

La relation contrôle de gestion — apprentissage organisationnel : une revue systématique de la littérature

Relationship between management control and organizational learning: A systematic Review

EL HAOUARY Ouadie

Doctorant en Gestion

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah

Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales de Fès - Maroc

ouadie.elhaouary@usmba.ac.ma

SKOURI Abdelhamid

Professeur chercheur

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah,

Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales de Fès - Maroc

abdelhamid.skouri@usmba.ac.ma

BURLEA-SCHIOPOIU Adriana

Professeure chercheure

Université de Craiova

Faculté de l'Économie et de l'Administration des Affaires (FEAA), Roumanie.

adriana.burlea@edu.ucv.ro

Date de soumission : 02/12/2020

Date d'acceptation : 12/01/2021

Pour citer cet article :

EL HAOAURY.O, SKOURI. A & all (2021) « La relation contrôle de gestion apprentissage organisationnel : une revue systématique de la littérature», Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 4 : Numéro 1», pp : 234- 256.

Résumé

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 de ce travail est de 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 scientifiques sélectionnés à partir de quatre bases de données et publiés entre 1978 et 2019. Les résultats préliminaires indiquent 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, mais avec un besoin de constituer un cadre intégrateur des deux concepts. Cet article met également en évidence les lacunes et les insuffisances des recherches antérieures et propose des pistes de réflexion futures dans le domaine du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel.

Mots clés : Contrôle de gestion ; Apprentissage en simple boucle ; Apprentissage en double boucle ; Leviers de contrôle ; Revue systémique.

Abstract

Management control systems have long been seen as blocking organizational learning. However, there have been recent developments that legitimize their role in the dynamics of organizational learning. The aim of this work is to understand the evolution of previous research on the meaning of the relationship between management control and organizational learning and the conditions of this articulation. To do this, a systematic review of the literature is conducted, based on a sample of 51 research papers selected from four databases and published between 1978 and 2019. Preliminary results indicate that management control and organizational learning are two lively areas of research, characterized by the heterogeneity of theories, methods and subjects but with a need to provide an integrative framework for both concepts. This article also highlights the shortcomings and inadequacies of previous research and provides future avenues for reflection in the area of management control and organizational learning.

Keywords : Management control; Simple loop learning; Double loop learning; Control levers; Systemic review.

Introduction

Les systèmes du contrôle de gestion sont fréquemment décrits comme bloquant l'apprentissage organisationnel. Toutefois, la réalité est beaucoup plus complexe et la littérature sur le sujet est marquée par le manque de consensus universel (Batac et Carassus, 2009). Toutefois, on assiste à des évolutions récentes, basées sur les leviers de contrôle, qui légitiment leur rôle dans la dynamique de l'apprentissage organisationnel.

Se pencher sur la nature de la relation constitue une question de recherche délicate, qui reste ouverte au débat, permet d'enrichir notre raisonnement et donne plus de légitimité et d'intérêt à notre recherche dans la mesure où notre contribution est à la fois théorique et pratique. Sur le plan théorique, car 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 recensement n'a été effectué dans l'optique de savoir ou n'en est de la littérature ou encore comment cette question a été abordée par la communauté scientifique ?

Sur le plan pratique, cet article consiste à renouveler le regard sur le contrôle de gestion en développant des nouveaux scénarios fondés sur l'hypothèse selon laquelle le contrôle de gestion n'est pas fait pour suivre et accompagner la mise en œuvre des actions, mais également comme une discipline qui crée un espace pour les managers afin de mettre en question la validité et la pertinence de leur stratégie.

Très clairement, cet article a pour visée de réaliser une revue systématique de littérature sur la question du sens de la relation entre le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel. Plus précisément, il vise à comprendre l'évolution de l'état de la connaissance sur le sujet de l'articulation en vue de soulever les mécanismes et les vecteurs qui influencent le sens de la relation. De ce fait, un échantillon de 51 articles a été identifié à partir de recherche par mots clés dans quatre bases de données et analysée à l'aide de Nvivo QSR 12.

L'objectif de cette étude sera, après avoir analysé le lien conceptuel entre le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel, est d'apporter un éclairage supplémentaire en mettant l'accent sur les différents courants ainsi que sur les postulats de départ sur lesquels les chercheurs fondent leurs travaux en vue de décliner les différents gaps théoriques et de proposer des pistes de recherche future.

Le plan de cet article sera articulé autour de quatre axes. Le premier axe présente un état de l'art des travaux de recherche sur la relation entre la recherche en contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel en vue de délimiter notre champ de recherche.

Le deuxième axe explicite le choix de la méthodologie mobilisée pour étudier la question de recherche et présente l'échantillon des articles sélectionnés pour étudier la relation.

Le troisième axe présente une analyse des articles sélectionnés et ce, en mettant l'accent sur les approches théoriques mobilisées, les argumentations avancées par les chercheurs ainsi que les méthodes de recherche sur laquelle les auteurs prennent appui dans leurs travaux. Très concrètement, l'accent sera mis sur les postulats de ces travaux de recherche, leurs limites et insuffisances. Le dernier axe propose, par ailleurs, des pistes de réflexion futures.

1. Le contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel : sens d'une relation

L'objet d'une littérature peu abondante et majoritairement anglo-saxonne, le sens de la relation entre le contrôle de gestion et de l'apprentissage reste néanmoins mal connu ou analysé de façon à laisser de nombreuses questions que ce soit sur le plan théorique que sur le plan pratique.

Par ailleurs, ce paragraphe sera consacré pour présenter les principales thèses soutenues quant au sens de la relation eu égard à la conception que les auteurs font du contrôle de gestion.

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

Les premières publications sur le sujet, qui remontent à la fin des 60, se sont concentrées sur la capacité du contrôle de gestion à faciliter l'apprentissage en simple boucle (le processus de rétroaction de régulation cybernétique), en critiquant l'effet du contrôle de gestion à entraver l'apprentissage en double boucle (Argyris, 1982 ; 1990 ; Hedberg et Jönsson, 1978 ; Simons, 1991 ; Hoque et Hopper, 1994 ; Milers, 1993). Les travaux d'Argyris (2002) ont suggéré que les systèmes de contrôle de gestion sont conçus pour inciter les membres de l'organisation à se comporter de manière à décourager le changement au sein de l'organisation. Dans le même sillage, Hoque et Hopper (1994) ont constaté que les membres de l'organisation préfèrent adapter leur comportement au système plutôt que de proposer des changements au système. Ainsi, Argyris. C (1982) a proposé de repenser la façon dont les systèmes de contrôle de gestion sont conçus pour stimuler l'apprentissage en double boucle. L'auteur revient pour confirmer que les systèmes de contrôle de gestion doivent être conçus pour permettre aux acteurs de l'organisation, non seulement de détecter et de corriger les erreurs, mais également de repenser la pertinence des règles, des routines et des systèmes eux-mêmes (Argyris, 1990).

D'ailleurs, Hedberg et Jönsson (1978) considèrent les systèmes de contrôle de gestion comme des principales entraves de l'apprentissage dans les organisations. Les auteurs ont avancé que le contrôle est utilisé comme des routines défensives qui empêchent les membres de l'organisation de se comporter différemment face à une situation de changement. Ainsi, lorsqu'une organisation fait face à une situation où elle doit s'adapter à un environnement en perpétuelle mutation, les membres de l'organisation peuvent rejeter le changement, préférant suivre les règles, les routines et les systèmes établis. Dans le même ordre des idées, Miles. D, (1993) a suggéré que les systèmes de contrôle de gestion sont utilisés comme des routines défensives qui entravent le changement et l'adoption de l'organisation à son environnement.

En guise de synthèse, il convient de souligner que le constat commun de la majorité de ces études forme le courant de recherche traditionnel qui considère le système de contrôle de gestion comme mécanisme de régulation cybernétique qui favorise un apprentissage en simple boucle (apprentissage adaptatif). Concrètement, ces travaux reposent sur une vision spécifique du contrôle de gestion, celle du modèle classique. Ils font référence au contrôle de gestion de type cybernétique, qui consiste en une approche de contrôle par la dimension financière et un mode d'usage des outils de contrôle de gestion de type diagnostique.

1.2. Le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel : une relation récursive et bidirectionnelle

Avec la publication, en 1995, des travaux de Roberts Simons sur « les leviers de contrôle », nous avons assisté à des recherches qui ont commencé à réhabiliter la place du contrôle de gestion dans le processus de l'apprentissage en double boucle. L'auteur a soutenu que c'est la manière par laquelle les membres de l'organisation utilisent et manipulent leurs systèmes de contrôle de gestion qui définit leurs effets sur l'apprentissage organisationnel. À cet effet, il a proposé une nouvelle conceptualisation des systèmes de contrôle qui est étroitement liée aux niveaux de l'apprentissage organisationnel : d'une part, les leviers de contrôle diagnostique (supervision des activités, contrôle et suivi de l'objectif organisationnel) qui portent sur la maîtrise des variables critiques de la performance, présente la forme la plus classique du contrôle de gestion, sont fondés sur le contrôle a posteriori des résultats, la comparaison des résultats à des standards, à l'adoption des mesures correctrices. Ces derniers permettent à l'organisation de détecter et de corriger les écarts entre l'action et son résultat et d'introduire des boucles de rétroaction dans un cadre inchangé des valeurs et des hypothèses

(apprentissage en simple boucle). D'autre part, les leviers de contrôle interactifs (résolution de problèmes, recherche d'opportunités, repenser les objectifs organisationnels et la stratégie) sont centrés sur les incertitudes stratégiques et orientées vers la recherche des opportunités et l'émergence de nouvelles stratégies. Ils visent également à générer les informations nécessaires sur les incertitudes et sur les représentations pour mener une réflexion sur la pertinence et la validité de la stratégie.

Dès la publication de ces travaux, nous avons assisté à des recherches qui font apparaître une relation bidirectionnelle et récursive entre le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel. Aux termes de ses travaux, Luisse Kloot (1997) a constaté que la 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.

Ainsi, dans une étude réalisée dans le contexte des entreprises industrielles françaises, Bollecker, M (2002) s'intéresse au contrôle budgétaire, et ce, à travers une perspective de l'analyse de la phase de suivi des réalisations qui constitue selon lui la composante du contrôle la plus reconnue comme contribuant à l'apprentissage organisationnel. Les résultats de l'étude indiquent que 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. Toutefois, les résultats de son étude restent limités dans la mesure où il ne précise pas le niveau de l'apprentissage que le système de contrôle de gestion a la capacité de faciliter.

Dans la même ligne des travaux, Visser, M, (2014) 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 écarts et les problèmes autour desquels le processus de l'apprentissage sera initié. La correction des erreurs selon une approche collaborative favorise des apprentissages qui permettent à l'organisation non seulement de s'aligner avec la stratégie

voulue, mais également de mettre en question la pertinence de la stratégie et du système de contrôle lui-même.

Ainsi, il ressort de la littérature que les travaux de Roberts Simons (1995), en particulier les leviers de contrôle interactifs et diagnostiques, sont considérés comme représentatifs du mouvement de la recherche contemporaine sur le sens de la relation contrôle — apprentissage. En effet, depuis leurs publications, ils ont été mobilisés dans la majorité des travaux de recherche sur le sujet (Widener, 2007 ; Tuomela, 2005 ; Tessier et Otley, 2012 ; Mundy, 2010 ; Henri, 2006 ; Shurafa et Rapiyah, 2016 ; Annosi et Brunetta, 2017 ; Naro et Travaillé 2019).

Les travaux de Jean-François Henri (2006) ont soutenu les affirmations de Simons (1995), en suggérant que l'équilibre entre les leviers du contrôle diagnostique et interactif permet de créer une tension dynamique qui facilite l'émergence des configurations d'apprentissage spécifiques. Les résultats obtenus par l'auteur appuient l'une des hypothèses les plus critiques du cadre 4i de l'apprentissage organisationnel de Crossan et al. (1999) selon laquelle l'apprentissage organisationnel dépend d'une tension dynamique entre les activités de l'exploration et de l'exploitation. Le contrôle interactif stimule l'apprentissage en double boucle qui permet de remettre en cause la pertinence et la validité de la stratégie de l'organisation (Abernethy et Brownell, 1999 ; Bisbe et Otley, 2004 ; Widener, 2007 ; Shurafa et Mohamed, 2016). Aux termes de leurs développements, Abernethy et Brownell (1999) se sont focalisés sur le mode d'usage diagnostique et interactif des budgets. Cette étude portant sur les hôpitaux publics australiens, a cherché 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 des rapports formalisés sert principalement à informer les cadres dirigeants si les actions correspondent ou non au plan. À leurs tours, Bisbe et Otley (2004) insistent sur l'importance des incertitudes stratégiques dans la définition de la nature du levier interactif de contrôle. Pour eux, ce mécanisme est déterminant du sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel. Il en fait un attribut clé, au même titre que les variables critiques de performance pour définir les systèmes diagnostiques.

Sur le même plan des idées, Widener (2007) suggère qu'il existe une association positive entre les leviers de contrôle et l'apprentissage organisationnel. Pour lui, le mode d'usage des leviers de contrôle doit être soutenu par la culture organisationnelle et les expériences historiques pour que l'organisation améliore sa compréhension de l'environnement au fil du temps ce qui facilitera l'activité de l'apprentissage organisationnel. Pour Rabee et Rapih (2016), 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. Cela peut agir en fin de compte sur leur performance organisationnelle.

Dossi et Patelli (2010) s'intéressent aux mécanismes du contrôle qui permettent de faciliter l'apprentissage. Selon les deux auteurs, pour favoriser l'apprentissage en double boucle, l'organisation doit utiliser son système de contrôle de gestion de manière à renforcer les interactions et la communication entre le top management et les différents subordonnés et pairs. Cette hypothèse a été clairement mentionnée dans les travaux de Mundy (2010), Nelly et Al Najjar (2006) et Mausolff (2004) qui postulent que l'interaction se fait moyennement autour de l'information fournie par les reports financiers, les tableaux de bord, les revues budgétaires présentées lors des réunions de suivi des réalisations. 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 ce sillage, Batac et Carassus (2009) mettent en évidence à travers une grille d'analyse l'impact des systèmes de contrôle sur la remise en cause des modes d'organisation et des objectifs. L'étude qui a porté sur une communauté locale a montré l'importance de l'aspect politique, plus concrètement, de l'influence des élus dont le rôle est prépondérant dans la remise en cause de la validité et de la rationalité des outils de contrôle. Dans la même lignée des travaux, Maria Carmela Annosi et Federica Brunetta (2017) 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. Ils ont montré l'existence d'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. L'effet de la conception des systèmes de contrôle de gestion sur l'apprentissage organisationnel a été massivement abordé au niveau de la littérature en management. Dans ce cadre, Hui Wee et al. (2014), 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'intégration. 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. De même, Tabugas (2013) se focalise sur le rôle du contrôle proactif et rétroactif et leurs effets mutuels sur l'activité de l'apprentissage et la performance de l'entreprise. Il a constaté que l'utilisation proactive de contrôle a une influence mutuelle sur les niveaux de l'apprentissage interne et externe.

Dans la littérature académique, on assiste également à des travaux qui sont rattachés à l'analyse de l'effet de la conception du système de management de la performance (SMP) sur l'apprentissage organisationnel (par exemple : Feurer et Chaharbaghi, 1995 ; De Has et Kleingeld 1999; Mausolff, 2004 ; Godener et Söderquist, 2004; Vaivio, 2004; Chenhall, 2005; Tuomela, 2005; De Vilbiss, C.E. 2006 ; Nelly et Al Najjar, 2007; Franco-Santos et al. 2007; Ferreira et Otley, 2009; Fried. A. 2010; Dossi et Patelli, 2010 ; Grafton et al., 2010 ; Micheli et Manzoni, 2010; Hall, 2011; Srimai et al., 2011 ; De Lima et al., 2012; Rompho et Siengthai, 2013; Kasperskaya et Tayles, 2013; Yuliansyah et Khan, 2015; Canonico et al., 2015). Dans leurs recherches, Paolo Canonico et al. (2015) demandent si la conception permet de favoriser la naissance des configurations d'apprentissage en double boucle au sein dans une entreprise de service. Cette étude 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. Très clairement, la majorité des travaux de recherche qui s'intéressent à l'analyse de l'effet de la conception ou de l'usage de système de mesure de performance suggèrent que la conception interactive des SMP exerce une influence positive sur l'apprentissage en double boucle.

À l’instar des travaux qui s’intéressent aux modes de la conception et de l’usage des Systèmes de Mesure de la Performance, nous avons constaté également des écrits qui ont donné une grande importance aux tableaux de bord prospectifs. Selon Kaplan et Norton (1996), 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. Ainsi, Ahn (2001) 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. Les systèmes de contrôle diagnostiques permettent de détecter et de corriger les erreurs sans toutefois remettre en cause les objectifs.

À l’image du système de contrôle de gestion interactif, Naro et Travaillé (2019) montrent que le tableau de bord prospectif se présente comme un levier de contrôle interactif qui favorise la construction 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 ne s’obtient plus seulement à une rationalité substantive, mais s’inscrit dans une rationalité procédurale.

2. Méthodologie de la recherche

L’étude mobilise la méthodologie de la revue systématique de la littérature. Au total, **51** articles académiques ont été sélectionnés à partir des recherches par mots clés dans quatre bases de données (tableau n° 1) et analysés à l’aide du logiciel Nvivo QSR 12.

Table 1. Les bases de données et les mots clés sélectionnés

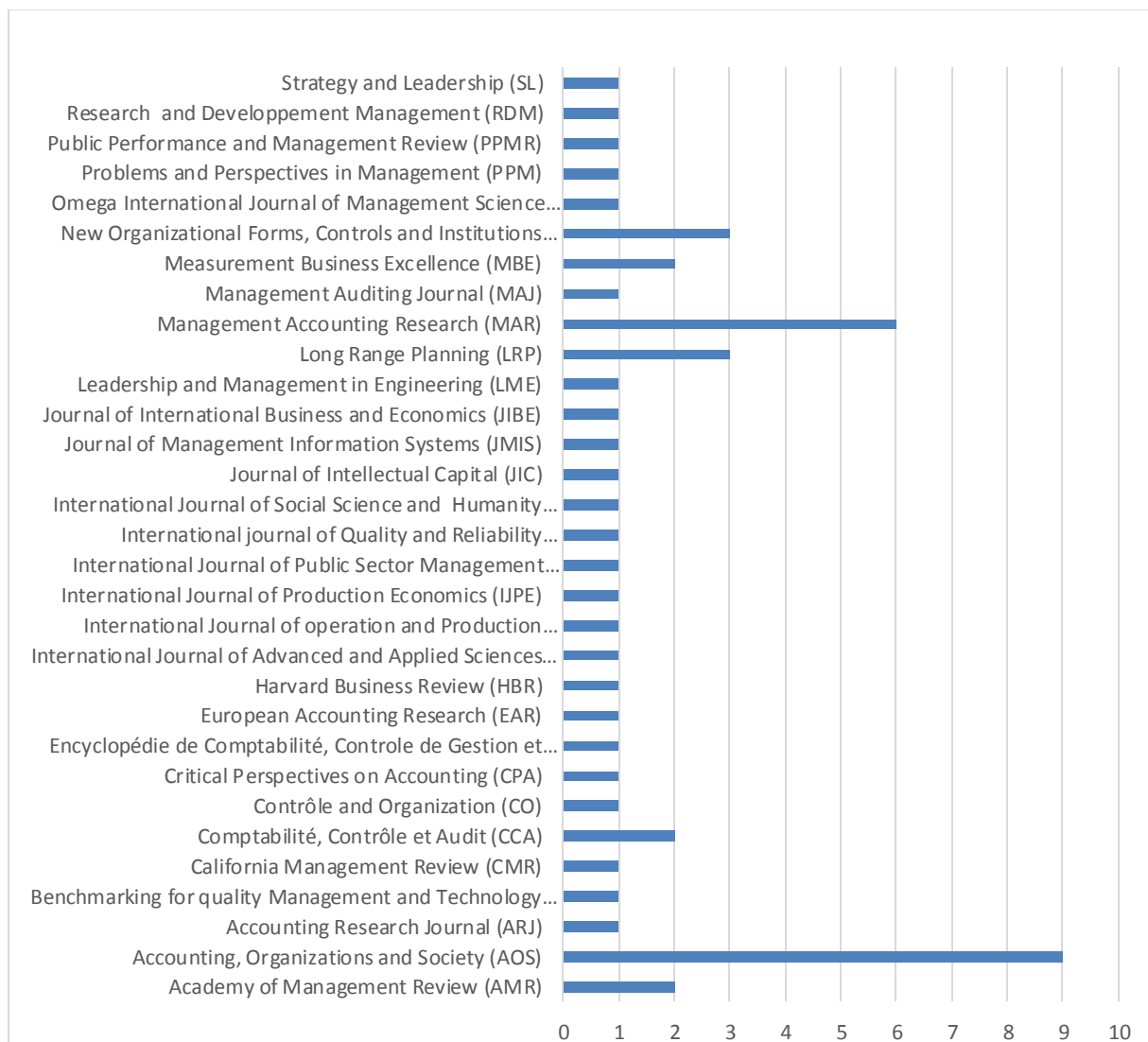
Base de données	Mots-clés
Web of Science (WoS)	Système de mesure de performance ; système de l’évaluation de performance ; contrôle de gestion ; contrôle budgétaire ; tableau de
Scopus	

Google Scholar	bord prospectif; système de calcul des coûts; apprentissage organisationnel; apprentissage en simple boucle; apprentissage en double boucle; stratégie; changement environnemental; performance organisationnelle.
Cairn	

Source: Auteurs

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. La figure n° 1 fait apparaître la répartition des articles sélectionnés par journal de publication.

Figure 1. La répartition des articles sélectionnés selon le journal de publication



Source : Auteurs

L'échantillon comprend au total **51** articles issus de **31** revues internationales dont **90 %** ont été publiés dans les tops 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 2 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 qui sont publiés dans la revue nationale française CCA (soit trois articles). Cela suggère 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 2. Les 20 revues les plus cites (D'après Google Scholar)

<i>Journal de publication</i>	<i>H5-index</i>	<i>H5-median</i>
<i>01. International Journal of Production Economics (IJPE)</i>	89	126
<i>02. Harvard Business Review (HBR)</i>	61	104
<i>03. Academy of Management Review (AMR)</i>	58	107
<i>04. Accounting Research Journal (ARJ)</i>	50	92
<i>05. California Management Review (CMR)</i>	43	73
<i>06. Journal of Management Information Systems (JMIS)</i>	41	64
<i>07. Critical Perspectives on Accounting (CPA)</i>	39	62
<i>08. Long Range planning (LRP)</i>	36	68
<i>09. Accounting, Organizations and Society (AOS)</i>	36	58
<i>10. Journal of Intellectual capital (JIC)</i>	34	62
<i>11. Management Accounting Research (MAR)</i>	33	58
<i>12. European Accounting Research (EAR)</i>	28	46
<i>13. Management Auditing Journal (MAJ)</i>	24	29
<i>14. International Journal of public Sector Management (IJPSM)</i>	23	30
<i>15. International Journal of Social Science and Humanity (IJSSH)</i>	19	26
<i>16. Measurement Business excellence (MBE)</i>	18	24
<i>17. Journal of international Business and Economics (JIBE)</i>	10	12

<i>18. Problems and Perspectives in Management (PPM)</i>	11	19
<i>19. International Journal of Advanced and Applied Sciences (IJAAAS)</i>	09	11
<i>20. Research and Development Management (RDM)</i>	03	04

Source : Google Scholar

Le classement est basé sur l'indice H de juillet 2019 pour les articles publiés en 2014-2019 et mesure l'intensité des citations. International Journal of Production Economics par exemple a un h-index de 89, cela signifie que de tous les articles publiés dans cette revue au cours de la période de référence de cinq ans ont été cités 89 fois ou plus en juillet 2019. 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 de l'articulation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel a été publié dans le journal du « Management Accounting Review (MAR). Il s'agit d'une étude réalisée par Luisse Kloot en 1997 une étude 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.

3. Présentation et discussion des résultats

L'analyse des articles sélectionnés nous amène à relever quelques enjeux auxquels est confrontée la recherche sur le sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel. Elle consiste à identifier les courants de recherche existants, évaluer les choix de méthodes et identifier les modèles thématiques généraux ainsi que les pistes de recherche future.

Notre analyse nous a permis d'identifier deux courants de recherche majeurs : pour la littérature qualifiée de « traditionnelle », qui remonte à la période du 1978 - 1995, basée sur le paradigme classique, 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. Toutefois, un autre pan de littérature dite « contemporaine », basée sur le paradigme de pilotage, n'a cessé de se développer qu'à partir de l'année 1995, notamment avec la publication des travaux de Robert Simons (1995) 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.

Les résultats révèlent également la richesse des sujets traités. En effet, l'analyse des articles sélectionnés nous a permis d'identifier trois thèmes de recherche majeurs. Très concrètement, le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel, loin de s'opposer, constituent un cadre intégratif pour l'amélioration de la performance, pour l'adaptation aux changements de l'environnement et pour le développement des capacités dynamiques.

Les recherches sur le développement des capacités organisationnelles partent de l'idée selon laquelle les entreprises disposent des ressources propres qui peuvent les transmettre en capacité organisationnelle. En principe, ces travaux de recherche mettent l'accent sur le rôle des pratiques sociales comme le dialogue, la communication, la socialisation et l'interactivité, le type de l'engagement social dans l'apprentissage, qui pourrait stimuler un contexte approprié au développement des capacités organisationnelles comme l'innovation et l'activité entrepreneuriale (par exemple : Bisbe & Otley ; 2004 ; Henri. J. F, 2006).

On assiste également à des travaux qui s'intéressent particulièrement au processus de l'adaptation aux changements organisationnels 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 de ses expériences (par exemple : Kloot, 1997 ; Batac & Carassus, 2009 ; Abernethy & Brownell, 1999).

Le troisième thème identifié concerne la performance organisationnelle. Les travaux de recherche centrés sur ce sujet mobilisent les approches cognitives et s'intéressent à la manière avec laquelle les individus interprètent et construisent du sens à leur action à travers le développement des nouvelles connaissances, des expériences organisationnelles et des modèles mentaux pour créer de nouvelles conceptions afin d'agir sur les différentes dimensions de la performance organisationnelle (par exemple : Nelly & Al Najjar, 2006 ; Ismail. T, 2013 ; Hui Wee et al. 2014 ; Shurafa & Mohamed, 2016).

Il ressort de notre examen de la littérature que le contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel sont deux domaines de recherche animés, caractérisés par l'hétérogénéité des théories, des méthodes et des sujets. 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). L'interprétation des résultats du modèle de Nvivo QSR 12 (annexe 1) 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 de 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 concernent sont des réflexions théoriques qui concernent le contrôle proactif et les systèmes d'information.

S'agissant 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 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 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.

Table 3. Méthodologie de recherche mobilisée dans les travaux antérieurs

<i>Approches méthodologiques</i>	<i>Nombre des articles</i>	<i>Pourcentage %</i>
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 : Auteurs

Le choix des méthodologies que les auteurs prennent appuie dans leurs recherches antérieures est déduit en principe de l'approche de l'apprentissage mobilisé par les chercheurs.

Généralement, les recherches consultées peuvent être classées en trois grandes catégories : les recherches mobilisant l'approche cognitiviste 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.

Dans les travaux portant sur l'amélioration de la performance, c'est à travers des études exploratoires 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 opérationnaliser et à les mesurer de façon objective.

S'agissant des travaux sur l'adaptation aux changements organisationnels, les chercheurs mobilisent dans leurs travaux une méthodologie quantitative basée sur la modélisation mathématique. Très clairement, les recherches sur l'adaptation organisationnelle dominant et suivent deux 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.

4. Les pistes de recherche future

Notre examen de la littérature a montré que la majorité des recherches analysées dans le cadre de cet article sont basées sur les leviers de contrôle interactifs et diagnostics tels que classés par Simons. R (1995). D'après la littérature académique, il semble que ces leviers de contrôle de gestion sont associés à l'apprentissage en simple boucle et en double boucle : Primo, l'usage des systèmes de contrôle de gestion comme leviers de contrôle interactif motive les acteurs à agir de manière créative en leur laissant une certaine liberté d'action qui est considérée comme un moyen de favoriser les activités de l'exploration. Secundo, l'usage des systèmes de contrôle de gestion comme un levier de contrôle diagnostic permet aux acteurs de se concentrer sur les activités de l'exploitation chose qui favorise l'apprentissage en simple boucle.

Sur la base de l'analyse des articles retenus, plusieurs pistes de recherche sont identifiées. Ces dernières peuvent être pertinentes à la fois pour la recherche future que pour les pratiques de gestion, car elles peuvent fournir des informations utiles pour la surveillance de plusieurs systèmes de contrôle de gestion permettant de faciliter à la fois l'apprentissage en simple boucle et en double boucle. L'analyse de la littérature empirique suggère que les divers usages des systèmes de contrôles de gestion consistent à faciliter les activités de l'exploitation et de l'exploration et par conséquent, de générer les différents niveaux de l'apprentissage. Cependant, pour mieux comprendre ces relations et parvenir ainsi à des recommandations plus précises en matière de pratique, nous avons généralement besoin de mieux comprendre comment et dans quelles conditions certains systèmes de contrôle de gestion favorisent l'apprentissage en simple boucle et en double boucle.

Plusieurs documents recommandent également une combinaison entre les différents leviers de contrôle afin de favoriser l'apprentissage organisationnel (par exemple Shurafa & Mohamed, 2016 ; Mundy, 2010). Il pourrait donc être intéressant, lors de futures recherches, d'étudier plus en détail les interdépendances entre les différents leviers de contrôle et leur influence sur les activités de l'apprentissage organisationnel. Dans ce sens, les questions de recherche peuvent faire objet des études futures sont les suivantes : Comment les différents systèmes de contrôle de gestion interagissent-ils et comment les interdépendances entre eux influencent-elles la capacité d'atteindre des niveaux élevés de l'apprentissage organisationnel ? Quelles sont les conditions qui rendent l'utilisation combinée de différents systèmes de contrôle de gestion plus susceptible d'avoir un effet positif sur l'apprentissage en double boucle et quelles sont les conditions qui restreignent au contraire ces effets positifs ?

Quatre études examinées (Henri, 2004, Otley & Ferrera, 2012 ; Widener, 2007 ; Mundy, 2010) affirment que l'équilibre entre les modes d'usage interactif et diagnostique de contrôle de gestion peut évoluer dans le temps en fonction de facteurs tels que les conditions environnementales (niveau de l'incertitude de l'environnement) et la culture organisationnelle. Par conséquent, nous suggérons d'explorer comment les organisations peuvent utiliser les différents systèmes de contrôle de gestion pour modifier de manière dynamique l'équilibre entre l'usage diagnostique et interactif dans le temps afin de maintenir les différents niveaux de l'apprentissage organisationnel. De même, il serait également intéressant d'examiner comment les acteurs trouvent l'équilibre optimal entre les différents usages des systèmes de contrôle de gestion afin de faciliter l'apprentissage en double boucle.

Dans cette optique, il pourrait être particulièrement utile pour la pratique de déterminer des indicateurs qui permettent aux gestionnaires de déterminer s'ils ont atteint un tel équilibre (Mundy 2010). Les pistes de recherche futures pourraient donc s'interroger sur les questions suivantes :

Comment et dans quelles conditions les organisations peuvent-elles utiliser différents systèmes de contrôle de gestion pour assurer de manière dynamique l'équilibre entre l'usage interactif et diagnostique dans le temps ? Comment les acteurs peuvent-ils trouver l'équilibre optimal entre les systèmes de contrôle de gestion afin de faciliter les deux niveaux de l'apprentissage et comment peuvent-ils reconnaître ou mesurer cet équilibre optimal ?

Les contrôles culturels peuvent-ils soutenir l'apprentissage en simple boucle et en double boucle et atteindre un équilibre entre les activités de l'exploration et de l'exploitation ? Si oui, comment et dans quelles circonstances ? L'impact des systèmes de contrôle de gestion sur les niveaux de l'apprentissage organisationnel pourrait-il être influencé par la culture organisationnelle ? Si oui, comment et dans quelles circonstances ?

Conclusion

Le présent article avait pour objectif de donner un aperçu de littérature sur la question de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel. Les résultats obtenus indiquent 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, mais avec un besoin de constituer un cadre intégratif des deux concepts. Le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel, loin de s'opposer, constituent un cadre intégratif pour l'amélioration de la performance et l'adaptation aux changements de l'environnement. Nous observons également que le domaine est devenu très européen, avec des auteurs européens presque exclusifs d'articles contemporains à fort impact.

Les apports théoriques de cette étude se traduisent par le recensement des cadres théoriques liés à la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel. Les cadres issus de la sociologie ont une propension à les prendre en compte implicitement, dans le sens des relations organisationnelles par l'apprentissage, la confiance, les états de dissonance cognitive, la construction de sens ou encore l'expérience. Le rôle de la composante relationnelle du contrôle à travers son usage interactif est attribué alors majoritairement à un

objet, mais en gardant une certaine distance en expliquant des comportements sociaux des acteurs organisationnels.

À partir des articles analysés nous relevons plusieurs insuffisances. Tout d'abord, la majorité des études dédiées à la relation contrôle de gestion-apprentissage se focalisent sur l'aspect de la conception des outils de contrôle alors que c'est le mode d'usage des outils par les acteurs qui influence le plus les niveaux de l'apprentissage. Dès lors, il serait intéressant de mobiliser une approche transversale qui combine la conception et l'usage des outils de contrôle de gestion et leurs effets mutuels sur l'apprentissage organisationnel.

Ainsi, la majorité des chercheurs ont mobilisé dans leurs travaux une approche de contrôle de gestion par les outils. Il serait intéressant d'approfondir ces recherches en optant pour une approche processuelle du contrôle, et ce moyennement 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 débouchent sur le plan des processus organisationnels et de leur performance.

Notre examen se heurte certaines limitations. 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 ne garantit pas une négligence possible de travaux pertinents sur la question. En effet, 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).

BIBLIOGRAPHIE

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.

Ahn, H. (2011). Applying the balanced scorecard concept: an experience report. *Long Range Planning*, volume 34, Issue 4, pp: 441- 461.

- Annosi, M.C., Brunetta, F., (2017). Linking Organizational Controls and Organizational Learning: Evidences. *New organizational forms and institutions*, pp: 139–189.
- Argyris, C. (1982). Organizational learning and management information systems. *Accounting, Organization and society*, volume 2, Issue 2, pp: 113–123.
- Argyris, C., (1990). The Dilemma of Implementing Controls: The Case of Managerial Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, volume 15, pp: 503–512.
- Argyris. C., Schön. D. (2002). *Apprentissage organisationnel : théorie, méthode et pratique*. Edition Debook université.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- De Haas, M., Kleingeld, A. 1999. Multilevel design of performance measurement systems: enhancing strategic dialogue throughout the organization. *Management Accounting Research* 10, 233–261.
- DeVilbiss, C.E. (2006). Measurement Design is an Opportunity to Learn. *Leadership and Management in Engineering*, Volume 6, pp: 123-128.
- 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.
- 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.
- Feurer. R, Chaharbaghi. K. (1995). Performance measurement in strategic change. *Benchmarking for quality Management and Technology*, volume 2, Issue 1, pp: 38–55.

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.

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.

Grafton, J., Lillis, A.M., Widener, S.K., (2010). The role of performance measurement and evaluation in building organizational capabilities and performance. *Accounting, Organizations and Society* 35, 689–706.

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

Hedberg, B., Jonsson, S. (1978). Designing semi-confusing information systems for organizations in changing environments. *Accounting, Organizations and Society*, 3 (1), pp: 47-64.

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

Hoque, Z., Hopper, T. (1994). Rationality, accounting and politics: a case study of management control in a Bangladeshi jute mill, *Management Accounting Research*, (5), pp: 5–30.

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

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

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

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

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

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

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.

Naro, G., Travaillé, D. (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.

Neely, A., Al Najjar. M. (2006), Management Learning Not Management Control: The True Role of Performance Measurement? *California Management Review*, volume 48, Issue 3, spring; pp. 101- 114. <https://doi.org/10.2307/41166352>

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.

Pinheiro de Lima, E., Gouvea da Costa, S.E., Angelis, J.J., Munik, J., (2013). Performance measurement systems: A consensual analysis of their roles. *International Journal of Production Economics* 146, 524–542.

Robles, M.A.G. (2019). Management Control Systems and Organizational Learning: A literature Review. *Journal of International Business and Economics*, 19(4): 25–38.

Shurafa, R., Mohamed, R.B. (2016). Management control system, organizational learning, and firm's performance: An empirical study from developing economy. *International Journal of Advanced and Applied Sciences*, 3(10): 79–88. <https://doi.org/10.21833/ijaas.2016.10.013>

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

Sponem. S. (2009). Contrôle de gestion et apprentissage organisationnel. *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica*, pp.561-573.

Ismail, T. (2013). Feed Forward Control System, Organizational Learning and Business Unit Performance. *International Journal of Social Science and Humanity* 349–353.

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

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.

