



## Le contrôle de gestion à l'épreuve de l'innovation : conclusions et perspectives

**Benslimane ismail<sup>1</sup>, Sanae Benjelloun<sup>2</sup>**

<sup>1</sup> Doctorant, Laboratoire Études et recherche en Management des organisations et des territoires (ERMOT), Université Sidi Mohammed Ben Abdellah–Fès, Maroc

<sup>2</sup> Enseignante–chercheure, Laboratoire Études et recherche en Management des organisations et des territoires (ERMOT), Université Sidi Mohammed Ben Abdellah–Fès, Maroc

**Résumé :** Ce papier a pour objectif de retracer de manière chronologique et cohérente l'évolution du contrôle de gestion, tout en examinant méticuleusement l'impact des paradigmes de mesure et de pilotage sur l'innovation technologique. Les publications scientifiques retenues indiquent que le contrôle de gestion dit « *traditionnel* » qui s'inscrit pleinement dans la philosophie cybernétique bloque l'innovation, attendu qu'il se trouve en contradiction avec le caractère purement stochastique de la discipline schumpetérienne. En revanche, la parution de la publication de Robert Simons en 1994 a réhabilité la place du contrôle de gestion dans le processus d'innovation en mettant en évidence ses vertus en matière d'émergence de nouvelles stratégies, de stimulation de la créativité, de réduction des incertitudes et de promotion de la communication. En conclusion de ce débat, les travaux récemment menés par les universitaires ont souligné que l'innovation est un processus composé de nombreuses étapes, et que chacune d'elles a ses propres spécificités faisant appel à un levier de contrôle bien défini. En dépit des efforts déployés par les chercheurs, la relation entre le contrôle de gestion et l'innovation reste ambiguë, ce qui nécessite d'analyser en profondeur les limites des recherches antérieures sur les plans théorique, méthodologique et empirique.

**Mots-clés :** *contrôle de gestion, leviers de contrôle, processus innovationnel, innovation technologique.*

**Digital Object Identifier (DOI):** <https://doi.org/10.5281/zenodo.7870024>

**Published in:** Volume 2 Issue 2



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

## 1. Introduction

À première vue, le contrôle de l'innovation semble être une question épineuse et antagoniste, étant donné que le contrôle de gestion, dans sa dimension traditionnelle, est lié à l'efficacité et à la standardisation (Ahrens et Chapman, 2004). Néanmoins, actuellement, les académiciens accordent une importance capitale à la gestion des incertitudes, ce qui nécessite d'ajouter la flexibilité aux objectifs de la discipline newtonienne. Dans le même ordre d'idées, Jørgensen et Messner (2009) reconnaissent que : « *les organisations doivent actuellement relever un défi majeur qui consiste à trouver un équilibre raisonnable entre l'efficacité et la promotion de l'innovation* ». À cette fin, le contrôle de gestion s'est métamorphosé en profondeur pour faire face à ces nouveaux défis. Envisagé de cette manière, Pfister (2009) a fait remarquer que : « *le contrôle n'est pas censé être coercitivement contraignant, mais il est supposé diriger, guider, faciliter, supporter et laisser une grande place à la créativité et à l'innovation.* »

La revue de la littérature révèle que les chercheurs qui ont tenté d'apporter des éléments de réponse au paradoxe de l'innovation et du contrôle appartiennent à deux grandes familles. La première déclare haut et fort que le contrôle de gestion traditionnel qui se positionne au cœur du paradigme de la mesure et qui fonde ses racines sur la conciliation de trois approches émanant des théories des organisations (l'approche rationnelle, systémique et contractuelle), constitue un véritable frein à l'innovation technologique. (Pfister, 2014 ; Davila et al., 2009 ; Amabile et al., 1996 ; Hofstede, 1978 ; Johnson et Kaplan, 1987 ; Kenneth Hugh Weir, 2014 ; Chenhall, 2003 ; Simons, 1994 ; Otley, 1994 ; Jean-François Henri, 2006 ; Kim Langfield-Smith, 1997 ; Haustein et al., 2014) Au fil du temps, avec l'évolution de la perception de l'être humain, de la capacité décisionnelle et du changement, il y a eu un basculement de paradigme qui s'est traduit par la naissance d'un nouveau contrôle de gestion. Celui-ci trouve ses origines conjointement dans les approches sociales, décisionnelles et évolutionnistes. Dans cette perspective, le paradigme du pilotage a réhabilité la place du contrôle de gestion dans le processus d'innovation. (Davila et al., 2009 ; Robert Simons, 1994 ; Jean-François Henri, 2006 ; Bisbe et Otley, 2004 ; Abernethy et Brownell, 1999).

Par ailleurs, la parution de « *levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal* » de Robert Simons, professeur à Harvard Business School, s'est accompagnée par une vague intense de recherches qui ont découché sur des résultats antinomiques. En empruntant les mots de Simons, l'ensemble des spécialistes qui mettent en avant que le contrôle de gestion bloque l'innovation se préoccupent fondamentalement et exclusivement d'étudier un seul levier de contrôle au détriment des autres, en l'occurrence les systèmes de contrôle diagnostique. Toutefois, les publications scientifiques qui reconnaissent la contribution éminente du contrôle de gestion au support de l'innovation prêtent une attention toute particulière aux systèmes de contrôle interactifs et/ou à l'usage simultané du mode interactif et diagnostique (Simons, 1994).

Les conclusions émises par les travaux récemment publiés soulignent que l'innovation technologique est morcelée en de multiples degrés d'extension, et chacun d'eux requiert un système de contrôle de gestion bien défini, en ce sens que l'innovation n'est pas un phénomène monolithique, pourtant, il s'agit de processus variés qui coexistent en parallèle, nécessitant des systèmes de contrôle diversifiés. Aussi, la communauté scientifique ne possède pas une connaissance rigoureuse de la variation des systèmes de contrôle de gestion à travers les processus innovatifs susmentionnés. Par voie de conséquence, comment ces systèmes sont-ils conçus, comment sont-ils utilisés et finalement comment interagissent-ils avec le contrôle informel (Davila et al., 2009). S'inscrivant dans le

prolongement direct des précédents faits, Abernethy et Brownell, (1999) mentionnent que les organisations font appel à des panoplies de mécanismes de contrôle, cependant il existe une certaine ambiguïté au sujet de la dépendance de l'usage intentionnel de multiples formes de contrôle et des effets escomptés d'un type de contrôle déterminé.

En dépit des efforts déployés par les universitaires, ce champ disciplinaire est toujours mystérieux et tributaire de la conduite d'un nombre incommensurable des études longitudinales en vue de saisir les différentes facettes du couple (contrôle/innovation). Assurément, tout en gardant un œil vigilant sur l'aspect processuel de l'innovation, de nombreuses questions qui s'articulent autour du mode d'usage le plus approprié, des rôles assurés par les outils du contrôle de gestion et de la fréquence d'usage des instruments dans chaque phase s'imposent avec d'autant plus d'acuité (Dangereux, 2016).

Eu égard à cet examen méticuleux de la littérature, le présent article a pour visée de structurer les travaux portant sur ce sujet. Pour ce faire, la première section se veut un récapitulatif des caractéristiques du contrôle de gestion traditionnel ainsi que des publications qui traitent le lien entre le contrôle de gestion classique et l'innovation produit. Par la suite, la deuxième section se propose de scruter les éléments constitutifs du nouveau contrôle de gestion et c'est de façon concomitante avec le passage en revue des papiers qui analysent l'impact du nouveau paradigme sur l'innovation. Quant à la troisième section, elle consiste à mettre en perspectives les résultats des recherches qui ont essayé de situer l'apport du contrôle de gestion traditionnel et moderne à l'appui de l'innovation dans un cadre processuel. En dernière analyse, la quatrième section présente et discute les motifs qui sont susceptibles d'expliquer les conclusions fragmentaires et les perspectives de recherches futures.

## **2. Contrôle de gestion et innovation : la quête de la nature d'une relation**

### **2.1 Sur les éléments constitutifs du contrôle de gestion traditionnel**

Une véritable analyse en profondeur des paradigmes dominants du contrôle de gestion est probablement l'une des tâches les plus difficile, car, en définitive, cette discipline a subi un changement remarquable au cours des décennies écoulées dans l'intention de répondre à des impératifs contextuels variés et multiformes. En effet, selon les spécialistes, le contrôle de gestion dit « *traditionnel* » qui résulte directement des principes phares du paradigme de la mesure, a initialement vu le jour au sein des géantes de l'économie américaine, comme DuPont et General Motors (Bouquin et Fiol, 2007). À cette époque, la standardisation constituait la pierre angulaire de la compétitivité, et c'est sous cet angle que le style d'organisation cloisonnée l'emportait grandement sur toute forme d'organisation transversale et par les processus (Chauvey, 2010).

Dans un pareil contexte, les mondes professionnel et académique ont assisté à la fondation des premiers soubassements théoriques par les partisans de l'approche rationnelle, notamment Frederick Winslow Taylor, Henri Jules Fayol et Max Weber, et qui ont été largement consolidés et développés conjointement par les tenants des approches systémique et contractuelle. Cette contribution d'exception qualifiée de « *tripolaire* » a fait valoir que le contrôle de gestion classique s'enracine dans les rouages de la philosophie cybernétique.

En s'inscrivant dans le cadre des dispositions évoquées par George Hofstede, auteur de l'article « *the poverty of management control philosophy* », les boucles de rétroactions qui forment le noyau dur de la cybernétique, ne peuvent être perçus à l'épargne, de l'existence de standards, de la possibilité

d'évaluation des achevements et du retour d'information sur les déviations indésirables (Hofstede, 1978).

Il semble, à la lumière des faits et considérations qui précèdent, que le contrôle de gestion traditionnel est l'expression volontaire d'une examination méticuleuse des petits détails. Dans cette hypothèse, Eve Chiapello (1997) précise que « *tout ce qui échappe au contrôle n'est pas du contrôle* ». Le parrain du contrôle de gestion en France Henri Bouquin, Professeur à l'université de la Sorbonne se positionne au cœur de cette optique, en annonçant que le contrôle de gestion traditionnel se mêle au premier plan de la conformité et de la stabilité, ceci étant qu'un intérêt grandissant est accordé à l'explication des résultats antérieurs, alors que le futur est synonyme de l'obscurantisme (Bouquin et Pesqueux, 1999).

En se référant à l'une des publications les plus connues et les plus lues dans le monde du management, à savoir « *administration industrielle et générale : prévoyance, organisation, commandement, coordination, contrôle* », le contrôle est l'une des fonctions principales du management qui veille à s'assurer que les actions prises sont en harmonie avec les plans élaborés, les instructions émises ainsi que les principes préétablis. L'extrait suivant du chef-d'œuvre d'Henri Jules Fayol illustre les propos avancés : « *Dans une entreprise, le contrôle consiste à vérifier si tout se passe conformément au programme adopté, aux ordres donnés et aux principes admis. Il a pour but de signaler les fautes et les erreurs afin qu'on puisse les réparer et en éviter le retour (...)* Pour que le contrôle soit efficace, il faut qu'il soit fait en temps utile et suivi de sanctions (...) Il est bon de pouvoir toujours, à propos de n'importe quelle opération, répondre à cette question : « *Comment se fait le contrôle ?* » *S'appliquant aux opérations de toute nature et aux agents de tous les niveaux, le contrôle s'exerce de mille manières différentes.* » (Henri Fayol, 1917).

Une exploration de la littérature montre que le contrôle de gestion traditionnel se situe au carrefour d'une approche mécaniste et répressif. Cela implique que toute sorte de déviations potentielles par rapport aux normes est sanctionné par des mesures coercitives. Il convient également de signaler que le contrôle cybernétique repose sur deux éléments clés : l'usage diagnostique des outils du contrôle de gestion et le recours exclusif à des informations purement financière.

### 2.1.1 Un éclairage sur les systèmes de contrôle diagnostique

Les systèmes de contrôle diagnostique, conformément aux préconisations de Robert Simons, constituent l'épine dorsale du contrôle de gestion traditionnel, car ils garantissent la réalisation des objectifs préétablis. En effet, la complexité des opérations effectuées au sein des entreprises, ainsi que l'immensité du nombre de décisions à prendre, conduisent le Top-Management à déléguer les tâches aux subalternes. Dans ce sens, le recours aux systèmes de contrôle diagnostique s'avère indispensable pour s'assurer que les décisions prises concordent parfaitement avec les objectifs organisationnels. Le même auteur mentionne que l'usage diagnostique peut être défini comme : « *des systèmes d'information officiels que les managers utilisent pour surveiller les résultats et corriger l'ensemble des déviations enregistrées par rapport aux normes préétablies* » (Simons, 1994).

Il ressort de ce qui précède que ces systèmes contribuent considérablement à la mise en œuvre de la stratégie en mobilisant des instruments issus de différentes logiques (financière, non financière et hybride) pour détecter les erreurs, évaluer la performance, identifier les causes profondes des problèmes, promouvoir l'apprentissage organisationnel, réviser les objectifs, surveiller les performances des

subordonnés, allouer les ressources et fournir une alerte précoce. Les éléments énumérés ont pour objectif de garantir que tout est sous contrôle. Cependant, la surprise qui se matérialise par le biais d'occurrence d'un événement désagréable est un ennemi redoutable car il est insidieux. En dépit des avantages retirés de l'utilisation des systèmes de contrôle diagnostique, ceux-ci sont difficiles à appliquer aux activités caractérisées par une grande nouveauté, et sont inappropriés pour surveiller des concepts nébuleux (Simons, 1994).

### **2.1.2 À propos de la dimension financière du (C.G)**

La contribution de Hugues Poissonnier intitulée : « *Les outils de pilotage des performances révélateurs des destinataires de la valeur créée par l'entreprise* » retrace de manière chronologique et cohérente l'évolution de la philosophie des instruments du contrôle de gestion qui n'a cessé de changer d'allure en fonction de la partie prenante la plus éminente en particulier les actionnaires, les managers, les clients, et les employés. Le début du 20<sup>ème</sup> siècle a coïncidé avec le recours excessif à la standardisation ainsi qu'à la nécessité croissante de produire des quantités phénoménales de manière à répondre à une demande pléthorique. Cette réalité interpellait incessamment les entreprises à s'inscrire dans la logique de l'économie d'échelle, qui se trouve elle-même conditionnée par l'augmentation de la taille de l'entreprise. Pour cette raison, les investisseurs demeuraient indispensables pour couvrir le besoin en financement. Le rôle capital rempli par cette partie prenante rend de la préservation de son intérêt une primauté. Par conséquent, les spécialistes s'engageaient dans un processus de développement d'outils qui tâchent de surveiller de près la création de la valeur pour les actionnaires. Le contrôle de gestion qui date de cette période, s'ancrait dans une posture quantitativiste et financière, ce qui faisait de lui le prisonnier d'une vision court-termiste, vu qu'une évaluation fiable de la performance est strictement associée à l'usage simultané des indicateurs financier et non financier (Hugues Poissonnier, 2017).

## **2.2 Le contrôle de l'innovation : ou le paradoxe**

En examinant de plus près les particularités du contrôle de gestion traditionnel, qui doit ses vertus à la philosophie cybernétique, il n'est pas si surprenant que cette dimension classique bloque le processus innovatif (Ouchi, 1979 ; Amabile et al., 1996). Cette conclusion, tient ses origines également de la nature spéciale de la discipline schumpetérienne, qui est depuis toujours juxtaposée à des incertitudes de nature variée. Cela dit, qu'une prédiction quasiment parfaite des événements qui puissent parvenir lors du processus de l'innovation est une illusion, conduisant à une difficulté accrue autour de la perception des résultats finaux (Jalonon, 2012). Pourtant, ces propos changent en fonction du degré d'extension de l'innovation.

D'une façon générale, les académiciens s'accordent à l'unanimité de l'existence de deux niveaux d'extension, à savoir l'innovation radicale et incrémentale. (Norman et Verganti, 2014) La première typologie découle d'une logique exploratoire en forçant les entreprises à l'acquisition de nouvelles connaissances pour réduire le gap entre le connu « *known* » et l'inconnu « *unknown* ». Par ailleurs, ces innovations d'ordre supérieures favorisent le développement d'une technologie inédite, qu'aucun effort en matière d'amélioration des anciennes innovations ne peut entraver les avancées réalisées en recherche et développement (Leifer et al., 2001 ; Koberg et al., 2003).<sup>1</sup> À l'encontre des innovations radicales, les

---

<sup>1</sup> L'exemple de la fabrication du premier avion illustre parfaitement les spécificités de l'innovation objet d'étude, a priori du développement de cette technologie un grand nombre de questions s'imposaient : les technologies requises pour le développement de l'avion, existent-elles sur le marché ? l'homme possède-t-il les connaissances

innovations d'ordre inférieures proviennent d'une logique d'exploitation, tout en poussant les organisations à affronter un niveau relativement bas d'incertitude, étant donné que la technologie objet d'amélioration a déjà fait ses preuves et a montré ses limites sur le plan technique et commercial. En d'autres expressions, le fait d'apporter des modifications graduelles sur un produit existant, n'implique pas les employés dans un processus d'apprentissage qui se soucie d'acquérir des connaissances techniques sophistiquées, puisque le produit en question a nécessité au préalable un effort sérieux de recherche et développement ainsi que le retour client est de plus en plus connu (Valle et Vázquez-Bustelo, 2009 ; Koberg et al., 2003).

Néanmoins, cela ne doit pas exclure du champ d'analyse des variables déterminantes qui ont la faculté de paralyser l'avancement et la réussite de l'innovation incrémentale. En examinant attentivement la méthode des coûts cibles, il apparaît que cet instrument participe activement à la réduction des incertitudes technologique et du marché grâce à une collaboration fructueuse entre les marketeurs et les ingénieurs de recherche et développement. Rien n'empêche que la commercialisation d'une nouvelle technologie par des entreprises concurrentes pendant la phase de développement ait une influence déterminante sur les besoins et l'expérience du client, tout en entraînant le rejet du produit nouvellement créé (Ax et al., 2008).

### 2.2.1 L'usage diagnostique à l'épreuve de la stochasticité

C'est en conjurant les différentes facettes de l'innovation que son aspect stochastique se manifeste avec plus de vigueur, en remettant en cause sa cohérence avec le contrôle de gestion traditionnel qui stipule que les résultats sont censés être connus avec précision de la même manière que la fixation préalable des normes, ce qui amène la présente recherche à la question suivante : Dans un contexte d'innovation technologique, les entreprises peuvent-elles fixer des normes ou prévoir avec exactitude la formes des « *outcomes* » ? Cette réflexion donne une grande légitimité aux idées esquissées par George Hofstede qui indique que : « *l'inefficacité de nombreux systèmes de contrôle de gestion est attribuée principalement à la philosophie cybernétique, qui s'appuie sur une forte prédictibilité des phénomènes étudiés. Cependant, quand les phénomènes deviennent fortement stochastiques, et donc imprédictibles, le contrôle cybernétique devient techniquement ou économiquement irréalisable. Dans le cadre de plusieurs situations organisationnelles, les hypothèses de base nécessaires à la validité du modèle cybernétique ne sont pas justifiées, en matière de : l'existence des normes, la mesurabilité des résultats et en dernier ressort de l'usage du système de rétroaction.* » (Hofstede, 1978).

C'est dans cet esprit que de multiples chercheurs ont souligné que l'usage diagnostique des systèmes de contrôle est inadapté aux exigences de l'innovation technologique. L'article de Jean-François Henri, baptisé : « *management control systems and strategy : a resource-based perspective* » avance l'idée qui postule que : « *l'usage diagnostique est associé vigoureusement à un contrôle strict des opérations et des stratégies à travers des systèmes de contrôle sophistiqués... En conséquence, cette utilisation formelle des systèmes de mesure de la performance fournit une approche mécaniste à la prise de décision, en provoquant une inattention organisationnelle aux circonstances changeantes et aux besoins de l'innovation. Aussi, l'usage diagnostique des systèmes de mesure de la performance est*

---

techniques nécessaires ? quels sont les risques encourus ? quel est le degré de complexité de cette innovation ? quelles sont les répercussions de sa mise en place sur le quotidien des clients potentiels ?

*lié à des canaux de communication très structurés et à un flux d'informations tellement restreint. »* (Jean-François Henri, 2006).

### 2.2.2 Le point sur la vulnérabilité des informations financières

Après avoir démontré l'hétérogénéité de l'usage diagnostique des systèmes de contrôle et de l'innovation technologique, il est tout autant pertinent de mentionner que le deuxième élément constitutif du contrôle cybernétique, notamment l'information financière a constitué le sujet de nombreuses critiques adressées par les universitaires et les professionnels sous ce rapport, l'une des publications qui a soulevé cette problématique revient aux professeurs H. Thomas Johnson et Robert S. Kaplan, communément appelée : « *relevance lost : the rise and fall of management accounting* ». D'après les deux chercheurs : « *Les informations fournies par la comptabilité de gestion, qui sont conduites par les procédures et les systèmes de reporting financiers des organisations, sont trop tardives, tellement agrégées et hyper-déformé. En toute logique, l'impertinence de ces informations ne peut supporter les décisions prises par les managers en termes de planification et du contrôle.* » (Johnson et Kaplan, 1987).

Weir met en exergue que la montée en puissance des entreprises japonaises s'est accompagnée par des exploits prodigieux, qui ont suscités le plus de questions et d'exclamations de la part des économistes et des gestionnaires américains, en s'inquiétant à cet effet de l'avenir des géantes de l'économie américaine et en nourrissant de plus en plus la cogitation ci-après: quelles sont les causes de la dégénérescence de la compétitivité des firmes américaines face à leurs homologues Japonais ? la réponse à cette interrogation a amené Johnson et Kaplan à la conclusion, qui a fait ressortir que le système comptable est la source principale de cette dégradation, du fait que les japonaises faisaient appel à des mesures de performance non financières, par contre, les entreprises américaines les considéraient comme une philosophie de gestion, puisqu'elles ne dérivent pas d'une logique financière (Kenneth Hugh Weir, 2014).

Robert Chenhall supporte les dispositions précédemment évoquées, en présentant l'argument suivant : « *Les entreprises qui donnent naissance à des produits différenciés font souvent appel à des technologies compliquées. Dès lors, le processus de production est difficilement analysé ainsi que les managers se situent incapables de mesurer les résultats. La nécessité de répondre aux besoins des clients qui sont en perpétuelle évolution se conjugue par la multiplication des interactions tout au long de la chaîne de valeur entre : 'les clients, les fournisseurs et les unités fonctionnelles, telles que : le marketing, la production, les achats et la recherche et développement'...*

*Pour ce faire, le recours à des canaux de communication ouverte est une condition sine-qua-non. Conséquemment, les systèmes du contrôle de gestion traditionnel mécaniste, qui s'appuie sur le contrôle financier est jugé comme étant inapproprié dans un contexte similaire. »* (Robert H Chenhall, 2003).

### 2.2.3 Contrôle de la créativité, herméneutique de la dissemblance

En analysant l'innovation sous une perspective processuelle, il découle que l'élément générateur du processus de l'innovation est connu sous le terme créativité. D'après Amabile et al., (1996) l'encouragement des idées innovantes, créatives et utiles est strictement lié aux interactions chefs vs subordonnés, à l'ouverture d'esprit, à la diversité culturelle, à l'autonomie et la liberté, au management participatif et au soutien des supérieurs hiérarchiques. Or, le contrôle de gestion sous sa dimension

classique est un associé inextricable du contrôle formel, ce qui restreint l'autonomie et la liberté des salariés et par conséquent impacte négativement l'innovation.

Otley (1994) ajoute que les systèmes du contrôle de gestion traditionnel encouragent le conservatisme. Dès lors, les managers sont censés identifier les domaines qui tolèrent un certain niveau d'expérimentation et de prise de risque. En langage plus simple et plus expressif les contrôles formel et bureaucratique limitent substantiellement l'autonomie des employés, y compris leur capacité de créativité. Dans sa contribution « *Controlling creativity and innovation : paradox or necessity ?* », Pfister a attiré l'attention sur le fait que : « *Le **contrôle** de la **créativité** et de l'**innovation** peut sembler **paradoxal**, car le mot "contrôle" est généralement associé à une **connotation négative et restrictive**. De ce fait, il est souvent considéré comme **un obstacle à l'innovation** et **n'accorde pas suffisamment d'autonomie aux employés**. Cela conduit à l'idée que le contrôle est incompatible avec la promotion et la mise en œuvre de nouvelles idées.* » (Pfister, 2014).

En guise de conclusion de ce débat, Les résultats des recherches présentées ont conclu que la version traditionnelle du contrôle de gestion entrave l'innovation. Cependant, il est crucial de noter que cette position qualifiée de « *radicaliste* » est amplement rejetée par le monde académique tant que professionnel. Sous cette optique, une nouvelle vague de publication a repensé la place du contrôle de gestion traditionnel en mettant l'accent sur l'aspect processuel, le degré d'extension de l'innovation et les typologies de l'apprentissage organisationnel, en conduisant à la formulation des questions suivantes : Peut-on dire que la dimension classique du contrôle de gestion a une influence négative sur toutes les étapes du processus d'innovation ? De plus, cet effet est-il le même pour toutes les catégories d'innovation ? Enfin, est-ce que le contrôle de gestion traditionnel facilite ou freine les deux formes d'apprentissage organisationnel ?

### **3. Contrôle de gestion et innovation : vers la fin d'une relation conflictuelle**

#### **3.1 Un regard sur le renouveau du contrôle de gestion**

Les théories des organisations constituent un champ de recherche en constante évolution, visant à comprendre avec rigueur les mécanismes de fonctionnement des organisations. Les approches classiques qui formaient le fondement du contrôle de gestion traditionnel ont été complétées par d'autres approches issues des écoles des relations humaines, décisionnelle et évolutionniste. Chacune de ces écoles a apporté une contribution majeure au contrôle de gestion, neutralisant ainsi la dictature des approches classiques. Dans cette perspective, le renouveau du contrôle de gestion a émergé pour répondre aux exigences contextuelles variées.

En s'éloignant de la vision des partisans de l'école classique, les employés ne se placent pas simplement sous l'autorité de leur supérieur en obéissant strictement aux ordres. Au lieu de cela, ils luttent pour leur autonomie et leur liberté en prenant de nombreuses initiatives pour montrer leurs vertus. Ces faits ont conduit les employés à devenir des acteurs interprétant les informations et réagissant aux nouveaux événements, provoquant ainsi une évolution inéluctable des besoins. Par conséquent, les mécanismes de motivation et de contrôle ont changé en privilégiant une dimension sociale du contrôle et une approche axée sur les objectifs.

En dehors de cette dimension, le concept de rationalité limitée développé par Herbert Simon a eu un impact significatif sur le contrôle de gestion. D'après l'auteur, les décideurs ne cherchent pas toujours



à trouver la solution la plus optimale, mais plutôt une solution satisfaisante, en raison de leurs capacités cognitives limitées et du manque d'informations (Tran, 2018). Cette réflexion a considérablement influencé le processus décisionnel, le système d'information et le contrôle de gestion. À présent, la discipline newtonienne n'est plus perçue comme un « *Bâton* », mais comme un moyen efficace de promouvoir la communication et la médiation entre les parties prenantes, tout en appuyant l'action a priori, a posteriori et encore.

En dernier ressort, La perception de l'organisation à l'ère du darwinisme a engendré des modifications profondes des rôles assignés au contrôle de gestion. Désormais, le (C.G) est considéré en tant qu'instrument de surveillance et de retour d'information, ayant pour but de garantir un processus d'apprentissage organisationnel continu (Tran, 2018 ; Liu et Dooren, 2013). Selon l'article « *Management control systems and organisational learning : the effects of design and use* » de S. Hai Wee et al, publié dans la revue « *Accounting research journal* » en 2014, la capacité d'apprentissage des organisations est fortement affectée par leur système de contrôle de gestion. Dans le même esprit, Kloot (1997) soutient que les aspects fondamentaux de l'apprentissage organisationnel, tels que l'acquisition de connaissances, la distribution de l'information, l'interprétation de l'information et la mémoire organisationnelle, sont inextricablement associés au système de contrôle de gestion.

En résumé, le renouveau du contrôle de gestion se définit principalement par cinq éléments : premièrement, l'utilisation interactive des systèmes de contrôle de gestion ; deuxièmement, l'implication de tous les niveaux hiérarchiques grâce à une approche bottom-up ; troisièmement, l'utilisation d'indicateurs qualitatifs et quantitatifs pour répondre aux exigences contextuelles ; quatrièmement, l'adoption de nouvelles typologies de contrôle telles que le contrôle social, personnel et culturel ; cinquièmement, les informations transmises par les instruments du contrôle de gestion ne constituent pas une réalité en soi, vu que l'interprétation des acteurs joue un rôle déterminant dans la construction d'une connaissance valable, en s'enracinant dans le cadre de la théorie instrumentale.

### **3.1.1 Clarification conceptuelle de l'usage interactif**

Les systèmes de contrôle diagnostique sont souvent critiqués pour leur tendance à entraver l'innovation et à limiter les opportunités en se concentrant uniquement sur la réalisation des objectifs préétablis. À l'opposé, d'autres systèmes possèdent des effets bénéfiques en favorisant la recherche, l'apprentissage et l'émergence de nouvelles stratégies grâce à la participation active de l'ensemble des acteurs impliqués. De plus, l'usage interactif des systèmes de contrôle permet de focaliser l'attention, de renforcer le dialogue au sein des organisations et de collecter des informations provenant de sources autres que les canaux habituels.

Conformément aux écrits de Robert Simons, les systèmes de contrôle interactifs se caractérisent essentiellement par les éléments subséquents : Premièrement, les informations générées par le système sont d'une importance capitale, et c'est ainsi qu'elles requièrent l'élaboration d'un programme détaillé par les niveaux hiérarchiques supérieurs. Deuxièmement, les systèmes de contrôle interactifs exigent une attention régulière et fréquente des managers qui appartiennent aux différents niveaux hiérarchiques de l'organisation. Troisièmement, les données produites par le système sont interprétées et discutées en face à face lors des réunions organisées par les supérieurs hiérarchiques en faveur des subordonnés et des pairs. Quatrièmement, le système incite régulièrement à relever les défis et à appuyer les débats pourtant sur les données, les hypothèses et les plans d'action.

Il est crucial de signaler que l'unité d'analyse des idées esquissées est le système et non plus le degré d'interaction entre les participants. Aux niveaux hiérarchiques inférieurs de l'organisation, des processus interactifs similaires peuvent émerger. Cependant, ces interactions ne font pas partie intégrante de l'analyse Simonienne, étant donné qu'elles sont limitées par définition à un seul système qui demande la mise en place d'un programme complet par les niveaux hiérarchiques supérieurs. Et pour conclure, le système de contrôle choisi par le senior manager dans le dessein d'être utilisé interactivement focalise l'attention de toute l'organisation sur le domaine considéré comme le plus critique (Simons, 1994).

### **3.1.2 Vers une philosophie non financière**

De nos jours, l'équation qui régit les économies du monde à changer d'allure. Dorénavant, la demande n'est plus systématiquement supérieure à l'offre, les clients ne peuvent plus être marginalisés et le nombre des concurrents continue d'évoluer exponentiellement. Ces dernières évolutions conduisent à une nouvelle piste de réflexion, en légitimant le questionnement de l'approche endogène du contrôle de gestion qui accorde un intérêt grandissant à la maîtrise et à la réduction des coûts, en basculant vers une approche exogène qui se soucie du déchiffrement des énigmes du monde extérieur et de la création de la valeur pour les différentes parties prenantes.

Dans un contexte similaire, les spécialistes en contrôle de gestion ont manifesté une résistance exorbitante à l'égard des outils proposés par la discipline newtonienne, en incitant le monde académique et professionnel à la nécessité de donner naissance à des innovations managériales. Suite à leur appel, le domaine de la comptabilité, du contrôle et de l'audit a vu émerger de nombreuses contributions du monde entier, notamment le target costing, l'activity-based costing, l'activity-based management, l'analyse de la valeur, l'ingénierie de la valeur, la philosophie Kaizen, etc. Ces outils ont été développés pour répondre aux besoins des clients, qui sont constamment au centre des préoccupations des gestionnaires (Kenneth Hugh Weir, 2014).

Après l'avènement du pouvoir des clients, les actionnaires ont regagné en importance vers le début des années 1990. Cependant, cette situation n'a pas duré longtemps car un débat majeur a éclaté entre les partisans de la valeur actionnariale et ceux de la valeur partenariale. Aux États-Unis, la valeur actionnariale a prévalu pendant de nombreuses années, en raison des convictions véhiculées par les universitaires et les professionnels selon lesquelles l'entreprise ne doit pas chercher à servir l'ensemble de ses parties prenantes, mais plutôt à accorder une attention croissante aux actionnaires. Selon les défenseurs de cette vision, les investisseurs ont une plus grande légitimité que les autres parties prenantes car leur absence entraîne la dissolution de l'entreprise.

De l'autre côté de cette histoire, de nombreux auteurs et praticiens ont exprimé leur opposition à ces propos en remettant en question la souveraineté exclusive des actionnaires et en prônant une transition vers la valeur partenariale. Selon eux, si les actionnaires sont indispensables pour financer les activités de l'entreprise, les autres parties prenantes jouent également un rôle primordial dans sa survie. Par exemple, l'absence des salariés peut paralyser les activités routinières, tout comme l'absence des autres parties prenantes (fournisseurs, État, etc.). Cette perception a provoqué un changement radical, en encourageant l'émergence de nouveaux instruments, tels que : le balanced scorecard, le prisme de la performance, etc (Hugues Poissonnier, 2017).

### **3.2 Pour un contrôle de gestion au service de l'innovation**

#### **3.2.1 Rôle et place du levier interactif**

Dans sa publication intitulée « *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal* », Robert Simons, titulaire de la chaire Charles M. Williams en administration des affaires à la Harvard Business School, s'oppose aux propos largement vulgarisés par le père fondateur de la discipline, Anthony Robert Newton, qui indiquent que le contrôle de gestion contribue à la mise en place de la stratégie. À l'inverse, Simons estime que la discipline newtonienne constitue un véritable vecteur d'émergence de nouvelles stratégies, mais que cela passe nécessairement par l'usage interactif des outils de contrôle de gestion.

Bien que les informations fournies par les instruments de contrôle de gestion soient indispensables, ce sont les interprétations des acteurs qui sont les plus importantes, car elles peuvent donner lieu à des propositions et des suggestions innovantes. Dans un environnement turbulent, l'élaboration de la stratégie ne doit pas être réservée uniquement au top management ; les employés qui appartiennent à des niveaux hiérarchiques inférieurs peuvent jouer un rôle déterminant. De même, Simons a souligné que l'utilisation interactive des outils de contrôle de gestion favorise l'émergence de nouvelles stratégies par une approche bottom-up. Par conséquent, les employés issus de différents champs disciplinaires sont encouragés à prendre l'initiative de résoudre les problèmes et de saisir les opportunités inattendues. Certaines actions sont cruciales sur le plan tactique, tandis que d'autres ne le sont pas. Les expériences réussies seront maintenues, répétées et étendues.

L'usage interactif des systèmes de contrôle ne se limite pas foncièrement à stimuler l'émergence de nouvelles stratégies d'innovation, mais ces systèmes possèdent aussi un impact inestimable sur la promotion de la créativité individuelle. Les idées présentées par Sitepo et al, (2020) dans leur article : « *How does interactive use of budgets affect creativity ?* » s'inscrivent dans cette perspective en avançant que l'encouragement de la communication et de l'interaction intensives sont bénéfiques pour générer des idées nouvelles, créatives et utiles. Sous cet éclairage, l'usage interactif des budgets fournit une opportunité immanquable d'expérimentation et d'apprentissage pour faciliter les réponses proactives aux menaces et aux opportunités environnementales.

En effet, le mode d'usage interactif des budgets se caractérise par l'interprétation et la concertation des données générées par le système lors de réunions organisées par les supérieurs hiérarchiques en faveur de leurs subordonnés et pairs. Cette approche crée un environnement propice au partage d'informations et fournit des renseignements sur les incertitudes stratégiques, ce qui peut déclencher une révision des plans d'action. Un nombre appréciable d'études ont montré que les supérieurs hiérarchiques qui supportent les interactions entre les employés contribuent à l'instauration d'un cadre de travail favorable à la créativité, ainsi que l'usage interactif des budgets motive et inspire les employés de manière non invasive et facilitatrice.

#### **3.2.2 Information non financière, un vent nouveau sur l'innovation**

Il est possible que la dimension financière de la performance puisse évaluer la création ou la destruction de valeur pour les actionnaires, mais peut-elle faire de même pour les autres parties prenantes, en particulier les clients ? Bien qu'une augmentation des ventes puisse être perceptible lorsqu'un nouveau produit est mis sur le marché, cela ne garantit pas nécessairement la satisfaction des clients. Autrement dit, l'arrivée d'une nouvelle technologie est susceptible de se traduire par la génération des sommes pharaoniques, mais ces derniers risquent de s'estomper si l'entreprise ne prête pas une

grande attention aux commentaires et aux questions soulevés. Par conséquent, l'usage exclusif de l'information financière est loin de refléter la performance réelle des entreprises et il se trouve incapable de remonter la bonne information aux managers pour encourager en continu le déclenchement du processus d'innovation.

Envisagé de cette manière, la dimension non financière se propose de répondre aux exigences des parties prenantes qui ont été profondément marginalisées pour si longtemps et qui jouent un rôle central dans l'encouragement et la mise en place de l'innovation. Assurément, la mesure de la dimension relative à la satisfaction client<sup>2</sup> est porteuse de nombreux avantages puisqu'elle livre des conclusions qui concordent parfaitement avec l'objectif de l'innovation. Un bref aperçu sur le mécanisme de fonctionnement de la balanced scorecard révèle que le principe de la relation de cause à effet (cause-and-effect relationship) se situe au cœur de cette innovation managériale en reliant quatre axes principaux : les processus internes, l'apprentissage organisationnel, la perspective client et la dimension financière (Hugues Poissonnier, 2017).

#### **4. Innovation vue comme un processus : quels rôles pour le contrôle de gestion ?**

##### **4.1 Face aux degrés d'extension de l'innovation**

Le contrôle de gestion joue un rôle notable dans la validation de chaque étape du processus innovationnel. Toutefois, la diversité des degrés d'extension de l'innovation interpelle sans cesse le recours à des systèmes de contrôle variés. C'est dans cette perspective que Davila et al, (2009) ont repoussé la réflexion à travers l'idée que : « *l'innovation n'est pas un phénomène monolithique mais des processus variés qui coexistent en parallèle, et c'est d'autant plus que chacun d'eux requiert différents types de systèmes de contrôle.* » Jusqu'à présent, le monde académique possède une connaissance tellement réduite et insuffisante autour de la métamorphose, la conception et l'usage des systèmes de contrôle durant les processus de l'innovation. Sans oublier de mentionner l'ambiguïté qui entoure l'interaction qui lie ces systèmes au contrôle informel. En mettant en avant les dispositions effleurées par Davila et al, (2009) les innovations radicale et incrémentale nécessitent des systèmes de contrôle de diverse nature.

Sous cette optique, David Bedford a mené une étude remarquable « *Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance* », en mobilisant les leviers de contrôle de Simons pour examiner comment les managers arrivent-ils à combiner des activités d'une essence paradoxale, comme l'exploitation et l'exploration. En effet, dans un premier temps, les résultats de la recherche indiquent que l'usage interactif des systèmes de contrôle se traduit par une étourdissante amélioration de la performance des organisations engagées dans des activités exploratoires. Néanmoins,

---

<sup>2</sup> Les indicateurs non financiers fournissent des informations précieuses sur les besoins, les préférences et les comportements des clients, ce qui allège sensiblement l'identification des opportunités d'innovation. En effet, l'évaluation de la satisfaction client encourage sans relâche les entreprises à innover, en leur communiquant un objectif clair à atteindre. Par ailleurs, au cas où ces indicateurs dévoilent l'existence d'une anomalie, les entreprises vont rechercher de nouvelles technologies pour améliorer leurs produits ou services, en vue d'augmenter le taux de satisfaction. En assurant le suivi de cet indicateur avant et après l'introduction de l'innovation, les entreprises peuvent déterminer si ces nouvelles technologies ont été bénéfiques pour leurs clients et si elles ont amélioré substantiellement leur expérience.

ce mode d'usage ne possède aucune répercussion sur la performance des organisations qui s'inscrivent dans le cadre d'une philosophie exploitante.

Les conclusions sous-entendent de façon semblable que l'usage diagnostique des systèmes de contrôle est associé à un surcroît appréciable de la performance des organisations qui se concentrent sur l'exploitation des capacités technologiques et des marchés existants. Par ailleurs, dans le cas des organisations qui privilégient le développement des activités exploratoires, Bedford confirme que l'adoption des systèmes de contrôle diagnostique et de barrières sont reliés indépendamment à la performance, attendu que chacun d'eux est séparé temporellement et spatialement de l'autre. Pourtant, cela n'exclut pas d'une manière déterministe et absolue l'absence d'une interrelation entre ces systèmes.

En définitive, David Bedford a fait valoir que la combinaison des leviers interactif et diagnostique a une immense influence sur la performance des organisations ambidextres. Cela suppose que la conciliation de ces deux leviers contribue amplement à la génération de la tension dynamique nécessaire à la gestion des modes innovatifs contradictoires (Bedford, 2015).

#### **4.2 Les leviers de contrôle sous un angle processuel**

Dans la même veine, Chiesa et al, (2009) annonce que le degré de nouveauté des projets innovants possède un impact conséquent sur la nature du contrôle de gestion. Réellement, un niveau de radicalité supérieure implique un usage de plus en plus large des contrôles sociaux, tels que les systèmes interactifs et des barrières dans le dessein d'affronter des incertitudes de nature variées et qui possèdent un degré d'extension hyper-élevé. Abstraction faite du système de contrôle le plus convenable à un projet innovant, chaque phase du processus innovatif a ses propres spécificités, faisant appel à des systèmes de contrôle multiformes.

Les conclusions émises par Chiesa et al, (2009) dans leur publication « *Exploring management control in radical innovation projects* » sont révélatrices de la réalité suivante : Il est généralement admis que la première phase portant sur la génération d'un concept unificateur est distinguée par une incertitude singulière et une faible analysabilité des tâches, en justifiant la prédominance des « *soft control systems* », tels que les systèmes de croyances et des barrières qui supportent largement la créativité et l'innovation ainsi que l'usage interactif des systèmes de contrôle qui s'occupe des incertitudes. Une fois les acteurs choisissent et fixent le concept, les entreprises commencent graduellement à concevoir des procédures standardisées destinées au développement, avec comme résultat escompté, l'usage interactif est graduellement délaissé en faveur de l'usage diagnostique des systèmes de contrôle. Finalement, la phase de la commercialisation se trouve à l'abri de différentes formes d'incertitudes, de même que les tâches entreprises deviennent analysables, en conséquence le recours abusif au contrôle interactif diminue drastiquement cédant la place au contrôle diagnostique.

C'est ainsi qu'en mettant l'accent sur l'aspect processuel de l'innovation que la vitalité des systèmes de contrôle s'extériorise en ayant comme objectif de répondre aux exigences de chaque phase. Dans ce sens, le fameux article « *Accounting and control, entrepreneurship and innovation : venturing into new research opportunities* », de Davila et al, (2009) a soulevé que l'innovation est un processus subdivisé en huit étapes, à savoir : « *intelligence gathering, idea recognition, idea selection, execution, transition to manufacturing, commercialisation, value capture* », de plus, que chacune d'elle a besoin d'être gérée activement en faisant appel à des systèmes de contrôle.

Dans le même ordre d'idée, Cooper et Kleinschmidt ont déclaré dans leur publication « *an investigation into the new product process : steps, deficiencies, and impact* » que le développement d'un nouveau produit passe par un processus structuré en treize étapes, en particulier : « *initial screening, preliminary market assessment, preliminary technical assessment, detailed market study/market research, business/financial analysis, product development, in-house product testing, customer tests of product, test market/trial sell, trial production, precommercialization business analysis, production start-up, market launch* ». Décidément, la validation de chacune de ces phases est conditionnée par l'adoption de multiples outils de contrôle de gestion.

En fin de compte, Davila et al, (2009) ont souligné que la structuration des processus de l'implémentation des innovations radicale et incrémentale, demandent l'adoption des outils formels de contrôle, sans pour autant devenir des mécanismes rigides. Ces instruments sont suffisamment flexibles de manière à tirer profit des opportunités inattendues, mais ils sont assez robustes pour assurer la bonne conduite des processus de l'innovation.

## **5. Recherche d'une réponse à l'ambiguïté d'une relation**

Trancher de manière définitive de la relation (contrôle de gestion/innovation) est une affaire d'une extrême difficulté, vu que des organisations qui possèdent des spécificités pratiquement identiques peuvent afficher des pratiques variées en matière du contrôle de gestion. Cela s'explique en partie par la perception des acteurs qui évolue régulièrement en fonction du temps parcouru et des situations rencontrées. Raison pour laquelle la capture de l'ensemble des particularités du contrôle de gestion au sein des entreprises innovantes est soumise à la conduite de nombreuses études longitudinales afin d'enrichir le cadre théorique existant pour donner naissance à un modèle théorique capable de refléter partiellement la réalité. Ces idées rejoignent la réflexion formulée par Katia Dangereux dans sa thèse baptisée : « *contrôle de gestion et innovation produit : observation et interprétation des influences réciproques* » qui met en lumière le fait que : « *La question du lien aurait été également délicate à traiter par ce biais puisqu'elle aurait nécessité des études longitudinales pour recouvrir toutes ces expériences positives ou négatives de l'interaction entre innovation et contrôle de gestion vécues dans ces entreprises. Or, il est difficile pour un unique chercheur de mener plusieurs études longitudinales parallèlement.* » (Dangereux, 2016).

En s'intéressant de manière critique à la dimension processuelle de l'innovation, une difficulté accrue surgit autour du choix du mode d'usage le plus approprié à chaque phase du processus. Une vue d'ensemble de la littérature dévoile que l'usage interactif des systèmes de contrôle est indispensable pour réussir la phase de l'initiation, car il permet la communication et l'interaction entre les différents acteurs, qui appartiennent à des métiers et à des niveaux hiérarchiques distincts pour fixer le concept objet de développement.

Toutefois, la publication intitulée « *contrôle de gestion et innovation : influences réciproques ?* » de Katia Dangereux a montré que l'usage diagnostique des systèmes de contrôle ne peut être que bénéfique pour le déclenchement du besoin en innovation. Par exemple, lorsqu'une comparaison est effectuée entre les réalisations et les éléments budgétisés au cours de la phase d'exécution ou de clôture, elle peut révéler des écarts négatifs qui peuvent être interprétés de différentes manières, notamment comme la présence d'un dysfonctionnement. Pour y remédier de manière rapide et efficace, il est considéré comme essentiel de lancer un nouveau projet d'innovation.

À cet égard, il est crucial de retenir que la phase de l'initiation est composée d'un grand nombre des étapes, et chacune d'elle nécessite d'être validée par des systèmes de contrôle. Par conséquent, cela ne suppose-t-il pas la fixation des objectifs et la mise en place des indicateurs au préalable ? En effet, dès que la solution est retenue, le projet a tendance à être planifié en engageant des efforts collectifs pour élaborer les budgets, allouer les ressources, assurer le financement de l'innovation et calculer la rentabilité du projet. Dans cet esprit, la phase de la planification obéit à la dictature de l'usage diagnostique des systèmes de contrôle. Cependant, autant d'interrogations s'imposent comme une évidence : Les entreprises implémentent-elles uniquement les projets innovants les plus rentables ? et s'il s'agit de mettre en place un projet non rentable, qui a pour visée de fidéliser un client stratégique ou d'écraser la concurrence, son annulation est-elle toujours justifiée ? À maintes reprises, le lancement d'un projet innovant stratégique exige l'allocation des ressources financières supplémentaires, car, le budget a été dépassé. En toute logique, cela constitue-t-il une preuve légitime pour clôturer le projet en question ? En dernier lieu, les scénarios évoqués doivent-ils s'accompagner par l'organisation de multiples réunions en vue d'examiner en profondeur les conséquences des décisions potentielles ?

À côté de ces réflexions, il devient primordial de préciser que le passage d'un mode d'usage à un autre dans la même phase est particulièrement ambiguë jusqu'à présent. Un examen de la littérature atteste que les conditions de transition de l'usage interactif à l'usage diagnostique, se limitent foncièrement à deux éléments : les incertitudes stratégiques et la culture des dirigeants. Réellement, ces deux éléments sont-ils les conditions exclusives de la métamorphose des modes d'usage au sein de la même phase ? Dans le même élan, l'idée abordée par Robert Simons dans la section « *choosing how many control systems to use interactively* » de son ouvrage « *Levers of control* », met en relief que les managers ont intérêt à utiliser un seul système de contrôle d'une façon interactive pour des considérations économique, cognitive et stratégique. En revanche, l'usage interactif de certains systèmes de contrôle est seulement valable en situations de crise dans le but de faire ressortir la bonne voie pour survivre. Les arguments apportés par Simons semblent être solides et convaincants, mais Ouaïdi El Haouary a indiqué dans la conclusion du quatrième chapitre de sa thèse « *le contrôle de gestion, de la logique de régulation à la logique d'apprentissage : étude de cas* » que les managers utilisent régulièrement divers systèmes de contrôle interactivement.

En outre, les projets innovants sont organisés en quatre phases qui mobilisent des outils de contrôle de gestion bien déterminés pour accomplir des rôles spécifiques, tels que : « *faire émerger de nouvelles stratégies, booster la créativité, atténuer le niveau d'incertitude, élaborer un plan stratégique de conception, assurer la communication, la coordination et la motivation, motiver et impliquer les différents acteurs, supporter l'apprentissage, planifier la stratégie, quantifier les objectifs stratégiques, évaluer le portefeuille, se doter des ressources financières, humaines et matérielles nécessaires à l'implémentation de l'innovation, évaluer la rentabilité financière du projet pour trancher de sa réalisation, gérer les risques potentiels, mettre en place un système de coût adaptatif, créer un environnement favorable, gérer la complexité, identifier les dysfonctionnements opérationnels, communiquer, coordonner et responsabiliser les acteurs, renforcer l'apprentissage organisationnel, défendre la conformité et l'ordre, choisir un système de rémunération plus adéquat aux activités innovantes, mesurer le niveau de la création de la valeur pour les différentes prenantes et identifier les meilleures pratiques.* » (Dangereux, 2016). Ces éléments constituent-ils une liste exhaustive des rôles assurés par les instruments du contrôle de gestion durant les différentes phases d'un projet innovant, ou y a-t-il d'autres rôles qui pourraient être découverts ?

La fréquence d'usage des outils de contrôle de gestion soulève également des interrogations : dans le cas des projets innovants, quelle est la fréquence d'usage des instruments la plus appropriée ? une fréquence d'usage mensuelle est-elle capable de révéler l'ensemble des opportunités d'innovation ? est-elle en mesure d'apporter des éléments de réponse détaillés et pointues aux marges négatives constatées, ou elle se contente des explications sommaires ? les répercussions des actions prises seront-elles comptabilisées sur le mois écoulé ou en cours ? une fréquence d'usage hebdomadaire permet-elle de dévoiler toutes les opportunités d'innovation possibles ? est-elle apte à expliquer scrupuleusement les causes racines des marges négatives enregistrées ? permet-elle également de prendre les mesures nécessaires au moment opportun ? une fréquence d'usage hebdomadaire suppose des mises à jour régulières des informations générées par les outils du contrôle de gestion, cela provoque-t-il une surcharge cognitive des acteurs ? au bout du compte, quels sont les variables qui peuvent influencer sur la fréquence d'usage des instruments ?

L'appel à contribution qui a été lancée par Davila et al, (2009) n'a pas trouvé d'appui ni de réponse au sein des milieux académiques. La pénurie exceptionnelle des recherches qui s'intéressent à étudier dans une perspective processuelle les systèmes de contrôle, n'a fait qu'accroître l'ambiguïté portant sur la variation, la conception et l'usage de ces systèmes pendant les processus des innovations radicales et incrémentales. Ce constat amène la présente publication aux questions suivantes : est-ce que la nature particulière de l'innovation radicale rend cette zone de recherche inaccessible pour les chercheurs des pays sous-développés et en voie de développement ? l'idée en elle-même a-t-elle d'essence ?

Enfin, une bonne partie des recherches menées dans ce domaine se focalisent sur les leviers interactif et diagnostique au déterminant des autres. Cela conduit à des conclusions confuses étant donné que les systèmes de contrôle de gestion doivent être perçus comme un ensemble, en s'éloignant d'une approche élémentaire qui tâche d'examiner chaque système indépendamment de l'autre. À ce titre, Malmi et Brown ont spécifié que : « *une meilleure compréhension des systèmes de contrôle de gestion comme un « package » est susceptible de faciliter le développement d'une théorie capable de se renseigner sur la bonne manière de concevoir des typologies de contrôle qui ont pour finalité de soutenir les objectifs organisationnels, contrôler les activités et de piloter la performance organisationnelle.* » (Malmi et Brown, 2008).

## **6. Conclusions et perspectives de recherche**

Une examination des travaux scientifiques qui se préoccupent d'étudier la relation entre le contrôle de gestion et l'innovation a fait ressortir que le contrôle de gestion sous sa forme classique bloque l'innovation, vu qu'il tire ses racines de la philosophie cybernétique. En effet, plusieurs auteurs (Pfister, 2014 ; Davila et al., 2009 ; Amabile et al., 1996 ; Hofstede, 1978 ; Johnson et Kaplan, 1987 ; Kenneth Hugh Weir, 2014 ; Chenhall, 2003 ; Simons, 1994 ; Otley, 1994 ; Jean-François Henri, 2006 ; Kim Langfield-Smith, 1997 ; Haustein et al., 2014) ont passé en revue les motifs qui animent le caractère antagoniste de cette relation, notamment :

(1) Le contrôle dans sa dimension traditionnelle est inadapté aux exigences de la créativité.

(2) L'usage des informations de nature financière ne permet pas de refléter la performance réelle des organisations, car il s'inscrit dans une perspective court-termiste.



(3) La cybernétique repose sur la fixation des standards, alors que l'innovation est un phénomène purement stochastique.

(4) L'usage diagnostique des systèmes de mesure de la performance est étroitement lié à des canaux de communication hautement structurés et à un flux d'informations très restreint. Toutefois, l'innovation repose sur des processus interfonctionnels qui nécessitent des canaux de communication ouverts pour faciliter la circulation de l'information.

Cette perception qui place le contrôle de l'innovation dans une optique paradoxale est complètement délaissée par les académiciens et les professionnels. En définitive, la parution du livre de Robert Simons a réhabilité la place du contrôle de gestion dans le processus de l'innovation, du fait que :

(1) L'adoption des indicateurs de différentes natures (financière et non financière) peut potentiellement révéler la performance réellement obtenue par les organisations, tout en se positionnant dans une vision court, moyen et long-termiste.

(2) Le recours aux informations non financières déclenche le processus d'innovation.

(3) L'usage interactif encourage la communication entre l'ensemble des niveaux hiérarchiques pour trouver des explications logiques aux informations alarmantes recueillies par les instruments du contrôle de gestion.

(4) L'usage interactif des systèmes de contrôle stimule la créativité individuelle.

(5) Le renouveau du contrôle de gestion ne se limite pas à l'implémentation de la stratégie, mais il contribue aussi à l'émergence de nouvelles stratégies d'innovation.

(6) L'usage interactif des systèmes de contrôle accorde un intérêt particulier aux incertitudes stratégiques.

Simons a repensé le rôle du contrôle de gestion dit « *traditionnel* » en soulignant que les recherches qui ont indiqué que la discipline newtonienne ne soutient pas l'innovation ont mis l'accent sur un seul levier de contrôle, à savoir l'usage diagnostique. Par contre, les papiers qui ont arrivé à la conclusion qui postule que le contrôle de gestion supporte l'innovation ont étudié les répercussions de l'usage simultané des leviers diagnostique et interactif. Ces propos assument une seule signification que chaque mode d'usage remplit des rôles spécifiques au niveau processuel.

Dans cette manière d'envisager les choses, une nouvelle vague de recherche s'est amorcée, avec pour objectif l'analyse des rôles assurés par l'usage diagnostique et interactif dans chaque phase du processus de l'innovation. Par ailleurs, quand il s'agit de l'usage interactif des systèmes de contrôle pendant les phases d'initiation, de planification et d'exécution, les objectifs sont : « *d'encourager la créativité, de réduire les incertitudes stratégiques, de générer de nouvelles stratégies d'innovation, d'allouer des ressources financières supplémentaires, et finalement d'analyser les écarts négatifs pour réaliser des apprentissages en simple et/ou en double boucle.* » En revanche, l'usage diagnostique des systèmes de contrôle au cours des quatre phases d'un projet innovant, a pour visée : « *de traduire la stratégie en objectifs, de mettre en place des plans stratégiques de conception, d'élaborer des budgets, d'évaluer la rentabilité, d'allouer les ressources, de garantir la communication, la coordination et la motivation des acteurs, de gérer la complexité, de maîtriser les risques, de comparer les réalisations*

*avec les objectifs préétablis, d'encourager l'apprentissage en simple boucle, de mesurer le succès du projet et de mettre en place un système de récompense adapté aux activités innovantes. »*

Toutefois, malgré les efforts de recherche déployés, certains aspects de cette relation demeurent encore ambigus, il convient de noter à cet égard :

Une grande partie des études conduites par les académiciens portant sur l'analyse de la relation (contrôle de gestion/innovation) sont de nature quantitative (Davila et al., 2009 ; Sandino, 2007 ; Davila et Foster, 2007, 2005 ; Bedford, 2015 ; Bisbe et Malagueño, 2012 ; Malagueño et Bisbe, 2010 ; Henri, 2006 ; Cañibano et al., 2000 ; Akryod et al., 2009 ; Jørgensen et Messner, 2009 ; Gautier, 2002 ; Hertenstein et Platt, 2000). Assurément, l'unité d'analyse retenue<sup>3</sup> change d'une publication scientifique à une autre, pourtant la méthode adoptée est toujours la même (quantitative). Par voie de conséquence, une attention toute particulière doit être portée aux études qualitatives en vue d'enrichir le cadre théorique existant pour donner naissance à une théorie susceptible de refléter fidèlement la réalité. Sous ce rapport, l'administration de nombreuses études longitudinales est une nécessité pour déterminer le mode et la fréquence d'usage, les rôles et les instruments du contrôle de gestion les plus convenables à chaque étape du processus.

En effet, si la bonne conduite de la phase de la clôture est conditionnée par le recours exclusif à l'usage diagnostique, et c'est ainsi que la réussite de la phase de l'exécution est soumise à la dictature de l'usage simultané du mode diagnostique et interactif. Les modes d'usage les plus appropriés à la phase de l'initiation et de la planification soulèvent un débat d'une grande envergure, requérant un effort substantiel de recherche pour identifier les conditions de passage d'un mode d'usage à un autre au sein de la même phase. La littérature a mis en avant que les éléments qui facilitent la transition entre les modes d'usage se limitent aux nombres de deux : les incertitudes stratégiques et la culture des dirigeants. Réellement, ces deux éléments constituent-ils les conditions décisives de passage de l'usage diagnostique à l'usage interactif, et vice versa?

D'après le père fondateur des leviers de contrôle Robert Simons, les managers sont censés choisir un seul système de contrôle pour faire l'objet de l'usage interactif, cela est dû essentiellement à trois contraintes majeures qui sont d'ordre économique, cognitive et stratégique. D'une manière similaire, l'auteur affirme que l'usage interactif de multiples systèmes de contrôle est uniquement valable en cas de crises afin de dépister et découvrir les voies idéales pour survivre. Néanmoins, un certain nombre de recherches publiées récemment sur ce sujet contredisent les arguments de Simons, en démontrant que les managers utilisent interactivement plusieurs systèmes de contrôle, même en dehors des situations de crise.

Une inspection minutieuse des spécificités de l'innovation révèle l'existence de deux degrés d'extension : l'innovation radicale et l'innovation incrémentale. Ces types d'innovation découlent de deux logiques antinomiques (l'exploitation et l'exploration), en impliquant l'unicité des processus d'implémentation et la diversité des systèmes de contrôle. C'est dans cette perspective que Davila et al. (2009) ont souligné l'importance de mener des recherches qui étudient les systèmes de contrôle sous un angle d'analyse processuel afin d'adopter un regard critique sur leur évolution, leur conception et leur utilisation.

---

<sup>3</sup> Petites et moyennes entreprises, grandes entreprises et projets innovants.

En somme, la plupart des études menées dans ce domaine se concentrent sur l'examen de deux leviers exclusivement : les systèmes de contrôle diagnostique et interactif, tandis que les deux autres leviers sont largement ignorés. Pourtant, il est crucial de considérer les systèmes de contrôle dans leur ensemble plutôt que d'adopter une approche fragmentée, qui ne permet pas le développement d'une théorie complète pour concevoir un système de contrôle efficace qui vise à atteindre les objectifs organisationnels, à contrôler les activités et à piloter la performance organisationnelle.

## **Bibliographie**

- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change : An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), 189-204. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(98\)00059-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(98)00059-2)
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2004). Accounting for Flexibility and Efficiency : A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain\*. *Contemporary Accounting Research*, 21(2), 271-301. <https://doi.org/10.1506/VJR6-RP75-7GUX-XH0X>
- Akroyd, C., Narayan, S., & Sridharan, V. G. (2009). *The Use of Control Systems in New Product Development Innovation : Advancing the 'Help or Hinder' Debate*.
- Amabile, T. M., Conti, R., Coon, H., Lazenby, J., & Herron, M. (1996). Assessing the work environment for creativity. *Academy of Management Journal*, 39(5), 1154-1184.
- Ax, C., Greve, J., & Nilsson, U. (2008). The impact of competition and uncertainty on the adoption of target costing. *International Journal of Production Economics*, 115(1), 92-103. <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2008.04.010>
- Bedford, D. S. (2015). Management control systems across different modes of innovation : Implications for firm performance. *Management Accounting Research*, 28, 12-30. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.04.003>
- Bisbe, J., & Malagueño, R. (2012). Using strategic performance measurement systems for strategy formulation : Does it work in dynamic environments? *Management Accounting Research*, 23(4), 296-311. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.05.002>
- Bisbe, J., & Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29(8), 709-737. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2003.10.010>
- Bouquin, H. (s. d.). *LE CONTRÔLE DE GESTION : REPÈRES PERDUS, ESPACES À RETROUVER*.
- Bouquin, H., & Pesqueux, Y. (1999). Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 5(3), 93. <https://doi.org/10.3917/cca.053.0093>
- Cañibano, L., García-Ayuso, M., & Sánchez, M. P. (2000). Shortcomings in the measurement of innovation: Implications for accounting standard setting. *Journal of Management and Governance*, 4(4), 319-342.

- Chauvey, J.-N. (2010). Hypocrisie, déraison : Les nouveaux leviers du contrôle ? : *Comptabilité Contrôle Audit, Tome 16*(1), 33-51. <https://doi.org/10.3917/cca.161.0033>
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context : Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society, 28*(2-3), 127-168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Chiapello, E. (1997). Les organisations et le travail artistiques sont-ils contrôlables ? *Réseaux, 15*(86), 77-113. <https://doi.org/10.3406/reso.1997.3113>
- Chiesa, V., Frattini, F., Lamberti, L., & Noci, G. (2009). Exploring management control in radical innovation projects. *European Journal of Innovation Management, 12*(4), 416-443. <https://doi.org/10.1108/14601060910996909>
- Cooper, R. G., & Kleinschmidt, E. J. (s. d.). *An Investigation into the New Product Process : Steps, Deficiencies, and Impact.*
- Dangereux, K. (s. d.). *Contrôle de gestion et innovation produit : Observation et interprétation des influences réciproques.* 407.
- Davila, A., & Foster, G. (2005). Management Accounting Systems Adoption Decisions : Evidence and Performance Implications from Early-Stage/Startup Companies. *The Accounting Review, 80*(4), 1039-1068. <https://doi.org/10.2308/accr.2005.80.4.1039>
- Davila, A., & Foster, G. (2007). Management Control Systems in Early-Stage Startup Companies. *The Accounting Review, 82*(4), 907-937. <https://doi.org/10.2308/accr.2007.82.4.907>
- Davila, A., Foster, G., & Oyon, D. (2009). Accounting and Control, Entrepreneurship and Innovation : Venturing into New Research Opportunities. *European Accounting Review, 18*(2), 281-311. <https://doi.org/10.1080/09638180902731455>
- El Haouary, O. (2021). Le contrôle de gestion, de la logique de régulation à la logique d'apprentissage : étude de cas (Doctoral dissertation). Sidi Mohamed Ben Abdellah University, Morocco.
- Gautier, F. (2002). Les systèmes de contrôle de gestion des projets de conception et de développement de produits nouveaux: une analyse empirique. Institut d'administration des entreprises de Paris, GREGOR.
- Haustein, E., Luther, R., & Schuster, P. (2014). Management control systems in innovation companies : A literature based framework. *Journal of Management Control, 24*(4), 343-382. <https://doi.org/10.1007/s00187-014-0187-5>
- Henri, J.-F. (2006). *Management control systems and strategy : A resource-based perspective.* 30.
- Hertenstein, J. H., & Platt, M. B. (2000). Performance Measures and Management Control in New Product Development. *Accounting Horizons, 14*(3), 303-323. <https://doi.org/10.2308/acch.2000.14.3.303>

- Hofstede, G. (1978). The Poverty of Management Control Philosophy. *Academy of Management Review*, 13.
- Hui Wee, S., Yau Foong, S., & S.C. Tse, M. (2014). Management control systems and organisational learning: The effects of design and use. *Accounting Research Journal*, 27(2), 169-187. <https://doi.org/10.1108/ARJ-05-2013-0026>
- Jalonen, H. (2011). The uncertainty of innovation : A systematic review of the literature. *Journal of Management Research*, 4(1). <https://doi.org/10.5296/jmr.v4i1.1039>
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost : The rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press.
- Jørgensen, B., & Messner, M. (2009). Management Control in New Product Development : The Dynamics of Managing Flexibility and Efficiency. *Journal of Management Accounting Research*, 21(1), 99-124. <https://doi.org/10.2308/jmar.2009.21.1.99>
- Klout, T. (1997). Organizational learning and management control systems: responding to environmental change. *Management Accounting Research*, (8), 47-73.
- Koberg, C. S., Detienne, D. R., & Heppard, K. A. (2003). An empirical test of environmental, organizational, and process factors affecting incremental and radical innovation. *The Journal of High Technology Management Research*, 14(1), 21-45. [https://doi.org/10.1016/S1047-8310\(03\)00003-8](https://doi.org/10.1016/S1047-8310(03)00003-8)
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy : A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207-232. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(95\)00040-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(95)00040-2)
- Leifer, R., O'Connor, G. C., & Rice, M. (2001). Implementing radical innovation in mature firms : The role of hubs. *Academy of Management Perspectives*, 15(3), 102-113. <https://doi.org/10.5465/ame.2001.5229646>
- Liu, X., & Dooren, W. V. (2013). Use of Performance Information as an Organizational Routine in Management Control. *Performance Improvement*, 52(10), 28-36. <https://doi.org/10.1002/pfi.21379>
- Malagueño, R., & Bisbe, J. (2010). The role of management accounting and control systems as antecedents of organizational creativity and innovation capabilities. Available at SSRN 1720989.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
- Norman, D. A., & Verganti, R. (2014). Incremental and Radical Innovation : Design Research vs. Technology and Meaning Change. *Design Issues*, 30(1), 78-96. [https://doi.org/10.1162/DESI\\_a\\_00250](https://doi.org/10.1162/DESI_a_00250)
- Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research*. 289-299.
- Otley, D. T., Soin, K., & Management Control Association (Éds.). (2014). *Management control and uncertainty*. Palgrave Macmillan.

- Ouchi, W. G. (1979). A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. *Management Science*, 25(9), 833-848. <https://doi.org/10.1287/mnsc.25.9.833>
- Poissonnier, H. (2017). Les outils de pilotage des performances : Révélateurs des destinataires de la valeur créée par l'entreprise. *Valeur(s) & management* (pp. 18-29). EMS Editions.
- Sandino, T. (2007). Introducing the First Management Control Systems : Evidence from the Retail Sector. *The Accounting Review*, 82(1), 265-293. <https://doi.org/10.2308/accr.2007.82.1.265>
- Simons, R. (1995). *Levers of control : How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press.
- Sitepu, E. M. P., Appuhami, R., & Su, S. (2020). How does interactive use of budgets affect creativity? *Pacific Accounting Review*, 32(2), 197-215. <https://doi.org/10.1108/PAR-05-2019-0054>
- Tran, L. (2018). Herbert Simon et la rationalité limitée: *Regards croisés sur l'économie*, n° 22(1), 54-57. <https://doi.org/10.3917/rce.022.0054>
- Valle, S., & Vázquez-Bustelo, D. (2009). Concurrent engineering performance : Incremental versus radical innovation. *International Journal of Production Economics*, 119(1), 136-148. <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2009.02.002>
- Vreja, L. O. (2014). *EVOLUTIONARY THEORY AND EVOLUTIONARY MANAGEMENT*.
- Weir, K. H. (2014). Management accounting and value creation (Doctoral dissertation). Heriot-Watt University, United Kingdom.