



HAL
open science

Contrôle de gestion et apprentissage organisationnel

Samuel Sponem

► **To cite this version:**

Samuel Sponem. Contrôle de gestion et apprentissage organisationnel. Bernard Colasse. Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, pp.561-573, 2009. <halshs-00465677>

HAL Id: halshs-00465677

<https://shs.hal.science/halshs-00465677v1>

Submitted on 30 Nov 2018

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



HAL Authorization

Contrôle de gestion et apprentissage organisationnel

Samuel Spone

Publié dans B. Colasse (Ed.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (pp. 561–573). Economica, 2009.

Le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel entretiennent des relations complexes. On peut même penser de prime abord qu'ils sont incompatibles, voire antinomiques ; certains auteurs opposent ainsi « l'orientation vers l'apprentissage » à « l'orientation vers la performance », notion de base du contrôle de gestion (Coad, 1996). Cette opposition apparente se nourrit de l'idée que le contrôle de gestion aspire à la conformité des comportements (Flamholtz, Das et Tsui, 1985), à la cohérence des actions des managers (Bouquin, 2006), à la mise en œuvre de la stratégie (Anthony, 1988), 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.

Pourtant, le modèle le plus simple et le plus courant de représentation du contrôle de gestion, le modèle cybernétique, met au cœur de ce processus une forme d'apprentissage par l'expérience puisqu'il permet, par une boucle de rétroaction, d'apprendre par essais-erreurs. En fait, le contrôle de gestion est un système d'information et, à ce titre, il véhicule des connaissances et peut être un vecteur d'apprentissage. Certains affirment d'ailleurs que l'apprentissage serait la principale raison de l'existence des systèmes de contrôle de gestion (Neely et Al Najjar, 2006). Simons (1990, p. 142), en soulignant que « les systèmes de contrôle ont plusieurs objectifs : suivre, apprendre, signaler, contraindre, surveiller, motiver », fait de l'apprentissage l'une des fonctions majeures du contrôle de gestion. Les études empiriques qui s'intéressent aux systèmes de contrôle de gestion comme vecteur d'apprentissage restent cependant assez rares. Il s'agit donc de s'interroger, à l'aide des recherches réalisées sur ce thème, sur les mécanismes qui font du contrôle de gestion un outil d'apprentissage organisationnel.

Après un rapide rappel des principales caractéristiques de l'apprentissage organisationnel, le processus d'apprentissage et le processus de contrôle seront mis en parallèle. Le parallèle réalisé permettra de mettre en évidence et de discuter les mécanismes par lesquels le contrôle permet l'apprentissage.

1. Apprentissage organisationnel : repérage des lieux

L'apprentissage organisationnel est une notion qui ne se laisse pas approcher facilement : il n'en existe pas de définition unifiée dans la littérature et les très nombreuses recherches qui sont menées sur ce thème rendent difficile toute revue exhaustive. On peut cependant essayer de faire un repérage des lieux.

D'abord, l'apprentissage organisationnel, s'il est initié au niveau individuel, ne s'y limite pas : il touche aussi le groupe et l'organisation auxquels appartient l'individu. C'est donc un phénomène collectif qui « ne se limite pas à l'apprentissage de ses membres » (Fiol et Lyles, 1985, p. 802). Les systèmes de collecte, de traitement et de sauvegarde de l'information qui existent dans les organisations peuvent alors être vus comme des composantes de l'apprentissage (Huber, 1991). Cet apprentissage organisationnel peut se

produire à tous les niveaux de l'organisation. Il n'est pas forcément le résultat d'une volonté de la direction et peut se développer de manière non intentionnelle.

Ensuite, l'apprentissage organisationnel est un processus. Il traduit une transformation d'un état à un autre. En ce sens, il est souvent associé au changement organisationnel. Dans une perspective *behavioriste*, l'apprentissage peut ainsi être repéré par les changements de comportements (Leroy, 1998). Il peut cependant s'en distinguer si l'on en retient une définition cognitive ; il y a apprentissage lorsque les capacités cognitives des individus sont modifiées (Fiol et Lyles, 1985). La perspective actuelle la plus courante associe ces deux conceptions en soulignant que l'apprentissage organisationnel se traduit à la fois par une modification des changements cognitifs et par une évolution des comportements : les individus et les groupes apprennent en interprétant et en agissant (Vera et Crossan, 2003). Voir l'apprentissage comme un processus n'induit pas forcément une vision positive de celui-ci. Certains apprentissages ne sont pas profitables à l'organisation et il arrive que cette dernière n'arrive pas à oublier des apprentissages passés, ce qui l'empêche de s'adapter aux nouvelles exigences de son environnement (Levitt et March, 1988). L'étude d'un processus distingue le courant de recherche sur l'apprentissage organisationnel de celui sur la connaissance organisationnelle, résultat des apprentissages à un instant donné. Ces deux courants de recherche s'intéressent aux deux faces d'un même problème – l'un s'intéressant aux flux de savoirs et l'autre à leurs stocks – et il serait fécond que les travaux des deux courants s'alimentent dans une logique cumulative (Vera et Crossan, 2003). La distinction entre savoirs tacites et explicites (qui peuvent être codifiés), et la mise en évidence des modes de conversion du savoir tels qu'ils sont développés par Nonaka (1994) dans le courant de la connaissance organisationnelle, permettent, en effet, de mieux repérer certaines modalités d'apprentissage organisationnel.

Enfin, divers niveaux d'apprentissages sont envisageables. Les célèbres travaux d'Argyris et Schön (1978) permettent ainsi de distinguer l'apprentissage en simple boucle (qui porte sur le « comment faire » et améliore le fonctionnement de l'organisation au sein d'un cadre établi et sans changer les normes) de celui en double boucle (qui porte sur le « quoi faire » et implique un changement des valeurs, des normes et des croyances). L'apprentissage en double boucle suppose de s'interroger sur les choix et les causes de ces choix. Dans le même ordre d'idées, March (1991) distingue l'exploration qui concerne l'acquisition de nouveaux savoirs de l'exploitation qui porte sur la mise en œuvre et l'approfondissement des savoirs existants.

Nous considérerons ici que « l'apprentissage organisationnel est le processus de changement dans les pensées et les actions à la fois individuelles et collectives, qui est compris dans et affectés par les institutions de l'organisation. Quand l'apprentissage de l'individu et du groupe devient institutionnalisé, l'apprentissage organisationnel se produit et le savoir est incorporé dans des archives non humaines comme les routines, les systèmes, les structures, la culture et la stratégie » (Vera et Crossan, 2003). Autrement dit, « il s'agit du processus par lequel les données anciennes (connaissances ou savoirs, pratiques, procédures,

¹ Les travaux concernant l'« organisation apprenante » sont le pendant managérial et prescriptif de l'apprentissage organisationnel. De manière similaire, le courant de la « gestion des connaissances » traite des procédures mises en œuvre pour gérer les savoirs dans une visée prescriptive (Vera et Crossan, 2003).

² La socialisation qui traduit le partage de savoirs tacites, la combinaison de savoirs explicites, l'externalisation de savoirs tacites en savoirs explicites et l'internalisation des savoirs explicites en savoirs tacites.

représentations) sont combinées avec de nouvelles données et mises en œuvre collectivement dans des actions ou dans la préparation d'actions futures » (Charreire, 2003).

2. L'apprentissage et le contrôle : des processus parallèles ?

Les systèmes de contrôle présentent des caractéristiques qui en font des éléments essentiels de la gestion des flux de connaissance dans l'organisation. En effet, ils influencent la gestion du savoir en pesant, *via* le traitement de l'information, sur la façon dont celui-ci est acquis, disséminé, interprété et utilisé pour atteindre les objectifs de l'organisation (Turner et Makhija, 2006). D'ailleurs, « il n'y a pas d'apprentissage efficace sans objets intermédiaires autour desquels organiser la discussion et la réflexion, focaliser les attentions et objectiver les débats » (Lorino, 1996, p. 483). À ce titre, les systèmes de contrôle de gestion sont l'un des mécanismes qui favorisent ou inhibent l'apprentissage dans les organisations.

Crossan, Lane et White (1999) proposent un cadre théorique du processus d'apprentissage organisationnel en quatre étapes : intuition, interprétation, intégration et institutionnalisation. L'intuition se produit au niveau individuel. On peut la considérer comme une étape d'acquisition de savoir qui vient de l'expérience, d'une imitation, d'une acquisition ou d'une prospection (Huber, 1991). L'interprétation passe par le langage et permet de transmettre l'apprentissage de l'individu au groupe. Elle s'appuie sur l'explication par des mots ou des actions d'une intuition. L'intégration se fonde sur le dialogue et doit favoriser le partage des interprétations et l'ajustement mutuel. L'institutionnalisation est un phénomène de niveau organisationnel. Elle se traduit par des routines, c'est-à-dire par des « formes, règles, procédures, conventions, stratégies et technologies autour desquelles les organisations sont construites et à travers lesquelles elles opèrent » (Levitt et March, 1988, p. 320). L'apprentissage institutionnalisé ne peut pas intégrer tous les apprentissages en cours au niveau individuel et au niveau du groupe ; il se produit en effet à un rythme plus lent que les autres apprentissages. Ces quatre étapes s'articulent dans un processus dynamique : il y a une tension entre le processus d'exploration et d'assimilation de nouveaux apprentissages (appelé *feedforward*) au travers duquel de nouvelles idées et actions circulent des individus vers l'organisation, et le processus d'exploitation ou d'utilisation par les individus de ce qui a déjà été appris au niveau de l'organisation (appelé *feedback*). L'apprentissage consiste donc en un flux de savoirs qui va de l'individu à l'organisation en passant par le groupe et inversement.

Le modèle rationnel du contrôle peut être quant à lui résumé en trois étapes : la finalisation (avant le contrôle), le pilotage (pendant le contrôle) et la postévaluation (après le contrôle) (Bouquin, 2006). La phase de finalisation porte à la fois sur la conception du système (choix et décomposition des objectifs, définition des modes d'incitation) et la prévision (notamment dans le cadre du budget). La finalisation est parfois dissociée du contrôle ; elle en est pourtant un élément fondamental. C'est un contrôle de type « *feedforward* », ou contrôle anticipé. Le contrôle en phase de finalisation, ou *feedforward*, passe par le suivi des *inputs* et la prédiction de leurs effets sur les résultats afin d'atteindre les objectifs fixés (Koontz et Bradspies, 1972). La phase de pilotage concerne les processus mis en œuvre pour assurer la « vigilance dans l'action » (observation et mesure des actions) et les interventions correctives. Elle s'appuie notamment sur le suivi des écarts et les tableaux de bord. La postévaluation concerne l'évaluation des performances réalisées et les conséquences qui doivent en être tirées. Le *feedback* reçu pendant ces phases de pilotage et de postévaluation doit permettre de réguler et de piloter le système contrôlé en fonction de ses résultats.

La comparaison entre les processus d'apprentissage et de contrôle fait apparaître des modes de représentation qui semblent assez similaires et s'articulent autour de deux mécanismes : le *feedforward* et le *feedback*.

Les travaux de Simons (1990) permettent de mieux comprendre le lien entre contrôle et apprentissage. Il constate en effet que « toutes les organisations grandes et complexes ont des systèmes similaires de contrôle de gestion [...] mais qu'il y a des différences dans la manière d'utiliser les systèmes de contrôle de gestion » (Simons, 1990, p. 135), ce qui le conduit à distinguer systèmes de contrôle diagnostique et systèmes de contrôle interactif. Nous allons voir que les systèmes de contrôle diagnostique s'appuient sur le contrôle par *feedback* alors que les systèmes de contrôle interactifs mettent l'accent sur le processus de *feedforward*. Ces deux mécanismes impliquent des types et des modalités d'apprentissage différents.

3. Systèmes de contrôle diagnostique : le *feedback* comme source d'apprentissage

Les systèmes de « contrôle diagnostique » sont « les systèmes d'information formels que les managers utilisent pour surveiller les résultats de l'organisation et corriger les déviations par rapport aux standards prédéfinis de performance » (Simons, 1995, p. 59). Ils s'apparentent à ce qu'on appelle classiquement « contrôle de gestion ». Ce type de système permet à l'entreprise de fonctionner sans surveillance constante car les managers ne s'y impliquent que s'il y a des écarts par rapport aux résultats attendus : c'est le principe du management par exception.

Simons (1987, p. 358) caractérise les systèmes de contrôle diagnostiques de la manière suivante : 1. le rôle des fonctionnels dans la préparation et l'interprétation de l'information est central ; 2. le processus implique rarement les managers et repose sur le principe du management par exception ; 3. les données sont transmises par des procédures formelles de *reporting* ; 4. le processus doit permettre d'atteindre des résultats définis à l'avance. Dans cette approche, « le contrôle est un processus cybernétique et régulateur qui oriente ou contraint l'activité en fonction de standard ou d'objectifs » (Green et Welsh, 1988, p. 291). Le mécanisme principal de pilotage du contrôle de gestion est ici la régulation par *feedback*.

Contrairement à d'autres modes de contrôle (le contrôle par la bureaucratie ou le contrôle par le clan par exemple), ce type de contrôle permet des expérimentations, une certaine originalité dans l'utilisation des savoirs existants et donc un apprentissage sur les processus de travail (Turner et Makhija, 2006). En effet les individus disposent d'une marge de manœuvre pour expérimenter de nouveaux modes de fonctionnement, sous condition d'atteindre les objectifs qui leur sont fixés. Dans ce cadre, le *feedback* est une des sources principales d'apprentissage. Ainsi, lorsque le processus de transformation est mal connu, le *feedback* permet aux acteurs d'essayer d'améliorer la prise de décision par essais-erreurs. Le suivi des performances par le *feedback* améliore donc très largement l'apprentissage par expérience : c'est l'un des principaux mécanismes d'apprentissage (Huber, 1991). Mock (1973) a ainsi montré que la prise de décision s'améliore et qu'il y a un apprentissage plus important lorsque les individus disposent d'un suivi des écarts. L'analyse des écarts permet, en effet, de comprendre les causes des difficultés et donc d'apprendre pour améliorer la résolution des problèmes. C'est d'ailleurs lorsque les agents voient les résultats de leurs choix passés en recevant un *feedback* que les systèmes d'incitation améliorent la prise de décision (Sprinkle, 2000). Lorsque le processus de contrôle est articulé avec un *benchmarking* interne, le *feedback* peut susciter le dialogue afin de détecter de nouveaux moyens d'action. En la

matière, une certaine prudence est cependant de mise. L'étude de l'utilisation du *benchmarking* interne dans des agences bancaires a en effet montré que ces échanges peuvent avoir un effet contreproductif : ils ne conduisent pas forcément à une amélioration de la performance car les responsables n'ont pas toujours intérêt à partager l'information pertinente (Villarmois, 1999).

En définitive, le *feedback* et les systèmes de contrôle diagnostique parachèvent l'institutionnalisation des connaissances acquises par l'organisation. Ces systèmes permettent de s'assurer que « les routines continuent à être accomplies et que l'organisation produit et atteint ses objectifs » et « d'exploiter la compréhension actuelle que l'entreprise a de son métier » (Crossan, Lane et White, 1999, p. 530).

L'apprentissage constaté dans ces situations est cependant limité pour plusieurs raisons. D'abord, le *feedback* peut être trop tardif pour permettre à l'organisation un apprentissage utile (Huber, 1991). Ensuite, il suppose que le processus contrôlé se répète et qu'il reste stable (Hofstede, 1981). De plus, les systèmes diagnostiques « contraignent l'innovation et la recherche d'opportunité pour assurer l'atteinte des objectifs prévus dans les stratégies délibérées » (Simons, 1995, p. 91). Ils ne conduisent donc pas à s'interroger sur les objectifs et permettent un apprentissage uniquement en simple boucle, un apprentissage par exploitation. Enfin, si le *feedback* permet un apprentissage au niveau individuel, il n'assure pas à lui seul un transfert de l'apprentissage au niveau collectif (Turner et Makhija, 2006). Ce transfert doit s'effectuer par d'autres mécanismes ou d'autres modes de contrôle (par les procédures ou par le clan, par exemple).

4. Systèmes de contrôle interactif : le *feedforward* comme source d'apprentissage

Les systèmes de « contrôle interactif » sont « les systèmes formels d'information que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés » (Simons, 1995, p. 95). Les organisations utilisent ces systèmes « pour voir comment le futur peut être différent du passé » (Crossan, Lane et White, 1999, p. 530). Six éléments caractérisent un système interactif (Simons, 1987, p. 351) : 1. les spécialistes fonctionnels ont un rôle limité dans la préparation et l'interprétation des résultats ; 2. le processus demande une attention régulière et fréquente de la part des managers opérationnels à tous les niveaux de l'organisation ; 3. les données sont interprétées et discutées en réunion avec les supérieurs, les subordonnés et les pairs ; 4. l'information générée par le processus de contrôle est un ordre du jour important et récurrent suivi par les plus hauts niveaux de la direction ; 5. les processus reposent sur un débat permanent autour des données, hypothèses, et plans d'action ; 6. plus que les résultats, ce sont les efforts qui sont récompensés. En mettant l'accent sur la discussion, les plans d'action, l'implication des managers, les systèmes de contrôle interactifs rendent possible un contrôle anticipé de type *feedforward*. L'apprentissage réalisé dans ce cadre repose sur trois dispositifs : la création d'espaces de discussion, la réflexion sur les objectifs et les prévisions et la recherche de liens entre, d'une part, la stratégie et les hypothèses sur lesquelles elle repose et, d'autre part, les opérations.

L'utilisation interactive des outils conduit à réunir des acteurs de différents niveaux et de différentes fonctions dans le cadre d'un « processus formel (qui) est souvent indispensable pour favoriser un dialogue duquel de nouvelles idées et plan d'action vont émerger » (Simons, 1991). En effet, l'apprentissage collectif ne se produit que lorsqu'il y a des « interférences » et une « confrontation des savoirs » entre les membres de l'organisation (Hatchuel, 1997). Simons (1990) a ainsi montré que l'utilisation du processus budgétaire comme espace de

discussions peut favoriser l'apprentissage, notamment dans les entreprises qui ont une stratégie de prospecteur (Sponem, 2004). Le budget interactif favorise, en effet, le changement stratégique (Abernethy et Brownell, 1999). Vaivio (2004) constate que la mise en place d'indicateurs non financiers peut favoriser l'apprentissage en structurant le dialogue entre la direction et les acteurs sur le terrain, en obligeant la direction à s'intéresser au contenu détaillé, opérationnel et technique des activités, et en faisant discuter et débattre les spécialistes de différents domaines. Les mesures non financières peuvent aussi donner lieu à des discussions sur l'interprétation des chiffres, ce qui permet d'externaliser des savoirs locaux. Henri (2006) a, pour sa part, montré qu'en focalisant l'attention sur les priorités stratégiques et en stimulant le dialogue, l'utilisation interactive des systèmes de mesure de la performance « contribue à produire et à disséminer du savoir et favorise les collaborations au sein de l'organisation ».

Les systèmes interactifs sont utilisés pour « développer une pression interne afin de casser les routines étroites de recherches d'information, stimuler la recherche d'opportunités et encourager l'émergence de nouvelles initiatives stratégiques » (Simons, 1995, p. 93). Ainsi, le contrôle par *feedforward* « en mettant l'accent sur les inputs (...) peut donner l'occasion de revoir régulièrement les objectifs eux-mêmes » (Koontz et Bradspies, 1972, p. 35). La phase de planification peut ainsi être pensée comme un élément fondamental de l'apprentissage car elle suppose de s'interroger et de rendre visibles les relations cause-effet entre l'action et la performance. De Geus (1988) montre ainsi que l'examen de plusieurs *scenarii* en phase de prévision peut faciliter l'apprentissage notamment s'il est demandé aux managers de parler de faits plutôt que de chiffres. Grâce aux systèmes de contrôle interactifs, les managers « révèlent leurs valeurs et leurs préférences aux personnes qui doivent prendre des décisions dans l'organisation » (Simons, 1990, p. 137). De ce fait, les systèmes de contrôle interactifs « influencent et guident le processus d'apprentissage » en laissant les idées et les initiatives émerger. Simons (1995) montre ainsi que les systèmes de contrôle de gestion peuvent véhiculer de nouvelles orientations stratégiques auxquelles les responsables doivent répondre par des plans d'action innovants. Les systèmes de contrôle ne servent donc pas uniquement à implémenter les stratégies : ils orientent aussi les apprentissages locaux qui permettent l'émergence de stratégies.

Les dispositifs de contrôle qui explicitent le lien entre la stratégie et les opérations peuvent favoriser le processus d'apprentissage par *feedforward*. Ainsi, les indicateurs non financiers permettent de dépasser l'étude du simple résultat des actions pour s'intéresser au lien entre la stratégie et les opérations (Vaivio, 2004). La mise en place d'un tableau de bord prospectif³ peut ainsi constituer un processus d'apprentissage dans la mesure où il oblige à « décrire les hypothèses sur lesquelles repose la stratégie » (Tuomela, 2005, p. 303). La mesure de la performance et l'étude des liens entre les différents indicateurs est un élément fondamental de l'apprentissage puisqu'elles permettent de révéler les facteurs clés de succès qui peuvent améliorer la rentabilité (Neely et Al Najjar, 2006). Chenhall (2005) montre ainsi que des systèmes de mesure de la performance qui font le lien entre la stratégie et les opérations peuvent favoriser l'apprentissage en donnant « un cadre partagé pour communiquer la stratégie et la vision, un langage qui aide les individus à voir quelles parties de l'organisation sont en cohérence avec la stratégie de l'organisation et un lieu de rétention du savoir qui aide à analyser et apprendre des performances passées ». Une étude menée par Aggeri et Hatchuel montre qu'un indicateur de mesure de la performance peut être « un

³ Voir dans cette encyclopédie l'article de Jean-Louis Malo, « Tableaux de bord », p. 000.

modèle de connaissance qui construit une représentation commune, qui mobilise les acteurs sur des objectifs partagés, qui permet de catalyser les efforts d'apprentissage et qui se modifie, en retour, par ces apprentissages » (Aggeri et Hatchuel, 1997, p. 238). De la même manière, du fait du lien qu'ils font entre la stratégie et les opérations, les budgets discutés à partir d'un plan d'action peuvent favoriser l'exploration de nouveaux savoirs (Simons, 1990).

Les outils de contrôle de gestion utilisés de manière interactive peuvent ainsi être plus que des outils d'exploitation et d'apprentissage en simple boucle. Ils ne servent alors pas uniquement à institutionnaliser l'apprentissage acquis mais, en reprenant le cadre de Crossan, Lane et White (1999), à favoriser l'intuition (qui peut venir du transfert de savoirs entre services ou de la recombinaison de savoirs existants), l'interprétation par les différents acteurs (en objectivant leurs terrains d'accord ou de désaccord), mais aussi l'intégration (c'est-à-dire le partage des représentations).

*

* *

Contrairement à la vision qui en est communément donnée, les résultats des recherches présentées ici montrent que les systèmes de contrôle peuvent s'avérer de formidables outils d'apprentissage. Dans la perspective classique, les systèmes de contrôle de gestion, comme l'ensemble des systèmes de gestion « sont des supports d'apprentissage, qui offrent des cadres d'analyse de l'action et structurent la perception collective du réel » (Lorino, 2000). C'est ce que nous avons appelé l'apprentissage par *feedback* dans le cadre du contrôle diagnostique. Ils sont aussi des « ponts de la réflexion vers l'action » et, à ce titre, ils « donnent aux managers un moyen de projeter leurs intentions dans les modes de fonctionnement collectifs concrets. La composition des tableaux de bord, le choix des objectifs, le mode de calcul des résultats, véhiculent des signaux pour les acteurs » (Lorino, 2000). C'est ce que nous avons appelé l'apprentissage par *feedforward* dans le cadre du contrôle interactif.

Contrôle interactif, contrôle diagnostique et apprentissage

	Contrôle diagnostique	Contrôle interactif
Type de contrôle privilégié	<i>Feedback</i>	<i>Feedforward</i>
Type d'apprentissage	Simple boucle, exploitation	Double boucle, exploration
Modalités de l'apprentissage	Expérience Essai – erreur	Simulation et modélisation Discussion et confrontation
Limites	Pas d'exploration	Pas de routines Capacité limitée d'attention des managers
Phase(s) du processus d'apprentissage	Institutionnalisation	Intuition, interprétation, intégration

Ces deux modes d'apprentissage sont indissociables : il est nécessaire de combiner contrôles interactifs et diagnostiques pour permettre à l'entreprise de fonctionner. Ainsi, le « contrôle de gestion est un apprentissage » qui doit permettre d'orienter les comportements pour les rendre cohérents avec la stratégie mais qui doit aussi permettre la « modélisation du processus décision-action-résultat pour mieux définir les objectifs pertinents » (Bouquin, 2006, p. 34). Il est à la fois un langage qui permet de sociabiliser les managers et un signal qui permet de provoquer des apprentissages.

Le dilemme auquel doivent faire face les concepteurs des systèmes de contrôle est double. D'abord, ils doivent concilier exploration et exploitation. Lorsque les systèmes de contrôle mettent l'accent sur l'exploitation, l'efficacité, et qu'ils permettent donc un apprentissage rapide des savoirs de l'organisation par les nouveaux arrivants, ils peuvent également bloquer l'exploration (March, 1991). Dans ce cas, on peut considérer que l'apprentissage est une modalité de contrôle. Inversement, il est impossible de multiplier les systèmes de type interactif favorisant l'apprentissage du fait de la capacité d'attention limitée des managers mais aussi parce que la mise en place de routines est indispensable au fonctionnement de l'organisation. Le deuxième dilemme porte sur l'articulation des systèmes interactifs et diagnostiques. Simons (1995) montre que les dirigeants utilisent de manière ponctuelle les systèmes de contrôle interactifs, notamment en période de crise ou lors de leur nomination, afin de permettre des apprentissages. Ces systèmes sont ensuite institutionnalisés et deviennent des systèmes diagnostiques. Il est ainsi possible de différencier les outils de contrôle de gestion, mais certainement de manière ponctuelle, pour concilier l'exploration et l'exploitation (Soulerot, 2008).

Trop souvent, le contrôle de gestion est vu dans une perspective de responsabilisation, coercitive et disciplinaire. Les résultats attendus sont simples : cohérence avec la stratégie décidée par la direction et motivation des acteurs. Les recherches menées depuis de nombreuses années montrent les effets pervers de cette conception des systèmes de contrôle : focalisation sur le court terme, concurrence interne, manipulation des comptes... Les recherches présentées suggèrent que la force des systèmes de contrôle ne vient pas uniquement de leur capacité d'alignement ; ne seraient-ils pas, par la modélisation du réel qu'ils proposent et diffusent, des dispositifs d'apprentissage ? Cela permettrait d'expliquer pourquoi les systèmes de contrôle de gestion sont aussi importants dans les environnements incertains ou dans les entreprises innovantes et pourquoi il est paradoxalement d'autant plus important d'essayer de planifier qu'il est difficile de le faire. Avoir conscience de cette contradiction pourrait nous amener à repenser la conception des systèmes de contrôle.

Références

- Abernethy M. A., Brownell P., « The role of budgets in organizations facing strategic change: An exploratory study », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, n° 3, 1999, p. 189-204.
- Aggeri F., Hatchuel A., « Les instruments de l'apprentissage. Construction et diffusion d'une expertise de recyclage dans la conception automobile », in J.-C. Moisdon (éd.), *Du mode d'existence des outils de gestion, les instruments de gestion à l'épreuve de l'organisation*, Séli Arslam, 1997, p. 217-247.
- Anthony R. N., *The management control function*, The Harvard Business School Press, Boston, 1988.
- Argyris C., Schön D., *Organisational learning: A theory of action perspective*, Addison-Wesley, 1978.
- Bouquin H., *Le contrôle de gestion*, PUF, Paris, 2006.
- Charreire S., « Les rites de la migration et de la légitimation des savoirs dans l'apprentissage organisationnel : Études de cas », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 6, n° 2, 2003, p. 115-153.
- Chenhall R. H., « Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: An exploratory study », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 30, n° 5, 2005, p. 395-422.

- Coad A., « Smart work and hard work: Explicating a learning orientation in strategic management accounting », *Management Accounting Research*, vol. 7, n° 4, 1996, p. 387-408.
- Crossan M. M., Lane H. W., White R. E., « An organizational learning framework: From intuition to institution », *Academy of Management Review*, vol. 24, n° 3, 1999, p. 522-537.
- De Geus A. P., « Planning as learning », *Harvard Business Review*, vol. 66, n° 2, 1988, p. 70-74.
- Fiol C. M., Lyles M. A., « Organizational learning », *The Academy of Management Review*, vol. 10, n° 4, 1985, p. 803-813.
- Flamholtz E. G., Das T. K., Tsui A. S., « Toward an integrative framework of organizational control », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n° 1, 1985, p. 35-50.
- Green S. G., Welsh M. A., « Cybernetics and dependence: Reframing the control concept », *The Academy of Management Review*, vol. 13, n° 2, 1988, p. 287-301.
- Hatchuel A., « Fondements des savoirs et légitimité des règles », in B. Reynaud (éd.), *Les limites de la rationalité. Tome 2 : Les figures du collectif*, La découverte, Paris, 1997, p. 183-209.
- Henri J.-F., « Management control systems and strategy: A resource-based perspective », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 31, n° 6, 2006, p. 529-558.
- Hofstede G., « Management control of public and not-for-profit activities », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 6, n° 3, 1981, p. 193-211.
- Huber G. P., « Organizational learning: The contributing processes and the literatures », *Organization Science*, vol. 2, n° 1, 1991, p. 88-115.
- Koontz H., Bradspies R. W., « Managing through feedforward control », *Business Horizons*, vol. 15, n° 3, 1972, p. 25-25.
- Levitt B., March J. G., « Organizational learning », *Annual Review of Sociology*, vol. 14, 1988, p. 319-340.
- Lorino P., *Méthodes et pratiques de la performance. Le guide du pilotage*, Les éditions d'organisation, Paris 1996.
- Lorino P., « Cohérence : La quête du Graal », *Les Échos*, 6 avril, 2000.
- March J. G., « Exploration and exploitation in organizational learning », *Organization Science*, vol. 2, n° 1, 1991, p. 71-87.
- Mock T. J., « The value of budget information », *Accounting Review*, vol. 48, n° 3, 1973, p. 520-534.
- Neely A., Al Najjar M., « Management learning not management control: The true role of performance management? », *California Management Review*, vol. 48, n° 3, 2006, p. 101-114.
- Nonaka I., « A dynamic theory of organizational knowledge creation », *Organization Science*, vol. 5, n° 1, 1994, p. 14-37.
- Simons R., « Planning, control, and uncertainty: A process view », in W. J. Bruns et K. R.S. (éd.), *Accounting and management: Field study perspectives*, Harvard Business School Press, Boston, 1987, p. 339-362.
- Simons R., « The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1-2, 1990, p. 127-143.
- Simons R., « Strategic orientation and top management attention to control systems », *Strategic Management Journal*, vol. 12, 1991, p. 49-62.
- Simons R., *Levers of control*, Harvard University Press, Boston, 1995.

- Soulerot M., *Planification et ambidexterité. Le cas des programmes d'amélioration de la performance*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris-Dauphine, 2008.
- Sponem S., *Pratiques budgétaires des entreprises françaises : proposition d'une typologie et étude des déterminants*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris-Dauphine, 2004.
- Sprinkle G. B., « The effect of incentive contracts on learning and performance », *Accounting Review*, vol. 75, n° 3, 2000, p. 299-299.
- Tuomela T.-S., « The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system », *Management Accounting Research*, vol. 16, n° 3, 2005, p. 293-320.
- Turner K. L., Makhija M. V., « The role of organizational controls in managing knowledge », *Academy of Management Review*, vol. 31, n° 1, 2006, p. 197-217.
- Vaivio J., « Mobilizing local knowledge with 'provocative' non-financial measures », *European Accounting Review*, vol. 13, n° 1, 2004, p. 39-71.
- Vera D., Crossan M., « Organizational learning and knowledge management: Toward an integrative framework », in M. Easterby-Smith et M. A. Lyles (éd.), *Blackwell handbook of organizational learning & knowledge management*, Blackwell Publishers, Oxford, 2003, p. 122-141.
- Villarmois D. L., *Le contrôle du réseau bancaire : Exploration de la faisabilité et de la pertinence d'une démarche de comparaison des unités opérationnelles*, Université des sciences et technologies de Lille, 1999.

Mots clés : apprentissage organisationnel, contrôle de gestion, contrôle interactif, contrôle diagnostique