

## De la réalité des pratiques de contrôle de gestion apprenantes dans les PME au Cameroun

Alain TAKOUDJOU NIMPA<sup>1</sup>

---

### *Mots clés:*

*Contrôle de gestion*

*Apprentissage*

*organisationnel*

*Contrôle interactif*

*Contrôle diagnostic*

### **RÉSUMÉ**

L'objectif de ce papier est de montrer en quoi les systèmes de contrôle de gestion peuvent induire les effets d'apprentissage organisationnel. La méthodologie qualitative, est basée sur une étude de deux cas d'entreprises des secteurs agro-alimentaire et de service. Il ressort de cette étude que les attributs du système de contrôle qui induit des apprentissages en double boucle est celui dont les outils de contrôle, souvent innovants, sont utilisés de manière interactive, dans lequel les rapports entre contrôleurs et opérationnels sont empreints de dialogues constructifs pour rechercher des stratégies nouvelles. En outre, le rattachement du service de contrôle au niveau de la direction générale, malgré une déconnexion présumée avec les opérationnels sur le terrain peut générer des effets d'apprentissage, contrairement à un service rattaché à la direction financière. Le système de contrôle dit « diagnostic » quant à lui ne génère que des apprentissages en simple boucle.

© 2023 RAG – Tout droit réservé.

---

---

Adresse de correspondance de l'auteur :

1. Enseignant-Chercheur

Université de Dschang-FSEG/CERME

animpa2002@yahoo.fr

## INTRODUCTION

Wernerfelt, dans son article de 1984 dépeint la firme comme une organisation au sein de laquelle le savoir se forme, se reproduit, se déforme pour mieux se reformer, mais où il disparaît également. Par ces mots, il met en exergue le fait que la firme est une entité cognitive, et donc « apprenante ». Depuis quelques années déjà, la gestion des connaissances s'impose comme solution aux défis que rencontrent les organisations, tel le besoin de maintenir un avantage compétitif, ou encore l'intégration constante de nouvelles technologies dans les opérations quotidiennes. Les recherches et les écrits se multiplient sur le *knowledge management* (Epstein, 1998), les compétences organisationnelles (Prahalad et Hamel, 1990), l'apprentissage organisationnel (Argyris, 1993), et de façon plus générale les investissements en immatériels. Les origines de l'apprentissage organisationnel (AO) remontent aux recherches en psychologie sociale et cognitive (Piaget, 1959, Bateson, 1977). Ce thème transversal semble marquer la littérature managériale et professionnelle aujourd'hui, supposant que les ressources durables fondamentales à la disposition des entreprises sont de plus en plus positionnées en termes d'éléments immatériels parmi lesquels la connaissance sous toutes ses formes joue un rôle primordial (Nonaka, 1994) et constitue l'un des principaux leviers pouvant permettre aux organisations d'accroître leur valeur (Easterby-Smith et Lyles, 2003).

Le thème de l'organisation apprenante ou de l'apprentissage organisationnel (*organisational learning*) s'est imposé dans le domaine du management au début des années 1990. Senge (1990), définit l'organisation intelligente comme « *une organisation dont les membres peuvent sans cesse développer leurs capacités à atteindre les résultats qu'ils recherchent, où de nouveaux modes de pensée sont mis au point, où les aspirations collectives ne sont pas freinées, où les individus apprennent en permanence comment apprendre ensemble* ». Les leviers d'AO s'entendent davantage dans la littérature en termes de conditions facilitants (Barrette et al., 2012 ; Lauzier et al., 2013). Si la thématique a été traitée davantage dans l'entreprise managériale, elle l'a été moins dans la PME.

Julien (1987) et Torrès (2002), caractérisent les PME par cinq attributs à savoir : La taille, la centralisation de la gestion et de la décision, la faible spécialisation des tâches, un système d'information interne et externe simple et peu organisés et une stratégie intuitive. Appliquée

au CDG ceux-ci signifient qu'en raison de la proximité spatiale, hiérarchique et fonctionnelle, le CDG s'opère de façon informelle dans la majorité des PME. Le dirigeant étant proche de ses équipes (les opérationnels de bas niveau), les objectifs sont fixés et contrôlés sans normes ni procédures, l'oral étant privilégié. La centralisation de la décision fait que si certaines opérations de CDG sont réalisées par des collaborateurs (élaboration de tableaux de bord, calcul des coûts, analyse des écarts), il incombe au dirigeant de prendre les décisions (clarification des objectifs, fixation des prix, détermination du budget,). En termes de comptabilité analytique, le nombre de produits et de services est relativement faible, ce qui entraîne une structure de coûts peu complexe. L'environnement étant local et peu complexe, les systèmes d'information sont simples. Les tableaux de bord sont peu développés et l'entrepreneur se soucie principalement de la santé financière de son entreprise. Ainsi, le CDG en PME n'a pas vocation à gérer le personnel en fonction de la stratégie de l'entreprise. Il s'agit plutôt de déterminer les prix et de suivre la santé financière de l'entreprise.

Dans le cadre de cette recherche, nous questionnons le rôle du contrôle de gestion (CDG) dans ce processus d'AO en contexte PME. Les évolutions dans la perception du CDG, sont de nature à positionner cette discipline, comme un levier permettant d'induire les effets d'apprentissage. En effet, si dans les années 60, le contrôle de gestion était perçu comme « *le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation* » (Anthony, 1965) ; il devient vers la fin des années 80, « *le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation* » (Anthony, 1988). Ainsi, d'une fonction de vérification, on est donc passé à une fonction de pilotage, voire de maîtrise de l'action. Le CDG inclut ainsi des aspects humains puisqu'il vise aussi à influencer les comportements. Cette relation étroite entre pôle « technique » et pôle « humain » redonne un souffle nouveau à la discipline (Simons, 1995). De plus la question de la relation, voire de l'interaction, entre le contrôle et l'AO devient primordiale. En choisissant d'utiliser de manière interactive un système de contrôle, les dirigeants signifient leur préférence pour le dialogue et donc l'émergence de stratégies nouvelles. Cette relation permet de mettre en évidence l'importance des activités relationnelles des contrôleurs de gestion (Bollecker et al., 2001 ; Aréna et Solle, 2008 ;

Burlaud et Simon, 1997 ; Lorino, 1995 ; Simons, 1995 ; Macintosh, 1994). A cet effet, deux courants s'opposent quant à la nature de cette relation. Selon les cas (relations constructives ou conflictuelles), cette interaction est de nature bloquante ou stimulante pour l'AO (Kloot, 1997 ; Batac et Carassus, 2003, 2005, 2009 ; Batac et De La Villarmois, 2003).

Prenant en compte les particularités des PME locales et de leur dispositif de CDG, cette étude se propose de répondre à la question de savoir en quoi les systèmes de contrôle de gestion peuvent-ils favoriser ou induire les effets d'apprentissage organisationnel dans les PME ?

Trois parties structure ce travail. La première s'attèle à présenter la revue de la littérature sur le sujet. La deuxième, situe le cadre méthodologique de l'étude. La troisième partie enfin présente les résultats et discussions.

## **1. Revue de la littérature**

Nous allons dans un premier temps présenter les cadres conceptuels et théoriques, et dans un second temps une recension de la littérature sur le lien entre les pratiques de CDG et l'AO est faite.

### **1.1. Les approches conceptuelles et théoriques de l'apprentissage**

Historiquement, c'est l'anthropologue Gregory Bateson, qui fut le premier à avoir conceptualisé l'apprentissage à partir d'une série de concepts issus de la cybernétique. Le concept d'apprentissage est d'emblée conçu comme un processus systémique, tourné vers l'action. Dans le langage courant, non technique, le mot apprendre s'applique souvent à ce que nous appelons l'apprentissage zéro, c'est à dire à la simple réception d'une information provenant d'un événement extérieur, d'une façon telle qu'un événement analogue, se produisant à un moment ultérieur et approprié, transmettra la même information. Dans une telle situation il n'y a pas possibilité d'erreur dans la réponse. Or, Bateson donne une place importante dans la théorie de l'apprentissage à l'erreur dans la mesure où, si elle est détectée, elle permettra d'améliorer la compétence future. Il n'y a donc apprentissage que si une séquence essai/erreur est possible, c'est à dire qu'il faut que l'action se déroule dans une culture où l'erreur soit admise. Cette hypothèse est importante dans la mesure où elle permet de mieux comprendre non pas la dimension individuelle mais la dimension organisationnelle

de l'apprentissage.

Deux consultants/ chercheurs américains vont développer le schéma conceptuel de Bateson. Argyris et Schön (1978) vont distinguer en effet, deux approches de la théorie de l'action : celle que les individus affichent lorsqu'ils expliquent leur façon d'agir et celle qu'ils utilisent en réalité. Ces auteurs mettent en avant l'idée selon laquelle, les organisations tout comme les individus, peuvent, si elles le souhaitent, apprendre. En effet, les organisations tout comme les êtres humains ont tendance à vivre leur vie par l'heuristique et à la contrôler par les algorithmes (procédures de contrôle, prescription des tâches, validation des résultats par niveau hiérarchique). Les algorithmes se déclinent sous la forme de « si...alors ». Le « si...alors » est la théorie que nous pensons être derrière notre façon d'agir et c'est avec ce modèle que nous déclarons entrer en interaction avec les autres et cela en toute bonne foi. Les auteurs parlent de « théorie professée » et il y a le « si...alors » qui est la théorie que nous mettons effectivement en œuvre lorsque nous agissons concrètement, il s'agit de la « théorie pratiquée ». C'est à partir de cette distinction que le travail de Bateson sera rendu opérationnel à travers la dichotomie apprentissage à simple boucle et apprentissage à double boucle.

Dans l'apprentissage à simple boucle, les actions peuvent être changées ou corrigées sans pour autant s'interroger sur le sens ou les valeurs implicites qui les sous-tendaient. Les individus ne remettent pas fondamentalement en question les hypothèses de départ qui guidaient ou structuraient leur action. L'apprentissage en simple boucle va agir sur les comportements individuels mais peu sur l'organisation. L'AO devient difficile sinon limité dans la mesure où les stratégies individuelles défensives sont développées pour éviter l'explication du raisonnement, pour éviter aussi tout travail d'explication et d'attribution des erreurs à corriger. Quant à l'apprentissage en double boucle, il ne s'agit pas de corriger les actions à l'intérieur du cadre mais de changer tout simplement le cadre, les prémisses ou les valeurs qui sous-tendent les actions. Les acteurs osent remettre en cause leur théorie professée. L'apprentissage en double boucle caractérise véritablement l'AO puisqu'il s'agit de changer le programme maître. Celui-ci n'est possible qu'en l'absence de routines défensives ; car la survie et la pérennité d'une entreprise dépend aussi de son aptitude à modifier ses routines (Nelson et Winter, 1982), c'est à dire équilibrer les logiques d'exploitation et d'exploration (March, 1991).

Aussi, les systèmes de contrôle diagnostics servent à surveiller les résultats de l'organisation et à corriger les déviations sans remettre en cause les objectifs prédéfinis. Ces systèmes de contrôle contraignent l'innovation et la recherche d'opportunités afin de préserver la routine organisationnelle. Ce faisant, ils conduisent à un apprentissage en simple boucle, qui par essais-erreurs permet d'atteindre les objectifs fixés dans le cadre de la stratégie délibérée des dirigeants (Sponem, 2009). *A contrario*, les systèmes de contrôle interactifs sont utilisés par les dirigeants pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés. Ils ont vocation à favoriser l'exploration de nouveaux savoirs et le changement stratégique. L'apprentissage est alors qualifié de double boucle car il permet de modifier les objectifs initiaux et de renouveler les stratégies sur lesquelles reposent les actions.

Dans le prolongement des travaux de Argyris et Schön (1978), et sur la base des études de cas des entreprises japonaise, Nonaka (1994), va démontrer que l'AO peut se gérer dans et par l'organisation. Il propose la modélisation de création des connaissances dans l'organisation et fonde le *knowledge management* ou management des savoirs (ou des connaissances). La modélisation concerne le passage d'un savoir tacite, difficile à exprimer, à un savoir codifié ; il utilisera l'image de la spirale, pour qualifier son modèle. Il distingue quatre phases d'interaction entre les deux types de savoirs : la socialisation, l'externalisation ou énonciation, la combinaison et l'internalisation. Le concept de dimension tacite du savoir a été avancé par Polanyi (1958). Selon Takeuchi et Nonaka (1995), l'extériorisation et l'intériorisation sont des processus qui constituent des étapes importantes de la spirale des connaissances puisque le collectif repose sur l'extériorisation et l'intériorisation des connaissances, processus qui ont été négligés par les travaux en gestion. Il y a développement des connaissances lorsque les connaissances tacites et explicites interagissent. L'étude sur l'organisation apprenante fonde donc son ancrage théorique sur une approche du paradigme cognitiviste basée sur les ressources et compétences (Penrose, 1959, Prahalad et Hamel, 1990 ; Barney, 1991). Cependant, l'intérêt des recherches actuelles est justement de se poser la question de savoir pourquoi certaines organisations apprennent et d'autres pas ?

## **1.2. Pratiques de contrôle de gestion et apprentissage organisationnel : une recension de la littérature**

A l'origine, l'apprentissage dans les organisations tayloriennes obéit à une boucle simple qui intervient à la suite d'une détection d'écart et de sa correction pour se recentrer sur les standards fixés (Argyris et Schön, 1978). La répétition de boucles objectifs-actions-résultats induit le processus d'acquisition de connaissance (Amintas, 1996). Mais cet apprentissage est limité du fait du cloisonnement institué entre unités fonctionnelles et les aspects relationnels imposés par une structure d'autorité. Or, dans un environnement instable, l'apprentissage doit se réaliser à un niveau supérieur, avec simultanément une évolution des systèmes de contrôle classique associés aux organisations bureaucratiques. Quand les systèmes de contrôle mettent en évidence des performances insuffisantes ou des comportements inadaptés au contexte, ils deviennent source d'apprentissage pour l'organisation (Huber, 1991). Mais si le contrôle produit des connaissances, et donc encourage l'AO, il peut également l'inhiber notamment par : l'autorité, la lourdeur et la lenteur dans les processus de décision (Benavent et De La Villarmois, 2000). Partant de son objet d'étude Kloot (1997), associe des systèmes de contrôle à des phases du processus d'apprentissage en s'attachant principalement à illustrer le rôle des systèmes de contrôle dans des apprentissages génératifs, seul moyen de faire face aux évolutions de l'environnement. De plus, Kloot (1997), identifie de multiples systèmes de contrôle permettant des apprentissages de niveau supérieur. Ses observations confirment celles de Simons (1995) selon lesquelles, les organisations disposent généralement d'un système de contrôle appelé interactif qui, par le débat et le dialogue, doit permettre l'émergence de nouvelles idées et stratégies qui sont considérées comme un véritable moyen d'AO. Tandis que les systèmes de contrôle dits « diagnostic » remplissent une fonction de vigilance et de monitoring sur les actions prises et procèdent à d'éventuelles actions correctives. Ces systèmes, tant que les indicateurs sont au vert, n'occupent pas une part importante du temps des responsables. De plus, ils n'y consacrent pas beaucoup d'attention ; ce sont des systèmes routiniers, mais indispensables comme une jauge de niveau d'huile dans un véhicule.

### **1.2.1. Des outils « diagnostics » ou « interactifs » selon le cas**

L'utilisation de certains outils de façon diagnostic ou de façon interactive n'est absolument pas systématique. Par exemple, le budget et le contrôle budgétaire peuvent être utilisés soit de façon diagnostic, soit de façon interactive. Dans le second cas, l'outil doit avoir une grande souplesse tout en orchestrant des jalons, des « temps » de discussion stratégique, qui sont source d'apprentissage organisationnel ; le plan et le budget deviennent des temps forts pour les dirigeants, ils dépassent le simple chiffrage financier et sont l'occasion de discussions sur les plans d'action, sur la stratégie et sa mise en œuvre concomitante.

Dans le premier cas au contraire, le budget se limitera à un contrôle diagnostic, un garde-fou plutôt de nature financière et comptable, tandis que la fonction « interactive » sera développée à travers d'autres systèmes : par exemple un tableau de bord ou un *balanced scorecard* plus anticipateur servira de stimulant et de point focal à la discussion stratégique. L'important, *in fine*, est qu'il existe un système de contrôle interactif à un endroit ou l'autre, car c'est lui qui offre les moyens du dialogue et de la formulation d'une stratégie. Ce pourra être soit un outil « traditionnel », type budget et contrôle budgétaire (rénové dans cette perspective, allégé et simplifié dans sa forme, et au cœur du pilotage de la performance de l'organisation) ; ou par contre un « nouvel outil » du contrôle de gestion, de type tableau de bord stratégique ou *balanced scorecard*. Dans les deux cas, il sera bon qu'une démarche structurée soit au service du management de la performance et du dialogue interhiérarchique sur la stratégie et sa mise en œuvre (Youssef, 2010).

### **1.2.2. Le positionnement structurel du service CDG comme facteur d'apprentissage**

Le rôle de conseil et d'aide à la décision des contrôleurs de gestion se développant, une nouvelle exigence se fait jour. De plus en plus, les contrôleurs doivent parler « la même langue » que leurs interlocuteurs directs, opérationnels ou managers. Les activités du contrôleur doivent donc être en grande partie être orientées vers les entités dont il a la charge. On l'imagine mal dépourvu d'une connaissance minimale du métier de ses « clients » internes. Dans ce contexte, la proximité entre contrôle et terrain est nécessaire. On pourrait croire que pour ce faire, partager les locaux de ses clients, faire partie intégrante du service suffit. Il n'en est rien. Pour pouvoir répondre à cette exigence, l'attache doit être d'ordre

hiérarchique. Un rattachement du CDG au niveau opérationnel semble être plus propice aux conditions d'apprentissage (Batac et Carassus, 2005). Par opposition, les rattachements au niveau de la direction générale et de la direction administrative et financière, même s'ils offrent une indépendance vis à vis du management local, offre davantage au contrôle un rôle de « gendarme » que de conseiller (Chapellier et Mohammed, 2010). Les effets d'apprentissage sont moins favorables dans ces deux derniers cas.

### **1.2.3. La relation contrôleur-opérationnel comme potentiel vecteur d'apprentissage**

Certains systèmes de contrôle semblent annihiler les possibilités d'apprentissage. D'autres par contre sont stimulants. Ces situations sont généralement d'ordre comportemental ou cognitif. Les travaux qui aboutissent à l'existence d'une relation conflictuelle entre contrôleurs et opérationnels, la justifient par trois faits majeurs. D'abord, les systèmes de contrôle de gestion suscitent une grande méfiance de la part des responsables opérationnels (RO), et conduit à véhiculer, au sein de l'entreprise, une image de contrôleur- surveillant (Belkaoui, 1989 ; Gervais, 2000 ; Bollecker, 2008). Ensuite, les différences culturelles sont également de nature à nuire à l'acceptation des premiers par les seconds, mais aussi de freiner l'acquisition de nouvelles méthodes de travail ou de connaissances (Takoudjou et Teulon, 2018). Enfin, les stratégies de pouvoir des CDG sont aussi à l'origine, cause des conflits entre ces deux acteurs. Ainsi, Bollecker et Niglis (2009) trouvent que le CDG impose son langage aux opérationnels au travers des actions de formation ou des procédures écrites, et obligent ceux-ci à se plier à selon ses exigences. Cette situation étant de nature à frustrer les RO, dans la mesure où ils fournissent les éléments de la décision sans pouvoir décider (Danziger, 1995). Ceux-ci estiment par ailleurs, qu'ils se sentent illégitimement dominés par les contrôleurs dépourvus de sens pratique, aux allures de pinailleurs, de surveillants, ou de procéduriers, (Mintzberg, 1999 ; Simon, 2000 ; Bollecker, 2008). Les RO vont donc développer des stratégies de défense, de fuite, de ritualisme voire de rébellion. Si on se réfère à la littérature (Argyris, 1995), on note lors des opérations d'évaluation, des comportements dysfonctionnels défensives, liés aux capacités cognitives des individus qui sont de nature à nuire à l'apprentissage par l'expérience et donc au retour d'expérience du suivi des réalisations. En effet, chaque individu possède un horizon d'apprentissage qui comprend un champ de vision

dans l'espace et le temps, et 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. En outre, selon Argyris (1995), les individus développent des résistances pour rester dans l'ignorance afin d'éviter les situations menaçantes, alors qu'il serait capital de savoir apprendre efficacement à un moment précis ; notamment en détectant une erreur et en la corrigeant. Ces stratégies défensives sont donc néfastes à l'AO car les individus créent et, agissent dans le but de conserver l'univers dans lequel ils vivent (Argyris, 1995).

Le début des années 1990, voit apparaître un ensemble de travaux qui met en évidence la relation constructive (coopération) entre contrôleurs et opérationnels. C'est ainsi que Jordan (2005), dans une analyse comparative, portant sur les pratiques de planification et de contrôle en France constate que la coopération sur le terrain entre CDG et RO s'est fortement accrue. Ces conclusions confortent ceux de plusieurs autres études (Bollecker, 2003 ; Gray et Pesqueux, 1991 ; Friedman et Lyne, 1997) qui avaient déjà constaté que les relations entre le contrôleur et les opérationnels se transforment, et l'image qu'à l'opérationnel du contrôleur a complètement changé, passant du « compteur de haricots » à un *Business Partner*. Ceci s'explique par une évolution des rôles des contrôleurs de gestion, passant des activités traditionnelles de vérification vers le conseil et l'apprentissage organisationnel (Ennajem, 2012 ; Durand, 2010 ; Russel et Ali, 1999).

## **2. Cadre méthodologique de l'étude**

Le premier point abordé ici porte sur le choix des cas et la structuration du guide d'entretien. Le second point est consacré à la présentation des cas de l'étude.

### **2.1. Choix des cas et structure du guide d'entretien**

Ce travail de recherche se fonde sur une démarche qualitative par étude de cas multiple. Les méthodes de collecte retenue reposent sur une observation non participante dans des PME camerounaises et des entretiens semi-directifs, afin de comprendre la nature des relations entre contrôleurs et contrôlés et de montrer en quoi le CDG peut être un levier pour favoriser

l'AO à partir des interprétations qu'en donnent les acteurs. La méthode d'échantillonnage par choix raisonné a été retenue. Nous avons choisi des PME juridiquement indépendantes, afin de ne pas étudier des pratiques qui ne seraient que le prolongement de celles d'une maison mère.

Finalement, 2 PME inscrites dans une stratégie d'innovation (ou ayant introduite une innovation récente) et ayant un dispositif de CDG ont répondu favorablement à nos sollicitations (nommées pour la circonstance Alpha et Beta). Le choix des entreprises Alpha et Beta a été aussi motivé par les caractéristiques de leur système de contrôle de gestion qui s'apparente respectivement en systèmes « diagnostic » et « interactif ».

La collecte des données a été faite en mai 2017 par entretien semi-directif à partir d'un guide d'entretien comportant trois thèmes principaux :

a) Organisation et fonctionnement de l'entreprise

b) Disposition du système de contrôle de gestion

- Organisation du service de CDG (rattachement hiérarchique et organisation interne) ;
- Missions du service ;
- Pratiques du CDG (outils mis en œuvre, types de contrôle diagnostic ou interactif, critères d'évaluation).

c) Les relations CDG et apprentissage organisationnel

- Relation avec les « clients internes » ;
- Procédures d'évaluation ;
- Sources de nouveaux savoirs ou connaissances.

L'interview s'est fait auprès de deux groupes de personnes. D'une part, les contrôleurs de gestion, plus précisément deux contrôleurs respectivement dans les deux entreprises (nous les avons codifiés ainsi : Contr1 pour le contrôleur de l'entreprise Alpha et Contr2 pour celui de l'entreprise Beta). D'autre part, nous avons interviewé quatre responsables opérationnels, donc deux dans chacune des entreprises (nous les avons codifiés ainsi : RO1A et RO2A pour les responsables opérationnels de l'entreprise Alpha ensuite, RO1B et RO2B pour ceux de l'entreprise Beta). Les responsables opérationnels suscités occupent respectivement les fonctions de chef services des opérations (un dans chaque cas), de la comptabilité et de la

production. Ce procédé permet, de connaître l’auteur du verbatim ainsi que son entreprise (Alpha ou Beta) lors de la restitution des résultats. La durée moyenne des entretiens est de 50 minutes. L’analyse de contenu des données collectées repose sur quatre grandes étapes, à savoir : la retranscription des données, la construction d’une grille d’analyse, le codage des informations et le traitement des données.

## 2.2. Présentation des cas étudiés

Le présent travail résulte d’une analyse de plusieurs cas (02), de différents secteurs (Industriel et Hôtelier) réalisée dans une situation d’entretien sémi-directif. L’objectif étant de montrer comment les systèmes de CDG peuvent ou non induire les effets d’apprentissage dans les PME. A cet effet, la démarche se veut exploratoire. Ce qui justifie le choix de la posture interprétative, couplée d’un raisonnement abductif. Ce choix nous est favorable, au sens où il permet aux chercheurs de faire de multiples allers et retours entre cadre conceptuel et contexte d’analyse. Les principales caractéristiques sont les suivantes :

**Tableau 1.** Caractéristiques des cas

Caractéristiques	Alpha	Beta
Effectif	74	22
Age entreprise	26ans	19 ans
Statut juridique	SA	SARL
Activité principale	Agro-alimentaire (Production du ketchup en conserve)	Services (Hébergement)
Niveau d’étude du promoteur	Supérieur	Supérieur
Nature du principal dirigeant	Propriétaire-dirigeant	Propriétaire-dirigeant
Positionnement structurel du service CDG	Direction financière	Direction générale
Innovations récentes	Implémentation d’une comptabilité par activité depuis mars 2016	Adoption du progiciel <i>Iplans</i> en Septembre 2016

Source : L’auteur

On peut souligner en outre que les autres types de contrôle identifiés dans ces deux entreprises sont le contrôle interne (contrôle hiérarchique, comptables, budgétaire et opérationnel) et le contrôle externe (audit externe, contrôle fiscal). En interne le contrôle se dépeint d'une part en termes de surveillance, de respect des procédures, de rapprochement des différentes opérations (pièces comptables et applications) et/ou états financiers ; la fréquence ici est journalière, hebdomadaire, mensuelle ou trimestrielle. D'autre part, il se fonde sur un échange entre contrôleur et contrôlé, surtout dans le cadre des contrôles budgétaire, opérationnel et souvent hiérarchique. Il s'agit au sens de Simons (1995), des systèmes de contrôle appelés interactifs qui, par le débat et le dialogue, permettent l'émergence de nouvelles idées, de nouvelles stratégies. Ce dialogue est aussi perçu dans le système de contrôle externe, notamment l'audit externe, qui permet de se situer dans une démarche d'apprentissage en double boucle (Argyris et Schön, 1978), car celui-ci permet de questionner le cadre de référence.

### **3. Résultats et discussions**

Cette dernière partie de l'étude s'attèle d'abord à décrire, dans le cas d'un contrôle dit « diagnostic », les conditions peu favorables à l'apprentissage. Ensuite, dans le cas d'un contrôle dit « interactif », les attributs d'un contexte favorable à un apprentissage en double boucle sont présentés et discutés.

#### **3.1. Le contrôle diagnostic : une confirmation du faible potentiel d'apprentissage organisationnel**

Les systèmes de contrôle dits « diagnostic » sont fait pour remplir une fonction de vigilance et de *monitoring* sur les actions prises et d'éventuelles actions correctives à mener. Ces systèmes, tant que les indicateurs sont au vert, n'occupent pas une part importante du temps des responsables, qui n'y consacrent pas beaucoup d'attention ; ce sont des systèmes routiniers, mais indispensables comme une jauge de niveau d'huile dans un véhicule.

Dans le cadre du suivi et de l'évaluation des activités de l'entreprise Alpha, le contrôle mise en place répond aux caractéristiques d'un « contrôle diagnostic ». Le responsable en charge de

ce service précise les fonctions de leur dispositif de contrôle (Contr1) :

*« Notre système de contrôle est davantage orienté vers le respect des instructions du directeur, la surveillance des activités et l'évaluation des écarts pour s'assurer que nos objectifs sont atteints ou pas....Nous utilisons par conséquent les outils comme la comptabilité de gestion, la comptabilité générale, l'analyse des écarts et les rapports d'activité pour informer la hiérarchie. Il est rattaché à la direction financière ».*

Le système de contrôle d'Alpha est un système « garde-fou ». Il offre des relations plutôt tendues entre protagonistes, voir conflictuelles.

Le positionnement structurel du service de CDG peut ou non favoriser les effets d'apprentissage. Le rattachement de ce service dans le cas d'Alpha à la direction financière, offre un accès facile à l'information comptables et financières. En effet, dans les entreprises organisées de manière traditionnelle, ou de petite taille, le contrôle de gestion est rattaché à la direction administrative et financière. En termes de traitement des données comptables, les avantages sont de plusieurs ordres. Par une telle organisation, on peut en effet : éviter les ressaisies de mêmes données, éviter la formation de deux canaux parallèles d'information (comptabilité et contrôle) dans lesquels transitent les mêmes données de base et ainsi s'assurer d'une plus grande fiabilité des informations produites. Elle assure une indépendance vis-à-vis des opérationnels. En revanche, elle présente des inconvénients : un contrôle de gestion très comptable, une déconnection par rapport au terrain (« canal parallèle »), une faible prise en compte des spécificités et des besoins du terrain. De ce fait le contrôleur de l'entreprise Alpha est perçu par les opérationnels comme un surveillant ou un vérificateur ; ce qui n'est pas de nature à favoriser le dialogue et donc des occasions d'apprentissage.

Aussi, l'un des responsables opérationnels de l'entreprise Alpha affirme que le système actuel de contrôle n'est pas de nature à induire les effets d'apprentissage.

*« La nature de nos relations avec les contrôleurs est telle qu'il n'y a pas beaucoup de place pour le dialogue. Ils mettent l'accent sur la vérification, la surveillance, le calcul des écarts ; ils veulent toujours savoir pourquoi on a des retards dans la production, pourquoi les gaspillages, les erreurs, etc... En réalité, nous les percevons davantage comme des « gendarme » que comme des conseillers » (RO1A).* Par ailleurs, un autre responsable de la

même entreprise renchérit cet argument en ces termes :

*« Le fait que le service de contrôle soit au niveau de la direction financière, fait en sorte que ces contrôleurs sont plus focalisés sur les aspects de coûts. Or notre activité sur le terrain est d'abord technique, les difficultés et les dysfonctionnements que nous rencontrons compromettent souvent l'atteinte de nos objectifs. Si on se focalise sur les coûts, alors notre évaluation n'est pas très juste, les causes des écarts ne sont pas que financières ou quantitatives. En revanche, les aspects opérationnels sont très peu abordés, et lorsque c'est le cas, nous avons l'occasion d'avoir un échange fructueux » (RO2A).*

Le système de contrôle « diagnostic », rattaché à la direction financière semble annihiler les initiatives. Dans le cas observé, les interactions individuelles créent des dysfonctionnements par les acteurs de l'apprentissage organisationnel ; cette situation pousse les contrôlés à développer des stratégies défensives au sens de Argyris (1995). L'apprentissage est aussi empêché par les caractéristiques de son objet. L'activité de Alpha est orientée vers la production des pâtes alimentaires, la complexité du processus de production est difficile à verbaliser. Le contrôle étant trop comptable ou financier, l'extériorisation de la connaissance, pour reprendre l'expression de Nonaka (1994), est difficile et freine l'apprentissage organisationnel. Concernant les outils, les tableaux de bord par exemple se limitent à des aspects financiers ; il s'agit essentiellement de contrôler la santé financière de l'entreprise. Les budgets de trésorerie sont les plus courants. Les missions sont principalement le calcul des coûts et la détermination des prix.

Ces résultats sont néanmoins à l'opposé de ce que suggèrent Batac et Carassus (2005), lorsqu'ils concluent que les contrôles comptables et budgétaires encouragent l'apprentissage. C'est aussi le cas de Cangelosi et Dill (1965), March et Olsen (1976), qui repèrent l'AO dans les tensions suscitées à l'occasion de conflits entre comportements individuels et mauvais résultats. L'apprentissage est donc fondé sur l'erreur (Sitkin, 1995).

### **3.2. Le contrôle interactif, un adjuvant de l'apprentissage en double boucle**

Les systèmes de contrôle dits « interactifs » au contraire sont, dans un environnement

turbulent, la source d'apprentissage pour l'organisation et pour les dirigeants. Ils leur permettent de faire face aux incertitudes stratégiques, d'en débattre, de choisir de nouvelles intentions stratégiques ; l'information qui est au cœur de ces systèmes de contrôle interactifs fait l'objet de longs débats et de beaucoup d'attention de la part des dirigeants. C'est le cas dans l'entreprise Beta.

La perception du caractère générateur d'effet d'apprentissage de la part d'un système de contrôle, peut se faire aussi bien par les contrôleurs que par les contrôlés. Lorsqu'on se situe dans la première posture, le contrôleur de l'entreprise Beta nous explique d'abord comment fonctionne son système (Contr2) :

*« Dans notre entreprise, notre service de contrôle de gestion est rattaché à la direction générale et donc nous sommes le premier conseiller de la direction. Nous ne nous limitons donc pas aux calculs des écarts, bien que le contrôle se fait au jour le jour, nous avons des évaluations à fréquence régulière. Cette activité nous permet généralement d'échanger avec nos responsables opérationnels sur leurs résultats, la pertinence des moyens à leur disposition et même nous allons jusqu'à prendre leurs avis sur les objectifs de leur service. Cet exercice nous permet de fournir des éléments pour nous ajuster. Le dialogue est une donnée presque culturelle dans notre entreprise.... Cette pratique a fait ses preuves ; nous avons constaté que les mêmes erreurs ne se reproduisent pas systématiquement d'une période à l'autre... ».*

Ensuite, pour ce qui est du processus d'acquisition des connaissances, du fait que l'entreprise a réussi à mettre en place un système de contrôle interactif et une innovation de procédé, le contrôleur de Beta nous fait savoir en outre que :

*« ...la migration de l'ancien système d'information interne vers le progiciel Iplans, même si c'est un outil de contrôle pour la hiérarchie, nous a permis de répondre à nos besoins spécifiques tant au niveau de l'hébergement que de la restauration. On a une meilleure gestion des réservations et du taux d'occupation des chambres. Une meilleure clarté dans le suivi des services restauration, bar et la location de la salle de fête. En somme, il est désormais possible d'avoir une vision sur toutes les activités de l'hôtel. En outre, la formation et maîtrise de ce nouveau progiciel permet d'étoffer les compétences de la majorité des employés. »*

En prenant la posture des contrôlés, les deux responsables opérationnels de la société Beta (RO1B et RO2B) nous donnent leur avis sur le fait que le système de contrôle au sein de leur entreprise génère des apprentissages.

« *Le système de dialogue et d'échange mis en place par la direction nous permet véritablement de discuter avec nos supérieurs hiérarchiques. On a la possibilité de leur expliquer pourquoi nous n'avons pas pu atteindre nos objectifs. La nouvelle méthode de calcul des coûts (ABC), a été difficilement appréhendé au début, notamment les difficultés au niveau de la détermination des inducteurs d'activité et des coûts, de la compréhension de la notion d'activité. Avec les échanges réguliers avec nos supérieurs et formateurs, nous avons pu capitaliser ces nouvelles façons de calculer les coûts, ce qui permet aussi d'étoffer nos CV* » (RO1B).

En outre le RO2B précise que :

« *Le système de contrôle actuel ne nous donne pas le sentiment qu'il est là pour sanctionner. On a en effet l'opportunité de discuter régulièrement avec le contrôle qui est très proche du directeur général, par conséquent nous savons qu'il rapporte nos suggestions et difficultés à celui-ci. Concernant les effets d'apprentissage, le nouveau progiciel Iplans, nous permet désormais en un clic par exemple de savoir le nombre et le standing des chambres disponibles ou occupées, les chambres réservés mais non encore occupées ou les chambres disponibles et non réservées. En outre, contrairement aux anciennes applications (Topsys, Zaty, Sage Gescom, Sage Comptabilité, Oman et Excel), Iplan nous a permis de faire un meilleur partage informationnel* ».

Au regard des séquences de verbatim aussi bien du contrôleur que des responsables opérationnels de l'entreprise Beta, les relations sont de nature constructive, le système de contrôle stimule l'apprentissage. Ce résultat présente des proximités avec les travaux de Kloot (1997) et Batac et Carassus (2004, 2005, 2009).

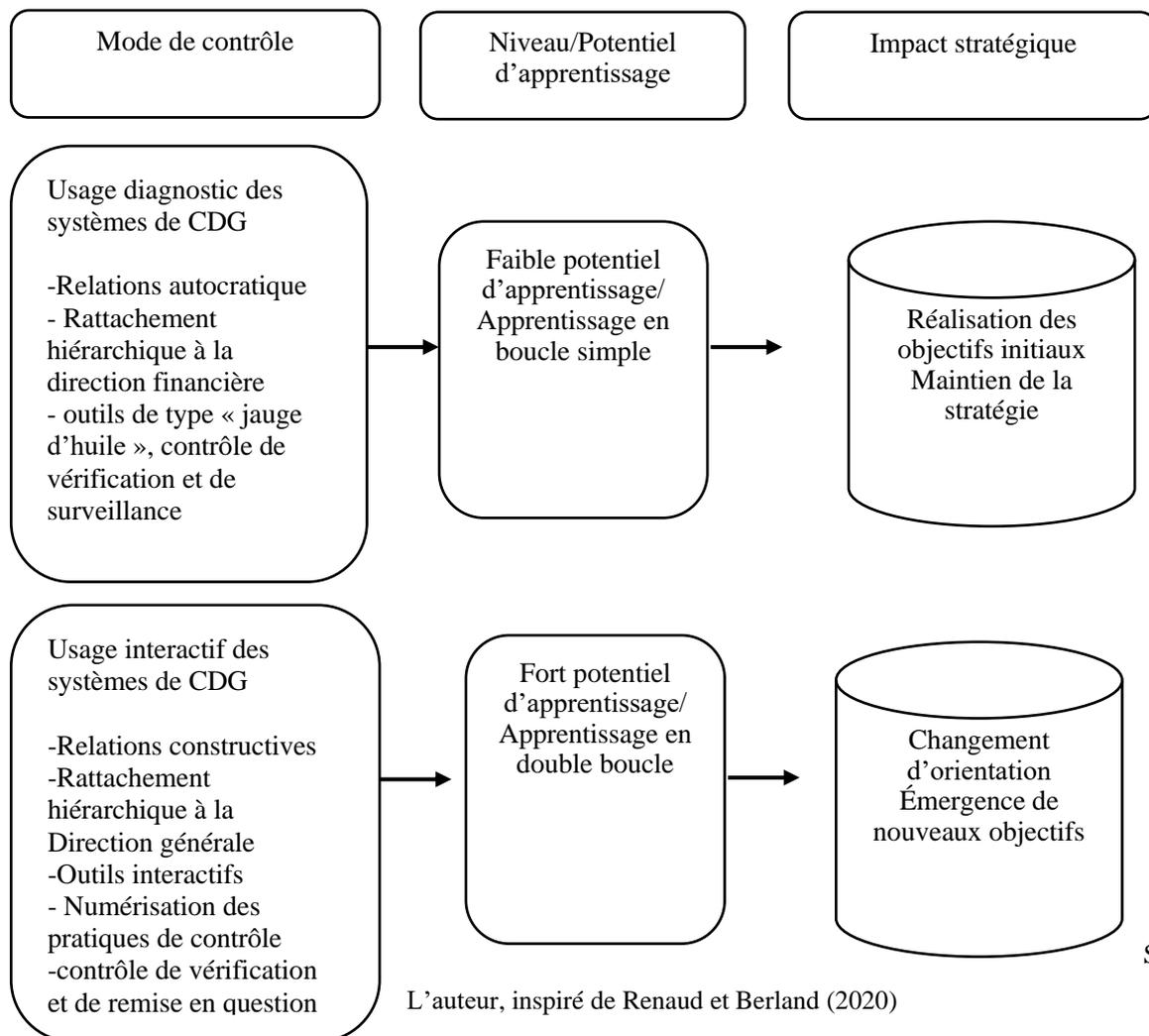
Le cas de l'entreprise Beta, nous permet de poser à minima trois constats, même si le caractère généralisable restera très discutable du fait qu'il s'agit d'un cas d'étude seulement.

Premièrement, le positionnement structurel du service de contrôle de gestion au sommet de la hiérarchie (direction générale) de prime abord n'est pas propice à un système favorisant le conseil, l'accompagnement des opérationnels et donc à même de générer des effets d'AO. On

a souvent reproché à ce type de positionnement d'offrir un contrôle bureaucraté et déconnecté du terrain. Or, on constate néanmoins que malgré ce type de rattachement, il y a une proximité, un véritable dialogue qui crée un processus de socialisation au sens de Nonaka (1994) entre contrôleur, directeur général et opérationnels de l'entreprise Beta. Cette proximité est due d'une part, aux structures qui sont plus aplaties dans les PME contrairement aux grandes entreprises aux structures pyramidales ; et d'autre part, à la fonction « d'homme-orchestre » de l'entrepreneur de la PME. Fonction qui lui permet d'avoir des liens directs avec tous les acteurs dans son entreprise.

Deuxièmement, les outils mobilisés sont presque les mêmes que dans le cas d'un contrôle diagnostic, mais utilisés cette fois de manière interactive, avec un accent particulier mis sur les échanges et discussions des objectifs, les moyens mis en œuvre et les résultats entre collaborateurs de niveau hiérarchique. Cette orientation des outils est favorable à un apprentissage en double boucle. Pour reprendre Argyris et Schön (1978), il va favoriser une remise en question du référentiel, questionner la faisabilité des objectifs ou de la stratégie mise en place. On peut ajouter que l'innovation dans les pratiques ou outils de contrôle, participe à l'accumulation de nouveaux savoirs et savoirs faire. Le cas de l'implémentation du logiciel *Iplans* dans le cas Beta est une illustration.

Troisièmement, la nature la relation constructive entre contrôleur et RO crée les conditions d'apprentissage contrairement à une relation conflictuelle. La figure ci-après présente schématiquement les deux systèmes de CDG générant ou non les effets d'AO.

**Figure 1.** Système de CDG et apprentissage organisationnel dans les PME

## Conclusion

Cet article avait pour objectif de montrer en quoi le système de contrôle de gestion mise en place peut générer des effets d'apprentissage organisationnel. Pour se faire nous avons mobilisé une méthodologie qualitative. Les données recueillies auprès de deux entreprises ayant un service de CDG, par entretien semi-directif nous ont permis de tirer deux principaux enseignements.

Premièrement, le système de CDG « interactif » favorise des relations constructives entre contrôleurs et RO, contrairement au système de contrôle « diagnostique » qui est plus prédisposé aux relations conflictuelles. En effet, le fait pour le contrôleur de gestion d'accorder une

attention particulière aux activités des opérationnels, ou encore de prodiguer des conseils et des recommandations qui seront pris en compte, participent à améliorer leur relation.

Deuxièmement, le système de contrôle « interactif » semble présenter une forte propension à induire les apprentissages. Ce résultat paraît plausible, même si l'utilisation des outils du CDG dans une logique interactive ou diagnostic reste querellée. Le rattachement du service de contrôle de gestion à la direction financière peut aussi stimuler l'apprentissage contrairement à ce que la littérature suggère.

Quoi qu'il en soit, un contrôle de gestion apprenant est d'abord un dispositif dans lequel les salariés sont engagés dans une dynamique permanente d'auto-apprentissage, orientés vers le développement professionnel et personnel. Ensuite, un système capable de modifier son comportement, de générer de nouvelles connaissances par une mise à l'épreuve régulière de ses modèles mentaux et cadres d'interprétation dominants. Enfin, un processus de construction de normes communes et partagées autour d'une « vision » stratégique.

Il reste néanmoins difficile d'établir des relations causales explicites entre les dimensions contrôle/ apprentissage organisationnel. Les facteurs de contingence jouent un rôle dans cette relation. Nous en sommes donc restés principalement à une démarche descriptive teintée de quelques prescriptions, permettant, certes de manière simplificatrice, d'illustrer par des cas des systèmes de contrôle apprenants.

### **Bibliographie**

- Anthony. R. N., 1965. *Planning and Control Systems : A Framework for Analysis*, Boston, Harvard University Press.
- Anthony. R.N., 1988. *The Management Control Function*, Boston, Harvard Business School Press.
- Amintas. A ; (1996). Un modèle d'apprentissage pour les outils de gestion. Communications à l'Association Française de Comptabilité, Valenciennes.
- Arén. L. et Solle. G ; « Apprentissage organisationnel et contrôle de gestion : une lecture possible de l'ABC/ABM ? », 2008. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, n°3, tome 14, p. 67-85.

- Argyris, C ; 1995. *Savoir pour agir. Surmonter les obstacles à l'apprentissage organisationnel*, Paris, Dunod, 336p.
- Argyris. C., 1993. *Knowledge for Action. A Guide to Overcoming Barriers to Organizational Change*. San Francisco, Jossey-Bass Publishers.
- Argyris. C., & Schon. D., 1978. *Organizational learning: A theory of action perspective*. Reading, MA, Addison-Wesley.
- Bateson. G., 1977. *Vers une écologie de l'esprit*, Paris, Edition du Seuil, 123p.
- Barrette. J ; Lemyre. L ; Corneil. W ; et Beauregard. N ; « Organizational learning facilitators in the Canadian public sector », 2012. *International Journal of Public Administration*, n°35, p.137-149.
- Barney. J.B; “Firm Resources and Sustained Competitive Advantage”, 1991. *Journal of Management*, Vol.17, n°1, p. 99-120.
- Batac. J ; et Carassus. D ; 2004. De l'existence d'un contrôle apprenant dans les organisations publiques : le cas d'une municipalité de taille moyenne. *Comptabilité et Connaissances*, Mai , France.
- Batac. J. et Carassus. D., (2005), Les interactions contrôle/apprentissage organisationnel dans le cas des municipalités : une étude comparative avec Kloot (1997). Acte du 26<sup>ème</sup> colloque de l'Association Francophone de Comptabilité, mai, Lille.
- Batac. J. et Carassus, D; “Interactions between control and organizational learning in the case of municipality : A comparative study with Kloot ”, 2009. *Management Accounting Research*, n°20, p. 102-116.
- Batac. J ; et De La Villarmois. O; (2003), *Les interactions contrôle/ apprentissage organisationnel : proposition d'une grille d'analyse*. Congrès de AFC, Mai, Louvain.
- Benavent. Ch ; et De La Villarmois. O ; (2010). *Contrôle des réseaux commerciaux et apprentissage organisationnel*. Journées nationales des IAE, septembre, Biarritz.
- Belkaoui. A ; 1989. *Behaviorial accounting*, Quorum Books. IAE de Paris, Université Paris 1, Panthéon - Sorbonne - GREGOR - 2003-04 - 1
- Bollecker. M ; 2001. *Systèmes d'information différenciés et contrôle des services opérationnels : une analyse empirique des connaissances organisationnelles de contrôle et du rôle des contrôleurs de gestions*, thèses de Doctorat en sciences de

- gestion, université de Nancy.
- Bollecker. M ; (2008). Contrôleur de gestion : une fonction en danger ? 29<sup>ième</sup> congrès de l'AFC. Cergy-pontoise.
- Bollecker. M ; 2003. Dimension sociologique du contrôle de gestion par l'analyse des relations de coopération entre contrôleur de gestion et opérationnels, Papier de recherche du GREGOR.
- Bollecker. M ; et Niglis. P ; « L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion », 2009. *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Vol.15, n°1, p. 133-157.
- Burlaud. A., Simon. C. J., 1997. *Le contrôle de gestion*, La Découverte, 128p.
- Cangelosi. V., et Dill; *Organizational learning : observation toward a theory*”, 1965. *Administrative Science Quarterly*, n°10, p. 175-203.
- Chapellier. P ; et Mohammed, A ; 2010. Les pratiques comptables des PME syriennes dans un contexte de libération de l'économie. Congrès de l'Association française de comptabilité, Nice.
- Danziger. R., 1995. *25 ans de contrôle de gestion l'homme et la fonction*. (in Le pen, C. et al, Paris- Dauphine, 25 ans de Sciences d'organisation, pp. 90-103.
- Durand. X ; 2010. *Relation pédagogique contrôleur de gestion-opérationnels enjeux et déterminants: Comptabilité, le Contrôle et l'audit entre changement et stabilité*. France, PP CD-ROM.
- Easterby-Smith. M., et Lyles. M. A., 2003. *The Blackwell Handbook of Organizational Learning and Knowledge Management*. Oxford, UK, Blackwell Publishing, 696p.
- Ennajem. C., (2012). Etude de l'évolution du rôle du contrôleur de gestion dans les entreprises, Université Jean Moulin Lyon 3, ISEOR.
- Epstein. J.H., « Knowledge as Capital », 1998. *The Futurist*, May, Vol. 32, No. 4.
- Friedberg. E ; 1993. *Le pouvoir et la règle. Dynamique de l'action organisée*, Editions du Seuil.
- Friedman. A. L., Lyne. S. R; “Activity-based techniques and the death of the beancounter”, 1997. *European Accounting Review*, Vol 6, issue 1, p. 19-44.

- Gervai., M ; 2000. *Contrôle de gestion*. 7<sup>ème</sup> Edition, Economica, 698p.
- Gray. J., Pesqueux. Y ; (1991). Le tableau de bord, outil de gestion. Une comparaison France – Etats-Unis. Les cahiers de recherche du groupe HEC, cr 49.
- Huber. G; “Organizational learning : the contributing processes and the literatures”, 1991. *Organization Science*, vol. 2, n°1, p. 88-115.
- Jordan. H., « Enquête 2004 HEC-DFCG, contrôle de gestion et performance », 2005. *Echange*, n°218, pp.14-17.
- INS ; (2018). Rapport Préliminaire des principaux résultats du deuxième Recensement Général des Entreprises du Cameroun (RGE-2), janvier, Yaoundé.
- Kloot. L., “Organizational learning and management control systems : responding to environmental change”, 1997. *Management Accounting Research*, vol. 8, n°1, p. 47-73.
- Lauzie. M., Barrette. J., Lemyre. L., et Cornell. W ; « Validation française de l’Inventaire des facilitateurs de l’apprentissage organisationnel (IFAO) : une étude comparée des impacts sur l’apprentissage individuel, par équipe et organisationnel », 2013. *Revue européenne de psychologie appliquée*, n°63, p. 353-362.
- Lorino. P ; 1995. *Comptes et récits de la performance. Essai sur le pilotage de l’entreprise*. Les Editions d’Organisation, 288p.
- Macintosh. N. B; 1994. *Management accounting and control systems*, Wiley & Sons Ltd, 378p.
- March. J., and Olsen, 1976. *Ambiguity and choice in organizations*, Bergen, Norway, Universitets forlaget, 408p.
- March. J., “Exploration and Exploitation in organizational learning”, 1991. *Organization Science*, vol. 2, n°1, p.71-87.
- Mintzberg. H., 1999. *Structure et dynamique des Organisations*, les Editions d’Organisation, 440p.
- Nelson. R. R., and winter. S. G., 1982. *An Evolutionary Theory of Economic Change*, Boston, Harvard University Press.
- Nonaka. I., “A dynamic theory of organizational knowledge creation”, 1994. *Organization Science*, Vol. 5, n°1, p. 14-37.

- Penrose. E., 1959. *The theory of the growth of the firm*. Blackwell : Oxford, Blackwell.
- Piaget. J., 1959. *Apprentissage et connaissance*, in P. Greco et J. Piaget, *Apprentissage et connaissance, études d'Épistémologie génétique*, Paris, PUF.
- Prahalad. C.K., Hamel. G; "The Core Competence of the Corporation", 1990. *Harvard Business Review*, May-June, p. 79-91.
- Renaud. A., Berland. N. « L'influence des facteurs stratégiques et organisationnels sur les relations entre contrôle de gestion environnemental et apprentissage organisationnel : le cas d'une éco-PME missionnaire », 2020. *Management international / International Management / Gestión Internacional*, vol. 24, n°2, p.93–108. <https://doi.org/10.7202/1072644ar>
- Russell. K. Ali; Counting More, Counting less, Transformations in the Management Accounting Profession », 1999. *Strategic Finance*, September, p. 39-44 .
- Senge. P. M., "The Leader's New Work: Building Learning Organizations.", 1990. *Sloan Management Review*, Fall 1990: p.7-23.
- Simons. R., 1995. *Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press.
- Sitkin. S., "Learning through failure : the strategy of small losses", 1995. *Research in Organizational Behavior*, vol. 14, Eds JAI Press, Greenwich, CT, p. 231-266.
- Takeuchi. H., and Nonaka. I., 1995. *The Knowledge-Creating Company : How Japanese Companies Create the Dynamics of Innovation*, New York, Oxford University Press.
- Takoudjou. N. A., et Teulon. F., « Une étude exploratoire de l'applicabilité du *balanced scorecard* dans les pays d'Afrique subsaharienne francophone », 2018. *Gestion 2000*, Vol. 35, n°3, p. 129-143.
- Wernerfelt. B., "A Resource-Based View of the Firm", 1984. *Strategic Management Journal*, 5, p. 171-180.