

La relation contrôle de gestion -Apprentissage organisationnel : Une étude exploratoire

Ouadie El Haouary, Abdelhamid Skouri

► **To cite this version:**

Ouadie El Haouary, Abdelhamid Skouri. La relation contrôle de gestion -Apprentissage organisationnel : Une étude exploratoire. Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, École Nationale de Commerce et de Gestion d'El Jadida, 2019, Volume 4 (Numéro 10), p: 297 - 320. hal-02299846

HAL Id: hal-02299846

<https://hal-univ-bourgogne.archives-ouvertes.fr/hal-02299846>

Submitted on 23 Oct 2019

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

La relation contrôle de gestion – Apprentissage organisationnel : une étude exploratoire

Relationship between management Control and Organizational learning: An exploratory Study

EL HAOUARY Ouadie

Doctorant chercheur en science de gestion

Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales de Fès

Laboratoire de recherche : Entrepreneuriat et Dynamique Economique des Territoires et des Organisations (EDETTO)

E-mail : ouadie.elhaouary@usmba.ac.ma

M. SKOURI Abdelhamid

Professeur de l'Enseignement supérieur

Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales de Fès

Directeur du laboratoire de recherche « Entrepreneuriat et Dynamique Economique des Territoires et des Organisations » (EDETTO)

Coordonnateur du Pôle Universitaire de recherche « Économie et Management des Organisations » (EMO)

E-mail : abdelhamid.skouri@usmba.ac.ma

Date de soumission : 01 / 08 / 2019

Date d'acceptation : 23 / 09 / 2019

Pour citer cet article :

EL HAOUARY. O & Skouri. A (2019) « La relation contrôle de gestion – Apprentissage organisationnel : une étude exploratoire », *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit* « Numéro 10, septembre 2019/ volume 4, Numéro 2, PP : 297-323.

Résumé :

Cet article traite la question de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel. La méthodologie de recherche mobilisée, basée sur une approche qualitative, est fondée sur une étude de cas de la filiale d'une multinationale industrielle. Les résultats obtenus ont d'abord montré l'existence d'une relation en double sens entre le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel. En plus de sa mission traditionnelle de régulation, l'usage interactif du système de contrôle de gestion favorise le développement des configurations de l'apprentissage en double boucle qui permet de remettre en question la pertinence et la validité de la stratégie ainsi que l'efficacité du système de contrôle de gestion lui-même. Ils relèvent également que cette orientation vers l'apprentissage se manifeste aussi bien sur le plan de la performance de l'entreprise.

Mots clés : Système de contrôle interactif ; logique de régulation ; apprentissage en double boucle ; performance organisationnelle ; étude exploratoire.

Abstract:

The aim of this study is to highlight the relationship between management control systems and organizational learning. In this purpose, a qualitative research was conducted within a multinational corporation. The results show the existence of reciprocity between management control systems and organizational learning. Beyond its traditional regulation mission, the interactive use of management control systems contributes to the development of a double loop learning configurations. In fact, DLL denies the relevance and the validity of strategy as well as the management control system's efficiency. Furthermore, the good use of management control systems increase the organizational performance.

Key words: Interactive control systems; regulatory logic; double loop learning (DLL); organizational performance; exploratory study.

Introduction

Dans un environnement des affaires dynamique où l'avantage compétitif se détériore rapidement, les organisations sont incitées à faire évoluer leurs pratiques de gestion en l'occurrence leurs systèmes de contrôle de gestion pour s'adapter en permanence aux changements, intégrer les différentes dimensions de la performance et améliorer leurs capacités organisationnelles.

En outre, l'accélération du changement conduit les chercheurs à s'interroger sur la manière dont les organisations utilisent et manipulent leurs pratiques de gestion pour s'adapter aux pressions de l'environnement et faire émerger des nouvelles configurations d'apprentissage organisationnel.

L'adaptation constitue une activité principale de l'apprentissage organisationnel qui garantit la compétitivité, la croissance et la pérennité des organisations (Kloot, L., 1997 ; Argyris. C, Schön. D, 2002). Cependant sa place n'est pas encore démontrée par les pratiques organisationnelles en général et par celles du contrôle de gestion en particulier.

Néanmoins, les recherches en management présentent ce phénomène en termes dichotomiques et la littérature essayant de synthétiser l'état de connaissance autour de la relation entre les deux champs est marquée par une grande confusion et un manque de cohésion. Ces recherches concernent essentiellement les organisations publiques ou encore ne sont pas analysées de point de vue des acteurs. Elles font apparaître en effet, deux courants de recherche majeurs. Le premier considère le contrôle de gestion comme bloquant de l'apprentissage organisationnel (R. Simons, 1991 ; Argyris. C, 1982 ; 1990, Hoque. Z & Hopper. T, 1994 ; Miles et al., 1978 ; Miller, D. 1990).

Toutefois, il existe des évolutions importantes dans la littérature qui réhabilite et légitime la place et le rôle du contrôle de gestion dans le processus de l'apprentissage organisationnel. Des investigations plus récentes renouvellent l'intérêt aussi bien théorique que managérial d'examiner la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel (Rabee S. & Rapijah. B, 2016 ; Paolo C, et al., 2015 ; S. H. Wee Soon Yau F & Michael S.C. Tse, 2014 ; Max. V, 2014 ; Batac. J & Carassus. D, 2009; Nelly & al Najjar, 2006; Mausolff. C, 2004; Kloot. L, 1997; S. K Widener, 2007; J. F Henri, 2006).

Les recherches sur le sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel se sont développées en suivant des approches différentes : l'adaptation aux changements de l'environnement (L. Kloot, 1997 ; Batac, J & Carassus, D 2009), l'amélioration de la performance (Nelly. A & al Najjar, 2006 ; Rabee S. & Rapiyah. B, 2016), le développement des capacités organisationnelles (S. K Widener, 2007 ; J. F Henri, 2006). Il n'existe cependant pas de cadre théorique intégratif, ce qui ouvre la voie à des nouveaux travaux de recherche.

Cette divergence entre certaines recherches ainsi que l'angle mort théorique perçu font émerger la question problématique suivante : le système du contrôle de gestion peut-il constituer un impératif de développement des configurations d'apprentissage organisationnel spécifiques ?

De cette question problématique découlent d'autres questions dont les réponses devraient contribuer à l'étude de l'objet de recherche :

Comment la littérature en management appréhende – t- elle la question de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel ?

Quels sont les facteurs qui peuvent exercer un effet direct/ indirect sur le sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel ?

Quelles sont les dimensions du contrôle de gestion qui influencent l'apprentissage organisationnel ?

L'article est structuré de la façon suivante. La première partie consiste à présenter une analyse de la littérature relative au sujet de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel ainsi que le terrain de recherche. Les choix méthodologiques qui ont guidé notre recherche sont détaillés au niveau de la deuxième partie. L'analyse et l'interprétation des données issues de l'investigation du terrain ainsi que la discussion des enseignements tirés de la phase exploratoire sont suggérées à la troisième partie. Les contributions théoriques et managériales ainsi que les implications théoriques et les limites de la recherche sont présentées au niveau de la conclusion.

1. La relation contrôle de gestion - apprentissage organisationnel : repères théoriques et proposition d'un cadre d'interprétation

Le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel sont considérés depuis longtemps comme à priori antinomiques et rarement considérés ensemble en management. Toutefois, il existe des évolutions récentes dans les travaux qui réhabilitent et légitiment la place et le rôle du contrôle de gestion dans le développement des configurations d'apprentissage spécifiques.

Nous exposons dans cette partie une synthèse de la revue de littérature sur la base de laquelle nous avons délimité notre objet de recherche pour présenter ensuite le cas objet de notre étude.

1.1. Revue de littérature sur la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel

Comprendre comment la littérature appréhende la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel est apparu comme une question de recherche délicate et peu abordée qui a suscité notre intérêt tout au long de ce travail. La réponse à cette question nous a permis d'opter pour un cheminement progressif qui se débute par l'analyse des travaux de recherche qui ont tenté de repérer véritablement cette problématique ces 20 dernières années.

Dans ce sens, nous avons effectué une revue de littérature, basée sur une bibliographie qui comprend des articles académiques portant sur les deux champs de recherche. Pour identifier les documents pertinents pour notre analyse systématique, nous avons effectué une recherche par mots clés afin de trouver des articles et des revues académiques dans plusieurs bases de données électroniques à savoir Business source Premier et Scopus, Cairn, etc.

Les articles retenus sont sélectionnés en fonction du journal de publication et de son facteur d'impact et publiés dans des journaux reconnus à l'échelle internationale comme le Management Accounting Research, Accounting Organizations and Society, international Journal of Operations and Production Management, Academy of Management Review, Journal of Management and

information systems, Accounting Research Journal, la Revue française de la Comptabilité, Contrôle et Audit, etc.

En outre, ces articles s'étendent sur une large période allant de 1978 jusqu'à 2016, ce qui nous a permis de nous faire une idée sur le sens développement des formulations et des connaissances autour de ce sujet, les principaux courants de recherche, les approches théoriques mobilisées, ainsi que sur les niveaux de l'apprentissage organisationnel.

L'analyse de la littérature que nous avons effectuée fait apparaître deux courants de recherche majeurs. **(i)** Pour la littérature qualifiée de « traditionnelle », basée sur le paradigme classique, le contrôle de gestion pourrait constituer un frein à l'apprentissage en double boucle. Il est utilisé par les acteurs comme « routines défensives », jouant un rôle mineur en matière de l'apprentissage en simple boucle. **(ii)** Tandis que pour la littérature qualifiée de « contemporaine » basée sur le paradigme de pilotage, réhabilite la place et la légitimité du contrôle de gestion dans le processus de génération des configurations de l'apprentissage en double boucle. Il existe, en effet, des évolutions importantes dans les travaux qui légitiment le rôle et la place du contrôle de gestion dans le processus de l'apprentissage organisationnel en double boucle. Le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel s'influencent mutuellement.

Les publications qui ont marqué la période située entre 1978 et 1995 ont considéré le contrôle en général et le système de contrôle de gestion en particulier comme des routines défensives limitant la génération des nouvelles configurations d'apprentissage organisationnel. Pour les auteurs de ce courant de recherche, le contrôle de gestion n'apparaît pas propice pour l'apprentissage en double boucle et exerce des forces qui limitent l'exploration des nouvelles capacités organisationnelles dont l'apprentissage fait partie. Parmi les auteurs célèbres de l'époque qui ont animé le débat, on peut citer : R. Simons en 1991, Chris Argyris en 1982 ; 1990, Hoque. Z & Hopper. T en 1994, Miles et al., en 1978, Miller, D en 1990.

Cette période est caractérisée par la domination du paradigme classique du contrôle de gestion. En effet, la majorité des travaux qui soutiennent l'idée selon

laquelle le contrôle de gestion représente un frein à l'apprentissage en double boucle sont basés sur le paradigme classique du contrôle de gestion qui revêt un caractère instrumental et un usage diagnostique de ses outils, consistant à produire des informations purement financières. Il consiste en effet, à introduire des boucles de rétroaction et de comparaison entre les objectifs fixés et les résultats obtenus afin de mener des actions correctives (approche de régulation cybernétique). L'organisation se réfère à un modèle de régulation cybernétique qui aboutit à un apprentissage en simple boucle. Il est utile en effet pour les organisations qui agissent dans un contexte relativement stable, récurrent en revanche en situation d'innovation et de changement.

En définitive, le constat commun de la majorité des études analysées, faisant partie de ce courant de recherche, relève que les pratiques de gestion en général et du contrôle de gestion en particulier favorisent un apprentissage en simple boucle. Le contrôle de gestion a pour fonction principale de la régulation.

Si le courant majoritaire considère le contrôle de gestion comme bloquant de l'apprentissage organisationnel, la littérature contemporaine, basée sur le paradigme de pilotage, fait apparaître une relation en double sens. Le système de contrôle de gestion influence l'apprentissage organisationnel comme l'apprentissage organisationnel influence le système de contrôle de gestion (Kloot, L, 1997).

La vision du contrôle de gestion élargie basée sur une utilisation interactive du système de contrôle de gestion, une dimension relationnelle et un style de management participatif « Bottom-up », permet de développer la capacité à mettre en relation les différents acteurs pour débattre, remettre en cause et questionner les différents paradigmes de base de l'organisation, en l'occurrence l'efficacité du système de contrôle de gestion.

Il a fallu attendre la fin des années 90 pour voir des travaux qui ont commencé à réhabiliter la place du contrôle de gestion dans le processus de l'apprentissage organisationnel. En effet, c'est avec la publication de l'article de Luisse Kloot en 1997 que ces recherches ont mis l'accent sur les limites du paradigme de contrôle de gestion classique et son impact sur les capacités organisationnelles en général

et sur l'apprentissage organisationnel en particulier, évoquant ainsi le problème de pilotage stratégique en environnement dynamique et complexe qui nécessite en effet de rompre avec certains dogmes managériaux de la rationalité limitée.

Le flux de recherche qui a marqué cette période considère le contrôle de gestion comme un levier indispensable pour maintenir et favoriser les activités de l'apprentissage organisationnel. Il est donc légitime de savoir non seulement comment le contrôle de gestion affecte l'apprentissage organisationnel, mais aussi de comprendre comment l'apprentissage organisationnel permet de mettre en question les paradigmes et les hypothèses sous-jacentes de l'organisation y compris la pertinence et l'efficacité du système de contrôle de gestion.

Pourtant, l'effet du contrôle de gestion sur l'apprentissage organisationnel est rendu possible avec la composante relationnelle du contrôle et l'utilisation interactive de ses outils qui favorisent le dialogue en face à face entre le top management et les différents subordonnés et pairs. Il s'agit donc d'une question d'équilibre entre les outils de contrôle de gestion, leurs usages et l'attitude des acteurs inclus dans le processus du contrôle de gestion (Mundy. J, 2010).

La nature de la relation entre le système de contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel est bidirectionnelle et récursive. Le système de contrôle de gestion définit les erreurs et les écarts autour duquel le processus de l'apprentissage sera initié (Kloot. L, 1997). Dans la mesure où les erreurs sont détectées et corrigées de manière à rester dans le système de contrôle de gestion actuel, l'apprentissage qui a eu lieu est un apprentissage adaptatif ou en simple boucle.

Toutefois, lorsque les écarts de performance détectés par le système du contrôle de gestion sont importants et significatifs, ces derniers deviennent le reflet d'un système du contrôle de gestion inapproprié et un indicateur des problèmes auxquels l'organisation est confrontée. Dans ce sens, le système de contrôle de gestion lui-même devrait faire l'objet de réflexion et d'enquête. En particulier, l'organisation doit se demander si le contrôle de gestion reflète vraiment les normes et les valeurs sous-jacentes qui définissent les objectifs que l'organisation souhaite atteindre. L'apprentissage organisationnel qui découle de cette réflexion est un apprentissage en double boucle, car il remet en question la pertinence du système

de contrôle de gestion, les normes et les hypothèses sous-jacentes de l'organisation.

Les recherches sur la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel se sont développées en suivant des approches différentes. On trouve celles portant sur l'adaptation aux changements de l'environnement (L. Kloot, 1997 ; Batac. J & Carassus. D, 2009), l'amélioration de la performance (Nelly. A & al Najjar, 2006 ; Rabee S. & Rapih. B, 2016), ou encore sur le développement des capacités organisationnelles (S. K. Widener, 2007 ; J. F Henri, 2006).

Si l'on devait s'identifier à l'une des approches présentées sur la base de notre problématique et de nos objectifs de recherche, il est clair que nous sommes plutôt du côté des travaux portant sur l'apprentissage comme processus d'adaptation organisationnelle. Toutefois, nous tenons à préciser que notre définition ne se limite pas à l'idée de l'adaptation organisationnelle.

L'analyse la revue de littérature que nous avons effectuée nous a permis de soulever plusieurs constats. Tout d'abord, la dialogique régulation / apprentissage renvoie au mode d'usage des pratiques du contrôle de gestion fait par les acteurs (Widener S. K, 2007 ; Henri. J. F, 2006) et selon certains auteurs, à la création des capacités dynamiques permettant d'équilibrer entre les modes d'usage interactif et diagnostique du contrôle pour répondre plus efficacement aux turbulences environnementales (O'Reilly & Tushman, 2008).

Cette distinction entre les deux modes d'usages et l'équilibre entre eux traduit désormais l'opposition entre les deux modèles de représentation du contrôle de gestion : le modèle classique de contrôle de gestion basé sur une régulation cybernétique, qui consiste en une approche de contrôle par la dimension financière et celui de pilotage qui s'appuie sur une vision élargie du contrôle de gestion, utilisé d'une manière interactive reposante sur une composante relationnelle.

Les deux modes d'usage se distinguent en premier lieu par l'implication des acteurs autour d'un dialogue en face à face contre une application plus mécanique des outils, différenciant ainsi deux composantes du contrôle de gestion, la composante

instrumentale et la composante relationnelle. Le tableau suivant présente une synthèse des différentes dimensions liées aux deux modes d'usage.

Tableau 1 : Les dimensions liées aux modes d'usage du système de contrôle de gestion dans la littérature

Contrôle interactif	Contrôle diagnostique
<ul style="list-style-type: none"> ○ L'échange d'une vision partagée des objectifs, un débat continu autour de la validité des plans d'action, une attention particulière à l'information financière et non financière fournie par le système de contrôle de gestion (Dossi & Patelli, 2010 ; Mundy, 2010) ; ○ Discussion en réunion entre les managers, subordonnées et pairs autour des objectifs, des réalisations et des incertitudes stratégiques (Henri, 2006) ; ○ Implication des subordonnées et pairs dans la phase de suivi des réalisations (Bollecker. M, 2002) ; ○ Discussion en face à face des écarts détectés par le contrôleur de gestion et la propositions des actions correctives (S. K. Widener ; 2007) ; ○ Discussion approfondie sur les mesures stratégiques, les relations de cause/effet et les incertitudes stratégiques qui sont y liées (Tuomela. T, 2005). 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Assurer le suivi de la réalisation des variables critiques de la performance et l'introduction des boucles de rétroaction et de comparaison (S. H. Wee Soon Yau F & Michael S.C. Tse ; 2014) ; ○ Suivre les progrès vers les objectifs, surveiller les résultats, comparer les résultats aux attentes, revoir les mesures clés. (J.F Henri, 2006). ○ Les informations sur les indicateurs clés de performance sont déclarées à travers des procédures et des rapports formels et les cadres supérieurs sont rarement impliqués dans le processus de contrôle (Abernethy, M. A & Brownell. P, 1999). ○ Personnalisation de la détection et de la correction des erreurs ;

Source : Auteurs

Le mode d'usage diagnostique du système de contrôle de gestion consiste à communiquer les objectifs de la stratégie, assurer le suivi de la réalisation des variables critiques de la performance et à l'introduction des boucles de rétroaction et de comparaison (S. H. Wee Soon Yau F & Michael S.C. Tse, 2014 ; J.F Henri, 2006). De plus, l'information fournie par les différents outils de contrôle de gestion sert principalement à informer les hauts dirigeants si les actions ne sont pas conformes aux plans. Les staffs spécialistes (par exemple : les départements des finances) jouent un rôle central dans la préparation et l'interprétation des informations produites par le système et les informations sur les indicateurs clés de performance sont déclarées à travers des procédures, des rapports formels. Ainsi, les cadres supérieurs et les subordonnés ont tendance à être rarement impliqués dans le processus de contrôle (Abernethy, M. A & Brownell. P, 1999).

Pouvoir critiquer et remettre en question les processus de pensées relatifs aux plans d'action et à la vision stratégique semble douloureux pour les gestionnaires (Ahn, H. 2011). Le passage à l'apprentissage en double boucle nécessite en effet de rompre avec un certains dogmes managériaux, c'est-à-dire d'oublier les dogmes de la rationalité substantive qui veulent qu'on soit rationnel dès que l'on agit en fonction d'un objectif prédéfini et connu à l'avance.

Au contraire du mode d'usage diagnostique, l'utilisation interactive des pratiques du contrôle de gestion favorise une discussion en réunion entre les managers, subordonnés et pairs autour des objectifs, des réalisations et des incertitudes stratégiques (J. F Henri, 2006), une implication des subordonnés dans la phase de suivi des réalisations (Bollecker. M, 2002) et une discussion en face à face des écarts détectés par le contrôleur de gestion et la propositions des actions correctives (S. K. Widener 2007).

En outre, il stimule l'échange d'une vision partagée des objectifs, un débat continu autour de la validité des plans d'action et une attention particulière à l'information financière et non financière fournie par le système de contrôle de gestion (Dossi & Patelli, 2010 ; Mundy. J, 2010) et une discussion approfondie sur les mesures stratégiques, les relations de cause effet et les incertitudes stratégiques qui sont y liées (Tuomela. T, 2005).

Ces mécanismes relatifs à l'usage interactifs du contrôle de gestion permettent d'exposer les modèles mentaux des individus et de trouver les incohérences entre eux, de débattre, de corriger les erreurs et de les affiner en vue de trouver une représentation plus précise de la réalité, ainsi de focaliser l'attention sur les incertitudes stratégiques (Bisbe. J & Otley, 2004).

Le cadre théorique demanderait une exploration bien plus longue pour monter sa cohérence et une complémentarité des éléments qui ne peuvent être explicitées dans le cadre de cet article. La présentation du terrain fait cependant percevoir tout l'intérêt d'une pluri ou d'une transdisciplinarité afin de donner une prise cognitive sur la complexité du phénomène étudié.

1.2. Présentation de l'entreprise étudiée

L'entreprise objet de notre étude est une multinationale américaine leader dans la production des faisceaux électriques pour l'automobile et l'électroménager. Elle a été inaugurée en août 2013, comme première base de production située à la nouvelle zone franche de « Tanger Automotive City », constitue la première entité à investir en Afrique, consistant ainsi à élargir le réseau productif de la société dans le monde afin de répondre aux besoins du marché.

Plusieurs facteurs qui justifient le choix de cette entreprise. Tout d'abord, l'environnement dans lequel elle exerce, marqué par une forte concurrence qui nécessite en effet d'intégrer l'apprentissage comme pratique courante dans sa gestion. Ensuite, le niveau de structuration plus élevé de son système de contrôle de gestion qui nous a permis de mieux cerner la problématique de notre recherche.

S'agissant de la vision stratégique, l'entreprise s'inspire des orientations stratégiques de la société mère, coordonne le développement de ses ressources humaines avec celui de ses ressources technologiques et matérielles pour atteindre ses objectifs clairs et prédéfinis et pour assurer sa performance et sa pérennité.

Ainsi, les dirigeants ajustent la stratégie, les leviers opérationnels et organisationnels pour adapter l'entreprise à la dynamique d'un changement qui se banalise et devient mouvement. La stratégie se définit dans un processus

incrémental d'essais et d'erreurs. Ce processus est influencé par les interactions avec les parties prenantes, le feedback des clients, l'évolution des marchés, le contexte économique, la technologie exploitée, mais aussi par l'impact de facteurs sociaux et cognitifs.

La stratégie est formalisée en termes des projets moyennement de durée d'une année à cinq années. Une fois, le plan annuel des opérations (Annual Operating Plan) est validé par la direction centrale, ce dernier se traduit par un budget annuel, des Forecast (budget prévisionnel pour les quatre prochains mois), des budgets mensuels et Capex.

Le contrôleur de gestion, principal maître d'œuvre de ce processus, assure un suivi régulier des budgets mensuels et des indicateurs clés de performance, et ce en mesurant la contribution de chaque département et en donnant un feedback constructif qui permet de mettre en question en permanence la validité des plans d'action de l'entreprise. Le suivi est fait moyennement à travers la présentation hebdomadaire des Key Performance Indicator reportings (KPI reporting), des revues budgétaires mensuelles, trimestrielles, semestrielles et annuelles.

L'entreprise étudiée s'est engagée dans une voie de l'amélioration continue. Elle s'est dotée d'une démarche de Lean management qui implique l'intervention des acteurs dans les différentes phases du contrôle. Line leader, APU Manager, Staff Team, Plant Manager et Global Support Team se réunissent régulièrement pour s'arrêter sur l'exécution et la validation de la stratégie.

Le cadre théorique choisi et le terrain ayant été brièvement explorés, le prochain paragraphe sera consacré pour les choix méthodologiques qui ont guidé notre recherche.

2. L'approche qualitative comme cadre méthodologique de la recherche

Comme nous ne cherchons pas à modéliser, mais plutôt à étudier l'imbrication des pratiques organisationnelles entre individus, groupes d'individus et les entités organisationnelles l'approche empirique la plus adaptée à notre travail de recherche est de type qualitatif basé sur l'étude de cas approfondie.

La recherche qualitative est considérée depuis longtemps comme destinée à l'exploration. En effet, la liberté que peut prendre le chercheur dans le déploiement de sa recherche, de la mise en place de sa méthodologie ainsi que dans ses choix, était perçue comme subjective, arbitraire et répond peu à l'exigence de la démarche scientifique.

De nos jours, l'étude de cas est un moyen d'apprendre quelque chose de nouveau dans un contexte particulier. Elle s'inscrit dans une démarche abductive. L'approche théorique du phénomène étudié n'étant pas unifiée dans la littérature, l'abduction permet de nourrir la réflexion théorique par des aller-retour entre le terrain et le cadre théorique choisi et une compréhension fine des phénomènes observés (David. A, 1999).

L'observation non participante et les entretiens semi-directifs constituent des techniques de recueil des données émergentes en gestion. Elles sont bien adaptées à l'étude des situations complexes par nature évolutives, incertaines, dans des environnements où les acteurs jouent un rôle central qui ne peut être explicité par une approche rationaliste. Ainsi, les entretiens réalisés se sont déroulés généralement autour de quatre thèmes majeurs sur lesquels il était essentiel que les locuteurs s'expriment à savoir : « l'organisation », « le système de contrôle de gestion », « l'apprentissage organisationnel », « contrôle de gestion et apprentissage organisationnel ».

Le premier thème « organisation » réunit les informations relatives à l'entreprise étudiée. Plus précisément les informations ayant trait à la structure de l'entreprise, à sa culture organisationnelle, à son style de leadership, à sa stratégie, à son environnement externe et au rattachement du système de contrôle de gestion. L'objectif recherché était de déterminer l'existence ou non d'une influence de certaines variables sur les caractéristiques du système de contrôle de gestion de l'entreprise étudiée et de savoir si ces variables se présentent comme des soutiens à la génération des configurations d'apprentissage organisationnel spécifiques.

Le deuxième thème « système de contrôle de gestion » nous a permis d'observer la nature de ce système, c'est-à-dire les différents outils de contrôle de gestion

employés par l'entreprise, leurs fréquences d'usage ainsi que leur mode d'usage fait par les acteurs.

Le troisième thème porte sur « l'apprentissage organisationnel ». Il permet d'apprécier le regard des acteurs sur les différentes sources de l'apprentissage organisationnel. Il présentait l'intérêt d'évaluer le degré de conscience des acteurs vis-à-vis de toutes les sources dont sont tirées les leçons de l'apprentissage. Le but est de réaliser une projection sur la façon dont ces acteurs pourraient appréhender le sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel.

Enfin, le thème « contrôle de gestion et apprentissage organisationnel » correspond à la nature de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel qui a été identifiée au cours des entretiens. Le tableau ci-dessous laisse apparaître les différents entretiens que nous avons réalisés avec les différents acteurs de l'entreprise.

Tableau 2 : Entretiens réalisés au sein de l'entreprise étudiée

Poste occupé par la personne interviewée	Durée de l'entretien
Directeur général des opérations	1 h 10 min
Directeur administratif et financier	1 h + 1 h 15 min
Responsable de la direction de qualité	1 h 45 min
Responsable de la direction de logistique	1 h 15 min
Responsable de la direction de production	50 min
Responsable de l'amélioration continue	1 h + 45 min
Responsable du contrôle inventaire	1 h + 30 min
Chef comptable	50 min
Nombre de personnes interviewées : 8 personnes	Total : 680 min soit 11 h 20 min

Source : Auteurs

Il convient de signaler que notre étude se situe plus précisément en deux niveaux d'analyse majeurs. Le premier niveau d'analyse limité à l'observation consiste à s'interroger sur les facteurs qui caractérisent l'entreprise et qui peuvent exercer une influence indirecte sur le sens de la relation du contrôle de gestion et de

l'apprentissage organisationnel. Il s'agissait de répondre à la question suivante : quels sont les facteurs déterminants de l'apprentissage l'entreprise étudiée ? Le but était d'approfondir notre analyse en cherchant à identifier les facteurs qui peuvent soutenir le système de contrôle de gestion dans le développement des configurations d'apprentissage organisationnel spécifiques.

Le second niveau d'analyse consiste à adopter une démarche complémentaire, en faisant parler les acteurs sur le sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel, dont l'objectif d'identifier les perceptions des acteurs de l'entreprise quant aux modes d'usages du système de contrôle de gestion et aux rôles des mécanismes qui y sont liés sur l'apprentissage organisationnel.

L'analyse du contenu des notes de codage, des documents externes de l'entreprise (les revues budgétaires, les tableaux de bord opérationnels, les KPI reporting, les états de synthèses) et des entretiens réalisés avec les acteurs se donne pour objectif d'accéder directement aux significations des données textuelles en définissant les thèmes, en identifiant les occurrences, les mots les plus significatifs au fil du texte et leur fréquence.

Sur le plan de la généralisation des résultats, la question qui se pose c'est de savoir dans quelles mesures les conclusions obtenues à partir de l'étude que nous avons menée peuvent constituer un corpus de connaissance exploitable ? Yin Robert distingue, dans ce sens, entre généralisations *statistique* et généralisation *analytique*. La première consiste à établir un rapport entre la partie et le tout, autrement dire entre un échantillon et une population de la sorte que les résultats obtenus sur un échantillonnage sont transposables sur l'ensemble de la population.

Au contraire, la généralisation *analytique* concerne les recherches effectuées sur des cas limités qui ne peuvent donner lieu à une généralisation *statistique* et qui sont réalisées dans des contextes spécifiques. Quant à la théorie produite dans le cadre d'une recherche qualitative à partir d'un ou plusieurs cas, mais ne forment pas un échantillon représentatif d'une généralisation statistique, sa portée n'est pas universelle. Il s'agit selon Yin Robert d'une généralisation théorique.

La validité théorique est établie, au regard d'un phénomène, par le passage d'une démarche descriptive à une démarche explicative et par un processus itératif établi par des aller-retour entre la théorie et le terrain et non par une généralisation statistique (Ayerbe & Missonier, 2006). Dans ce type de généralisation, tout chercheur travaille sur d'autres situations empiriques qui rencontrent en contexte spécifique similaire ou différent, pourra utiliser les énoncés déjà produits par d'autres chercheurs et dégager les similitudes et les différences. Les résultats d'une recherche, même limités et liés à un contexte spécifique, peuvent donc être réutilisés. Ils sont, en ce sens, généralisables.

Par rapport à notre étude, les énoncés que nous avons tirés relatives à la problématique de l'effet des pratiques du contrôle de gestion sur l'apprentissage organisationnel dans le contexte des entreprises industrielles peuvent l'être ailleurs, ou du moins aider à comprendre ce qui se passe dans d'autres contextes différents.

Nous pouvons à ce stade de notre cheminement, après avoir abordé les cadres théoriques et la méthode de recueil des données ainsi que le plan de leurs analyses, commencer à présenter les résultats préliminaires de la phase exploratoire.

3. Présentation et discussion des résultats préliminaires de l'étude exploratoire

Le cheminement que nous avons adopté nous a ramené ensuite vers l'investigation du terrain. A ce stade-là, une étude exploratoire a été menée dans une multinationale américaine leader dans la production des faisceaux électriques pour le secteur de l'automobile et de l'électroménager.

L'observation du terrain et l'interaction avec les acteurs lors de la réalisation des entretiens nous ont permis d'identifier plusieurs facteurs qui sont apparus de première vue comme favorables à l'apprentissage organisationnel. Tout d'abord, nous avons constaté une culture organisationnelle favorisant un climat de socialisation et de partage de connaissance. En effet, un nouvel acteur trouve sa place non pas en appliquant des règles prescrites, mais par un processus de socialisation lié à la culture et aux valeurs de l'entreprise.

Ainsi, la formulation de la stratégie implique la participation des différents acteurs, permettant une meilleure flexibilité en laissant la place à la créativité et à l'apprentissage lors de la conception des plans d'action. De plus, une structure décentralisée où les tâches et les procédures sont bien définies, laissant ainsi place à l'interactivité et l'échange entre les différents niveaux de responsabilité. En outre, l'entreprise opère dans un environnement marqué par forte incertitude où le recours à l'information d'ordre financière et non financière requiert une importance particulière.

Ainsi, le style leadership de type transformationnel et la dynamique des groupes au travail observés au sein de l'entreprise suscitent la créativité, le partage et l'échange des connaissances intra organisationnelles. Il oriente les membres de l'organisation vers l'objectif à atteindre qui dépasse l'intérêt strictement personnel des membres de l'équipe. En effet, le directeur de l'entreprise consacre beaucoup du temps à son équipe qui la transforme profondément, et ce grâce à son charisme, à sa manière de motiver, d'inspirer le personnel et à de transmettre ses convictions.

Notre observation nous amène aussi à un premier constat : la forte présence des pratiques du contrôle de gestion au sein l'entreprise. Le tableau 3 regroupe plusieurs pratiques qui sont largement utilisées et qui se distinguent en termes de leurs fréquences d'usage.

Tableau 3. Les pratiques du contrôle de gestion observées au sein de l'entreprise

Planification	- Planification annuelle des opérations (Annual Operations Planification) ;
Fréquence	- Annuelle.
Tableau de bord stratégique	- Composé de cinq axes majeurs (People, Delivering, Safety, Cost, Quality) ; - Trois à cinq indicateurs par axe ; - Les indicateurs sont de nature financière et non financière ; - Consolidation des indicateurs du TDB opérationnels ;
Fréquence	- Annuelle. Mensuelle, Hebdomadaire et Journalière (APU0 j-1)

Tableau de bord opérationnel	<ul style="list-style-type: none"> - TDB qualité (cinq indicateurs) ; - TDB logistique (quatre indicateurs) ; - TDB production (trois indicateurs) ; - TDB ressource Humaine (trois indicateurs) ; - TDB finance (cinq indicateurs).
Fréquence	<ul style="list-style-type: none"> - Hebdomadaire et Journalière
Gestion budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> - Budget prévisionnel annuel ; - Forecast mensuel et projection de trois prochains mois ; - Budget mensuel par projet ; - Budget Capex mensuel et annuel ;
Fréquence	<ul style="list-style-type: none"> - Mensuelle, annuelle, trimestre et semestre.
Calcul de coût	<ul style="list-style-type: none"> - Calcul de coût de revient de la marchandise - Coût par processus, par projet et par produit ; - Méthode de calcul : Coût complet
Fréquence	<ul style="list-style-type: none"> - Annuelle et Mensuelle. (taux horaire)
KPI reporting	<ul style="list-style-type: none"> - Préparation des KPI reporting ;
Fréquence	<ul style="list-style-type: none"> - Par semaine.
Compte de résultat analytique	<ul style="list-style-type: none"> - Arrêtés des comptes de résultat ; - Calcul des ratios de rentabilité ; - Mensuelle.
Fréquence	
Suivi de trésorerie	<ul style="list-style-type: none"> - Suivi des paiements ; - Calcul des indicateurs de solvabilité (BFR..). - Forecast trésorerie (cash forecast)
Fréquence	<ul style="list-style-type: none"> - Mensuelle.

Source : Auteurs

En plus de l'identification des facteurs qui semblaient favorables à l'apprentissage, nous nous sommes intéressés aussi à l'identification des perceptions des acteurs. En effet, au cours de la première phase des entretiens semi-directifs que nous avons menés avec les responsables de l'entreprise, les acteurs interviewés ont spontanément évoqué ce qui est apparu comme une condition *sine qua non* de

l'influence positive des pratiques du contrôle de gestion sur l'apprentissage organisationnel.

Le partage de la vision, l'attention accordée à l'information financière et non financière, l'implication des subordonnés dans les réunions de suivi des KPI, l'analyse en réunion des écarts de la performance et la discussion en réunions des mesures correctives sont identifiés comme des vecteurs d'un contrôle de gestion interactif favorable à l'apprentissage organisationnel. Notre analyse s'est articulée justement autour de ces points.

3.1. Le partage de la vision autour des objectifs comme préalable à l'apprentissage dans l'entreprise

Au regard des acteurs interrogés, le système de contrôle de gestion n'a pas de sens au sein de l'entreprise s'il ne permet pas un meilleur partage de l'information quant aux objectifs fixés par chaque département.

Le budget prévisionnel annuel et les forecasts sont élaborés sur la base des objectifs prévus par chaque département, permettent de doter le personnel de l'entreprise d'une vision claire sur les actions qui souhaite atteindre. Ainsi, le personnel de l'entreprise coordonne mutuellement pour réaliser les plans d'action fixés et se trouve motivé pour comprendre les causes des erreurs détectées et pour introduire des actions d'amélioration continue.

Le partage de la vision autour des actions permet aussi une meilleure appropriation des outils de contrôle de gestion. Les acteurs interviewés déclarent que le contrôle de gestion se fait avec eux et non pas pour eux ce qui leur motive de parler de leurs erreurs et d'agir en collaboration en vue de mener des actions d'amélioration, voire de modifier leurs hypothèses de départ.

3.2. Une attention particulière à l'information financière et non financière

Grâce aux informations fournies par le système de contrôle de gestion, les acteurs de l'entreprise ouvrent des pistes de réflexion quand à la validité et à la pertinence des actions menées par les managers de l'entreprise.

La dimension informationnelle du contrôle de gestion possède une valeur inestimable aux yeux des acteurs faisant face à une forte incertitude inhérente à leurs activités d'exploitation et d'exploration. Elles constituent un vecteur considérable de l'apprentissage au sein de l'entreprise.

Les indicateurs des tableaux de bord opérationnels partagés largement entre les opérationnels et pairs de l'entreprise permettent d'alimenter leur processus de réflexion pour analyser le cœur de fonctionnement des projets menés et pour prendre des actions d'amélioration qui est susceptible d'agir sur la rentabilité de l'usine.

De plus, l'information sur les écarts de la performance par rapport au forecast fourni par le système de calcul des coûts permet de donner une appréciation sur les actions réalisées et d'alerter les managers pour rendre compte des mesures correctives qui se traduisent ensuite par des connaissances permettant d'accumuler les expériences de l'entreprise.

3.3. L'implication des subordonnées et le débat autour de la validité des actions fixées

L'implication des subordonnées dans les différentes phases du processus de contrôle constitue un levier majeur pour la génération de l'apprentissage organisationnel. Le mode d'usage interactif du système de contrôle de gestion observé au sein de l'entreprise permet aux acteurs de se retrouver ensemble pour discuter les informations fournies par les tableaux de bord, le système de calcul de coût et les budgets.

Ainsi, lorsque les acteurs se réunissent autour de l'information fournie par ces outils, des partages, des échanges et des débats autour des pistes d'amélioration émergents, donnant naissance à des nouvelles connaissances. Les apprentissages tirés de ces connaissances sont intégrés dans les pratiques courantes de l'entreprise.

3.4. Les écarts détectés par le contrôleur de gestion comme objet de l'apprentissage

Les écarts entre le réel et le forecast détectés par le contrôleur de gestion constituent un élément de base autour duquel le processus de l'apprentissage sera initié. Ils sont considérés comme un thème important pour les managers de l'entreprise pour débattre la validité et la pertinence de leurs actions en cours.

Le volume de l'écart est déterminant en grande partie du niveau de l'apprentissage de l'entreprise. Plus que l'écart est très important par rapport au forecast, plus que les managers accordent une attention particulière à la recherche des explications des causes de ces écarts en vue de mener des ajustements nécessaires. La réflexion autour des ajustements nécessaires permet de développer de nouvelles connaissances sur la base desquelles seront introduites des actions d'amélioration.

Les actions d'amélioration menées par les responsables de l'entreprise prennent deux formes majeures : l'action corrective et l'action systématique. La première se limite à des ajustements mineurs qui ne touchent pas la structure et les hypothèses de base de l'entreprise, tandis que la deuxième se rapporte à un changement profond qui permet d'introduire des modifications majeures dans le système de gestion en l'occurrence le système de contrôle de gestion.

3.5. Discussions en réunion des écarts obtenus et des ajustements nécessaires

La discussion en réunion des écarts de la performance détectés par le contrôleur de gestion constitue une occasion pour mener une réflexion commune sur les causes et sur les actions correctives nécessaires. De plus, elle permet de capitaliser les connaissances tirées des actions correctives et de réaliser des apprentissages qui permettent d'alimenter la prise de décision des acteurs. En outre, elle stimule la socialisation des connaissances tirées pour devenir ensuite une pratique courante au sein de l'entreprise.

3.6. Les connaissances tirées comme objet de débat continu sur la validité des plans d'action

Les différentes réunions de suivi des KPI qui sont réalisées d'une manière régulière au sein de l'entreprise constituent une occasion pour les managers pour discuter la pertinence et la validité de leurs actions. Les données portant sur les écarts entre le réel et le Forecast issus de différentes sources sont présentées et discutées en face à face. De plus, ces réunions permettent également de contrôler les effets des actions d'amélioration introduites sur la performance de l'entreprise. Les revues budgétaires mensuelles sont discutées et sont comparées avec les revues des mois antérieurs afin de poursuivre les ajustements effectués.

Au-delà du débat autour de l'efficacité des actions d'amélioration, les chiffres de la revue budgétaire mensuelle servent la base à la réflexion sur la validité et la pertinence des forecast. Ils peuvent faire émerger des configurations d'apprentissage qui permettent de mettre en question la validité des actions, voire mettre en question la pertinence du système de contrôle de gestion.

Conclusion

Dans cet article, nous nous sommes intéressés à l'étude de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel de point de vue organisationnel en mettant l'accent sur les modes d'usages du système de contrôle de gestion. Il a été possible d'expliquer dans quelles mesures le système du contrôle de gestion peut-il constituer un impératif de développement des configurations d'apprentissage en double boucle.

Nous avons constaté l'existence d'un système de contrôle de gestion interactif. L'interaction permet le partage du vision autour des objectifs fixés, l'attention à l'information financière et non financière, l'implication des subordonnées et pairs dans les réunions de suivi des indicateurs clés de la performance, l'analyse et la discussion en réunion des écarts de la performance et la discussion des mesures correctives.

Ces dimensions liées au mode d'usage interactif du système de contrôle de gestion agissent sur les différents niveaux de l'apprentissage organisationnel. Nous

sommes en effet, en présence d'une relation bidirectionnelle et récursive entre le contrôle de gestion et l'apprentissage organisationnel qui sont considérés antinomiques.

Si l'apprentissage en double boucle est considéré comme un impératif majeur pour assurer le développement d'un avantage compétitif durable et un atout pour l'amélioration de la performance organisationnelle, son intégration dans les routines organisationnelles reste un défi majeur pour les entreprises opérant dans un environnement dynamique et turbulent. Le passage d'une logique de régulation à une logique d'apprentissage repose sur l'importance du « signifié de l'écart ». En effet, plus que l'écart entre le réel et le forecasting est signifiant, plus que l'entreprise tend à utiliser son système du contrôle de gestion de manière interactive.

La contribution de notre étude est à la fois théorique, méthodologique et pratique. L'apport théorique résulte des divergences ou des confirmations des travaux menés dans d'autres contextes, notamment dans le contexte des organisations publiques. Les entreprises manufacturières étant un terrain de recherche non exploré ou encore non étudié de point de vue organisationnel. En effet, la majorité des recherches menées sont limitées dans des départements de recherche et de développement ou de production.

Sur le plan méthodologique, l'apport de notre étude réside dans la confirmation de l'intérêt de l'étude de cas approfondie et d'une méthode de recueil des données peu utilisée en science de gestion, mais qui dévoile des facettes du phénomène non accessible par d'autres méthodes. Cette pertinence trouve son essence dans le pouvoir de l'investigation à saisir et à capturer les dynamiques entre le contexte, l'action et les acteurs.

Du point de vue pratique, cette étude a permis de déployer une grille permettant d'analyser le sens de la relation du contrôle de gestion et de l'apprentissage organisationnel. Elle permet ainsi de se concentrer sur les dimensions des modes d'usages du contrôle de gestion stimulent le développement de l'apprentissage en double boucle.

Comme dans tout travail de recherche, ce travail a des limites. Il s'agit ici d'une étude réalisée dans un environnement très spécifique. Cette grille doit encore être testée dans d'autre environnement et peut être enrichie en menant des études comparatives et/ou longitudinales.

Références bibliographiques

Abernethy, M. A. & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, volume 24, issue 3, pp.: 189–204.

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

Argyris C., & Schön D., (2002), Apprentissage organisationnel, théorie, méthode et pratique. *Édition Boeck, Paris*.

Argyris, C. (1982). Organizational learning and management information systems. *Accounting, organization and society*, volume 2, issue 2, pp.: 113–123.

Argyris, C., (1990). The Dilemma of Implementing Controls: The Case of Managerial Accounting, *Accounting, Organizations and Society*, volume 15, pp: 503–512.

Ayerbe, C. & Missonier A. (2007). Validité interne et validité externe de l'étude de cas : principes et mise en œuvre pour un renforcement mutuel. *Finance contrôle Stratégie*, 10, 2, p. 37-62.

Batac. J., & Carassus. D. (2009). Les interactions contrôle/apprentissage organisationnel dans le cas d'une municipalité. *Comptabilité et Connaissance, France*. PP CD-ROM.

Bisbe. J. & Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting Organizations and Society*, volume 29, pp. : 709–737.

Bollecker M. (2002). Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations, *Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 8, PP : 109-126.

David A. (1999), Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion, *8ème conférence internationale de l'AIMS*, Châtenay Malabry.

Dossi, A. & Patelli, L. (2010). You learn from what you measure financial and non-financial performance measures in multinational companies. *Long Range Planning*, volume 43, issue 4, pp. 498–526.

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

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

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

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

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

Miles, R.E., Snow, C.C., Meyer, A. D, & Coleman, H.J. (1978). *Organizational strategy, Structure and Process*. *Academy of Management Review*, Jul, pp. 546–562.

Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balance use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, volume 35, issue 5, pp.: 499–523.

Neely, A. & Al Najjar. (2006). Management learning not Management Control: The True Role of Performance Measurement? *California Management Review*, volume 48, Issue 3, spring; pp. 101- 114.

O'Reilly C. A. & Tushman M. L. (2008), Ambidexterity as a dynamic capability: Resolving the innovator's dilemma. *Research in organizational behavior*, volume 28, pp. 185–206.

Paolo C., Ernesto D., N, Vincenza E., Marcello M., Lorenzo M., and Mario P. I. (2015). The boundaries of a performance management system between learning and control. *Measuring business excellence*, volume 19, Issue 3, pp: 7–21.

Rabee S. & Rapiyah B. M. (2016). Management control systems, organizational learning, and firm performance: An empirical study from developing economy. *International Journal of Advanced and Applied Sciences*, volume 3, Issue 10, pp: 79–88.

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

Simons, R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, volume 15, issue 3, pp. 169–189.

Tuomela. T, (2005). The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research*, volume 16, pp: 293–320.

Visser. M (2014). Management control and organizational learning: Exploring theoretical relationship, *Paper, subtheme 34: 'the rise of accountability: Rethinking management accounting, control and organization'*, 30th EGOS Colloquium, Rotterdam, 3–5 July 2014.

Widener, S.K, (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organization and Society*, pp: 757–788.