

« Centraliser grâce à la décentralisation » ou comment enseigner le contrôle de gestion ?

Yves QUEMENEUR
Brest Business School
yann.quemener@brest-bs.com

RESUME

Le paradoxe fondateur du contrôle de gestion selon Sloan (1963, p.53 cité par Bouquin 2005, p.39) est de pouvoir « centraliser grâce à la décentralisation »¹. Les affinités taylorienne des origines du contrôle de gestion (Bouquin, 2008) explique que son enseignement a longtemps mobilisé des pratiques pédagogiques relevant de la répliation de méthodes calculatoires génériques (Fabre et Bessire, 2006).

Les affinités taylorienne des origines du contrôle de gestion (Bouquin, 2008) ont fondé les bases d'un contrôle-thermostat assis sur une représentation de la performance de type plan-budget-reporting (Pesqueux, 2002). Cette représentation du paradoxe fondateur du contrôle de gestion mobilisant des contrôleurs de gestion de type « bean counters » a évolué vers une approche moins instrumentale et plus contextualisée.

Ce renouvellement du rapport au paradoxe fondateur s'est accompagné d'une remise en question des méthodes d'enseignement du contrôle de gestion par des auteurs soucieux d'y intégrer davantage de réflexivité (Dupuy, 1999 ; Fabre et Bessire, 2006 ; Candy et al., 1994 ; Milne et McConnel, 2001 ; Nikitin, 2006). Intégrer plus de réflexivité dans l'enseignement du contrôle de gestion revient à questionner le caractère générique des techniques enseignées et à

¹ Traduction par Bouquin (2005) de la formule de Sloan (1963) « decentralisation (of responsibilities) with coordinated control ».

reconnaitre davantage d'autonomie et d'interactions dans la mise en œuvre pratique des dispositifs de contrôle de gestion.

L'article propose trois pistes de recherche pour accompagner cette évolution de la représentation du principe de centralisation par la décentralisation.

La première souligne l'intérêt d'étudier les apports potentiels des communautés de pratiques afin d'accompagner les étudiants dans la construction d'une identité professionnelle. La seconde porte sur les contributions potentielles des communautés d'apprentissage pour le développement de la capacité des futurs contrôleurs de gestion à négocier le sens de leur action. La troisième, enfin, propose d'étudier le principe d'un apprentissage à double boucle. Ce type d'apprentissage serait susceptible de développer la capacité des étudiants à s'adapter aux singularités des contextes de mise en œuvre du contrôle de gestion qu'ils seront amenés à rencontrer dans leur parcours professionnel.

« Centraliser grâce à la décentralisation » ou comment enseigner le contrôle de gestion ?

INTRODUCTION

Le paradoxe fondateur du contrôle de gestion ou le « nœud du problème » selon Sloan (1963, p.53 cité par Bouquin 2005, p.39) est de pouvoir « centraliser grâce à la décentralisation »². Sloan et Brown ont développé les premiers dispositifs de contrôle de gestion à une époque où le paradigme taylorien battait son plein. Dans un élan réificateur fondé sur les postulats de « rationalité, de neutralité et d'objectivité du contrôle de gestion » (Morales et Sponem, 2009), cette approche du paradoxe fondateur du contrôle de gestion a vu dans les outils de contrôle de gestion, des conceptions d'experts incontestables qu'il convient de mettre en place dans les organisations.

Ces affinités tayloriennes des origines du contrôle de gestion (Bouquin, 2008) explique que son enseignement a longtemps mobilisé des pratiques pédagogiques relevant de la répliation de méthodes calculatoires génériques (Fabre et Bessire, 2006). C'est, par conséquent, sur la capacité à répliquer ces techniques calculatoires que sont évalués les étudiants.

Pourtant de nombreux chercheurs ont remis en cause cette vision du contrôle de gestion tout en invitant à une approche plus réflexive où les étudiants sont amenés à donner du sens à ce qu'ils font (Milne et McConnel, 2001). Cela a amené certains auteurs à s'interroger sur la pertinence d'une réponse instrumentale au paradoxe fondateur du contrôle de gestion : « *le*

² Traduction par Bouquin (2005) de la formule de Sloan (1963) « decentralisation (of responsibilities) with coordinated control ».

contrôle de gestion transcrit-comme une technique dans les cursus de gestion serait-il aujourd'hui victime de la pauvreté (Hofstede, 1978) du modèle qui lui sert de base? » (Bouquin et Pesqueux, 1999).

Une vision plus critique du contrôle de gestion invite à composer différemment avec le principe d'une centralisation par la décentralisation, en atténuant l'illusion d'une rationalité universelle. Morales et Sponem (2009) rappellent, par exemple, que les approches critiques ont montré que les outils de contrôle de gestion ont parfois pour objet de donner l'illusion de la rationalité, ou encore suscitent des négociations là où ils sont déployés, ou enfin que le contrôle de gestion tel qu'il est mis en œuvre dans une organisation est socialement construit et pas la simple traduction objective de la réalité. Apprendre à mettre en œuvre de bons outils de contrôle de gestion c'est aussi pour Morales et Sponem (2009) « *comprendre les raisons de l'adoption de ces outils* ».

Dans cet article, nous nous interrogeons sur les modalités d'enseignement susceptibles d'accompagner cette évolution dans la perception du paradoxe fondateur du contrôle de gestion.

Il ne s'agit évidemment pas de remettre en question l'acquisition de techniques gestionnaires, au demeurant indispensables aux futurs contrôleurs, mais de mettre en évidence l'importance d'aller au-delà d'un apprentissage de recettes prêtes à l'emploi : « *Dans l'enseignement de la comptabilité de gestion comme dans bien d'autres disciplines, il s'agit donc moins d'apporter aux étudiants des réponses prêtes à l'emploi que de les aider à se poser les bonnes questions et de les habituer à la difficulté des arbitrages, toujours nécessaires, jamais satisfaisants.* » (Fabre et Bessire, 2006, p.83). La grande diversité des situations dans les entreprises et l'uniformité de l'enseignement classique du contrôle de gestion traduit un hiatus pédagogique (Fabre et Bessire, 2006) et suppose que les établissements de formation fassent évoluer leurs pratiques vers ce que Nikitin (2006, p.92) appelle une « *pédagogie des problématiques* ».

Ce constat nous conduit à ouvrir différentes perspectives de recherche sur les modalités d'enseignement du contrôle de gestion. Ces perspectives de recherche sont liées, d'une part, à l'identité professionnelle du contrôleur de gestion et au rôle que peuvent jouer les communautés de pratiques, d'autre part, aux apports potentiels des communautés d'apprentissage pour l'enseignement du contrôle de gestion et enfin, à une approche de l'enseignement en double boucle (Rogalski 2004a, 2004b) susceptible de favoriser la capacité d'adaptation des futurs professionnels, à la diversité des terrains d'application du contrôle de gestion.

Dans une première section, nous présentons les limites d'une approche instrumentale du paradoxe fondateur du contrôle de gestion et les implications pour l'enseignement du contrôle de gestion. Puis, nous présentons trois pistes de recherche ouvertes par une telle représentation, pour l'enseignement du contrôle de gestion.

1 – LIMITES DE LA REPOSE INSTRUMENTALE CLASSIQUE AU PARADOXE FONDATEUR DU CONTROLE DE GESTION ET IMPLICATIONS POUR L'ENSEIGNEMENT

Le caractère situé et négocié des pratiques de contrôle de gestion amène à s'interroger sur les modalités de l'enseignement classique du contrôle de gestion.

1.1 Le caractère situé des pratiques de contrôle de gestion

L'objectif d'optimisation proposée par l'Organisation Scientifique du Travail a historiquement servi de fondement au contrôle de gestion (Bouquin, 2008 ; Bessire, 2002 ; Lorino, 1995). Dans cette logique, des flux de différentes natures alimentent les organisations

où le manager est en mesure d'identifier les mécanismes de la performance et de produire des règles d'action assorties de « contrôles d'exécution rigoureux » (Lorino, 1995). L'individu constitue l'un des rouages chargé de « *transmettre des impulsions par le biais de systèmes d'information* » (Bessire, 2002).

Cette perception est présente dans les manuels pédagogiques (Bouquin, 2008) qui s'appuient souvent sur la boucle plan-budget-reporting portant implicitement les postulats tayloriens du contrôle-thermostat de l'entreprise machine et la logique d'apprentissage à simple boucle. Cette filiation ne va pas sans poser nombre de problèmes car la croyance dans un *one best way* a orienté, depuis les années 1970, la pédagogie du contrôle de gestion vers une réplification mécaniste de l'instrumentation gestionnaire indépendamment des contextes : « *La décennie 70 se caractérise, en France, par l'assimilation d'un modèle technique du contrôle de gestion, codifié aux États-Unis mais rassemblant, dans le cadre de l'expression d'une rationalité instrumentale, des pratiques qui s'étaient développées depuis la généralisation des « grandes entreprises » à tous les secteurs d'activité. Le contrôle de gestion proposé alors à l'enseignement et à la recherche était donc un corps de doctrine formalisé, ce qui en facilitait l'implantation par référence à un « état de l'art » dont la forme canonique avait été proposée par RN.Anthony (1965). Son modèle sert encore de charpente à de nombreux enseignements de contrôle de gestion.* » (Bouquin et Pesqueux, 1999).

De nombreux travaux ont montré l'insuffisance de la rationalité instrumentale pour répondre aux attentes spécifiques liées aux contextes dans lequel le contrôle de gestion est exercé. Le contrôle de gestion dans son rôle d'articulation de la stratégie et des opérations conduit nécessairement à des déclinaisons singulières en fonction de chaque situation stratégique et de chaque réalité opérationnelle (Bouquin et Pesqueux, 1999 ; Fornerino Godener, 2006). L'activité du contrôleur de gestion peut ainsi varier d'une entreprise à l'autre, voire même d'une entité à l'autre, au sein d'une même organisation (Morales, 2013). Cette discordance

entre une approche instrumentale et des spécificités contextuelles s'est déclinée dans l'étude de nombreuses facettes du contrôle de gestion, comme par exemple, la confrontation de logiques globales et de pratiques locales (Cruz et al., 2011), l'adaptation nécessaire d'outils de contrôle de gestion au secteur public (Drevet, 2011), la nécessité d'un relatif détachement des règles de contrôle de gestion au travers d'un « *loose coupling* » (Covaleski et Dirsmith, 1983) ou la dérive des pratiques de contrôle de gestion en lien avec les réalités du terrain traduite par un « *accounting drift* » (Quattrone et Hopper, 2001).

De façon générale, les approches critiques du contrôle de gestion (Morales et Sponem, 2009) proposent une autre approche du paradoxe fondateur du contrôle de gestion. Dans cette perspective, le principe de réplique de l'enseignement classique ne convient plus car les pratiques sont situées. Faire reposer l'enseignement du contrôle de gestion sur l'apprentissage de techniques universelles est, par conséquent illusoire : « *En occultant le caractère situé et contextuel du sens que chacun de ces termes prend pour les acteurs concernés, on peut facilement donner le sentiment que des recettes universelles et rationnelles ont été identifiées et peuvent être appliquées et répliquées à l'identique dans toute organisation* » (Morales et Sponem, 2009).

Parallèlement au développement d'une approche plus critique du contrôle de gestion, certains auteurs ont remis en cause la pertinence des principes classiques de son enseignement, en soulignant le manque de réflexivité qu'ils induisent (Dupuy, 1999 ; Fabre et Bessire, 2006 ; Candy et al., 1994 ; Milne et McConnel, 2001 ; Nikitin, 2006). Dans sa revue de littérature sur les relations entre les compétences attendues des contrôleurs de gestion et les programmes de formation de l'enseignement supérieur, Bollecker (2007) a mis en évidence un clivage entre les auteurs qui soulignent l'importance des enseignements techniques (Francis et Minchington, 1999) et ceux qui soulignent l'importance de développer des programmes de formation intégrant des enseignements extra-comptables (Arquero_Montano et al., 2001 ;

IFAC, 1996). Au-delà de ce clivage entre enseignements comptables et extra-comptables, une analyse complémentaire de la littérature donne également à voir que certains auteurs, remettent en cause le manque de réflexivité des programmes de formation en contrôle de gestion (Dupuy, 1999 ; Fabre et Bessire, 2006 ; Candy et al., 1994 ; Gibbs, 1992 ; Milne et McConnel, 2001). La réflexivité est ici comprise comme une approche contextualisée de l'enseignement du contrôle de gestion par opposition à un enseignement technique a-contextuel. Au-delà de l'enseignement de recettes et de techniques calculatoires, la pédagogie du contrôle de gestion peut ainsi être conçue dans une posture réflexive considérant que le contrôle de gestion est « *encastrée dans une épistémè contextualisée dans le temps et dans l'espace* » (Dupuy et al, 2006 p.23). Cette perception réflexive de l'enseignement du contrôle de gestion élargit la perspective purement instrumentale du contrôle de gestion et de son enseignement. En contrôle de gestion comme en gestion en général, Nikitin (2006) identifie très bien la difficulté de l'enseignement. Selon lui, les sciences de gestion, en général, se définissent principalement par leurs problématiques au-delà de leur méthode. C'est cette pédagogie des problématiques qui questionne les méthodes d'enseignement classiques car « *si la science de gestion est constituée d'un ensemble de problématiques, jamais résolues définitivement, alors se pose la question de son enseignement* » (Nikitin, 2006, p.92).

Différentes propositions ont été faites en ce sens pour développer la problématique de la contextualisation dans l'enseignement du contrôle de gestion.

Fabre et Bessire (2006) ont, par exemple, proposé d'enseigner la conception des outils de contrôle de gestion. L'approche pédagogique facile (Dupuy, 1999) de la réplication instrumentale, toutes choses égales par ailleurs, s'exerce indépendamment des spécificités inéluctables aux contextes à venir en dehors de salles de classe : « *les étudiants sont principalement formés à appliquer des algorithmes de calcul sur des données qui leur sont fournies, alors que sur le terrain ils auront à effectuer des choix méthodologiques, à opérer*

des arbitrages toujours délicats, dans des univers où collecter des données fiables s'avère une tâche difficile et coûteuse en temps et en argent » (Fabre et Bessire, 2006, p.70). Cet enseignement à base de recettes a toutes les chances de mettre nos étudiants dans l'embarras lorsqu'ils se trouvent, *in vivo*, appelé à faire des choix, à concevoir et à mettre en œuvre. Le risque est grand de les voir bâtir des usines à gaz (Fabre et Bessire, 2006) lorsqu'il s'agit de mettre en œuvre, de façon pratique, des techniques calculatoires apprises dans le vase clos de la salle de classe. Fabre et Bessire (2006) proposent de cibler l'apprentissage sur la conception des systèmes de comptabilité de gestion afin d'éviter que les étudiants ne soient trop dépendants des recettes apprises en classe. Ce type d'apprentissage doit, pour les auteurs, permettre aux étudiants d'être plus à même, une fois en poste, de porter un regard réflexif sur les dispositifs en place et d'être en mesure d'adapter les systèmes de contrôle de gestion aux contextes dans lesquels ils évoluent.

Dans un même élan, Bourguignon (2009) propose de multiplier les approches permettant de déconstruire la figure réifiée des outils de contrôle de gestion (notamment en amenant les étudiants à réfléchir au processus conduisant à la réification des outils de contrôle de gestion ou en mettant en évidence les ressorts psycho-sociologiques associés aux pratiques de contrôle de gestion). Bilodeau et al. (1996) suggèrent, quant à eux, que les enseignants, devraient intégrer le principe d'un apprentissage par problème pour l'apprentissage des disciplines comptables. Les étudiants seraient ainsi amenés à tenter de résoudre des problèmes pour lesquels ils n'ont pas encore reçu de formation.

1.2 - Le contrôle de gestion tel qu'il se pratique résulte négociations et d'interactions sociales

Outre le caractère situé du contrôle de gestion, de nombreux travaux ont mis en évidence les interactions qu'entretiennent les contrôleurs de gestion au sein des organisations : « *Etudier la comptabilité et le contrôle de gestion dans le contexte dans lequel ils sont appliqués (Hopwood, 1983) suppose d'examiner la façon dont ils sont liés à d'autres types d'activité comme l'élaboration de la stratégie ou le marketing* »³ (Jorgensen et Messner, 2010). Certains chercheurs ont ainsi montré comment les contrôleurs de gestion interagissent avec les managers (Fauré et Rouleau, 2011 ; Ahrens et Chapman, 2007 ; Jorgensen et Messner, 2010), avec les commerciaux (Besson, Loning, Mendoza, 2004). D'autres travaux ont étudié la façon dont les contrôleurs de gestion centraux interagissent avec les contrôleurs de gestion d'entités décentralisées (Quéméner et Fimbel, 2015, Thomas, 2003). Si le contrôle de gestion est un espace où se rencontrent différents savoirs, différentes logiques, cet espace est un espace d'échange et de négociation (Quéméner, 2010, Bourguignon, 2004). La planification et la gestion budgétaire sont des espaces où se confrontent différents intérêts centraux et locaux. Les outils de contrôle de gestion induisent des usages déviants susceptibles d'altérer la forme et la nature des outils de contrôle de gestion.

S'appuyant sur la théorie de la régulation sociale, Thomas (2003) met en évidence le rôle du contrôle de gestion dans la mise en place des conditions d'un apprentissage collectif au sein des organisations : « *Le contrôle de gestion ne se donne plus pour objectif le contrôle de la conformité des comportements par rapport à une norme établie par la régulation de contrôle, mais plutôt la construction de ces espaces de négociation.* » (Thomas, 2003, p.176). Pratiquer un contrôle de gestion contextualisé suppose donc de rassembler « *des acteurs aux motivations différentes* » (Drevet, 2011).

Cette dimension interactive du contrôle de gestion a également été théorisée par Simons (1994, 1995) qui associe au paradoxe fondateur du contrôle de gestion, une zone d'incertitude

³ Notre traduction

stratégique supposant le déploiement de systèmes de contrôle interactifs. Ces contrôles interactifs permettent aux managers de se rapprocher de leurs collaborateurs afin d'assurer un meilleur suivi de certains enjeux stratégiques. Les systèmes de contrôle relevant de ce que Simons (1994, 1995) appelle contrôle diagnostic ont pour objet de décliner des stratégies préétablies tandis que les dispositifs de contrôle interactifs permettent au décideur de se mettre à l'écoute et d'interagir avec ses collaborateurs pour faire émerger une stratégie. Cette approche redéfinissant la perception du paradoxe fondateur du contrôle de gestion met en évidence l'importance des interactions dans l'exercice du contrôle de gestion.

Quels sont les enjeux d'une telle perspective pour l'enseignement du contrôle de gestion?

Collective et distribuée, la connaissance ne se trouve pas que dans les manuels : « *Le savoir n'est donc pas essentiellement un objet encyclopédique* » (Allaire, 2006, p.28). Cette distribution, cet éparpillement de la connaissance suppose un travail de rassemblement et de négociation. C'est-à-dire la sollicitation et la mobilisation des acteurs dépositaires d'une part de la connaissance. Ce travail de rassemblement de la connaissance suppose d'interagir au sein d'un corps social, de négocier le sens des actions et de parvenir à des compromis. Le contrôleur de gestion ayant vocation à produire l'information permettant de piloter une organisation, il doit par conséquent aller la collecter là où elle se trouve, c'est-à-dire au cœur même des interactions sociales.

Dans ce cadre, le contrôle de gestion se comprend comme un espace de négociation dont l'enseignement sensibilise aux situations de négociations induites par la conception, la mise en œuvre et l'usage d'outils de contrôle de gestion. L'enseignement du contrôle de gestion doit donc permettre aux étudiants de développer une aptitude aux interactions sociales et à l'échange de points de vue. Les enseignements doivent sensibiliser les étudiants aux façons dont se forment les compromis entre les différentes parties prenantes concernées par le contrôle de gestion.

2 –PISTES DE RECHERCHE POUR L'ENSEIGNEMENT DU CONTROLE DE GESTION

Cette évolution entre l'uniformité des enseignements classiques et la réalité diversifiée des entreprises révèle un hiatus pédagogique (Fabre et Bessire, 2006) et suppose que les établissements de formation fassent évoluer leurs pratiques vers ce que Nikitin (2006) appelle une « *pédagogie des problématiques* ».

Cette perception du contrôle de gestion consiste à remettre en cause le caractère générique des techniques enseignées et à reconnaître davantage d'autonomie dans la mise en œuvre pratique de dispositifs de contrôle de gestion.

2.1– Piste 1 : Identité professionnelle et communauté de pratique.

Parallèlement à l'évolution de l'approche du paradoxe fondateur du contrôle de gestion, c'est l'identité même du contrôleur de gestion qui a changé. Même si l'image du « *bean counter* » à la peau dure, il existe aujourd'hui une tendance à voir dans la personne du contrôleur de gestion, un *business partner*. Si le terme *bean counter* caractérise le contrôleur de gestion de façon péjorative comme celui qui ne perçoit la réalité qu'au travers de ses chiffres, le qualificatif de *business partner* est beaucoup plus valorisant et traduit une volonté de la profession et des revues professionnelles de faire évoluer l'image de la fonction (Bouquin et Fiol, 2007; Lambert et Sponem, 2009 ; Morales, 2013). Pourtant certains auteurs considèrent que l'image homogène et unificatrice du *business partner* constitue une figure idéale susceptible de mettre les étudiants dans l'embarras une fois immergé dans un contexte professionnel (Morales, 2012 ; Lambert et Sponem, 2009).

Le fait que les besoins, les pratiques de contrôle de gestion puissent être divers selon les contextes, peut conduire les contrôleurs de gestion à une forme de divergence cognitive entre

l'image d'Epinal du contrôleur de gestion *business partner* et sa propre situation. Cette ambiguïté sur l'identité professionnelle du contrôleur de gestion est alors de nature à fragiliser les praticiens (Morales, 2013), tiraillés entre leur désir d'être conforme à la représentation idéalisée du contrôleur de gestion et leur réalité quotidienne qui, parfois, peut les en éloigner : « *L'intersection entre un discours ambigu mais homogène et des pratiques mouvantes et hétérogènes peut fragiliser la cohérence de la conception qu'ont les contrôleurs de gestion de leur métier, c'est-à-dire de la narration qui sous-tend leur identité professionnelle* » (Morales, 2013, p.47).

Une formation visant à former des professionnels doit participer à la construction d'une identité professionnelle (Barbier, 1996 ; Becker, 2004), fût-elle hétérogène (Morales, 2013). En mettant les apprenants au contact de pratiques, de normes, de codes et de symboles associés à une profession, un programme de formation va produire un travail d'enculturation (Brown et Duguid, 1989) au travers du développement d'une identité professionnelle. Au-delà du simple constat du développement d'une identité professionnelle, il s'agit même de l'organiser, de la planifier (Becker, 2004). Certains auteurs considèrent que la construction d'une identité professionnelle doit faire partie intégrante des programmes de formation initiale en dépit du relatif éloignement du milieu professionnel.

En quoi les communautés de pratiques peuvent-elles contribuer à la construction de l'identité professionnelle des étudiants en contrôle de gestion ? L'intégration dans une communauté de pratique (Wenger, 1998; Mebraki et Oiry, 2009 ; Allaire, 2006) est susceptible d'aider les étudiants à développer leur capacité à produire du sens et de la connaissance au sein d'un groupe. Wenger (1998, p.4) définit la communauté de pratique comme « *un groupe d'individu partageant un intérêt, un ensemble de problèmes ou une passion pour un sujet, et qui approfondissent leur savoir et expertise dans ce domaine en interagissant de façon*

continue »⁴. Une des particularités de la communauté de pratique est que le sens des activités est négocié entre les membres au travers d'interactions continues. Cette négociation du sens conduit à la production progressive d' « *engagements mutuels, d'un projet commun et d'un répertoire partagé* » (Dameron et al., 2007, p.133). Ce que Wenger (1998) met en évidence c'est le rôle tenu par la dimension informelle des pratiques⁵ et qui ont trait aux interactions sociales dans la réalisation des tâches. Pour Charlier et Henri (2004), l'utilisation de la communauté de pratique dans une démarche pédagogique présente différents intérêts. Elle prépare les étudiants à l'intégration dans une profession, les confronte à différentes pratiques professionnelles tout en leur permettant d'acquérir « *les références identitaires d'une profession* » (Charlier et Henri, 2004, p.291).

L'étude des contributions potentielles de ces approches pourrait être intéressante pour développer l'enseignement du contrôle de gestion.

2.2 – Piste 2 : La communauté d'apprentissage comme support de l'enseignement du contrôle de gestion.

Nous avons vu que le principe d'une centralisation par la décentralisation a peu de chances de se faire sans interactions et négociations entre le contrôleur de gestion et diverses parties prenantes d'une organisation. Le contrôleur de gestion doit rassembler et négocier des connaissances éparpillées de sorte que la question de l'acquisition des connaissances suppose d'être pensée d'un point de vue social, culturel et historique (Lave, 1991). Lave, à l'origine des réflexions sur les communautés de pratique, rejette la perception sous-socialisée d'un monde totalement « extérieur » tout autant que la perception sur-socialisée d'un monde totalement construit subjectivement : « *l'acquisition des savoirs n'est ni entièrement*

⁴ Notre traduction

⁵ c'est-à-dire « les règles et les façons de faire non consignées dans les manuels de procédures » (Allaire, 2006, p.30)

subjective ni entièrement tributaire des interactions sociales. Elle ne se constitue pas non plus isolément du monde social » (Lave, 1991, p.145). Par conséquent, au-delà des seules connaissances acquises par un étudiant, l'évaluation de ses compétences doit également porter sur des dimensions plus interactionnelles (interactions avec d'autres acteurs, capacité à résoudre des problèmes). L'interaction avec l'environnement social est constitutive de l'acquisition de connaissances dans la démarche d'apprentissage et l'apprenant doit être amené à défendre ses points de vue, négocier ses démarches en référence à des situations d'apprentissage.

De nombreux chercheurs en sciences de l'éducation ont montré qu'une communauté d'apprentissage est de nature à favoriser cette intégration des interactions sociales dans les actions de formation (Dilenbourg et al., 2003 ; Dionne et al., 2010 ; Leclerc et al., 2013 ; Wenger et al., 2002). Une communauté d'apprentissage est « *un groupe de personnes qui se rassemblent pour acquérir des connaissances* » (Dilenbourg et al., 2003, p.5). Alors que la communauté de pratique repose sur un partage informel d'expériences professionnelles, la communauté d'apprentissage s'appuie sur une collaboration plus formelle (Leclerc et al., 2013, Wenger et al., 2002). Une communauté d'apprentissage permet aux membres de la communauté constituée de développer l'entraide et le soutien mutuel dans le processus d'apprentissage (Dionne et al., 2010). Une communauté d'apprentissage invite ainsi les étudiants à négocier la signification d'une pratique auprès de ses co-apprenants : « *L'activité de la communauté y est conçue en termes de construction de connaissances, situées et ancrées dans une culture, s'effectuant durant la réalisation de diverses tâches qui valorisent la négociation de la signification et l'expérimentation de nouvelles pratiques* » (Charlier et Henri 2004, p.286). La communauté d'apprentissage a fait l'objet de recherches dans le cadre d'une salle de classe (Allaire, 2006) ou dans le cadre du développement des connaissances/compétences des enseignants (Dionne et al., 2010 ; Leclerc et al., 2013).

Compte tenu des enjeux contemporains du contrôle de gestion évoqué plus haut, il semble que le principe des communautés d'apprentissage pourrait être exploré dans le cadre de l'enseignement du contrôle de gestion.

2.3– Piste 3 : Double régulation de l'activité de formation par la situation et par l'apprenant lui-même

Nous avons vu que la centralisation par la décentralisation mobilise des techniques tout autant que des interactions sociales en raison du caractère contextuel et situé du contrôle de gestion. Il convient, par conséquent, d'aider les étudiants à apprendre à faire face à des situations singulières et à développer des stratégies d'apprentissages afin de s'adapter. Stimuler l'organisation de son travail d'apprentissage chez l'étudiant est de nature à contribuer au développement de sa capacité d'adaptation à différents contextes.

Dans cette optique, Rogalski (2004a, 2004b) propose une approche de l'enseignement en double boucle qui confère un rôle important à l'étudiant lui-même dans le processus d'apprentissage. Le modèle d'apprentissage de Rogalski (2004a) conçoit, d'une part, la tâche comme un objectif à réaliser compte tenu de certaines contraintes, et d'autre part, l'activité comme ce qui est mis en œuvre par un individu lorsqu'il réalise une tâche (Rogalski, 2004a). Prendre en compte l'activité dans l'action de formation permet d'aller au-delà de la réplique des tâches par la prise en compte de l'influence de l'apprenant sur l'activité. L'activité d'un apprenant dépend de facteurs extérieurs liés à la situation ainsi que de facteurs propres au sujet, c'est-à-dire à l'apprenant lui-même, comme le montre le schéma de Rogalski (2004a), (figure 1). Les résultats de l'activité ont ensuite, eux-mêmes, un impact sur la situation et l'apprenant.

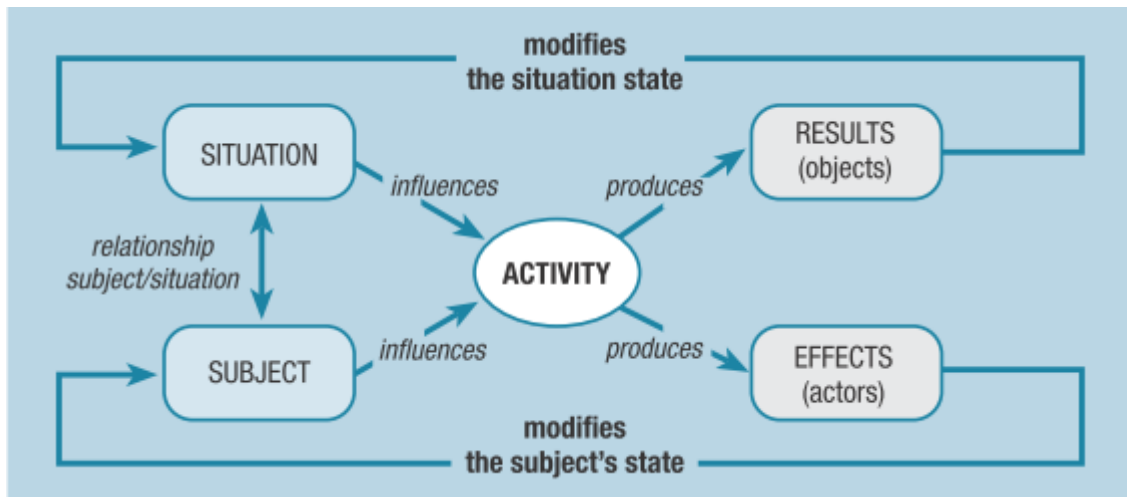


Figure 1 - La double régulation d'une activité dans une situation professionnelle (Rogalski, 2004a)

L'expérience que développe l'apprenant résulte ainsi, à la fois de la tâche à laquelle répond l'apprenant et au contexte de réalisation de cette tâche (Rogalski et Leplat, 2011) de sorte que Rogalski (2004b, p.114) voit dans l'activité, le résultat d'une double régulation par la situation et par l'apprenant confronté à « *des situations singulières exigeant autre chose que la mise en oeuvre des procédures formelles* ».

Une première régulation de l'apprentissage, dans le cours de la formation, prend la forme de l'évaluation des connaissances et la mise en évidence des erreurs. La régulation qu'exerce ce « feedback » (Leplat, 2006) permet à l'apprenant de mesurer l'étendue des connaissances qu'il lui reste à acquérir. Pourtant, en dépit de la connaissance des résultats, le feedback n'apporte pas d'éléments d'explication sur l'action elle-même, de l'apprenant (Leplat, 2006).

A côté de ce feedback, les apprenants développent également une régulation liée à leur apprentissage, c'est-à-dire une méta-connaissance liée à l'apprentissage en cours. C'est par cette régulation autonome que l'apprenant autorégule sa stratégie individuelle d'apprentissage, c'est-à-dire la manière qu'il a d'apprendre : « *L'apprentissage autorégulé est celui dans lequel le sujet est orienté non seulement vers la tâche à accomplir, mais aussi vers*

la manière dont il l'accomplit » (Leplat, 2006). Lors d'un apprentissage, un élève apprend à réaliser une tâche, mais développe également des méta-connaissances (Leplat, 2006) sur lui-même et ses propres aptitudes ainsi que sur la procédure qui permet de produire le résultat attendu. Ces connaissances permettent à l'apprenant de mieux se connaître et de réaliser d'autres tâches dans d'autres contextes. Solliciter cette régulation autonome de l'apprentissage c'est faire en sorte que l'apprenant développe une attitude proactive plutôt qu'une attitude passive ou réactive (Leplat, 2006).

Nous avons vu que cette aptitude à avoir un recul sur la réalisation des activités est particulièrement importante dans le domaine du contrôle de gestion. Une approche de l'enseignement en double boucle serait susceptible de préparer les étudiants en contrôle de gestion à s'adapter aux univers singuliers qu'ils rencontreront dans leur parcours professionnel.

CONCLUSION

Cette recherche visait à étudier les modalités d'enseignement susceptibles d'accompagner l'évolution de la perception du paradoxe fondateur du contrôle de gestion. Voyant dans le caractère situé des pratiques de contrôle de gestion, et dans les négociations inhérentes à ces pratiques, la conséquence d'un changement de perspective, certains auteurs ont proposé de faire évoluer l'enseignement du contrôle de gestion (par exemple, Fabre et Bessire, 2006 ; Bilodeau et al., 1996 ; Dupuy, 1999 ; Bourguignon, 2009). Dans le prolongement de ces travaux, nous avons identifié trois pistes susceptibles d'accompagner les étudiants en contrôle de gestion vers le monde professionnel.

La première souligne l'importance d'accompagner les étudiants dans la construction d'une identité professionnelle. Les communautés de pratiques semblent être une piste intéressante à creuser dans la perspective de construction de cette identité.

La seconde aborde la question de la négociation du sens des pratiques de contrôle de gestion et des interactions sociales qu'elles suscitent. Les communautés d'apprentissage apparaissent comme une voie possible pour le développement de cette aptitude à la négociation et à la construction collective de sens en contrôle de gestion.

La troisième suggère d'étudier le principe d'un apprentissage à double boucle en sollicitant une autorégulation des apprenants dans le processus d'apprentissage. Cette capacité à intégrer les contraintes d'un environnement et ses propres capacités est de nature à développer la capacité d'adaptation aux singularités des contextes hétérogènes dans lesquels les étudiants en contrôle de gestion seront amenés à travailler.

Ces approches de l'enseignement du contrôle de gestion doivent permettre d'aborder le paradoxe fondateur du contrôle de gestion en redonnant de l'épaisseur aux acteurs du contrôle de gestion eux-mêmes. Elles soulignent en effet l'importance des interactions qu'ils entretiennent avec les autres acteurs de l'organisation et le travail négociation qui s'ensuit pour la conception et la mise en œuvre d'un contrôle de gestion contextualisé. La composition avec le principe de centralisation par la décentralisation ne se réduit plus ici, à un traitement instrumental sur la base de techniques universelles préexistantes ; techniques qu'il est important, malgré tout, et paradoxalement, de continuer à enseigner.

BIBLIOGRAPHIE

- Ahrens, T., Chapman, C. S. (2007). Management accounting as practice. *Accounting, Organizations and Society*, 32(1), 1-27.
- Allaire, S. (2006). Les affordances socio-numériques d'un environnement d'apprentissage hybride en soutien à des stagiaires en enseignement secondaire: De l'analyse réflexive à la coélaboration de connaissances (Doctoral dissertation, Université Laval).
- Arquero Montano J.L. et ali. (2001). « Vocational skills in the accounting professional profile », *Accounting Education*, Tome 10, issue 3, p. 299-313.
- Barbier J.-M. (1996). – De l'usage de la notion d'identité en recherche, notamment dans le domaine de la formation, *Éducation permanente*, vol. 128, n° 3, pp. 11-26.
- Beckers, J. (2004). Comment amorcer la construction identitaire d'un praticien réflexif par la formation initiale. *Recherche et formation*, 46, 61-80.
- Bessire D., (2002). Recherches « critiques » en contrôle de gestion : une typologie, XXIIIème Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Toulouse, 15, 16 et 17 mai
- Besson, M., Löning, H., & Mendoza, C. (2004). Les directeurs commerciaux face au processus budgétaire. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, (2), 125-153.
- Bilodeau, J., Dumontier, P., Labelle, R. (1996). L'apprentissage par problèmes en comptabilité: d'Hippocrate à Pacioli. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, (1), 103-117.
- Bollecker, M. (2007). Les publications européennes et américaines sur les contrôleurs de gestion: un essai de synthèse. In *Comptabilité et environnement* (pp. CD-Rom).
- Bouquin, H. (2005). *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, EMS, Paris.
- Bouquin H., (2008). *Contrôle de gestion*, PUF, Paris
- Bouquin, H., Fiol, M. (2007). Le contrôle de gestion: repères perdus, espaces à retrouver. In «comptabilite et environnement» (pp. Cd-rom).
- Bouquin, H., Pesqueux, Y. (1999). Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, (3), 93-105.
- Bourguignon, A. (2004). Performance management and management control: evaluated managers' point of view. *European Accounting Review*, 13(4), 659-687.
- Bourguignon, A. (2009). Enseigner le contrôle de gestion: un piège éthique?. In *La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit* (pp. CD-ROM).
- Brown, J.S., Duguid, P. (2001). Knowledge and organization: A social practical perspective, *Organization Science*, 12(2), 198-213.

- Byrne, S., Pierce, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European Accounting Review*, 16(3), 469-498.
- Candy, P.C., Crebert, G. and O'Leary, J. (1994). *Developing Lifelong Learners through Undergraduate Education*. Canberra: Australian Government Publishing Service.
- Charlier, B., Henri, F. (2004). Démarche d'évaluation, communauté de pratique et formation professionnelle. *Schweizerische Zeitschrift für Bildungswissenschaften*, 26(2), 285-304.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W. (1983). Budgeting as a means for control and loose coupling. *Accounting, Organizations and Society*, 8(4), 323-340.
- Cruz, I., Scapens, R., Major, M. (2011). The localisation of a global management control system. *Accounting, Organizations and Society*, 36(7), 412-427.
- Dameron, S., & Josserand, E. (2007). Le développement d'une communauté de pratique. *Revue française de gestion*, (5), 131-148.
- Dillenbourg, P., Poirier, C., & Carles, L. (2003). Communautés virtuelles d'apprentissage: e-jargon ou nouveau paradigme. A. Taurisson et A. Sentini. *Pédagogies. Net*. Montréal, Presses, 11-47.
- Dionne, L., Lemyre, F., Savoie-Zajc, L. (2010). Vers une définition englobante de la communauté d'apprentissage (CA) comme dispositif de développement professionnel. *Revue des Sciences de l'Éducation*, 36(1), 25-43.
- Drevet, B. (2011). Construire un outil de contrôle au sein des organisations publiques: une opportunité au développement d'un nouveau mode d'action. *Management international/International Management/Gestión Internacional*, 15(4), 11-24.
- Dupuy Y., (1999). Faire de la recherche en contrôle de gestion, Vuibert FNEGE
- Dupuy., Lacroix M., Naro G., (2006). Identités et dilemmes de l'enseignant-chercheur en sciences comptables, *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 12, volume 2, décembre
- Fabre, M. (2008). De la culture du résultat à l'expérience formatrice: la pratique et le pragmatisme. *Recherches en éducation*, 9.
- Fabre, P., Bessire, D. (2006). Enseigner la conception de systèmes de comptabilité de gestion. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 12(3), 67-85.
- Fauré, B., Rouleau, L. (2011). The strategic competence of accountants and middle managers in budget making. *Accounting, Organizations and Society*, 36(3), 167-182.
- Francis G., Minchington C. (1999). Quantitative skills : is there an expectation gap between the education and practice of management accountants ? , *Accounting Education*, vol. 8, issue 4, p. 301-319.

Fornierino, M., Godener, A. (2006). Être contrôleur de gestion en France aujourd'hui: conseiller, adapter les outils... et surveiller. *Finance Contrôle Stratégie*, 9(1), 187-208.

International Federation of Accountants (1996). Prequalification Education, Assessment of professional competence and experience requirements of professional accountants, International Education Guideline n° 9, IFAC, New York.

Jørgensen, B., Messner, M. (2010). Accounting and strategising: A case study from new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 35(2), 184-204.

Lambert, C., Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion: proposition d'une typologie. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 15(2), 113-144.

Lave, J. (1991). Acquisition des savoirs et pratiques de groupe. *Sociologie et sociétés*, 23(1), 145-162.

Lave, J., Wenger, E. (1991). *Situated learning: Legitimate peripheral participation*. Cambridge university press.

Leclerc, M., Labelle, J. (2013). Au cœur de la réussite scolaire: communauté d'apprentissage professionnelle et autres types de communautés. *Éducation et francophonie*, 41(2), 1-9.

Leplat, J. (2006). La notion de régulation dans l'analyse de l'activité. *Perspectives interdisciplinaires sur le travail et la santé*, (8-1).

Lorino P., (1995). *Comptes et récits de la performance: essai sur le pilotage de l'entreprise*, Editions d'Organisation

Mebarki, L., Oiry, E. (2009). Comment les communautés de pratique améliorent-elles la performance des salariés dans les relations de service?. In *Annales des Mines-Gérer et comprendre* (Vol. 96, No. 2, pp. 18-28). ESKA.

Milne, M. J., McConnell, P. J. (2001). Problem-based learning: a pedagogy for using case material in accounting education. *Accounting Education*, 10(1), 61-82.

Morales, J. (2013). Le projet professionnel des contrôleurs de gestion: analyser des données pour aider les managers à prendre des décisions rationnelles?. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 19(2), 41-70.

Morales, J., Sponem, S. (2009). Rationaliser, dominer, discipliner. Une revue des recherches critiques en contrôle de gestion. *Economie et Société*, (21), 2001-2043.

Nikitin, M. (2006). Qu'est-ce qu'une problématique en science de gestion et comment l'enseigner?. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 12(3), 87-100.

Pesqueux Y. (2002), *Organisations : modèles et représentations*, PUF, Paris.

Quattrone, P., Hopper, T. (2001). What does organizational change mean? Speculations on a taken for granted category, *Management Accounting Research* 12, 403-435.

Quemener, Y. (2010). Contrôle de gestion et gouvernance: des espaces pour penser. *Management & Avenir*, 39(9), 13-30.

Quemener, Y., Fimbel E. (2015). Régulation autonome et régulation de contrôle dans le processus d'appropriation des outils de gestion: identification de six modes d'articulation. *Management International*, 19(2), 259.

Rogalski J., (2004a), Psychological analysis of complex work environments in Ficher M., Boreham N., Nyhan B., *European perspectives on learning at work: the acquisition of work process knowledge*, Cedefop Reference Series 56, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities

Rogalski, J. (2004b). La didactique professionnelle : une alternative aux approches de « cognition située » et « cognitiviste » en psychologie des acquisitions. *Activités*, 1(2), 103-120. En ligne : <http://www.activites.org/v1n2/Rogalski.pdf>

Rogalski, J., Leplat, J. (2011). L'expérience professionnelle: expériences sédimentées et expériences épisodiques. *Revue électronique Activités*, 8(2).

Simons, R. (1994), How new top managers use control systems as levers of strategic renewal", *Strategic Management Journal*, 15, p.169-189.

Simons, R. (1995), *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.

Thomas C. (2003). Organisation matricielle et coordination transversale, *Comptabilité, Contrôle Audit*, Numéro spécial, p.127-146.

Wenger, E. (1998). *Communities of practice: Learning, meaning, and identity*. Cambridge: Cambridge University Press.