



Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations

Marc Bollecker

DANS **COMPTABILITÉ CONTRÔLE AUDIT 2002/2 Tome 8** , PAGES 109 À 126
ÉDITIONS **ASSOCIATION FRANCOPHONE DE COMPTABILITÉ**

ISSN 1262-2788

ISBN 2711734188

DOI 10.3917/cca.082.0109

Date de mise en ligne : 13/04/2013

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://shs.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2002-2-page-109?lang=fr>



Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...
Scannez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



Distribution électronique Cairn.info pour Association Francophone de Comptabilité.

Vous avez l'autorisation de reproduire cet article dans les limites des conditions d'utilisation de Cairn.info ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Détails et conditions sur cairn.info/copyright.

Sauf dispositions légales contraires, les usages numériques à des fins pédagogiques des présentes ressources sont soumises à l'autorisation de l'Éditeur ou, le cas échéant, de l'organisme de gestion collective habilité à cet effet. Il en est ainsi notamment en France avec le CFC qui est l'organisme agréé en la matière.

Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : *une analyse de la phase de suivi des réalisations*

Marc BOLLECKER*

Résumé

Cet article analyse la manière dont le contrôle de gestion, et plus précisément la phase de suivi des réalisations, peut contribuer à l'apprentissage organisationnel. Après avoir décrit les limites de l'approche « traditionnelle » ou « informationnelle » de l'apprentissage en contrôle de gestion, cette contribution se fonde sur le modèle de conversion des connaissances de I. Nonaka et H. Takeuchi, afin de mieux cerner le rôle des individus dans l'acquisition des savoirs au niveau de la phase de suivi des réalisations. Ce modèle, qui met notamment en valeur l'importance des réunions de suivi et du rôle des contrôleurs de gestion, sert de fondement à une étude empirique menée auprès de 81 entreprises industrielles françaises. L'étude montre que les contrôleurs de gestion contribuent à l'apprentissage organisationnel, en facilitant le déroulement des réunions de suivi par des activités de traduction.

MOTS CLÉS. – CONTRÔLE DE GESTION – APPRENTISSAGE ORGANISATIONNEL – CONTRÔLEUR DE GESTION – SUIVI DES RÉALISATIONS.

Abstract : *The role of management controllers in organisational learning : an analysis of the phase concerning the monitoring of work carried out.*

This article analyses the way in which management control – and more specifically the phase concerning the monitoring of the control process being carried out – can contribute to organisational learning. After having outlined the limits of the « traditional » or « informational » approach of learning in management control, this contribution focuses on Nonaka's and Takeuchi's model of knowledge conversion in the phase concerned with monitoring the work carried out. This model which emphasizes the importance of monitoring meetings and of management controller's role, is the basis of an empirical study carried out in 81 French industrial firms. The study shows that management controllers contribute to organisational learning by facilitating the smooth running of monitoring meetings in so far as they explain and translate.

KEYWORDS. – MANAGEMENT CONTROL – ORGANISATIONAL LEARNING – MANAGEMENT CONTROLLER – MONITORING OF ACTUALIZATION REPORTS.

Correspondance :

Marc BOLLECKER
Maître de conférences à l'IUT de Mulhouse et docteur en sciences de gestion
Membre du Grefige de l'université Nancy 2 et du LIO de l'université de Haute-Alsace
69B, rue de Reiningue 68460 LUTTERBACH
Tél. : 06 81 49 51 56 – E-mail : m.bollecker@uha.fr

* L'auteur tient à remercier le professeur Géraldine Schmidt de l'université Paris 1 - Sorbonne ainsi que les deux rapporteurs anonymes pour les précieux conseils qu'ils ont prodigués.

Introduction

L'intérêt croissant accordé par la littérature des sciences de gestion au thème de l'apprentissage organisationnel se traduit par la multiplicité des objets de recherche. Les villes, les entreprises publiques, les entreprises privées de grande, petite et moyenne taille, dans différents secteurs d'activités passent sous la loupe des chercheurs. La plupart des fonctions de l'entreprise sont concernées par ces investigations. Le contrôle de gestion n'échappe pas à ce phénomène de l'apprentissage organisationnel, comme en témoignent les travaux sur la comptabilité de gestion stratégique (Simons, 1991), la comptabilité par activités (Lorino, 1995), ou encore les tableaux de bord (Kaplan, Norton, 1998).

La phase de suivi des réalisations du processus de contrôle de gestion, et plus précisément la régulation budgétaire, constitue la composante la plus reconnue comme contribuant à l'apprentissage (Besson et Bouquin, 1991, p. 63). Toutefois, comme le montre la première partie de cet article, les travaux qui lui sont consacrés ne traitent la problématique de l'acquisition des connaissances que sous sa dimension informationnelle de détection des écarts susceptibles de déclencher des actions de correction. Or, les auteurs de l'apprentissage organisationnel sont unanimes pour considérer que l'acquisition de nouvelles connaissances dans l'entreprise passe nécessairement par les individus qui la composent. L'approche « informationnelle » mérite alors d'être complétée par une perspective faisant intervenir les acteurs du processus de contrôle de gestion.

Le modèle de conversion des connaissances de I. Nonaka et H. Takeuchi (1997), adapté à la phase de suivi des réalisations, permet de s'inscrire dans cette perspective et de mettre en valeur le rôle des interactions interindividuelles dans l'apprentissage organisationnel. De ce fait, la seconde partie de notre contribution aborde les obstacles et les conditions d'émergence d'apprentissages, lors des réunions de suivi des réalisations. En particulier, l'accent est mis sur le rôle que peuvent jouer les contrôleurs de gestion dans ces réunions, ce qui nous conduit à la formulation d'une proposition de recherche. Celle-ci est testée dans la troisième partie de l'article qui expose la méthodologie et les résultats d'une étude empirique menée auprès d'entreprises du Grand Est français.



Une double interprétation de l'apprentissage organisationnel dans la phase de suivi des réalisations

Dans les écrits relatifs au contrôle de gestion, l'apprentissage organisationnel trouve un terrain fertile dans le suivi des réalisations. Cette phase du processus de contrôle est souvent décrite très sommairement, ce qui ne permet pas d'identifier les vecteurs de la création et de la diffusion du savoir au sein de l'organisation (1.1). Nous tentons alors de dépasser ces limites en empruntant à Nonaka et Takeuchi (1997) leur modèle de conversion des connaissances (1.2).

1.1. L'approche traditionnelle de l'apprentissage dans le suivi des réalisations : le retour d'expérience

Le suivi des réalisations est souvent cerné, implicitement ou non, comme une forme de retour d'expérience (Lorino, 1997, p. 279), qui est un phénomène formel d'apprentissage organisationnel

consistant à tirer des leçons des événements. Le retour d'expérience permet en effet de savoir ce qui a été fait, en exploitant le flux d'information engendré par la réalisation d'une activité, pour le réutiliser si l'action est positive, ou la corriger dans le cas contraire, et de savoir ce qui n'a pas été fait et pour quelles raisons (Girod, 1995, p. 164). Ce retour d'expérience, s'appuyant à la fois sur le traitement et l'analyse des informations (formalisé par les documents tels que les tableaux de bord) et sur leur discussion (lors de réunions de suivi), est généralement justifié par le fait que l'information disponible, au moment de la définition des objectifs et de la décision, est imparfaite (Leclere, 1986), ce qui peut conduire à des dysfonctionnements organisationnels. En d'autres termes, dans la mesure où la planification ne peut pas tout prévoir, le suivi des réalisations assure le contrôle du système qui consiste, comme le rappelle Bouquin (2001), à :

- comparer l'état réel du système que le décideur gère à la situation prévue initialement, et à identifier les causes d'écarts (1.1.1) ;
- prendre les décisions susceptibles de faire disparaître les écarts (1.1.2).

1.1.1. L'IMPERSONNALITÉ DE LA DÉTECTION DES ÉCARTS

La prise de connaissance et la compréhension d'une situation d'écarts sont traditionnellement appréhendées sous la forme « arithmétique ». En effet, lorsque les objectifs ne sont pas atteints, la comptabilité de gestion met l'accent sur le calcul de nombreux écarts et sous-écarts (Cossu, 1992) permettant d'identifier avec finesse leurs origines. Cette analyse des écarts permet alors, selon P.L. Bescos *et alii* (1995, p. 27), de faire progresser par l'apprentissage la connaissance des relations causales qui affectent le fonctionnement de l'organisation.

Les réunions de suivi organisées périodiquement constituent le prolongement de cette analyse d'écarts. Elle « sert à faire le point entre le responsable hiérarchique et ses collaborateurs : chacun d'entre eux commente et interprète les réalisations » (Ardoin *et alii*, 1985, p. 115). Elle doit, selon Bouquin (2001), garantir l'utilisation effective du système de suivi et éliminer les effets pervers d'une évaluation mécanique des performances. Cette détection d'écarts doit alors susciter, selon les auteurs, une prise de conscience de la part des responsables de tous niveaux favorisant l'apprentissage et non pas le blâme (Ardoin, Jordan, 1979, p. 23). Toutefois, les auteurs sont relativement discrets sur les modalités de déroulement des réunions et sur les moyens d'impulser une dynamique d'apprentissage, c'est-à-dire de favoriser le choix et la mise en œuvre d'actions de correction qui constituent l'aboutissement du processus d'acquisition des connaissances.

1.1.2. ACTIONS DE CORRECTION ET ROUTINES

L'action de correction peut être, en effet, interprétée comme une cristallisation de l'apprentissage organisationnel dans les pratiques managériales. Elle se manifeste sous deux formes.

La première porte sur les moyens mis en œuvre pour atteindre les objectifs. L'action de correction a comme finalité de remettre le système en position « normale » pour le respect de la norme. L'action corrective peut porter sur « l'erreur humaine. L'action sera alors menée en termes d'enseignement pour réduire les incompétences, ou d'éducation pour accroître les motivations et le sens des responsabilités » (Cossu, 1992, p. 637). Elle peut concerner également une « erreur matérielle. L'adaptation ou la modernisation des outils, l'amélioration des conditions de travail » (Cossu, 1992, p. 637). L'organisation réalise dans ce cas un apprentissage en boucle simple selon la terminologie de C. Argyris et D. Schön (1978).

La seconde porte sur les objectifs ou les normes de l'activité, qui représente un apprentissage en boucle double (Argyris, Schön, 1978). L'utilisation de budgets glissants en est une illustration, ainsi que le décrit M. Gervais (2000, p. 294) : « *En fin de période 1 les réalisations sont comparées aux objectifs prévus et les performances de chacun sont appréciées. Dans le même temps, le budget de la période 3 est révisé, celui de la période 4 est formulé pour la première fois et les derniers petits ajustements du budget de la période 2 sont effectués. En fin de période suivante, la même procédure est répétée sur des documents datés d'une période supplémentaire.* »

Cette approche des actions de correction peut être interprétée à la lumière des théories « évolutionnistes » de la firme, et plus précisément au travers de la notion de « routines ». Les auteurs de l'apprentissage organisationnel considèrent unanimement que, pour qu'il y ait véritablement apprentissage, la connaissance nouvelle produite par les membres de l'organisation ou acquise à l'extérieur doit être cristallisée dans une mémoire active (Kim, 1993). Les mécanismes mnésiques se manifestent notamment par les routines définies comme « *des modèles d'interaction qui constituent des solutions efficaces à des problèmes particuliers* » (Dosi, Teece, Winter, 1990, p. 243). **L'action de correction constitue alors un acte de mémorisation, puisqu'il s'agit d'une modification des pratiques ou des « routines organisationnelles » des centres de responsabilités.**

Cependant, l'analyse de l'action de correction au travers de la notion de « routines » conduit à une approche « organisationnelle » de l'apprentissage (Moingeon, Ramanantsoa, 1995, p. 237) et néglige de ce fait la contribution de l'homme à l'augmentation de la connaissance collective, alors qu'il est au centre de ce phénomène d'après les chercheurs de l'apprentissage organisationnel. Il semble donc nécessaire de recourir à un cadre d'analyse qui permette de cerner la contribution de l'individu à l'apprentissage, dans la phase de suivi des réalisations.

1.2. Le modèle de conversion de la connaissance

Le modèle de conversion des connaissances de Nonaka et Takeuchi (1997) est reconnu comme pouvant contribuer à la compréhension du « passage » du savoir de l'individu vers l'organisation, et à l'identification de « l'activité » qui le déclenche effectivement. Dans les développements qui suivent, il est fait référence à ce modèle, ce qui nous permet de mieux cerner le rôle des individus dans l'apprentissage organisationnel au niveau de la phase de suivi des réalisations.

1.2.1. LE MODÈLE INITIAL

La connaissance tacite et la connaissance explicite constituent les fondements du modèle de Nonaka et Takeuchi. La première est « *personnelle, spécifique au contexte et, de ce fait, il est difficile de la formaliser et de la communiquer* » (1997, p. 79). Elle inclut à la fois des éléments cognitifs, les schémas, croyances, modèles mentaux définissant notre vision des choses et des éléments techniques correspondant à un savoir-faire ancré dans des contextes spécifiques d'action. La seconde se réfère « *à la connaissance qui est transmissible dans un langage formel, systématique* » (1997, p. 79). C'est une forme de connaissance qui peut être transmise par le biais du discours. Ce savoir est celui des livres, tel qu'un plan de fabrication, une liste de composantes à assembler, un manuel de procédures (Reix, 1995, p. 17).

La connaissance est créée et diffusée, selon les auteurs, au travers du principe d'**interaction sociale entre connaissances tacites et explicites, interaction conceptualisée sous la notion de « conver-**

sion de connaissances ». Ce principe de base conduit alors à un modèle constitué de quatre modes de conversion de connaissances.

– **La socialisation** : c'est le partage d'expériences entre individus, c'est-à-dire le transfert de la connaissance tacite vers la connaissance tacite. Elle se caractérise par l'imitation, l'observation, la pratique, les discussions constructives (ces discussions sont destinées à mener des débats approfondis afin de résoudre des problèmes).

– **L'extériorisation** est un processus d'articulation de la connaissance tacite en concepts explicites. Cette articulation se réalise par l'utilisation de métaphores, d'analogies, de concepts, d'hypothèses ou de modèles. Écrire est un acte de conversion de connaissances tacites en connaissances explicites.

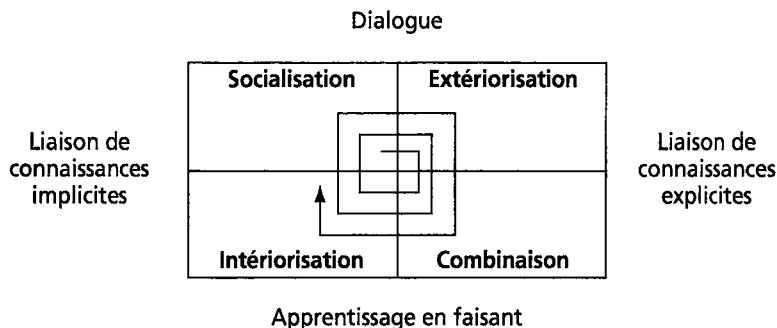
– **La combinaison** se manifeste lorsque les individus échangent et combinent les connaissances par des médias tels que les documents, les réunions, les conversations téléphoniques. Ce mode de conversion de connaissances explicites en connaissances explicites trouve ses fondements dans la théorie du traitement de l'information.

– **L'intériorisation** est la transformation de concepts explicites en connaissances tacites. Selon les auteurs, la documentation par exemple aide les individus à intérioriser ce qu'ils ont eu comme expériences enrichissant donc leur connaissance tacite, traduisant un processus de « *learning by doing* ». Ces documents facilitent également le transfert de connaissances explicites vers d'autres personnes et donc la socialisation.

Nonaka et Takeuchi inscrivent ces modes de conversion dans une perspective dynamique qu'ils décrivent de la manière suivante (1997, p. 94) : « *D'abord, la socialisation commence habituellement par la construction d'un "champ" d'interaction. Ce champ facilite le partage des expériences des membres et des modèles mentaux. Secundo, l'extériorisation est déclenchée par un "dialogue ou réflexion collective" porteurs de sens dans lesquels le recours à une métaphore ou une analogie appropriée aide les membres de l'équipe à articuler les connaissances tacites dissimulées qu'il est difficile de communiquer. Tertio, la combinaison est déclenchée par la mise en réseau de la nouvelle connaissance créée et des connaissances détenues dans d'autres parties de l'organisation et qui les cristallisent dans un nouveau service, produit ou système managérial. Finalement, "l'apprentissage en faisant" déclenche l'intériorisation.* » Cette perspective dynamique est formalisée par une spirale, conformément à la figure 1.

Association Francophone de Comptabilité | Téléchargé le 10/06/2026 sur https://shs.cairn.info/ (IP: 216.73.216.11)

Figure 1
La spirale de connaissances (Nonaka, Takeuchi, 1997, p. 93)



Cette approche se fonde sur le principe selon lequel la connaissance se crée dans l'action, ce qui conduit les auteurs à intégrer la réflexion et l'action et non pas à les séparer. Ce choix repose sur ce que les auteurs nomment « la tradition intellectuelle japonaise », selon laquelle la réalité est vue dans « l'interaction physique avec la nature et les êtres humains ». À la différence de la tradition occidentale « selon laquelle c'est le moi pensant qui recherche l'idéal éternel en tant que spectateur détaché » (1997, p. 53), il ne s'agit pas d'une séparation entre le sujet qui connaît et l'objet qui est connu.

Ces fondements sont problématiques pour l'analyse de la phase de suivi des réalisations, qui, par nature, s'inscrit *a posteriori* de l'action. L'utilisation de ce modèle nécessite donc des aménagements, puisque le suivi des réalisations « extrait » l'action du processus. L'interprétation de ce modèle consiste alors à retenir les modes de conversion des connaissances et à modifier la perspective dynamique telle qu'elle est proposée par Nonaka et Takeuchi.

1.2.2. VERS UN « AMÉNAGEMENT » DU MODÈLE

À la lumière des modes de conversion des connaissances, les différentes étapes de la phase de suivi des réalisations en contrôle de gestion peuvent être interprétées de la manière suivante :

- **L'extériorisation** semble caractériser la mesure périodique des résultats des centres de responsabilité qui correspondent à des pratiques managériales d'une unité ou d'un responsable. Ces pratiques représentent des connaissances tacites difficiles à formaliser si ce n'est en terme de résultat. La traduction de ces pratiques en connaissances explicites se réalise au travers de leur analyse et de la production de documents de synthèse (comptes d'exploitation mensuels, tableaux de bord).

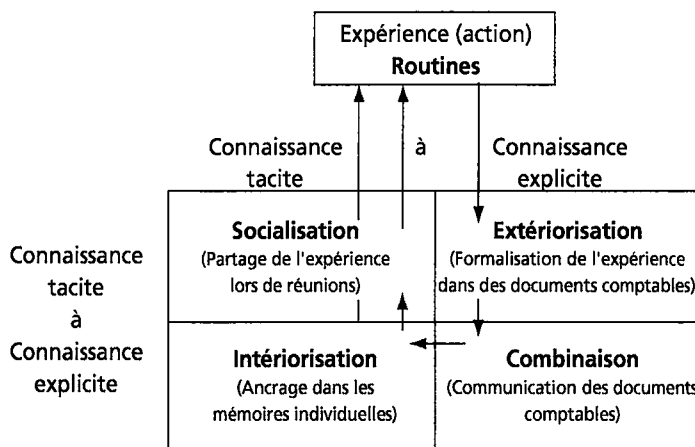
- **La combinaison** peut être identifiée au travers de la communication et de l'agrégation des documents de suivi (tableaux de bord agrégés, document de reporting) au sein de la ligne hiérarchique de l'entreprise.

- **L'intériorisation** peut caractériser l'étape d'analyse des documents de suivi, lesquels retracent la performance de l'unité des responsables de service, dans la mesure où il s'agit de tirer les leçons de leur expérience. Ces « analyses de document » font l'objet des réunions périodiques de suivi des réalisations, lors desquelles la prise de conscience des pratiques passées (connaissances qui apparaissent sous une forme explicite dans les documents de synthèse) constitue un encodage dans les modèles mentaux (savoir tacite).

- **La socialisation** peut symboliser les discussions sur les résultats lors des réunions de suivi des réalisations. L'évocation des résultats, des moyens et des procédés utilisés dans les centres de responsabilité constitue un partage d'expérience entre les différents participants. Ces réunions peuvent également être génératrices d'apprentissages organisationnels si des opinions sont présentées et discutées (Senge, 1991), notamment sur les actions de correction à mettre en œuvre pour réguler d'éventuels écarts apparaissant dans les documents de suivi.

Ce modèle en quatre étapes, illustré par la figure 2, est complété par la dimension qui cristallise l'apprentissage organisationnel généré par les phases de socialisation et d'intériorisation : l'action de correction ou la modification de « routines » au sens des évolutionnistes.

Figure 2
Les modes de conversion des connaissances adaptés
à la phase de suivi des réalisations



À la différence de l'interprétation « traditionnelle » de la phase de suivi des réalisations, l'utilisation du modèle de conversion des connaissances permet de décrire, non seulement la manière dont le savoir tacite individuel peut être transféré vers le « savoir » organisationnel explicite, mais aussi le phénomène inverse. Par ailleurs, il permet d'identifier des modes de conversion qui génèrent l'apprentissage organisationnel. Ainsi, l'acquisition de nouvelles connaissances est étroitement liée à la phase d'intériorisation (Nonaka et Takeuchi, 1997, p. 82), puisque les individus modifient leurs schémas mentaux par la mémorisation de l'expérience, et à la socialisation, puisqu'ils construisent ou modifient ensemble les pratiques grâce au partage de cette expérience. Ce constat permet de déduire les implications managériales de ce modèle, qui se traduisent par la nécessité d'organiser des interactions interindividuelles, comme le précisent d'ailleurs Nonaka et Takeuchi (1997, p. 147) : « *le processus central pour créer les connaissances se déroule au sein du groupe d'individus* ». Ils rejoignent ainsi, sur ce point, d'autres auteurs de l'apprentissage organisationnel (Senge, 1991 ; Ancaix, 1994).

Cette position nous conduit alors, dans la suite de cet article, à chercher à savoir comment les réunions de suivi des réalisations en contrôle de gestion peuvent contribuer à générer des apprentissages organisationnels.

2. Obstacles et conditions à la conversion des connaissances

Dans la littérature consacrée au contrôle de gestion, il apparaît que les réunions de suivi ne sont pas réellement orientées vers l'acquisition de nouvelles connaissances, notamment en raison des stratégies défensives individuelles (2.1.). À la lumière des théories de l'apprentissage, ces difficultés peuvent être surmontées par l'intervention d'une tierce personne. De ce fait, nous nous sommes interrogés sur le rôle des contrôleurs de gestion dans le suivi des réalisations, en cherchant plus précisément à savoir s'ils peuvent incarner cette tierce personne (2.2.).

2.1. Les obstacles humains à l'apprentissage

Selon P. Mevellec (1990, p. 100), les réunions de contrôle sont souvent consacrées à chercher les raisons des écarts où le passé est plus décortiqué que les décisions à prendre. Elles peuvent alors prendre la forme d'un tribunal, où les individus défendent plus leurs résultats devant une autorité, qu'ils ne les remettent en cause. Ainsi, les acteurs de ces réunions ne recherchent pas ou recherchent peu les actions de correction permettant la réalisation d'un apprentissage organisationnel.

2.1.1. DES CAPACITÉS COGNITIVES LIMITÉES ET DES STRATÉGIES DÉFENSIVES INDIVIDUELLES

Si l'on se réfère à certains auteurs (Senge, 1991 ; Argyris, 1995), ces comportements dysfonctionnels peuvent être liés aux capacités cognitives des individus, lesquelles nuisent à l'apprentissage par l'expérience et donc au retour d'expérience du suivi des réalisations. Chaque individu possède un horizon d'apprentissage qui correspond à un champ de vision dans l'espace et le temps qui lui permet d'évaluer les effets de ses actes. Mais quand ces effets sont extérieurs au champ de vision, il devient impossible d'apprendre par l'expérience. Les conséquences des actes les plus importants sont donc rarement connues, car elles se manifestent dans une autre partie du système. Par ailleurs, pour H. Simon (1979), l'environnement est trop complexe pour être totalement appréhendé et l'homme le simplifie pour que son esprit soit capable de manier les facteurs retenus. Cette simplification de l'environnement peut conduire, selon Argyris (1995), à un apprentissage restreint. Enfin, des décalages peuvent être constatés dans le comportement humain entre ce dont l'individu rend compte ou ce qu'il décrit au sujet de ses expériences et pratiques (théories professées), et ce qu'il réalise effectivement (théories d'usage). L'individu n'a, par ailleurs, pas conscience de la contradiction qui existe quand ces deux théories sont différentes.

Ces trois obstacles – limites cognitives « spatio-temporelles », simplification de l'environnement, contradiction acte/discours – constituent des « filtres » cognitifs à la compréhension de la complexité de la réalité. Ils ne seraient probablement pas considérés dans les interactions interindividuelles comme dysfonctionnels par les auteurs de l'apprentissage organisationnel, si l'individu ne mettait pas en œuvre des stratégies défensives pour éviter de connaître l'embarras ou la menace (Argyris, 1995, p. 29). Selon cet auteur, les individus développent en effet des plans pour rester dans l'ignorance de cette divergence afin d'éviter les situations menaçantes, alors qu'il serait capital de savoir apprendre efficacement à ces moments précis (notamment en permettant de détecter une erreur et de la corriger). Ces stratégies défensives sont donc néfastes à l'apprentissage organisationnel car les individus créent et agissent dans le but de conserver l'univers dans lequel ils vivent (Argyris, 1988, p. 28).

2.1.2. L'IMPORTANCE DE L'INTERVENTION D'UNE TIERCE PERSONNE

Les capacités cognitives et les stratégies individuelles peuvent donc constituer des freins à la diffusion du savoir, particulièrement dans les phases d'intériorisation et de socialisation du processus de conversion des connaissances. Les auteurs recommandent alors fortement l'intervention d'une tierce personne dans les interactions interindividuelles pour lever ces obstacles. Par exemple, selon Argyris (1995), des stratégies défensives peuvent être contournées si l'on fait appel à des intervenants externes qui permettent de corriger les schémas mentaux des individus. Pour P. Senge (1991), ces stratégies

défensives peuvent être surmontées par l'animateur des réunions s'il les oriente vers la discussion et le dialogue.

Cette position nous conduit à souligner le rôle majeur de l'animateur des réunions de suivi des réalisations : les contrôleurs de gestion. En effet, l'on peut se demander si l'animation de ces réunions vers des phases de discussion et de dialogue est de nature à favoriser des apprentissages organisationnels, c'est-à-dire à encourager la recherche d'actions de correction. De ce fait, la question centrale de cette contribution consiste à s'interroger sur **le rôle des contrôleurs de gestion – lors des réunions de suivi des réalisations – dans la génération des savoirs organisationnels**. Un détour vers la littérature consacrée à la fonction de contrôleur de gestion contribue à éclaircir cette question.

2.2. Le rôle des contrôleurs de gestion dans le processus de conversion des connaissances

Les travaux portant exclusivement sur les contrôleurs de gestion sont peu nombreux en France, et ceux consacrés à leur rôle dans l'apprentissage organisationnel sont, à notre connaissance, inexistant. Toutefois, il est possible de distinguer, chez les auteurs, trois courants relatifs aux rôles joués par les contrôleurs dans les entreprises : le courant de la centralisation de la fonction, le courant de la décentralisation de la fonction, et enfin celui de la coordination. À partir de cette distinction, nous avons tenté d'identifier leurs contributions respectives dans le processus de conversion des connaissances de Nonaka et Takeuchi.

2.2.1. LE COURANT DE LA CENTRALISATION DE LA FONCTION : DES CONTRÔLEURS DE GESTION ORIENTÉS VERS L'EXTÉRIORISATION ET LA COMBINAISON

Le premier courant perceptible dans la littérature postule que la fonction se traduit par des activités de diffusion de l'information financière qui, au lendemain de la Seconde Guerre mondiale, permettent aux directions générales de coordonner les différentes composantes de l'entreprise. Ainsi, en 1947, D.R. Anderson définissait la fonction du contrôleur de gestion comme celle qui « *comprend l'enregistrement et l'utilisation de tous les faits pertinents concernant une entreprise afin de protéger les actifs de l'entreprise ; de se conformer aux exigences légales de conservation des enregistrements et de publication des rapports financiers ; de communiquer à la direction des informations qui l'aideront dans la planification et le contrôle des opérations* » (1947, p. 17). Pour d'autres auteurs de ce courant (Loeb, 1955), les contrôleurs sont impliqués dans des domaines plus variés : la conception des outils de contrôle de gestion voire de la structure de l'entreprise, la prévision budgétaire, la formation notamment. Il n'en reste pas moins que la finalité de la fonction est la surveillance des activités, principalement au service de la direction générale, comme en témoigne la définition de l'Institut français de gestion (cité par Gerardin, 1996) : « *Il s'agit d'une fonction d'aide à la direction, chargée de collaborer à la fixation des objectifs, de les matérialiser par des données chiffrées et d'en surveiller les réalisations en coordination avec la politique de l'entreprise.* » Cette définition donne une indication sur le rôle des contrôleurs de gestion dans le processus de conversion des connaissances du suivi des réalisations. **Dans leurs activités principalement informationnelles, ils s'impliquent dans les phases d'extériorisation et de combinaison**, puisque leur fonction de surveillant les conduit surtout à mesurer périodiquement les

résultats (conversion des connaissances tacites en connaissances explicites), à les traiter, les analyser et les diffuser (connaissances explicites en connaissances explicites).

2.2.2. L'AIDE AU CONSEIL AU CŒUR DE L'INTÉRIORISATION DANS LE COURANT DE LA DÉCENTRALISATION

Le second courant de la fonction de contrôleur de gestion ressort de la littérature des années 1970. Les auteurs de ce courant plaident en faveur d'une décentralisation des services de contrôle de gestion dans les unités opérationnelles. Au sein de celles-ci, les contrôleurs de gestion exercent plus significativement des activités d'aide au pilotage. Cette aide consiste non seulement en des conseils aux décideurs, mais également en une assistance méthodologique dans l'utilisation des outils de contrôle. Pour J.-L. Ardoin et H. Jordan (1979, p. 11) : « *le contrôleur de gestion aide les opérationnels à faire de la gestion prévisionnelle, c'est-à-dire à élaborer et coordonner les plans d'action qu'ils vont mettre en œuvre durant l'année à venir pour atteindre leurs objectifs. Il les aide aussi à suivre leurs réalisations par rapport à ce qui était prévu, là encore pour essayer d'atteindre leurs objectifs efficacement* ». Plus précisément, le rôle du contrôleur de gestion est de faire faire le contrôle de gestion par les responsables opérationnels en restant neutre par rapport à la décision.

Toutefois, cette neutralité est bien fragile si l'on se réfère à différentes contributions (Bühler, 1979 ; Bessire, 1995) qui soulignent le pouvoir des contrôleurs. Par exemple, H. Löning et Y. Pesqueux (1998) considèrent que le contrôleur de gestion peut constituer une sorte de « fou du roi », qui aide le décideur à remettre en cause ses raisonnements implicites, ses certitudes et ses hypothèses. Le rôle du contrôleur de gestion dans cette perspective est non seulement de fournir de l'information, mais aussi « d'accompagner » celle-ci le plus près possible de l'action, en interrogeant les « possibles et impossibles » du décideur (notamment au travers des échanges directs). Cette approche nous conduit à considérer que **les contrôleurs de gestion s'impliquent non seulement dans les phases d'extériorisation et de combinaison, à l'instar du courant précédent, mais également dans celle d'intériorisation**. Le rôle de « fou du roi » contribue probablement à ce que les opérationnels prennent conscience de leurs pratiques passées et donc convertissent les savoirs explicites en connaissances tacites.

2.2.3. LE COURANT DE LA COORDINATION : VERS LA SOCIALISATION DE LA CONNAISSANCE

Enfin, le troisième courant perceptible dans les écrits – le courant de la coordination – met significativement l'accent sur le fait que les contrôleurs de gestion sont à la disposition de l'ensemble des décideurs de l'organisation, et contribuent à assurer la coordination entre les différents centres de responsabilités. Par exemple, pour R.B. Dew et K.P. Gee (1973), le contrôleur de gestion est une « *personne de liaison entre la direction et les cadres, grâce à son rôle de dialogue, de coordination et d'appui* » (1973, p. 104). Les contrôleurs de gestion sont des personnes en prise directe avec les cadres, qui renforcent la volonté de personnalisation et de particularisation du contrôle de gestion. Ils jouent un rôle de communication, de persuasion, d'appui et de conseil auprès de chacun des cadres de l'organisation. En même temps, ils s'assurent, pour le compte de la direction générale, que les efforts individuels sont orientés dans le sens de l'entreprise. Plus récemment, N. Halgand (1999) observe que cette mission intégratrice des contrôleurs tend à prendre des formes plus informelles, utilisant des vecteurs tels que la communication. Plus précisément, si l'on se réfère à R. Danziger (1995), cette fonction consiste à

mettre en relation les différents membres de l'entreprise. En ce sens, le contrôleur est non seulement un « *intercesseur capable d'effectuer la synthèse des informations* » mais également il « *contribue à créer une solidarité entre les membres de l'organisation* » (1995, p. 102).

Ce rôle d'intermédiaire ou de coordination, décrit par le troisième courant traitant de la fonction, peut être facilité par des activités de traduction qui consistent à rendre compréhensible la vision des autres et leur problématique (Ruffier, 1996). Comme le souligne J. Mélése (1990, p. 37), les experts des services fonctionnels constituent « *des messagers relativement polyglottes (qui) circulent d'un niveau à l'autre pour écouter et assurer le mieux possible le transfert et la combinaison des significations exprimées dans diverses langues ; ces messagers apportent aux réunions d'information d'un niveau des informations sur les autres niveaux et suggèrent des associations ou des confrontations de point de vue* ».

Cette position nous conduit à cerner le rôle des contrôleurs dans l'apprentissage organisationnel lors de la phase de suivi des réalisations. Ainsi, ils sont appréhendés comme **des acteurs impliqués à la fois dans les activités informationnelles d'extériorisation et de combinaison, et dans des activités de conseil, sources d'intériorisation. Par ailleurs, pour les auteurs de ce courant, ils sont également chargés d'inciter les décideurs à partager leur expérience dans une perspective de socialisation de la connaissance.**

En nous fondant sur ce troisième courant, une proposition a été formulée pour contribuer à répondre à la question centrale, relative au rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel, lors des réunions de suivi des réalisations. Plus précisément, la proposition se focalise sur l'implication des contrôleurs dans la phase de socialisation du processus de conversion des connaissances et sur ses conséquences :

Lorsque les contrôleurs de gestion incitent à la socialisation de la connaissance entre les décideurs, les entreprises réalisent des apprentissages organisationnels.

En d'autres termes, la proposition postule que, lors des réunions de suivi des réalisations, les contrôleurs de gestion peuvent favoriser les échanges d'expériences et d'opinions portant sur les écarts entre les objectifs et les réalisations, sur leurs causes et sur la définition de solutions régulatrices. La mise en œuvre de ces actions de correction peut constituer l'indicateur de l'apprentissage organisationnel puisque, comme le souligne Argyris (1995, p. 17), l'apprentissage est constaté lorsqu'une erreur est détectée (stimuli) et corrigée (réponse).

3.

L'analyse empirique

À partir de ces positionnements théoriques, la proposition de cette contribution a été testée par une étude empirique dont la méthodologie (3.1.) et les résultats (3.2) sont exposés dans les développements qui suivent.

3.1.

Méthodologie

Pour tenter de tester la proposition, le recours aux résultats d'une enquête réalisée dans le cadre d'une thèse de doctorat, laquelle avait pour objet la validation d'un modèle dont les détails et les résultats ne peuvent être mentionnés dans cette courte contribution, s'est révélé intéressant. Les investigations empiriques se sont traduites d'une part par une étude quantitative, d'autre part par une étude qualitative.

3.1.1. LES PRINCIPALES CARACTÉRISTIQUES DE L'ÉTUDE QUANTITATIVE

L'enquête quantitative s'est traduite par un questionnaire adressé à 1 010 entreprises du « Grand Est » français, correspondant à cinq régions : Alsace, Bourgogne-Franche-Comté, Rhône-Alpes, Lorraine, Champagne-Ardenne. Les entreprises ciblées présentent les caractéristiques suivantes : activités industrielles, effectif de 150 à 2 000 personnes. Le questionnaire a été administré auprès de contrôleurs de gestion ou auprès d'autres personnes exerçant ce type de fonction et chargés du suivi des centres opérationnels (plus précisément de fabrication). Sur les 1 010 envois, 83 questionnaires nous ont été retournés. En réalité, 81 d'entre eux ont pu être exploités et ont fait l'objet d'analyses univariées, bivariées et multivariées.

Le questionnaire était structuré en sept parties : les caractéristiques de l'activité de l'entreprise, le système de contrôle de gestion, le suivi des réalisations des services opérationnels, les réunions de suivi des réalisations, la coordination des centres opérationnels, les attitudes des utilisateurs à l'égard du contrôle de gestion, les renseignements complémentaires. À partir de ces thématiques, nous avons identifié quatre groupes d'indicateurs susceptibles de décrire le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel :

- le déroulement des réunions de suivi des réalisations ;
- les facteurs pouvant influencer le déroulement des réunions de suivi ;
- l'implication des contrôleurs de gestion dans les décisions et dans l'animation des réunions ;
- le degré de mise en œuvre des actions de correction décidées lors des réunions.

L'étude étant principalement orientée vers les services opérationnels, les résultats ne concernent que les réunions de suivi organisées à ce niveau.

3.1.2. L'ENQUÊTE QUALITATIVE

Une enquête qualitative a complété l'étude par questionnaire. Elle a porté sur les variables principales du modèle de propositions et a été réalisée par entretien téléphonique auprès de contrôleurs de gestion qui avaient répondu préalablement au questionnaire de l'enquête administrée par voie postale. Cette méthode est justifiée par des contraintes de temps et par les limites des outils statistiques mobilisés dans le cadre de l'enquête réalisée par questionnaire. Parmi les trois questions posées lors de ces entretiens, l'une d'entre elles concerne le rôle des contrôleurs de gestion dans les réunions de suivi des réalisations et paraît intéressante pour tester la proposition de cet article.

Sur les 81 répondants à la première enquête, 36 ont réellement répondu à cette seconde enquête. Pour l'analyse des données qualitatives recueillies, une matrice inter-site ainsi qu'un tableau synoptique ordonné ont été élaborés, ce qui a permis de discerner les principales tendances pour l'ensemble des sites sollicités. Ces tendances ont été mesurées par le dénombrement, sur les matrices, de la similarité des pratiques des contrôleurs de gestion.

3.2. Les résultats

Avant de s'intéresser au rôle des contrôleurs de gestion lors des réunions de suivi des réalisations et à ses conséquences pour l'apprentissage organisationnel (3.2.3), nous présentons successivement l'orientation que prennent ces réunions dans les entreprises de notre échantillon (3.2.1) ainsi qu'un facteur de contingence de celles-ci (3.2.2).

3.2.1. DES RÉUNIONS DE SUIVI DES RÉALISATIONS D'AVANTAGE TOURNÉES VERS LA SURVEILLANCE QUE VERS L'APPRENTISSAGE

Pour caractériser le déroulement des réunions de suivi des réalisations, nous les avons décomposées en trois phases distinctes : la présentation des résultats, la recherche d'éventuelles causes d'écart entre objectifs et réalisations, la recherche de propositions d'actions correctives. Les questions intégrées dans l'enquête quantitative ont porté sur la fréquence à laquelle ces trois phases apparaissent et le temps qui leur est consacré.

Les résultats de l'enquête montrent que ces réunions sont largement plus tournées vers la première phase que vers les deux suivantes (tableau 1).

Tableau 1
Modalités de déroulement des réunions de suivi des réalisations

<i>POUVEZ-VOUS INDIQUER LA FRÉQUENCE À LAQUELLE LES DOMAINES SUIVANTS SONT TRAITÉS LORS DE CES INTERACTIONS ?</i>				
	<i>EFFECTIF</i>	<i>Très</i>	<i>DE TEMPS EN TEMPS EXCEPTIONNELLEMENT</i>	<i>SYSTÉMATIQUEMENT</i>
Présentation des résultats	78	2,6 %	9,2 %	88,1 %
Recherche des causes des écarts	78	5,2 %	23,6 %	71 %
Recherche des actions de correction	78	10,5 %	38,1 %	51,3 %
<i>QUELLE PROPORTION DE TEMPS PASSÉ À CES RÉUNIONS EST CONSACRÉE EN MOYENNE AUX DOMAINES SUIVANTS ?</i>				
	<i>EFFECTIF</i>	<i>PEU</i>	<i>MOYENNEMENT</i>	<i>BEAUCOUP</i>
Présentation des résultats	74	45,8 %	40,2 %	13,8 %
Recherche des causes des écarts	74	58,3 %	41,6 %	0 %
Recherche des actions de correction	74	73,6 %	26,3 %	0 %

La présentation des résultats des centres opérationnels et la recherche des causes des écarts sont, en effet, plus souvent et plus longuement à l'ordre du jour des réunions de suivi des réalisations que les autres phases. Dans 88,1 % des entreprises de l'échantillon, les résultats sont présentés systématiquement. De même, cette phase est plus longuement traitée par les participants aux réunions, puisque 13,8 % des entreprises y consacrent un temps important (le pourcentage des deux autres phases étant nul). Par ailleurs, la recherche des causes des écarts est à la fois plus fréquente et plus longue que la recherche des actions de correction.

Ces résultats¹ conduisent à suggérer que les réunions sont orientées vers l'évocation du passé de l'entreprise ou des unités analysées (détection des écarts et de leurs causes), plutôt que vers le futur (actions de correction) et donc vers l'apprentissage. Le rôle des contrôleurs de gestion dans le processus de conversion des connaissances est donc plus proche de l'extériorisation et de la combinaison que de l'intériorisation et de la socialisation. En effet, ils sont surtout chargés de convertir la connaissance

tacite en connaissance explicite au travers de la mesure des résultats, et la connaissance explicite en connaissance explicite par l'analyse de ces résultats et l'élaboration des tableaux de bord locaux et agrégés. L'aspect conseil de la phase d'intériorisation et la dimension animation d'un processus de partage de l'expérience, propre à la phase de socialisation, semblent peu développés comparativement aux autres phases des réunions.

3.2.2. L'APPRENTISSAGE LIÉ À LA FRÉQUENCE D'APPARITION DES PROBLÈMES DE COORDINATION

L'orientation de ces réunions de suivi des réalisations change lorsque des contraintes impliquant différents services apparaissent. Ainsi, lorsque des problèmes de coordination horizontale² surviennent, l'étude montre que les participants aux réunions de suivi sont davantage tournés vers l'apprentissage, et plus précisément vers la recherche des causes des écarts et d'actions de correction (tableau 2), donc vers la socialisation de la connaissance.

Tableau 2
Le déroulement des réunions de suivi en fonction de la fréquence d'apparition de problèmes de coordination

RELATION ENTRE LA FRÉQUENCE D'APPARITION DES PROBLÈMES DE COORDINATION :	COEFFICIENTS DE CORRÉLATION	T	P
• et la fréquence de recherche des actions de correction	0,22	1,96	0,05
• et le temps de recherche des causes des écarts	0,27	2,40	0,01

Ce changement d'orientation du déroulement des réunions peut être expliqué par la nécessité de solliciter les différentes parties prenantes aux problèmes de coordination entre les centres de responsabilités. Cette nécessité découle de la complexité de ces dysfonctionnements qui rend indispensable la recherche des causes des écarts dans plusieurs centres, avec la collaboration de leurs responsables. Par ailleurs, les actions de correction à engager pour réduire ces problèmes de coordination peuvent nécessiter une négociation. En effet, un responsable opérationnel n'a pas réellement d'intérêt à engager une action de régulation relative à des dysfonctionnements qu'il a produite dans d'autres centres, si sa rétribution est exclusivement indexée sur la performance de sa propre unité (Anthony, 1993). Pour l'inciter à agir dans le sens de l'intérêt commun, il est alors utile d'engager une négociation, laquelle peut expliquer l'intérêt croissant accordé à la phase de recherche d'actions de correction lors des réunions de suivi des réalisations.

Cette explication sous-entend-elle alors que les contrôleurs de gestion sont amenés à favoriser ces négociations, qui constituent en soi une socialisation de la connaissance au sens de Nonaka et Takeuchi ? Le point 3.2.3. tente de répondre à cette interrogation.

3.2.3. LE RÔLE DES CONTRÔLEURS DE GESTION DANS L'APPRENTISSAGE ORGANISATIONNEL : FAVORISER LA SOCIALISATION

Selon les résultats du tableau 3, l'activité de socialisation, c'est-à-dire le partage de l'expérience et la discussion des actions de correction à engager pour résorber les problèmes de coordination, peut être

favorisée par les activités de traduction des contrôleurs de gestion qui consistent à rendre compréhensible la vision de chacune des parties prenantes aux réunions.

Tableau 3
Degré d'implication des contrôleurs de gestion
dans le processus de traduction

LORSQUE SE PRÉSENTENT DES PROBLÈMES DE COORDINATION, DANS VOTRE RÔLE DE CONTRÔLEUR DE GESTION VOUS DEVEZ RENDRE COMPRÉHENSIBLES DES INFORMATIONS ÉMANANT DES CENTRES OPÉRATIONNELS ET À DESTINATION DES :				
	EFFECTIF	DÉSACCORD	MOYENNEMENT D'ACCORD	TOUT À FAIT D'ACCORD
• Supérieurs hiérarchiques	68	1,5 %	39,3 %	59 %
• Responsables opérationnels	70	2,9 %	44,1 %	52,9 %

Les résultats montrent, en effet, que plus de la moitié des contrôleurs de gestion interrogés estiment qu'ils sont amenés à rendre compréhensibles des informations des centres opérationnels lorsque se présentent des problèmes de coordination. 59 % d'entre eux assurent cette traduction de l'information auprès des supérieurs hiérarchiques, et 52,9 % auprès des responsables opérationnels. Les commentaires annotés dans le questionnaire par les contrôleurs de gestion précisent cette orientation de la fonction. Les contrôleurs affirment en effet qu'ils exercent un « rôle d'interface » en « s'adaptant à chaque interlocuteur et en lui traduisant les besoins des services interdépendants ». Plus précisément, ce rôle d'intermédiaire et d'interlocuteur semble nécessaire « pour expliquer à chacun les objectifs et contraintes des différents centres opérationnels, ainsi que pour la recherche de compromis et de solutions permettant d'apaiser les conflits », mais aussi pour « rappeler régulièrement aux directeurs de centre les objectifs généraux de l'entreprise à atteindre ».

• **Un rôle d'intermédiaire pour aider les décideurs à se comprendre...**

Les résultats de l'enquête téléphonique confirment ces résultats. Sur les 36 répondants à l'enquête téléphonique, 47,2 % d'entre eux déclarent s'impliquer dans des activités relationnelles de traduction.

Les contrôleurs de gestion interrogés mettent en avant que leur rôle dans la gestion des interdépendances entre les centres est un rôle informationnel, voire relationnel. Par exemple, un responsable du contrôle de gestion industriel d'une entreprise spécialisée dans la fabrication d'articles en papier et en carton estime que le rôle qu'il joue dans la gestion des problèmes de coordination est de les mettre en évidence, d'impulser une dynamique de rencontre entre les acteurs et d'animer les débats. Selon ce contrôleur de gestion, son intervention lors des réunions de suivi a pour objet d'amorcer ces débats et de les relancer lorsqu'ils ne progressent pas. Pour le directeur des comptabilités et du contrôle de gestion d'une entreprise de fabrication de meubles, lorsque des écarts inter-centres apparaissent, son rôle peut être assimilé à celui de contrôleur aérien : il détecte les positions de chacun et met les individus en relation en les aidant à se comprendre. Ce rôle se justifie par la spécificité des fonctions puisque « l'homme du marketing s'exprime uniquement dans le langage de cette profession, et l'homme de la production utilise le langage de la fabrication, ce qui nécessite un intermédiaire ».

Plus précisément, les contrôleurs de gestion observent que leur rôle dans la gestion des problèmes de coordination est de rappeler aux responsables opérationnels qu'ils se situent dans un ensemble et que l'objectif global de l'entreprise est prépondérant. Ainsi, le contrôleur de gestion de division d'une

entreprise de fabrication de pièces techniques en matières plastiques estime que son rôle consiste à rappeler fréquemment aux opérationnels que « *les objectifs locaux ne doivent pas occulter l'objectif global* ». Dans la gestion des écarts inter-centres, ce contrôleur de gestion tente de favoriser la communication entre services lors de réunions de suivi, en indiquant aux différents responsables leur intérêt à coopérer entre eux. Tel est également l'avis d'un contrôleur de gestion d'une société qui fabrique des composants électroniques : « *Il serait dommage que l'on ne profite pas de ce rôle, dans la mesure où l'on se situe au carrefour de nombreuses informations. Lorsque des problèmes de coordination apparaissent, je joue le rôle de médiateur, chargé de faciliter la recherche de solutions voire de compromis aux conflits entre les centres.* »

• ***... et pour faciliter l'orientation des réunions vers l'apprentissage organisationnel***

Les résultats de l'enquête quantitative montrent que lorsque les contrôleurs de gestion exercent cette activité d'intermédiaire, les réunions de suivi des réalisations sont davantage orientées vers la socialisation, c'est-à-dire vers la recherche d'actions de correction³. Ce résultat montre donc que les contrôleurs de gestion peuvent être amenés à favoriser l'activité de socialisation de la connaissance en jouant un rôle de traducteur, voire de médiateur entre les différentes parties prenantes aux problèmes de coordination entre services opérationnels. Cette activité se concrétise-t-elle par la réalisation d'apprentissages organisationnels ?

La réponse à cette interrogation est positive puisque la fréquence de recherche d'actions de correction, lors des réunions de suivi des réalisations, est corrélée avec la fréquence de mise en œuvre de ces actions régulatrices⁴. **En effet, lorsque les réunions de suivi sont orientées vers le progrès, c'est-à-dire vers la recherche de solutions correctives à des écarts entre les objectifs et les réalisations, les responsables opérationnels mettent plus souvent en œuvre les actions de correction décidées lors des réunions de suivi, que lorsque les réunions sont consacrées principalement à l'évocation du passé.** En d'autres termes, la socialisation de la connaissance ne se réduit pas au partage de l'expérience entre les acteurs, puisqu'elle se concrétise par une cristallisation de ce savoir partagé dans les pratiques organisationnelles, c'est-à-dire par des apprentissages organisationnels.

L'ensemble de ces résultats vient donc préciser la proposition émise dans cet article :

Lorsque les contrôleurs de gestion incitent, lors des réunions de suivi de réalisations, à la socialisation de la connaissance entre les décideurs – en raison de problèmes de coordination entre les services opérationnels – les entreprises réalisent des apprentissages organisationnels.

Conclusion

L'interprétation de la phase de suivi des réalisations comme un processus générateur d'apprentissage organisationnel semble riche si l'on se réfère au modèle de conversion des connaissances de Nonaka et Takeuchi. Elle permet de mettre en valeur le rôle des contrôleurs de gestion dans la création et la diffusion du savoir et notamment :

- leurs activités informationnelles de conversion de la connaissance tacite en connaissance explicite au travers de la mesure des résultats, et de la connaissance explicite en connaissance explicite par l'analyse de ces résultats et l'élaboration de tableaux de bord locaux et agrégés ;
- leurs activités relationnelles de conseil, dans la phase d'intériorisation, et d'animation d'un processus de partage de l'expérience, propre à la phase de socialisation.

L'étude empirique montre que l'implication des contrôleurs de gestion dans la phase de socialisation de la connaissance est liée à l'intensité des problèmes de coordination entre les centres de responsabilité. Ces dysfonctionnements favorisent la participation des différents responsables concernés par ces problèmes à la recherche des causes des écarts entre les centres et la recherche d'actions destinées à les réduire. Les résultats révèlent que cette phase de socialisation peut être favorisée par les activités de traduction des contrôleurs de gestion qui aident les différents participants aux réunions à se comprendre. Par ailleurs, l'étude montre que ces activités de traduction des contrôleurs facilitent la mise en œuvre d'actions de correction décidées lors des réunions, ou en d'autres termes favorisent l'apprentissage organisationnel.

L'étude conduit donc à mettre en valeur, empiriquement, l'importance des activités relationnelles des contrôleurs de gestion, ainsi qu'une source et une conséquence de celles-ci. Cette contribution s'inscrit donc dans les travaux qui accordent directement ou indirectement un intérêt croissant à la dimension relationnelle de la fonction (Bollecker, 2001 ; Löning et Pesqueux ; 1998, Halgand, 1996 ; Dupuy, 1990 ; Lorino, 1997). Toutefois, ces résultats nécessitent d'être appréhendés avec parcimonie puisque, hormis la fréquence d'apparition des problèmes de coordination, les facteurs qui conditionnent ces activités relationnelles d'incitation à la socialisation de la connaissance n'ont pas été analysés. Ce travail appelle donc un approfondissement qui peut se traduire par un positionnement théorique dans les approches contingentes du contrôle de gestion, c'est-à-dire celles qui visent à analyser l'adaptation « *des outils de contrôle au contexte [...] qui ne laisse donc pas de place au modèle universaliste qui a la prétention de répondre à toutes les situations* » (Pariente, 1999, p. 82).

Notes

1. Les différences entre ces phases sont significatives puisque des tests de différences de moyenne ont été réalisés (les « p » sont équivalents ou inférieurs à 0,0392).
2. Les problèmes de coordination sont définis comme des écarts que les responsables de centres opérationnels provoquent, dans d'autres centres de responsabilité opérationnels du fait de leur décision et de leur interdépendance avec ces derniers, ou au contraire qui les subissent.
3. Coefficient de corrélation de 0,31, t : 2,62 et p : 0,01 entre la fréquence des activités de traduction exercées par les contrôleurs de gestion et le temps consacré à la recherche des actions de correction.
4. Coefficient de corrélation de 0,38, t : 3,55 et p : 0,00.

Bibliographie

- ANCIAX J.-P. (1994), *L'entreprise apprenante*, Les Éditions d'Organisation.
- ANDERSON D.R. (1947), *Practical Controllershship*, Richard D. Irwin.
- ANTHONY R. N. (1993), *La fonction contrôle de gestion*, Publi-Union.
- ARDOIN J.-L., JORDAN H. (1979), *Le contrôleur de gestion*, Flammarion.
- ARDOIN J.-L., MICHEL D., SCHMIDT J. (1985), *Le contrôle de gestion*, Publi-Union.
- ARGYRIS C. (1988), « L'art de l'incompétence », *Harvard-L'Expansion*, automne.
- ARGYRIS C. (1995), *Savoir pour agir. Surmonter les obstacles à l'apprentissage organisationnel*, InterEditions.
- ARGYRIS C, SCHÖN D. (1978), *Organizational Learning : A theory of Action Perspective*, Londres, Addison-Wesley Publishing.

- BESCOS P. L. *et alii* (1995), *Contrôle de gestion et management*, Montchrestien.
- BESSIRE D. (1995), « Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement », *Revue française de gestion*, novembre-décembre, pp. 39-45.
- BESSON P., BOUQUIN H. (1991), « Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion », *Revue française de gestion*, janvier-février, pp. 60-71.
- BOISVERT H. (1994), « Le modèle ABC. Du contrôle sanction au contrôle conseil », *Revue française de comptabilité*, n° 258, juillet-août, pp. 39-44.
- BOLLECKER M. (2001), *Systèmes d'information différenciés et contrôle des services opérationnels : une analyse empirique des mécanismes organisationnels de contrôle et du rôle des contrôleurs de gestion*, thèse de doctorat en sciences de gestion, université Nancy 2.
- BOUQUIN H. (2001), *Le contrôle de gestion*, PUF, Paris.
- BUHLER N. (1979), *Contexte, structure et travail du contrôleur de gestion*, thèse de 3^e cycle, Grenoble.
- COSSU C. (1992), « Écarts », *Encyclopédie du management*, tome 1, Vuibert, pp. 621-639.
- DANZIGER R. (1995), « 25 ans de contrôle de gestion : l'homme et la fonction », in LE PEN C. *et alii.*, *PARIS-DAUPHINE : vingt-cinq ans de sciences d'organisation*, Masson, pp. 90-103.
- DEW R.B., GEE K.P. (1973), *Management Control and Information*, MacMillan.
- DOSI G., TEECE D., WINTER G. (1990), « Les frontières des entreprises », *Revue d'économie industrielle*, pp. 87-105.
- DUPUY Y (1990), « Le comptable, la comptabilité et la conception des systèmes d'information : quelques interrogations », *Revue française de comptabilité*, n° 215, pp. 75-81.
- GERARDIN E. (1996), *Les métiers du contrôle de gestion*, Les Éditions d'Organisation.
- GERVAIS M. (2000), *Contrôle de gestion*, Economica, Paris.
- GIROD M. (1995), *Mémoire et organisation*, thèse en sciences de gestion, Paris.
- HALGAND N. (1999), « Au cœur du contrôle : les représentations », in DUPUY Y., *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Vuibert.
- KAPLAN R.S., NORTON D.P. (1998), *Le tableau de bord prospectif*, Les Éditions d'Organisation.
- KIM D. (1993), « The Link between Individual and Organizational Learning », *Sloan Management Review*, automne.
- LECLÈRE D. (1986), « Les fondements cybernétiques du contrôle de gestion », 7^e Congrès de l'AFC, Poitiers, pp. 69-82.
- LOEB P. (1955), *Le budget de l'entreprise*, PUF.
- LÖNING H., PESQUEUX Y. (1998), *Contrôle de gestion*, Dunod.
- LORINO P. (1995), *Comptes et récits de la performance*, Les Éditions d'Organisation.
- LORINO P. (1997), *Méthodes et pratiques de la performance*, Les Éditions d'Organisation.
- MÉLÈSE J. (1990), *Approches systémiques des organisations*, Les Éditions d'Organisation.
- MEVELLEC P. (1990), *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*, éditions comptables Malesherbes.
- MOINGEON B., RAMANANTSOAR B. (1995), in ARGYRIS C., *Savoir pour agir. Surmonter les obstacles à l'apprentissage organisationnel*, InterÉditions.
- NONAKA I., TAKEUCHI H. (1997), *La connaissance créatrice. La dynamique de l'entreprise apprenante*, De Boeck Université.
- REIX R. (1995), « Savoir tacite et savoir formalisé dans l'entreprise », *Revue française de gestion*, septembre-octobre.
- RUFFIER J. (1996), *L'efficacité productive*, CNRS Éditions, collection Recherche et Entreprise.
- SENGE P. (1991), *La cinquième discipline. L'art et la manière des organisations qui apprennent*, First.
- SIMON H. (1979), « Rational Decision Making in Business Organisations », *American Economic Review*, 69, n° 4.
- SIMONS R. (1991), « Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems », *Strategic Management Journal*, vol. 12, p. 50.