et performance.

« À chaque fois où il y a un écart constaté donc il y a des traductions ou des retraductions à faire. Le fait de les communiquer des chiffres clés c'est automatiquement leur faire passer une notion économique ». Directeur administratif et financier de l'entreprise Electrical Component International.

« Lorsqu'on interprète les écarts, on regarde ensemble où on se situe par rapport au mois précédent. Ensuite, l'analyse se situe par rapport aux cibles. Les arrêtés mensuels des comptes de résultat nous renseignent sur l'effet des actions d'améliorations effectuées ». Directeur administratif et financier de l'entreprise ECI.

Apprentissage de feedback des clients et performance organisationnelle

*« Avec les échanges et les interactions avec nos clients, on apprend toujours de nouvelles choses, les nouveaux produits, les prix pratiqués par les concurrents, les technologies utilisées... ces informations apportées par nos clients sont à l'origine à la veille stratégique ! »
Directeur général des opérations de l'entreprise Electrical Component International.*

« Les indicateurs du tableau de bord qualité nous ont permis de suivre de près les réclamations de nos clients. Cela permet de prendre en compte leurs suggestions, les motifs de leurs réclamations et de suivre les propositions et de leurs évolutions du mois en mois ». Responsable de qualité de l'entreprise Electrical Component International.

« Les indicateurs du tableau de bord qualité nous permettent de créer des liens entre les actions menées et leurs résultats. D'un mois à un autre, nous surveillons les effets de nos actions sur la qualité de nos produits livrés et sur la satisfaction de nos clients ». Responsable Qualité de l'entreprise Electrical Component International.

« Pour comprendre les causes et les motifs des réclamations de nos clients, nous désignons une équipe chargée d'inspection et de tri. Donc les réclamations lorsqu'elles sont importantes affectent le coût de la non-qualité ». Directeur administratif et financier de l'entreprise ECI.

L'usage interactif de l'information fournie par le système de contrôle de gestion débouche sur les projets d'innovation

« Les discussions autour des chiffres des revues budgétaires et des indicateurs du tableau de bord lors des réunions tiers 4 peuvent déboucher sur les nouvelles idées de produits et des configurations demandées par les clients qui répondent à leurs normes de production, même si ce n'est pas l'objet de ces réunions ». Responsable de production et développement de l'entreprise ECI.

« La forte concurrence que nous avons subie dès notre implantation nous a conduits à revoir notre stratégie de croissance. La concurrence au niveau du secteur du câblage nous a poussés d'opter pour une stratégie de diversification. Aujourd'hui, la structure de chiffre d'affaires est de 70 % en électroménager et 30 % en équipements automobiles. Maintenant, ECI ne se limite pas au câblage, puisque cette unité fabrique également des installations électroniques, ce qui la différencie de nos concurrents directs ». Directeur général des opérations.

Codes relatifs aux variables contextuelles

Les entraves de l'apprentissage liées à la politique générale de l'entreprise

« On s'est retrouvé dans une entreprise où chacun fait sa mission dans son coin, pas de cohésion, pas de communication, parfois on demande l'information plusieurs fois, il faut qu'en se déplace pour l'obtenir ». Responsable de ligne de production de MM.

Manque de compétences et de personnel qualifiés

« Le niveau de qualification des opérateurs recrutés est très limité. Pour les former sur une machine, ça demande cela une formation de longue durée ». Chargé de formation chez MM.

L'usage des pratiques organisationnelles comme des routines défensives

« Parfois le changement est difficile à être accepté par les personnels de l'entreprise... dans la mentalité marocaine, on est très réticents, si tu demandes au personnel de changer sa routine quotidienne... cela nous a conduits à l'échec de la mise en place d'un système de gestion intégré au sein de l'entreprise ». Responsable informatique de l'entreprise MM.

Les situations conflictuelles

« Le contrôleur de gestion cherche à maîtriser le filet budgétaire même au détriment de la qualité des produits. Peut-être, il n'est pas au courant de nombre des réclamations que je reçois chaque jour ». Responsable de qualité de MM.

Le style de leadership transformationnel et le capital relationnel du dirigeant

« Le directeur général est toujours présent sur terrain, dans les différentes réunions, avec les employés... il est là pas dans le sens où il nous surveille. On ressent sa présence et son implication ». Tiré de la discussion avec un opérateur de l'APU 2.

« Le directeur général et son équipe dirigeante participent avec nous dans un tournoi de football organisé par le club de la zone franche. C'est une bonne chose de sentir accompagner tant dans la réalisation des objectifs que dans autres activités ». Opérateur de l'APU 1.

La culture organisationnelle de l'entreprise

« La formation d'un nouvel arrivé à l'entreprise s'effectue en proposant des sessions personnalisées des cas pratiques sur terrain... un coach délégué est désigné au sein de l'entreprise pour accompagner le nouveau recrue dans sa période de transition, et ce à travers l'intensification des activités de socialisations avec les autres membres ». Responsable RH de l'entreprise ECI.

La situation des crises

« On a eu pas mal des problèmes au sein de l'usine. Le volume des Scraps à la fin de chaque shift constitue une crise réelle, cela nous renseigne sur la qualité des profits recrutés et sur la performance de machines utilisées... et là on a commencé déjà à structurer, mais ça n'allait pas de la façon souhaitée ». Responsable de l'amélioration continue et de la coordination.

Table des matières

Remerciements	i
Résumé :	ii
Abstract:	iii
Sommaire	iv
Introduction générale.....	1
Objet de la recherche	2
Intérêt de la recherche	3
Problématique et questions de recherche	4
Positionnement épistémologique et cadre méthodologique de la recherche	5
Structure de la thèse	6
Chapitre 1. Essai de synthèse sur le sens de développement du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel	9
Section 1. Le contrôle de gestion, de la logique de surveillance à la logique de pilotage	10
§I. Les apports de la pensée managériale classique et des théories des organisations sur le contrôle de gestion	10
1. Les apports de l'école classique en matière de développement du contrôle de gestion.....	11
2. La contribution de l'école néoclassique en matière de développement du contrôle de gestion.....	12
3. L'approche cybernétique : Quel apport pour le contrôle de gestion ?	13
4. La contribution des approches contractuelles en matière du contrôle de gestion	15
5. Le contrôle de gestion au sens du courant de la pensée classique : bases et limites.....	18
5.1. La remise en cause des fondements de base du modèle classique de contrôle de gestion	18
5.1.1. Limite liée au principe de la stabilité de l'environnement	18
5.1.2. Limite liée au principe de l'information financière parfaite	19
5.1.3. Limites liées au principe de la performance productive.....	20
5.1.4. Limites relatives au principe de l'existence d'un facteur de production dominant	20
5.1.5. Limite liée au mode d'usage diagnostique des outils de contrôle de gestion.....	20
5.2. L'inadaptation des méthodes classiques d'évaluation des coûts au contexte actuel.....	21
5.2.1. Limite liée au découpage de l'organisation en centres d'analyse	21
5.2.2. Limites liées à l'importance des charges indirectes	22
5.3. Des limites relatives à la gestion budgétaire classique	22
5.3.1. Limites liées à la difficulté de relier stratégie et budgets	22

5.3.2. Limites liées à l'incertitude des prévisions	23
§II. Le modèle de contrôle de gestion basé sur le pilotage : vers une approche gestionnaire et managériale axée sur les processus	24
1. La démarche du Lean management comme source de dépassement du contrôle de gestion instrumental.....	24
1.1. Le Lean management : quel apport pour le contrôle de gestion ?.....	25
1.2. Le Plan Do Study-Check Act : quel apport pour le modèle de pilotage en contrôle de gestion.....	26
2. L'intégration de la psychosociologie des organisations et contrôle de gestion	27
2.1. Le contrôle de gestion à l'épreuve des jeux de pouvoir et des stratégies d'acteurs : les apports de Crozier et Friedberg	28
2.2. Le contrôle de gestion dans le processus de régulation : de la régulation forcée à la régulation autonome	30
3. L'approche systémique et son apport en matière du contrôle de gestion.....	31
4. Le contrôle de gestion dans le processus décisionnel : de la rationalité instrumentale au risque lié à l'incertitude et à l'ambiguïté	34
5. L'approche évolutionniste de l'organisation : le contrôle de gestion comme facteur de développement des capacités organisationnelles	36
§III. Le contrôle de gestion et l'ambidextrie des organisations : à la recherche d'une cohabitation entre le modèle classique et le modèle de pilotage.....	38
1. Un modèle de contrôle de gestion ambidextre : les leviers de contrôle de Simons (1995) .	39
2. Le contrôle de gestion ambidextre : une conciliation entre le mode d'usage interactif et diagnostique des systèmes de contrôle	41
Conclusion de la première section	44
Section 2. L'apprentissage organisationnel : fondements théoriques et état des lieux	45
§I. Les approches théoriques de l'apprentissage : Présentation et contenu.....	46
1. Présentation de l'approche comportementale de l'apprentissage	47
2. Les principes de base de l'approche cognitive de l'apprentissage	49
3. L'hypothèse de base de l'approche humaniste de l'apprentissage.....	50
4. Les idées fondatrices de l'approche sociale de l'apprentissage	51
5. Les hypothèses fondatrices de l'approche constructiviste de l'apprentissage	52
§II. L'apprentissage organisationnel : légitimité d'une définition ?	53
1. Les définitions de l'apprentissage organisationnel dans la littérature.....	54
2. Pour une définition synthétique de l'apprentissage organisationnel	59

3. Les sources d'ambiguïtés dans les travaux sur l'apprentissage organisationnel.....	60
3.1. La confusion « apprentissage organisationnel » et « organisation apprenante ».....	62
3.1.1. Distinction à partir d'un point de vue stratégique	62
3.1.2. Distinction d'un point de vue linguistique	63
3.2. Notre positionnement à la lumière de la levée d'ambiguïté.....	64
§III. Les niveaux, acteurs et processus de l'apprentissage organisationnel	65
1. Les niveaux de l'apprentissage organisationnel dans la littérature	65
1.1. L'hypothèse fondatrice de l'apprentissage en simple boucle	66
2. Les agents de l'apprentissage organisationnel : l'individu versus l'organisation	71
2.1. L'organisation comme agent principal de l'apprentissage.....	71
2.2. L'individu comme agent principal de l'apprentissage organisationnel	72
3. Les mécanismes de transfert de l'apprentissage organisationnel	73
3.1. Les mécanismes contextuels de Fiol et Lyles (1985).....	74
3.2. Le rôle du dialogue dans le transfert de l'apprentissage organisationnel.....	75
3.3. Le processus de transfert de l'apprentissage organisationnel	76
4. Les entraves de l'apprentissage organisationnel dans la littérature	80
Conclusion de la deuxième section	82
Conclusion du premier chapitre	84
Chapitre 2. Le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel : à la recherche d'un cadre théorique intégratif	86
Section 1. Contrôle de gestion et apprentissage organisationnel : nature d'une relation ?	87
§I. Une lecture critique des principaux résultats de la revue de la littérature empirique	87
1. La relation contrôle de gestion — apprentissage organisationnel : les principaux courants de recherche identifiés	88
1.1. Le contrôle de gestion comme routine défensive bloquant de l'apprentissage organisationnel	88
1.2. Le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel : une influence mutuelle.....	89
2. Les recherches sur la relation contrôle de gestion — apprentissage organisationnel : acteurs, niveaux et théories mobilisées par les chercheurs.....	92
2.1. Les agents de l'apprentissage organisationnel mobilisés dans les travaux de recherche portant sur la relation contrôle — apprentissage.....	92
2.2. La relation contrôle de gestion — apprentissage organisationnel : niveaux et théories sous-jacentes	95
§ II. L'identification des argumentations générales avancées par l'emprunt théorique.....	100

1. L'effet de la conception du système de contrôle de gestion sur l'apprentissage organisationnel.....	101
2. L'effet des modes d'usage du système de contrôle de gestion sur l'apprentissage organisationnel	104
§III. Les modes d'usage des systèmes de contrôle de gestion comme déterminants des niveaux de l'apprentissage organisationnel	109
1. Le mode d'usage des systèmes de contrôle de gestion : entre l'apprentissage en simple boucle et l'apprentissage en double boucle	110
1.1. Le mode d'usage diagnostique des systèmes de contrôle de gestion comme facilitant l'apprentissage en simple boucle.....	111
1.2. Le mode d'usage interactif du système de contrôle de gestion comme vecteur de l'apprentissage en double boucle	113
1.3. Vers un contrôle de gestion « ambidextre » favorisant les deux niveaux de l'apprentissage organisationnel	116
2. Les dimensions de l'usage interactif du système de contrôle de gestion dans la littérature...119	
2.1. La composante relationnelle de l'usage interactif du système de contrôle de gestion....	119
2.1.1. Les cadres intermédiaires et opérationnels comme acteurs de l'apprentissage organisationnel	119
2.1.2. Le rôle des utilisateurs des systèmes de contrôle de gestion dans le processus de l'apprentissage organisationnel.....	121
2.2. Les dimensions du levier interactif de contrôle : des construits théoriques ambigus ?... 123	
2.3. L'implication des subordonnés dans le processus de contrôle de gestion et l'effet sur l'apprentissage organisationnel : entre participation et soumission.....	125
2.4. L'objet de l'interaction des acteurs : entre incertitudes stratégiques et partage de représentations ?	126
Conclusion de la première section	129
Section 2. La relation entre le contrôle de gestion et l'apprentissage : une analyse renouvelée axée sur l'amélioration de la performance organisationnelle.....	131
§I : La performance organisationnelle : un essai de synthèse	131
1. La performance organisationnelle : de la définition à la mesure	132
1.1. L'ambiguïté du concept de la performance organisationnelle	133
1.2. La performance organisationnelle : Quelques définitions.....	135
2. Synthèse des différentes approches de la performance organisationnelle	137
2.1. L'approche économique de la performance organisationnelle.....	137

2.2. L'approche sociale de la performance organisationnelle	137
2.3. L'approche systémique de la performance organisationnelle	138
2.4. L'approche politique de la performance organisationnelle	139
3. Les déterminants de la performance organisationnelle	140
3.1. Les déterminants environnementaux de la performance organisationnelle	140
3.2. Les déterminants organisationnels de la performance	141
3.3. Les déterminants humains de la performance organisationnelle	142
3.4. Les déterminants stratégiques de la performance organisationnelle	142
§II. L'orientation de l'entreprise vers l'apprentissage et performance organisationnelle.....	143
1. La nature de la relation de l'apprentissage et de la performance organisationnelle.....	143
1.1. L'apprentissage et la performance organisationnelle : un effet non envisageable !	144
1.2. Un regard critique sur les travaux de recherche développant une association positive entre l'apprentissage et la performance organisationnelle	145
1.2.1. Le modèle de López, Peón et Ordás (2005)	146
1.2.2. Le modèle de Calantone, R.J., Cavusgil, S.T., Zhao, Y., (2002)	148
2. Mesure de l'impact de l'apprentissage sur la performance organisationnelle	150
Conclusion de la deuxième section	154
Conclusion du deuxième chapitre	155
Chapitre 3. Positionnement épistémologique et cadre méthodologique de la recherche	158
Section 1. Le réalisme critique comme posture épistémologique de la recherche.....	159
§I. Design de la recherche	159
1. Objet principal de la recherche.....	159
2. Problématique centrale de la recherche.....	159
3. Questions dérivées de la recherche	160
4. Modèle théorique de la recherche	161
§II. Positionnement épistémologique de la recherche.....	163
1. Un regard croisé sur l'épistémologie de la recherche en science de gestion	164
1.1. Débat autour de la posture épistémologique de la recherche en science de gestion	164
1.2. Les cadres épistémologiques contemporains en science de gestion	166
2. Le positionnement épistémologique de la recherche : un cadre réaliste critique.....	171
2.1. Les caractéristiques et les hypothèses fondatrices du réalisme critique.....	171
2.2. Le mode de raisonnement dans le paradigme réaliste critique.....	173
2.3. La justification des connaissances élaborées dans le cadre du réalisme critique.....	174

2.3.1. La justification de la fiabilité chez les réalistes critiques.....	175
2.3.2. La justification de la validité interne au regard des réalistes critiques.....	175
2.3.3. La justification de la validité externe de la recherche	176
2.4. Une démarche qualitative de la recherche pour étudier la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel	178
Conclusion de la première section	179
Section 2. Une démarche méthodologique qualitative basée sur l'étude des cas.....	180
§I. Les approches méthodologiques mobilisées dans les recherches antérieures sur la relation entre le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel.....	180
1. Démarche de la conduite de la revue de littérature	180
2. Méthodes de recherche mobilisé dans les travaux de recherche antérieurs	185
2.1. Les recherches portant sur l'amélioration de la performance organisationnelle.....	186
2.2. Les recherches portant sur le développement des capacités organisationnelles	187
2.3. Les recherches portant sur l'adaptation organisationnelle	187
§II. La stratégie de l'étude de cas comme démarche de la recherche	188
1. Le nombre de cas à retenir	188
2. Le critère de la sélection des cas à retenir	190
3. Le déploiement de la recherche.....	193
3.1. Les modes de collecte des données dans le cadre d'une recherche qualitative.....	194
3.1.1. L'observation non participante.....	194
3.1.2. Les entretiens semi-directifs comme mode de production des données	194
3.1.3. Les données internes et externes (les données secondaires)	196
4. L'approche générale de l'analyse des données recueillies.....	196
4.1. Démarche et niveaux d'analyse.....	196
4.1. Une stratégie mixte pour la conduite de l'analyse des données	198
4.1.1. La stratégie orientée — cas	198
4.1.2. La stratégie orientée — variable	199
Conclusion du troisième chapitre	201
Chapitre 4. La nature de la relation du contrôle de gestion, de l'apprentissage et de la performance organisationnelle : Présentation et discussion des résultats	202
Section 1. Les modes d'usage des systèmes de contrôle de gestion observés dans les deux études de cas	203
§I. Cas de l'entreprise ECI : observation d'une relation récursive et bidirectionnelle entre les systèmes de contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel	204

1. Le partage de la vision autour des objectifs dans l'entreprise Electrical Components International décrit comme un atout pour l'apprentissage organisationnel	204
2. L'implication et la participation des acteurs dans les réunions de suivi de réalisation des objectifs fixés comme catalyseur de l'apprentissage organisationnel au sein d'ECI	206
3. Une attention particulière à l'information financière et non financière comme vecteurs de l'apprentissage organisationnel	207
4. La focalisation sur l'incertitude stratégique renforce la remise en question de la théorie de l'action de l'entreprise.....	209
5. Les écarts de la performance détectés par le contrôleur de gestion comme objet de l'apprentissage au sein de l'entreprise Electrical Components International	210
6. Discussions en réunion des actions de correction comme objet de la transmission de la connaissance intra organisationnelle	211
7. Le débat et le dialogue continu sur la validité des plans d'action comme vecteur de l'apprentissage au sein de l'entreprise Electrical Component International	212
§II. Cas de l'entreprise Maroc Modis : observation d'un système de contrôle de gestion tantôt diagnostique tantôt interactif orienté vers une logique de régulation	217
1. La communication des aspects de la stratégie délibérée	217
2. Le contrôle par l'approche financière basée sur la production des reportings financiers réduit l'interaction entre les acteurs.....	219
3. L'asymétrie de l'information entre les niveaux hiérarchiques limite l'apprentissage tiré de la phase de l'interprétation de l'information	221
4. Une participation limitée du contrôleur de gestion dans les réunions de suivi des réalisations comme mécanisme bloquant de l'apprentissage en double boucle	222
5. L'implication des subordonnés et pairs dans les réunions de discussions des réalisations ne permet pas la remise en cause la validité des objectifs	224
6. La personnalisation de la détection et de la correction des erreurs comme bloquantes de l'apprentissage en double boucle	225
§IV. L'effet de l'orientation de l'entreprise vers l'apprentissage sur les dimensions de la performance organisationnelle	230
1. Le partage des connaissances intra organisationnelle autour des écarts détectés par le contrôleur de gestion agit sur la maîtrise les coûts de production	231
2. L'apprentissage tiré du feedback des clients comme objet de l'amélioration de la qualité des produits livrés.....	232

3. L'usage interactif du système de contrôle de gestion comme locomotive de développement des nouveaux projets d'innovation.....	234
Conclusion de la première section	237
Section 2. Les facteurs contextuels qui influencent la dynamique de l'apprentissage des entreprises industrielles marocaines.....	239
§I. Les entraves à l'apprentissage organisationnel des entreprises industrielles.....	239
1. Les entraves de l'apprentissage liées à la politique générale de l'entreprise.....	239
2. Un style de leadership transactionnel limitant la participation des acteurs.....	240
3. Manque de compétences et de personnel qualifiés comme frein à l'apprentissage	241
4. L'usage des pratiques organisationnelles comme routines défensives bloquant l'apprentissage.....	242
5. Les situations conflictuelles comme frein à l'apprentissage	242
§II. Les facteurs qui favorisent l'apprentissage organisationnel dans les entreprises industrielles marocaines.....	243
1. Le style de leadership transformationnel et le capital relationnel du dirigeant comme facilitateurs de l'apprentissage organisationnel	244
2. La dynamique du groupe de travail.....	245
3. La culture organisationnelle de l'entreprise	245
4. La technologie et la communication au sein de l'entreprise comme facteurs déterminants de l'apprentissage.....	246
5. L'environnement externe : marché et concurrence	247
6. La situation des crises comme déterminant de l'apprentissage organisationnel	248
Conclusion de la deuxième section	249
Conclusion du quatrième chapitre.....	250
Conclusion générale	252
Bibliographie.....	261
Liste des tableaux	278
Liste des figures	278
Annexe 1 : Listes des annexes classés par thématiques	279
Table des matières.....	315