

CONFIGURATION DES OUTILS DU CONTROL PACKAGE SELON LA THÉORIE DU COUPLAGE LÂCHE : ÉTUDE MULTICAS DES GRANDES ENTREPRISES FRANÇAISES BASÉES AU QATAR

Michel AYOUB

*EDBA, Université Saint-Joseph de Beyrouth
Université Paris Dauphine, France
drmayoub64@yahoo.fr*

RÉSUMÉ

L'objectif de cette étude qualitative qui prend la forme d'une étude de cas multiples est de comprendre comment les outils d'un package de contrôle sont reliés entre eux ainsi que leurs interactions dans les grandes entreprises françaises basées au Qatar et appartenant à des différents secteurs d'activités. Malgré les recherches antérieures indiquant que les couplages entre les éléments de contrôle forment un terrain fertile pour de nouvelles recherches, les études empiriques dans ce domaine restent encore limitées. Pour accroître les connaissances dans ce domaine, cette étude utilise la typologie conceptuelle de Malmi et Brown et la théorie du couplage lâche pour les appréhender. À partir d'un échantillon de huit cas du secteur privé, cette étude identifie de multiples couplages qui ont été très utiles dans la mise en œuvre de trois configurations de contrôle, qualifiées de résultat, d'actions et hybrides. En analysant ces configurations qui se caractérisent par des similarités et des disparités, cette étude fournit aux chercheurs des observations empiriques pour affiner et étendre la théorie et les cadres de contrôle existants.

Mots-clés : cadre de Malmi et Brown, théorie du couplage lâche, étude qualitative multicas, systèmes de contrôle de gestion

ABSTRACT

The objective of this qualitative study, which takes the form of a multiple case study, is to understand how the control package tools are interlinked and their interactions in large French companies of different sectors based in Qatar. Despite prior research stating that couplings between control elements form a fruitful soil for further research, empirical studies in this area are still scarce. To increase

knowledge in this area, this study uses the conceptual typology of Malmi and Brown and the loose coupling theory to apprehend them. From a sample of eight cases in private sector, this study identifies multiple couplings that have been very useful in implementing three control configurations, labelled as results, action and hybrid. In analyzing these configurations that are characterized by similarities and disparities, this study provides researchers with empirical observations to refine and extend existing theory and control frameworks.

Keywords: Malmi and Brown framework, loose coupling theory, multi-case qualitative study, management control systems

INTRODUCTION

Malgré les nombreux appels (Chenhall et al, 2011 ; Auzair, 2010 ; Fullerton et al, 2013) pour enquêter sur les relations entre les différents éléments du package control dans les organisations, les études empiriques dans ce domaine sont encore peu nombreuses (Malmi 2013). La littérature antérieure a suggéré que l'approche partielle des outils du contrôle de gestion, par opposition à l'adoption d'une approche plus globale et intégrée (Chenhall, 2003 ; Malmi et Brown, 2008 ; Grabner et Moers, 2013), a conduit à des réponses équivoques, à l'ambiguïté et à des résultats erronés, contradictoires et fragmentaires (Chenhall, 2003).

Notre question de recherche : « *comment les éléments du package de contrôle se rapportent les uns par rapport aux autres ?* » vise à démontrer la pertinence d'aborder ces éléments en tant que package. Nous nous concentrons particulièrement sur les interrelations à l'intérieur de chacune des cinq catégories du cadre de Malmi et Brown en menant une étude multicas d'entreprises françaises de grande taille basées au Qatar.

Chaque élément du SCG fait partie d'une combinaison que les gestionnaires utilisent tels que les contrôles cybernétiques, administratifs et culturels, pour assurer que les comportements et les décisions de leurs employés sont compatibles avec les objectifs et les stratégies de l'organisation. Des exemples d'éléments sont les règles et les objectifs, mais aussi les efforts déployés par l'organisation pour sélectionner et former de nouveaux employés (Merchant et Van der Stede 2012). Dans la littérature académique, seul un nombre limité d'études ont porté sur les relations entre les éléments du SCG (Strauss et Zecher 2013). Cinq types de relations ont été décrits : interdépendance (complémentarité et substitution) (Grabner et Moers, 2013), couplage (Abernethy et Chua, 1996 ; Orton et Weick, 1990 ; Beekun et Glick 2001 ; Lukka, 2007), coopération dans la coexistence (Alvesson et Kärreman, 2004), cohabitation et compétition (Carlsson-Wall et al, 2011) et relation symbiotique et enchevêtrée (Linsley et Linsley, 2014). L'idée que ces éléments peuvent fonctionner en collaboration reconnaît que les différentes configurations de contrôle peuvent être utilisées simultanément au sein d'une organisation, dans différentes combinaisons, à différents moments et à différents niveaux (Ferreira and Otley, 2009).

Nous complétons la littérature en étudiant les types de couplage des éléments du contrôle dans huit entreprises du secteur privé. Ce faisant, nous visons à améliorer la compréhension de l'efficacité des différents couplages d'éléments. Les praticiens peuvent particulièrement trouver utiles nos discussions sur les différents éléments du SCG, leurs couplages et leurs effets, et les universitaires peuvent bénéficier de notre opérationnalisation de la théorie de couplage d'Orton et Weick et des idées que nous fournissons dans les relations entre les différents éléments. Dans notre étude, nous avons identifié trois différents types de clusters de configuration de contrôle.

Dans la section suivante, nous introduisons d'une part la théorie du couplage lâche et le cadre conceptuel de Malmi et Brown que nous utiliserons pour évaluer les couplages entre les différents éléments du SCG, et d'autre part les typologies des mécanismes de contrôle et quelques concepts qui aideront à identifier des configurations de contrôle. Par la suite, nous fournissons des détails sur notre méthode de recherche qualitative. Dans les sections qui suivent, nous présentons nos huit cas et discutons les éléments couplés à l'intérieur de chaque catégorie. Dans la dernière section, nous fournissons une discussion, une conclusion et des suggestions futures.

1. REVUE DE LA LITTÉRATURE

1.1 Contrôle de gestion

La définition des SCG est un défi, car les différentes interprétations et définitions du SCG qui existent dans la littérature académique laissent de nombreuses questions en suspens du fait de la diversité, de l'imprécision et de l'ambiguïté des termes qu'elles mobilisent (Ouchi 1979 ; Anthony 1988 ; Simons 1995 ; Abernethy et Chua 1996 ; Chenhall 2003 ; Anthony et Govindarajan 2007 ; Marchand et Van der Stede, 2003). Malmi et Brown (2008, p. 295) ont discuté diverses définitions et leurs particularités en détail, et ont finalement adopté une large notion de SCG en déclarant : *« le contrôle comprend une combinaison de tous les dispositifs et les systèmes que les gestionnaires utilisent tels que les contrôles cybernétiques, administratifs et culturels, pour assurer que les comportements et les décisions de leurs employés sont compatibles avec les objectifs et les stratégies de l'organisation, mais excluent les systèmes d'aide à la décision pure. Ils peuvent être à la fois formels, informels, ex ante et ex post et existent à plusieurs niveaux de l'organisation »*. Dans cet article, nous utiliserons cette définition parce qu'elle inclut toutes les formes de contrôle qui participent à l'orientation des comportements.

Les recherches conduites depuis les travaux précurseurs d'Otley en 1980 ont montré un intérêt croissant envers la façon dont les dispositifs de contrôle de gestion fonctionnent comme un ensemble de mécanismes interdépendants même si la littérature offre peu d'indications sur l'influence d'un type de contrôle sur l'autre ou comment de multiples contrôles se combinent (Bedford et Malmi, 2015). Un nombre restreint d'études ont repris les propositions de Otley sur le

fonctionnement du package control (Merchant, 1985; Macintosh et Daft, 1987; Simons, 1995; Abernethy et Chua, 1996; Alvesson et Karreman, 2004). Plus récemment, Sandelin (2008) et Malmi (2013) ont soutenu l'idée du package control et des appels multiples pour une recherche portant sur les relations entre les éléments du SCG ont été réalisés dans la littérature. Grabner et Moers (2013) ont également abordé l'idée qui consiste à définir d'une manière précise la cohérence interne qui a servi à définir un control package optimal. Enfin, Mundy (2015) a développé l'idée d'un couplage lâche dans les SCG suite aux travaux de Demartini (2011) en considérant les SCG comme un ensemble d'éléments distincts de contrôle de gestion qui ont été conçus et mis en œuvre d'une manière séparée sans intention ou coordination, mais que chaque élément cherche à faciliter la réalisation de différents aspects des objectifs organisationnels. Ces études indiquent l'émergence d'une vision selon laquelle les packages de SCG sont influencés par leur contenu et leur trajectoire de développement ainsi que par des facteurs contingents. À mesure que les changements externes se produisent, les systèmes de contrôle vont s'adapter, souvent en ajoutant des systèmes supplémentaires et peut-être moins en éliminant des pratiques devenues obsolètes.

Parmi les nombreux cadres typologiques de contrôle utilisés dans la littérature, notamment ceux de Simons (1995), Merchant et Van der Stede (2007) et Ferreira et Otley (2009), nous avons opté pour le cadre de Malmi et Brown (2008), dont la force réside dans l'ampleur des contrôles inclus dans le SCG, l'adoption de la planification comme un type séparé de contrôle de gestion, la conceptualisation plus large des contrôles administratifs, et le classement des systèmes de contrôle de nature équivalente sous différents groupes de contrôles (la sélection dans les contrôles culturels, le placement et la conception de l'emploi dans les contrôles administratifs et la formation dans les deux contrôles culturels et administratifs en fonction du but de la formation).

Contrôles culturels						
Clans		Valeurs			Symboles	
Planification		Contrôles cybernétiques				Récompenses et rémunérations
Long terme	Des actions	Budgets	Mesures financières	Mesures non financières	Mesures hybrides	
Contrôles administratifs						
Structure de gouvernance		Structure organisationnelle			Politiques et procédures	

Tableau 1 : Cadre de Malmi et Brown

En résumé, la recherche sur les éléments des SCG dans le contexte de leurs « interrelations » a récemment été identifiée comme un gap dans la littérature (Malmi 2013 ; Grabner et Moers 2013). Il a été suggéré d'étudier les relations entre les différents éléments des SCG en utilisant le cadre conceptuel de Malmi

et Brown et la théorie des couplages (Malmi et Brown 2008; Brown 2005), en particulier dans le secteur privé.

1.2 : Théorie du couplage lâche

Malgré le pluralisme théorique du contrôle (Van der Meer-Kooistra & Vosselman, 2012), le manque de clarté dans les concepts centraux de contrôle de gestion a été déclaré à plusieurs reprises (Fisher, 1995 ; Otley, 2003 ; Malmi & Brown, 2008). Afin de comprendre le fonctionnement du package control et l'interrelation de ses éléments, la théorie du couplage (Orton et Weick, 1990) tient compte, à la fois, de la rationalité (aspect formel) dans la conception ainsi que de l'indétermination (aspect informel) dans le fonctionnement.

Cette théorie a été décrite par Beekun et Glick (2001) comme une « *lens* » pour examiner les relations entre différents éléments organisationnels. Ces éléments peuvent être des phénomènes organisationnels différents, comme par exemple les processus, les programmes d'incitation, les pratiques de gestion du personnel et l'orientation des résultats (Beekun et Glick 2001 ; Weick, 1976). Orton et Weick (1990) ont identifié deux variables qui déterminent le type de couplage entre deux éléments : caractère réactif et caractère distinctif. La réactivité se réfère à l'interaction des éléments, alors que le caractère distinctif se réfère à leur différenciation. Ils ont ainsi utilisé ces deux variables pour catégoriser différents types de couplage, qui peuvent être résumés dans une matrice :

Si plusieurs parties ne sont ni distinctifs ni sensibles entre elles, alors ce qui est observé n'est pas un système. Si plusieurs parties sont sensibles entre elles, mais sans qu'une distinction de ces dernières soit possible, alors le système est fortement couplé. Si plusieurs parties sont distinctes, mais sans que ces dernières ne soient sensibles entre elles, alors le système est découplé. Enfin, si un système est représenté par des parties sensibles entre elles et qu'une distinction de ces dernières soit possible, alors le système est faiblement couplé (Orton and Weick 1990, p.205).

Brown (2005, p 59) est allé plus loin pour opérationnaliser ces deux variables clés et a identifié trois paramètres pour chacune d'elles, afin de pouvoir mieux spécifier les différents types de couplage, que nous utiliserons pour opérationnaliser notre modèle théorique. Nous discuterons plus en détail ces sous-dimensions dans les sections ci-dessous.

1.2.1 Caractère distinctif

Selon Brown (2005, p 59), les trois paramètres qui sous-tendent le « caractère distinctif » sont la mise au point, l'utilisation et les composants qui se rapportent aux éléments considérés. La mise au point se réfère à la catégorisation de celui-ci dans une approche de type planification, cybernétique, administrative, culturelle ou récompense et rémunération. L'utilisation concerne deux perspectives : la dimension temporelle (ex ante et ex post) et la nature des activités. Par exemple, un budget est un élément de planification et de coordination ex ante, alors que les mesures financières sont un élément d'évaluation de la performance ex post. La structure organisationnelle est

utilisée pour les activités et les tâches du groupe, tandis que les politiques et procédures sont utilisées pour fournir les lignes directrices sur la façon dont les activités doivent être effectuées. Les composants se réfèrent à l'information sur laquelle les éléments sont construits. Par exemple, les mesures comptables sont les composants d'un budget et d'un système de mesure financier, mais peuvent être différentes, comme un compte de profits et pertes dans un budget ou un retour sur investissement dans un élément financier. Selon Brown (2005), les éléments du SCG peuvent avoir des niveaux de caractère distinctif élevé, moyen et faible lorsque respectivement trois, deux ou un des paramètres discutés ci-dessus sont différents les uns des autres.

1.2.2 Caractère réactif

Les trois paramètres qui forment ensemble la « réactivité » sont la dépendance, la franchise et la force (Brown 2005). La dépendance est régie par l'importance relative de l'échange entre deux éléments, établie selon Beekun et Glick (2001) par la proportion des inputs provenant d'une source unique. La franchise se rapporte à « l'immédiateté » de la relation entre les éléments. La force du couplage entre deux éléments est principalement déterminée par leur fréquence d'interaction et leur intensité, et aussi par la probabilité qu'un changement dans l'un provoque un changement dans l'autre. Avec les concepts établis de caractère distinctif et réactif, nous pouvons maintenant établir la figure ci-dessous pour évaluer les couplages des éléments du SCG dans les parties empiriques de cet article.

élevé		Caractère réactif : niveaux de dépendance, de franchise et de force	
		faible	
Caractère distinctif : différences en mise au point, utilisation et composants	élevé	Système faiblement couplé	Système découplé
	faible	Système fortement couplé	Pas de couplage

Tableau 2 : Différents types de couplage incluant les paramètres

2. MÉTHODES

2.1 Recherche multicas

Notre démarche est qualitative, en adoptant une méthode d'étude de cas multiples qui est la méthode de recherche la plus appropriée pour répondre à la question : « comment les éléments du control package se rapportent les uns par rapport aux autres ? » (Yin 2014). Nous avons choisi huit entreprises [Petroleum (A), Constructum (B), Immobilis (C), Domicilium (D), Visum (E), Consilium (F),

Capulum(G) et Gestum (H)] de grande taille ayant un nombre minimum d'outils de contrôles implantés, appartenant à différents secteurs d'activité, avec une structure organisationnelle développée et dans un environnement managérial français afin de réduire tout biais pouvant être entraîné par une différence de langue lors des entretiens et des transcriptions. Le choix du terrain d'application est dicté par plusieurs considérations. Il tire sa pertinence de la qualité du marché qatarien qui présente pour les entreprises françaises de réelles opportunités à court et moyen termes dans les équipements, les matériaux et les services liés aux grands projets, de l'opportunité d'accès au terrain avec une grande liberté de mener à bien la recherche et enfin du terrain propice à l'analyse du control package et à la validation des hypothèses de recherche.

Trente entretiens semi-structurés ont été conduits et entièrement transcrits, entre mars 2016 et avril 2017, auprès de nos interlocuteurs composés des directeurs généraux, des directeurs financiers, des directeurs opérationnels, des contrôleurs de gestion et des directeurs de ressources humaines. La durée de chaque entrevue variait entre 60 et 120 minutes, le volume horaire était d'environ 42 heures et le nombre total de pages de transcription était de 300 (voir annexe 1).

Durant les entretiens, nous avons laissé libre-court à la parole de l'enquêté tout en appliquant un guide d'entretien, afin d'aborder un ensemble de thèmes préétablis (voir annexe 2). Nous étions intéressés par des questions telles que : précisez pour chaque outil sa nature, sa fonction, son importance et ses interactions avec les autres outils ? Quels sont les outils utilisés pour faciliter le contrôle ? Quelle est la stratégie adoptée ? Quelle est votre perception du contexte environnemental et technologique ? Ces questions ont permis de sélectionner les trois types de couplages d'éléments pour chaque entreprise ; ce qui a favorisé par la suite l'identification des clusters de configuration du package control.

2.2 Analyse des données

Les données collectées ont été complétées par le biais de sources secondaires (sites internet des entreprises, brochures, documents de référence, etc.), facilitant ainsi la triangulation des données et accroissant la validité interne de la recherche (Yin 2014). À l'issue de la phase des retranscriptions et en se servant du logiciel NVivo 11, nous avons procédé à une analyse de contenu en deux étapes : la décontextualisation et la recontextualisation des données (Tesch, 1990). La décontextualisation consiste à identifier plusieurs thèmes, en isolant les contenus qui s'y rattachent dans des nœuds créés (codes) afin de les rendre sémantiquement indépendants. Ce codage a priori va permettre de faire l'analyse intracas en intégrant dans une métamatrice toutes les réponses aux questions posées (Miles et Huberman, 2003, p 318). La comparaison a été rendue possible par le regroupement des réponses et le choix final de celles les plus communes. Puis, pour étudier les liens de couplage intracatégoriques, nous avons appliqué la théorie du couplage entre les éléments de chaque catégorie. La recontextualisation est, quant à elle obtenue en rassemblant les codes

préalablement décontextualisés en thèmes appelés métacodes, pour en faire un tout intelligible et porteur de sens. Cette deuxième phase de l'analyse (codage thématique) est l'analyse intercas qui s'apparente à la tactique du « pattern matching » de Yin (2014) et va nous permettre d'identifier trois clusters de package control.

2.3 Analyse intracas

Nous avons étudié les liens de couplage des éléments de chaque entreprise, grâce à la désagrégation de la nature de ces liens basés sur la variation du caractère distinctif ou réactif.

2.3.1 Planification

Malmi et Brown (2008) découpent la planification en plans d'action opérationnels à orientation tactique pour un avenir proche et en planification à long terme à orientation plus stratégique pour le moyen et long terme. Dans les entreprises A et G, les deux types de planification ont un niveau faible de caractère distinctif et un niveau moyen ou élevé de réactivité ; elles sont donc à couplage fort :

<i>même orientation : contrôle ex ante</i>	caractère distinctif faible	couplage fort
<i>composants identiques : budget intégré dans le plan stratégique</i>		
<i>utilisation différente : 12 mois versus 5-10 ans</i>		
<i>objectifs différents (prévisions de production, d'investissement etc. : entreprise A) ou identiques (suivi du plan stratégique dans le cadre du budget : entreprise G)</i>	caractère réactif moyen ou élevé	
<i>même franchise : processus élaborés par le siège et imposés à tous</i>		
<i>impact en termes de force : le budget met l'accent sur les incertitudes stratégiques ou offre de nouvelles initiatives stratégiques</i>		

Tableau 3 : Couplage planification d'actions – planification stratégique des entreprises A et G

Dans les six autres entreprises, les deux types de planification ont un niveau moyen de caractère distinctif et un niveau moyen ou élevé de réactivité ; elles sont donc classées comme étant à couplage lâche :

<i>même orientation : contrôle ex ante</i>	<i>caractère distinctif moyen</i>	<i>couplage lâche</i>
<i>composants différents : le plan stratégique cible les produits, les clients, les opportunités et une analyse macro-économique des pays cibles</i>		
<i>utilisation différente : 12 mois versus 5-10 ans</i>		
<i>objectifs différents : un budget est un outil financier où il n’y a pas les grands axes stratégiques et où nos objectifs peuvent être différents (entreprises B, C, D et H) ou objectifs identiques : il y a les mêmes objectifs qu’il faut faire en qualité, en sécurité, en recrutement, en formation, en RH (entreprises E et F)</i>	<i>caractère réactif moyen ou élevé</i>	
<i>même franchise : la planification est un processus élaboré par le board local (entreprises B et H), par le siège et imposé à nous (entreprises C, D et E), ou franchise différente (la planification à long terme est faite entre le siège contrairement à la planification à court terme qui est faite par la direction Moyen-Orient (entreprise F)</i>		
<i>certain impact en termes de force : quand on présente nos estimés de budget, ça a accès sur la stratégie et le développement à long terme</i>		

Tableau 4 : Couplage planification d’actions – planification stratégique des entreprises B, C, D, E, F et H

2.3.2 Contrôles cybernétiques

Ils se rapportent à une approche plus quantitative du contrôle. Tout d’abord, il y a des mesures qui permettent la quantification d’un phénomène, d’une activité ou d’un système. Ensuite, il existe des normes de performances ou des objectifs à atteindre. Puis, il y a un processus de rétroaction qui permet la comparaison des résultats des activités avec les normes, avec la possibilité de modifier le comportement ou les activités sous-jacentes du système. Ainsi, il y a quatre types de contrôle cybernétique dans le SCG : les budgets, les mesures financières, les mesures non financières et les systèmes hybrides.

Dans les entreprises C, E, F et H, les quatre éléments du contrôle cybernétique ont un niveau faible de caractère distinctif et un niveau moyen ou élevé de réactivité ; elles sont donc à couplage fort :

<i>même orientation : contrôle cybernétique</i>	caractère distinctif faible	couplage fort
<i>composants identiques : un ensemble de mesures financières sont des composants communs aux autres éléments</i>		
<i>utilisation différente : les budgets sont un outil de planification ex ante alors que les mesures de performance financières et non financières sont largement centrées sur l'évaluation ex post</i>		
<i>même dépendance : le TDB comprend des inputs financiers provenant des autres éléments</i>	caractère réactif moyen ou élevé	
<i>même franchise : le budget transcende tous les niveaux</i>		
<i>certain impact en termes de force : notamment pour le budget dont les changements ont un effet sur la plupart des éléments cybernétiques</i>		

Tableau 5 : Couplage de contrôles cybernétiques des entreprises C, E, F et H

Par contre, les quatre éléments du contrôle cybernétique des entreprises A, B, D et G sont à couplage lâche :

<i>même orientation : la mesure, les normes de performance, la rétroaction et l'analyse des écarts</i>	caractère distinctif moyen	couplage lâche
<i>utilisation différente : le budget est un outil ex ante alors que les mesures financières et non financières sont centrées sur l'évaluation ex post de la performance</i>		
<i>composants différents : bon nombre des mesures financières et non financières diffèrent entre les différents niveaux de l'organisation comme le 4 CD ou Cost Culture Complete Cost and Driver</i>		
<i>même dépendance : le budget dépend d'un ensemble d'inputs à partir des mesures financières et des mesures non financières comme la catégorie et la taille du marché, l'EVA, la rentabilité des capitaux investis, la marge, la mobilisation des gens et la productivité des machines</i>	caractère réactif moyen ou élevé	
<i>même franchise : le budget transcende tous ces niveaux</i>		
<i>certain impact en termes de force : le budget dont les changements ont un effet sur la plupart des éléments cybernétiques</i>		

Tableau 6 : Couplage de contrôles cybernétiques des entreprises A, B, D et G

2.3.3 Contrôles administratifs

Les contrôles administratifs sont ceux qui se rapportent à la gestion ou à la supervision des processus organisationnels, en particulier dans la coordination et l'intégration des différentes parties de l'organisation. Cette option est activée par trois processus de base : le design de l'organisation, la structure de gouvernance et enfin les procédures et politiques.

Dans les entreprises A, E, G et H, le design organisationnel et la structure de gouvernance sont étroitement couplés alors que les politiques et procédures sont découplées :

design organisationnel -gouvernance	<i>composants identiques mais orientation et utilisation différentes</i>	caractère distinctif faible	couplage fort
	<i>la gouvernance repose sur des structures organisationnelles, forte immédiateté des relations, certain impact en termes de force (changements sur la nature de notre entreprise E) ou pas d'impact (la chute du prix du baril n'a pas entraîné des changements dans la structure des entreprises A, G et H)</i>	caractère réactif moyen ou élevé	
politiques et procédures – contrôles administratifs	<i>même orientation (gestion ou supervision des processus de l'organisation) mais utilisation différente (regrouper et déléguer les activités versus fournir des lignes directrices) et composants différents : conception de l'organisation et rôles des individus versus outils tels que le lean management (entreprise A), go or no go (entreprise E), le management visuel (entreprise G) et le reporting (entreprise H)</i>	caractère distinctif moyen	découplage
	<i>peu d'inputs et d'impact à l'exception de l'effet retour d'expérience (entreprise A), ça n'affecte pas la structure organisationnelle (entreprise E), on encourage les subordonnés à trouver les solutions aux problèmes (entreprise G), les subordonnés développent librement les calculs (entreprise H)</i>	caractère réactif faible	

Tableau 7 : Couplage de contrôles administratifs des entreprises A, E, G et H

Dans les entreprises B et D, les trois éléments sont étroitement couplés :

<i>même orientation: gestion ou supervision des processus</i>	<i>caractère distinctif faible</i>	<i>couplage fort</i>
<i>même utilisation: le design organisationnel et la structure de gouvernance sont utilisés pour regrouper, déléguer et fournir des lignes directrices à travers la supervision directe ainsi que les règles et procédures</i>		
<i>composants différents: le design organisationnel repose sur la conception de l'organisation et le regroupement, la gouvernance utilise les rôles des individus et les politiques et procédures utilisent des procédés tels que le Lean management ou Perform TP</i>		
<i>forte dépendance</i>	<i>caractère réactif moyen ou élevé</i>	
<i>même franchise</i>		
<i>certain impact en termes de force: il faut s'adapter par rapport à la situation (entreprise B), on a vécu une période difficile et on a dû faire face à une grande incertitude sur le personnel qui va rester (entreprise D)</i>		

Tableau 8 : Couplage de contrôles administratifs des entreprises B et D

Dans les entreprises C et F, le design organisationnel et la structure de gouvernance sont étroitement couplés alors que les politiques et procédures sont lâchement couplées :

design organisationnel -gouvernance	composants identiques mais orientation et utilisation différentes	caractère distinctif faible	couplage fort
	les lignes hiérarchiques sont rapprochées (entreprise C), forme de pyramide (entreprise F), les subordonnés sont des professionnels expérimentés qui savent prendre des décisions (entreprise C), chaque projet est entièrement indépendant des autres (entreprise F)	caractère réactif moyen ou élevé	
politiques et procédures – contrôles administratifs	même orientation (gestion ou supervision des processus de l'organisation) mais utilisation différente (regrouper et déléguer les activités versus fournir des lignes directrices) et composants différents : conception de l'organisation et rôles des individus versus outils tels que le workflow et le reporting (entreprise C), les audits et les revues mensuelles (entreprise F)	caractère distinctif moyen	couplage lâche
	certain impact en termes de force : la turbulence a eu un impact significatif sur la nature de notre entreprise C, la procédure est faite en France où tout le monde doit respecter sinon mesures correctives actions (entreprise F)	caractère réactif moyen ou élevé	

Tableau 9 : Couplage de contrôles administratifs des entreprises C et F

2.3.4 Contrôles culturels

Malmi & Brown (2008) suggèrent trois aspects de contrôle culturel : les contrôles basés sur les valeurs qui s'appuient sur les systèmes de croyances de Simons, les contrôles basés sur les symboles qui reposent sur des expressions visibles créées par l'entreprise pour traduire sa culture et les contrôles de clans qui renvoient plutôt aux sous-cultures au sein d'une entreprise.

Dans les entreprises A et G, les éléments du contrôle culturel ont un niveau faible de caractère distinctif et une certaine réactivité entre les systèmes de valeurs et de clans animée par les activités. Ainsi, le couplage est fort.

<i>même orientation (développer l'écoute, la transversalité, la solidarité)</i>	caractère distinctif faible	couplage fort
<i>utilisation identique (renforcer l'engagement des employés aux valeurs et aux objectifs définis par la direction et garder la cohésion au sein des équipes)</i>		
<i>composants différents : charte de conduite et enquêtes périodiques (entreprise A) versus évènements sociaux et formation (entreprise G)</i>		
<i>peu de dépendance : fidélité manifeste à la qualité pour les partenaires, encouragement du bien-être au sein de la communauté, maintien de bonnes relations avec les fournisseurs, investissement dans les compétences, les équipements et les installations</i>	caractère réactif moyen	
<i>peu de franchise : immédiateté de la relation modérée entre systèmes de valeurs et clans</i>		
<i>peu de force : un changement dans le système de valeurs entraînera des changements lents dans le système de clans</i>		

Tableau 10 : Couplage de contrôles culturels des entreprises A et G

Dans les autres entreprises, les éléments du contrôle culturel ont un niveau moyen de caractère distinctif avec une réactivité entre les systèmes de valeurs et de clans animée par les activités. Le couplage est donc lâche.

<i>même orientation : contrôle culturel</i>	caractère distinctif moyen	couplage lâche
<i>utilisation différente : engagement des employés aux valeurs et aux objectifs définis par la direction versus socialisation des employés</i>		
<i>composants différents : charte de conduite et enquêtes périodiques versus évènements sociaux et formation</i>		
<i>peu de dépendance : dépendance modérée par les activités et les individus : partage d'informations ouvert (entreprise B) ; de plus en plus le respect de l'environnement est regardé (entreprise C) ; On a eu le projet avec un budget moins cher et un temps moindre (entreprise D) ; on attend de nous de la qualité, de la compétence, de la fiabilité et un respect des délais de livraison (entreprise F)</i>	caractère réactif moyen	
<i>peu de franchise : immédiateté de la relation modérée entre les systèmes de valeurs et de clans</i>		
<i>peu de force : un changement dans le système de valeurs entraînera des changements lents dans le système de clans</i>		

Tableau 11 : Couplage de contrôles culturels des entreprises B, C, D, E, F et H

2.3.5 Systèmes de récompenses et de rémunérations

Les systèmes de récompenses et de rémunérations se focalisent sur la motivation et l'augmentation de la performance des individus et des groupes dans les entreprises, en particulier dans le contexte de la réalisation congruente entre leurs objectifs et activités et ceux de l'entreprise. Étant donné que les systèmes de récompenses et de rémunérations sont une catégorie dans le package de contrôles et ne constituent pas un certain nombre d'éléments dans une catégorie, il n'y a pas de discussion sur la façon dont ils sont couplés dans une catégorie.

Dans les entreprises A, B, E, F, G et H, le caractère distinctif est faible. Cependant, le caractère direct de la dépendance et de la force qui existe dans cette relation fait en sorte qu'ils réagissent aux éléments cybernétiques sous-jacents. Ainsi, les systèmes de récompenses et de rémunérations sont fortement couplés aux éléments cybernétiques dans la hiérarchie de l'entreprise.

<i>orientation différente</i>	caractère distinctif faible	couplage fort
<i>même utilisation : élément non distinctif du profit ou de l'atteinte des objectifs</i>		
<i>composants identiques</i>		
<i>forte dépendance : les récompenses financières des subordonnés augmentent à mesure que la performance réelle dépasse de plus en plus les cibles fixées</i>	caractère réactif moyen	
<i>impact en termes de force : la direction dispose de plusieurs sources de données objectives disponibles qui indiquent la façon dont les subordonnés sont performants</i>		

Tableau 12 : Couplage des systèmes de récompenses et de rémunérations des entreprises A, B, E, F, G et H

Dans les entreprises C et D, le caractère distinctif est moyen. Cependant, le caractère direct de la dépendance et de la franchise, mais beaucoup moins de force qui existe dans cette relation fait en sorte qu'ils réagissent aux éléments cybernétiques sous-jacents. Ainsi, les systèmes de récompenses et de rémunérations sont faiblement couplés aux éléments cybernétiques dans la hiérarchie de l'entreprise.

<i>orientation différente</i>	caractère distinctif moyen	couplage lâche
<i>utilisation différente: critères peu clairs et pauvrement définis pour évaluer la performance des subordonnés</i>		
<i>composants identiques</i>		
<i>forte dépendance et franchise : en fonction d'un budget qui est déterminé, il y a un pourcentage d'augmentation en fonction de critères</i>	caractère réactif moyen	
<i>peu impact en termes de force: la direction dispose de peu de sources objectives disponibles qui indiquent la façon dont les subordonnés sont performants</i>		

Tableau 13 : Couplage des systèmes de récompenses et de rémunérations des entreprises C et D

Le tableau récapitulatif ci-dessous résume les trois types de liaisons de couplage intracatégories du corpus.

		Entreprises							
		A	G	C	E	F	H	B	D
Planification d'actions	Planification à long terme	fort	fort	lâche	lâche	lâche	lâche	lâche	lâche
Structure organisationnelle	Gouvernance	fort	fort	fort	fort	fort	fort	fort	fort
Politiques et procédures	Contrôles administratifs	découplage	découplage	lâche	découplage	lâche	découplage	fort	fort
Budget	Mesures financières	lâche	lâche	fort	fort	fort	fort	lâche	lâche
Autres éléments du contrôle cybernétique		lâche	lâche	fort	fort	fort	fort	lâche	lâche
Système de valeurs	Système de clans	fort	fort	lâche	lâche	lâche	lâche	lâche	lâche
Contrôles cybernétiques	Récompenses et rémunérations	fort	fort	lâche	fort	fort	fort	fort	lâche

Tableau 14 : Tableau récapitulatif des liaisons de couplage intracatégories des huit entreprises

Nous constatons dans ce tableau que les entreprises A et G ont un fort impact de la planification et de la culture, les entreprises C, E, F et H un fort impact du contrôle cybernétique et les entreprises B et D un fort impact du contrôle administratif. Cette constatation empirique sera l'élément instigateur de la deuxième phase de l'analyse (codage thématique): c'est l'analyse intercas qui débouchera sur l'identification de trois clusters de package control.

2.4. Analyse configurationnelle

Après cette première analyse intracas, nous avons procédé à une recontextualisation en proposant un nouvel assemblage des données empiriques selon une technique de codage bottom-up avec répartition des nœuds-parents

de premier niveau dans six métacodes correspondants. Cet assemblage nous a permis de dégager trois clusters de package control.

2.4.1 Control package α (entreprises A et G)

Dans ce cluster, l'entreprise est spécialisée sur un métier homogène et uniforme et des engagements à long terme via des décisions stratégiques d'investissement : *le siège partage l'actionariat avec le partenaire local ; les investissements étant de taille importante et lourds, le siège a une tendance naturelle à s'impliquer fortement dans la stratégie et la décision.* La stratégie est globale, très centralisée et à long terme du groupe, à travers des processus formalisés et délibératifs, améliorant ainsi la qualité de la réflexion stratégique. Le siège maintient un contrôle rigoureux des opérations et des objectifs à la fois financiers et stratégiques, de court et de long terme : *Nos réalisations sont conformes par rapport à ce qu'on a budgété (entreprise A), on reçoit un budget commercial et le but est de le transformer en budget opérationnel (entreprise G).* Le contrôle cybernétique souple accorde une plus faible importance de l'atteinte d'objectifs financiers à court terme au profit de la progression vers des objectifs à plus long terme ; il sert à mieux coordonner les actions au niveau opérationnel dans le but d'accroître la coordination des managers dans la gestion des ressources et de vérifier la cohérence d'ensemble : *Il y a des réunions avec le directeur financier qui est le coordinateur de l'exercice budgétaire (entreprise A), on fait tourner les chiffres et ça remonte au siège pour approbation (entreprise G).*

Les ressources, notamment humaines, sont localisées au siège : *pour l'embauche et licenciement des expats, c'est le siège qui décide.* Le couplage fort entre les éléments cybernétiques et les systèmes de récompenses et rémunération est dû à trois critères : *un degré élevé d'évaluation des subordonnés sur la réalisation des objectifs de performance, la présence de plusieurs sources de données objectives qui indiquent la façon dont les subordonnés sont performants et enfin une rémunération établie sur l'objectivité.* Le contrôle culturel fort ; l'objectif étant de créer une « culture de groupe », sans mettre en péril les cultures locales, en s'appuyant sur les formations et la socialisation des salariés. Le couplage est fort entre le design organisationnel et la structure de gouvernance, mais avec un découplage des politiques et procédures, notamment le lean management et le benchmarking pour l'entreprise A et le management visuel et le benchmarking pour l'entreprise G. Dans ces deux entreprises, il n'y a pas de structure matricielle, mais des groupes de projets et/ou de cadres intégrateurs.

L'organisation est plutôt mécaniste : l'autorité est centralisée, avec beaucoup de règles et procédures (*référentiel*), une division du travail précise, une utilisation très étendue des techniques de management (*saturation en outils*) et finalement une coordination et des contrôles formels et impersonnels.

L'environnement est concurrentiel, mais stabilisé grâce à l'engagement à long terme des capitaux dans des activités à forte intensité capitalistique avec de longs délais de récupération des investissements. Les possibilités stratégiques sont nombreuses : « croissance, aide à l'amélioration de la performance des entreprises comme Qatar Gaz, découvrir d'autres champs » (entreprise A), « on a une vision à 20 ans, par exemple étendre notre domaine d'activités vers les pays voisins » (entreprise G) en liaison partiellement avec la grande diversité des stratégies et des tactiques des principaux concurrents : « notre approche est différente : je vais aider l'Etat à améliorer la technicité pour mieux produire » (entreprise A), « c'est toujours le dilemme : donc soit généraliste bas de gamme soit niche haut de gamme » (entreprise G). La turbulence est perçue forte pour l'entreprise A « chute du prix du baril et du gaz » et faible pour l'entreprise G, due au secteur d'activités dans lequel elles opèrent. L'hostilité est perçue faible pour l'entreprise A car l'intensité de la concurrence est moyenne et l'obtention des inputs nécessaires est facile « on marche beaucoup avec des appels d'offres » alors qu'elle est perçue forte pour l'entreprise G, car l'intensité de la concurrence est forte « ultra-forte », l'obtention des inputs nécessaires est difficile « il y a très peu de production locale. On fait beaucoup d'imports ».

Cette logique est celle d'une configuration **de contrôle stratégique et culturel (Strategic and cultural control)**.

2.4.2 Control package β (entreprises C, E, F et H)

Dans ce cluster, le fonctionnement est en mode multiprojets où l'entreprise va mobiliser des moyens organisationnels spécifiques favorisant la coordination et la communication entre les projets. Ces projets conduits simultanément sont interdépendants par les ressources, par le résultat auquel ils aboutissent ou l'input qu'ils utilisent ainsi que par les technologies ou les savoir-faire utilisés : on a dix projets avec un budget et des objectifs fixés pour chacun (entreprise C), je gère 5 projets avec un budget, un système financier IELS et une marge à terminaison pour chacun (entreprise E), chacun des trois projets a son propre budget (entreprise F), on a huit projets de deux types : soit engineering soit EPC (Engineering, Procurement and Construction) (entreprise H).

La stratégie faite au siège avec une participation limitée de l'entreprise, mais qui privilégie à l'intérieur de l'entreprise une décentralisation relative des décisions. Le processus n'est pas très formalisé parce que l'attention principale est orientée vers la performance financière à court terme : *plan stratégique fait au niveau du directoire qu'on nous demande de respecter*.

Le système de contrôle cybernétique est fort avec notamment une procédure budgétaire stricte accompagnée de l'importance de l'atteinte d'objectifs financiers à court terme : *le budget annuel est la référence (entreprise C), mon objectif est de gagner un point de marge (entreprise E), on s'engage sur un budget du pays, sur un revenu et un bénéfice (entreprise F), on travaille sur la marge et sur le nombre d'heures (entreprise H) et le budget est utilisé comme*

outil de sanction-récompense : *on veut faire de l'argent (entreprise C), je décline mon budget pour gagner ce point de marge (entreprise E), nos objectifs sont évalués en matière d'atteinte d'objectifs entre 0 et 100 (entreprise F), on contrôle les employés par les résultats que par les actions (entreprise H).*

La structure est matricielle, plus adaptée lorsque l'environnement requiert justement une combinaison rapide de compétences disséminées dans l'entreprise. Le pouvoir décisionnel se trouve décentralisé, aux mains d'experts au sein de l'entreprise.

Le contrôle culturel lâche se manifeste à travers le professionnalisme et les processus de formation : *la fréquence des formations est de 6 à 10 par an avec un système d'e-learning ; les mêmes valeurs et opinions que les acteurs ne possèdent pas complètement : les employés n'ont pas les mêmes sentiments sur toutes les valeurs ; la sélection moyenne : est en train de se construire ; le consensus faible ou moyen : le consensus est plutôt lié au chantier et non pas à l'entreprise et des événements sociaux peu nombreux qui empêchent que les acteurs se connaissent bien entre eux : il y a beaucoup d'Indiens et de Philippins avec qui, la communication est difficile.*

L'organisation est plutôt organique : l'autorité est décentralisée : *chaque directeur de projet gère son budget ; avec peu ou moyennement des règles et procédures : les activités sont peu standardisées ; une division du travail précise, une utilisation moyenne des techniques de management et finalement une coordination et contrôle informels et personnalisés : la structure est matricielle témoignant d'une autorité informelle et d'une double autorité.*

La planification stratégique, couplée lâchement à la planification d'actions, n'est en effet qu'une accumulation ou compilation de cette dernière : *sous forme d'une lettre où on nous demande de réaliser 5 objectifs comme le cash-flow, la marge, la formation et les équipes.*

Le couplage entre les systèmes de contrôle cybernétique et les systèmes de récompenses et rémunération est fort, à l'exception de l'entreprise C où il est lâche, car les critères sont pauvrement définis pour évaluer la performance : *on récompense la fidélité et non pas la performance, c'est subjectif à 70 % et la flexibilité des objectifs est souple.*

Le couplage est fort entre le design organisationnel et la structure de gouvernance, mais lâche ou découplé des politiques et procédures. Parmi les procédures découplées de l'entreprise E figure le benchmarking : *on peut se situer dans les tranches de salaires, de bénéfices, par variables, par grade, par position, etc.* Les politiques et procédures de l'entreprise H sont également découplées : *on fait de l'engineering et non pas la production de masse, donc il y a des choses qu'on peut faire différemment.* Les politiques et procédures des entreprises C et F sont lâchement couplées au design organisationnel et à la gouvernance ; c'est le concept de métarègle basé sur 3 critères : la

flexibilité moyenne des objectifs de performance des subordonnés, la faible fréquence de consultation des subordonnés sur la réalisation des objectifs de performance et la communication qui correspond au modèle organique incarnant des agencements structurels plus flexibles et réactifs.

L'environnement est très concurrentiel, mais relativement prévisible et stable et qui est considéré comme condition préalable nécessaire pour les modes de contrôle qui tiennent les subordonnés étroitement responsables des cibles prédéterminées. La turbulence est forte concernant les clients : *le client cherche à faire des économies drastiques sur les projets (entreprise E), la crise a touché tout le monde (entreprise H)*, les concurrents : *beaucoup de concurrents ont disparu, ils sont black-listés (entreprise E)* et l'aspect économique/réglementaire du pays, mais elle est faible pour les fournisseurs et la technologie. Les possibilités stratégiques sont peu nombreuses : *le marché n'est pas riche et l'avenir est incertain malgré la grande diversité des stratégies et des tactiques des principaux concurrents : les Anglo-saxons sont sur des modèles figés et rigides, grosse cavalerie, etc. L'approche française est plutôt dans les coûts du client et dans l'optimisation (entreprise E)*. L'hostilité est forte, car la concurrence est rude et l'obtention des inputs nécessaires est difficile : *il y a des projets très complexes et les gens ont peur de venir (entreprise F), personnel qualifié (entreprise E), surtout la main-d'œuvre, mais aussi le matériel (entreprise C), l'intensité de la concurrence est très haute et il est difficile d'obtenir les inputs nécessaires (entreprise H)*.

Cette logique est celle d'une configuration **de contrôle financier ou par les résultats (output control)**.

2.4.3 Control Package γ (entreprises B et D) : Ce cluster se compose des caractéristiques suivantes :

La décision d'investissement en capital technique est essentielle et centralisée au niveau du siège, mais qui est désormais contrainte, en amont, de se reposer sur les connaissances locales pour évaluer le potentiel d'activité. Et, en aval, il ne peut qu'exercer une vigilance très stricte sur sa concrétisation, laquelle est fonction de la qualité de la gestion réalisée au plan local. L'investissement est de type « diversifié » : l'entreprise est en joint-venture avec des groupes locaux : *nous apportons un support d'expertise sur le corps business de construction*.

Le fonctionnement se fait en mode multiprojets avec priorité dans l'élaboration et le déploiement de règles et de procédures opérationnelles à respecter : *il y a des procédures et il est hors de question de les dépasser ; je suis gardienne du temple et je sais si on est en dehors des clous (entreprise B), on a des procédures qui décrivent les tâches à réaliser (entreprise D)*. Mise en place d'un système de sanctions-récompenses si le subordonné dévie des règles préétablies : *quand il y a faute, il y a toute une série crescendo de sanctions*.

Les projets et investissements de chaque entreprise sont suivis scrupuleusement en leur imposant des critères à même de rendre compte de leur rentabilité sur toute leur durée de vie au coût réel du capital : *un mauvais choix de méthodes ou d'équipements peut être dramatique*. La stratégie, développée à travers des processus souvent involontaires et émergents, mais qui finissent de manière extrêmement formalisée et délibérative, est une ébauche d'actions stratégiques décidée de manière conjointe entre le siège et l'entreprise : *la stratégie est validée par le board local puis soumise au siège pour approbation*. Le siège veille aux performances financières globales : *le cash est un vrai souci pour nous (entreprise B), on regarde par rapport à nos hypothèses si on est dans les temps, si on dépense plus, s'il y a des éléments nouveaux, etc. (entreprise D)*.

Les mécanismes de coordination latérale sont caractérisés par une structure matricielle plus adaptée lorsque l'environnement requiert une combinaison rapide de compétences disséminées dans l'entreprise fonctionnant par projets : *dans chaque projet, il y a des financiers, des DRH, des techniques. Et c'est là que les services support interviennent en matrice pour coordonner le travail et par l'utilisation du contrôle par la socialisation et les réseaux : les processus de formation sont très élevés*.

L'organisation est mécaniste flexible : l'autorité est relativement décentralisée : *le siège a toute influence sur le développement de nouveaux produits et la sélection des investissements. Par contre, le directeur de projet a toute influence sur l'embauche et licenciement du personnel, l'allocation de ressources et les décisions de tarification avec beaucoup de règles et procédures, une division du travail précise, une utilisation forte des techniques de management : on utilise SAP, on a des indicateurs financiers, de productivité, safety, RH, un département qualité, un reporting mensuel budgétaire, un code d'éthique, un code de conduite, un document de valeurs et de nombreux outils de gestion et finalement une coordination et contrôle formels et informels*.

Le couplage est fort entre le design organisationnel, la structure de gouvernance et les politiques et procédures à travers la supervision directe comme l'a précisé le contrôleur de gestion de l'entreprise B : *on a une vision managériale de la filiale et c'est ce rôle de garde-fou des procédures qui met du temps ainsi que le directeur administratif et financier de l'entreprise D : les subordonnés ne mènent pas des activités indépendamment de la participation de la direction. Moi je tiens à être au courant de tout. Malgré la grande autonomie des directeurs de projet, il y a des procédures à respecter et il est hors de question de les dépasser. Une autorisation d'engagement de dépenses constitue un exemple de ce mode de contrôle des actions : à chaque fois qu'on engage des dépenses, on s'assure que ça était budgété pour éviter les écarts (entreprise B), on a engagé beaucoup de dépenses et on est en train de les recouvrir (entreprise D)*.

Le couplage entre les éléments cybernétiques et les systèmes de récompenses et rémunération est fort dans l'entreprise B : *les évaluations des subordonnés sont*

fortement basées sur la réalisation des objectifs de performance. Par contre, il est lâche dans l'entreprise D : l'objectif est généralement difficilement quantifié, pas comme chez Amazon où par exemple il faut remplir 50 paniers par an. Le contrôle cybernétique est souple avec une importance de la progression vers des objectifs financiers à court terme via les tâches et actions planifiées : le budget est un outil primordial, mais il y a aussi d'autres indicateurs de production, de qualité, financiers, sociaux, HSE, etc. (entreprise B), en plus du budget on a en place des contrôles financiers, techniques et de productivité (entreprise D).

Le contrôle culturel lâche se manifeste à travers le professionnalisme et les processus de formation : on a aujourd'hui un training center qui répond aux différents besoins (entreprise B), il y a des programmes de formation faits en France souvent (entreprise D) ; les mêmes valeurs et opinions que les acteurs ne possèdent pas complètement : on ne peut pas mettre trop de valeurs, car ça pollue le message ; la sélection moyenne : tout le monde ne peut adhérer de la même façon sur nos méthodes de travail (entreprise D) ; le consensus faible ou moyen : pas de consensus parce que la stratégie n'est pas redéfinie et communiquée (entreprise B), peu de consensus car notre travail d'information est insuffisant (entreprise D) et des événements sociaux peu nombreux qui empêchent que les acteurs se connaissent bien entre eux : peu d'évènements sociaux car c'est très cloisonné entre les populations.

Ces entreprises se trouvent dans des environnements plus imprévisibles, turbulents et hostiles. Ainsi, l'imprévisibilité est forte concernant les clients : qui deviennent de plus en plus exigeants (entreprise B), les concurrents : car il y en a qui prennent n'importe quelle affaire (entreprise D) et l'aspect économique/réglementaire du pays : chute du prix de pétrole qui a affecté tous les secteurs. La turbulence est forte à tous les niveaux : chute du prix du baril (entreprise B) ou touchant surtout les clients : l'arrêt d'un de nos projets (entreprise D) et l'aspect économique/réglementaire du pays : la mise en place de la TVA en janvier 2018 et la nouvelle loi de travail de décembre 2017. L'hostilité est forte, car l'intensité de la concurrence est très forte : parce qu'on est sur une zone à fort développement économique (entreprise B), l'obtention des inputs nécessaires est relativement facile : c'est compliqué pour recruter de la main-d'œuvre, car le gouvernement de Qatar fixe des quotas par nationalité (entreprise B) et les possibilités stratégiques sont peu nombreuses. La complexité est moyenne, car l'exigence du produit/service des clients est forte : c'est variable et complexe, Qatar Rail c'est le métro, Achgal est l'infrastructure et le traitement des eaux, Qatar Diar c'est Lusail et la diversité des stratégies et des tactiques des principaux concurrents est faible : on est sur des projets très complets et lourds, on a quelques concurrents outsiders prêts à prendre des marchés avec des conditions différentes et des tarifs différents pour l'entreprise B et vice-versa pour l'entreprise D : il y a des entreprises low cost, des entreprises qui ne respectent pas les standards.

Cette logique est celle d'une configuration **de contrôle par l'action**.

Le tableau suivant regroupe les trois types de configuration retrouvés dans notre étude.

	configuration de contrôle stratégique et culturel	configuration de contrôle financier ou par résultats	configuration de contrôle par les actions
Spécialisation	<i>métier uniforme</i>	<i>activités diverses</i>	<i>activités diverses</i>
Type d'investissement	<i>industriel ou commercial</i>	<i>diversifié non relié</i>	<i>diversifié non relié</i>
Stratégie	<i>faite au siège sans participation de l'entreprise</i>	<i>faite au siège avec participation limitée de l'entreprise</i>	<i>décidée de manière conjointe entre le siège et l'entreprise</i>
Objectifs stratégiques	<i>spécifiques, détaillés, quantifiés et/ou qualitatifs</i>	<i>quantifiés, larges et généraux</i>	<i>détaillés et quantifiés ou qualitatifs et appropriés</i>
Plan stratégique	<i>très détaillé et étroitement suivi</i>	<i>peu détaillé et étroitement suivi</i>	<i>ébauche d'actions stratégiques et étroitement suivi</i>
Couplage planification d'actions-planification stratégique	<i>fort</i>	<i>lâche</i>	<i>lâche</i>
Pouvoir décisionnel à l'intérieur de l'entreprise	<i>centralisation</i>	<i>Décentralisation relative</i>	<i>Décentralisation relative</i>
Contrôle cybernétique	<i>lâche</i>	<i>fort</i>	<i>lâche</i>
Couplage éléments cybernétiques-systèmes de récompenses et rémunération	<i>fort</i>	<i>fort ou lâche</i>	<i>fort ou lâche</i>
Contrôle culturel	<i>fort</i>	<i>lâche</i>	<i>lâche</i>
Couplage design organisationnel-structure de gouvernance	<i>fort</i>	<i>fort</i>	<i>fort</i>
Couplage éléments administratifs-politiques et procédures	<i>découplage</i>	<i>lâche ou découplage</i>	<i>fort</i>
Mécanismes de coordination latérale	<i>groupes de projets et/ou cadres intégrateurs</i>	<i>structure matricielle</i>	<i>structure matricielle et contrôle par la socialisation et les réseaux</i>
Bureaucratie	<i>Organisation plutôt mécaniste</i>	<i>Organisation plutôt organique</i>	<i>Organisation mécaniste flexible</i>
Environnement	<i>concurrentiel, mais stabilisé</i>	<i>très concurrentiel, mais relativement prévisible et stable</i>	<i>plus imprévisible, turbulent et hostile</i>

Tableau 15 : Caractéristiques des trois clusters du control package

DISCUSSION ET CONCLUSIONS

De premier abord, on peut se rendre compte que la proposition de Malmi et Brown a vocation à être un outil heuristique pour ordonner et systématiser l'étude des systèmes de contrôle de gestion au sein d'une entreprise. Ce n'est pas un modèle cependant, puisque les relations entre les différentes composantes du système ne sont pas établies, et le cadre d'analyse n'est pas assorti d'hypothèses ou de propositions. La théorie des couplages est une théorie utile pour évaluer les relations entre les éléments du SCG, conformément aux suggestions de Beekun et Glick (2001) et Malmi et Brown (2008), que les organisations sont faites de multiples couplages dont certains sont forts et d'autres moins forts et elle permet de déceler dans toute organisation plusieurs modes de contrôles qui peuvent coexister, mais avec une prédominance de l'un d'eux.

La configuration des SCG qui ressort de notre recherche empirique repose sur deux dimensions : externe et interne. La dimension externe porte sur cinq paramètres : (1) les contraintes pour maîtriser et suivre les processus d'élaboration et de validation des plans stratégiques, (2) les incertitudes puisque la stratégie s'engage par définition dans l'incertain, (3) la prise de risques pour un développement viable de l'organisation, (4) l'environnement concurrentiel et (5) l'horizon temporel de l'organisation. La dimension interne porte également sur cinq paramètres : (1) la forme dominante de coordination, (2) le mode de gouvernance, (3) la culture organisationnelle avec ses éléments qui influencent les conceptions des uns et des autres quant aux contraintes à respecter et aux objectifs à atteindre, quant aux opportunités à saisir et aux incertitudes à surveiller, (4) le système de suivi et d'évaluation et (5) la pratique d'incitation et de sanction.

Deux types de distinction entre notre recherche et les études antérieures méritent d'être cités. Sur le volet théorique, alors que les recherches antérieures considèrent souvent le système de contrôle partiellement, notre recherche est plus vaste, et montre pour chaque cluster de configuration, un mode de contrôle dominant, voire deux (cas des entreprises A et G), associé à d'autres modes secondaires ou accessoires ; c'est la multi dimensionnalité du contrôle, citée auparavant par Geringer et Hebert (1989), Martinez et Jarillo (1989) et Kumar et Seth (1998). Les fondements théoriques identifiés de la multinationale reposent sur trois perspectives majeures, à savoir la perspective économique, la perspective managériale et la théorie de contingence. Notre recherche s'appuie sur une théorie néo-institutionnelle qui va permettre de comprendre simultanément les fonctionnements formels et informels des organisations, ainsi que leurs interrelations. Les typologies fréquemment citées dans la littérature académique ont étudié les organisations comme des systèmes indépendants de leur environnement, même si des interactions, et le plus souvent une adaptation, sont postulées ; notre recherche est venue pallier ces lacunes, englobant tous les éléments du SCG avec le contexte environnemental.

Sur le volet pratique, notre recherche indique des tendances générales qui ne sont pas explicitement expliquées par les cadres existants, tels que des entreprises caractérisées par une bureaucratie importante fonctionnant dans un environnement turbulent et incertain (entreprise B) et d'autres avec de multiples types de contrôle (entreprises A et G). Ces formes d'organisation contemporaines sont plus courantes dans la pratique que la littérature suggère actuellement, et méritent une recherche supplémentaire pour développer des explications plus complètes que celles proposées ici. Dans notre étude, les contrôles culturels sont plus importants lorsqu'ils sont combinés avec le contrôle stratégique (comme dans les entreprises A et G) et des arrangements bureaucratiques mécanistes plus complexes, suggérant que les mécanismes culturels sont plus susceptibles de présenter une relation complémentaire plutôt que d'agir comme substituts comme cela est généralement supposé dans la littérature (Alvesson et Kärreman, 2004). Notre recherche montre comment le système cybernétique se combine avec une grande variété d'arrangements de contrôle et de contextes. Conformément aux représentations de la littérature, la configuration de contrôle des résultats montre un système cybernétique situé dans une structure hiérarchique organique fonctionnant dans des conditions environnementales relativement prévisibles et stables, alors que dans des contextes caractérisés par l'imprévisibilité, la turbulence et l'hostilité, le système cybernétique est activé de manière lâche et interactive et combinée avec une structure mécaniste flexible. Plusieurs méthodes sont citées dans la littérature pour examiner les configurations des SCG : analyse statistique par regroupements hiérarchiques ou cluster analysis (Everitt et al. 2001 ; Johansson et Siverbo, 2011), profile deviation analysis (PDA) (Selto et al. 1995 ; Gerdin et Greve, 2004 ; Kristensen et Israelsen, 2013), regression analysis (Grabner et Moers, 2013) et qualitative comparative analysis (QCA) (Ragin, 2008 ; Bedford et Sandelin, 2015). Toutes ces méthodes transforment les données à l'aide de procédés mathématiques. Notre recherche est menée d'une manière naturelle, sans instruments sophistiqués, selon une logique proche des personnes, de leurs actions et de leurs témoignages. Elle vise la compréhension et l'interprétation des pratiques et des expériences ; c'est-à-dire en extraire le sens plutôt que les transformer en pourcentages ou en statistiques. Enfin, les résultats suggèrent que les configurations se caractérisent par des similarités et des disparités ; des arrangements de contrôle très différents sont alignés sur la même dimension contextuelle, tandis que dans d'autres cas, les mécanismes de contrôle des configurations indifférentes ont un accent équivalent malgré une variation de contexte.

Ces résultats fournissent un certain appui à la conclusion de Gerdin (2005, p. 119) selon laquelle il « *peut-être important de ne pas supposer automatiquement qu'il existe une relation one-to-one entre le contexte et le SCG [comme] différents mécanismes de contrôle disponibles dans le control package peuvent bien se combiner de différentes façons dans un contexte particulier* ». Il convient de noter que l'étude ne fournit pas de preuve directe ni de l'équifinalité ni de la

multifinalité, mais elle évoque certainement ces possibilités. Pour faire face au risque lié à l'équifinalité, il faut mobiliser plusieurs hypothèses rivales plausibles et tester chacune d'elles sur le matériau (Hall, 2006). La multifinalité soutient que l'observation d'un facteur particulier, dépendant d'autres facteurs, peut conduire à des résultats différents, c'est-à-dire des combinaisons qui sont également efficaces dans des contextes multiples.

La question essentielle, à notre sens, n'est pas celle de la configuration idéale d'organisation, mais plutôt celle de savoir comment l'entreprise s'adapte ou évolue. Il s'agit donc de fonder une entreprise ayant de propriétés diverses, parmi lesquelles, trois d'entre elles devraient jouer un rôle au plan du dynamisme d'évolution : le degré de couplage entre les composants (ou degré d'interdépendance), le degré de flexibilité (qui correspond à la capacité de faire face aux problèmes à traiter) et le degré de stabilité. Orton et Weick (1990, p. 205) ont déjà fait mention à ces propriétés en commentant le concept du couplage lâche : *... qui permet aux théoriciens de postuler que tout système, dans n'importe quelle organisation, peut agir à la fois sur un plan technique fermé aux pressions externes (le couplage produit la stabilité) et sur un niveau institutionnel ouvert aux pressions externes (le relâchement produit la flexibilité).*

Au terme de cette recherche, il est important de reconnaître qu'elle n'est pas exempte de limites : le terrain d'études, la recherche qualitative portant sur la perception subjective, sélective voire même trompeuse des répondants, la nature statique des relations d'interdépendance entre les éléments du SCG sans tenir compte de leur évolution dans le temps et la limitation liée à l'utilisation de la théorie du couplage lâche. Hofstede (2001) a déjà souligné que les couplages lâches sont propres à la culture étudiée et aux différences de nationalités. Nous en déduisons donc que des différences notables auraient pu être observées dans d'autres pays.

BIBLIOGRAPHIE

- Abernethy, M. A., Chua, W. F. (1996). A field study of control system “redesign”: the impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research* 13 (2): 569–606
- Abernethy, M.A., Bouwens, J., van Lent, L., (2004) - Determinants of control system design in divisionalized firms—*The Accounting Review* 79 (3), 545–570
- Alvesson, M., Kärreman, D. (2004), Interfaces of control—Technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm, *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 29, pp. 423–444
- Anthony R.N. (1988), *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, Boston, Traduction française. *La fonction contrôle de gestion*, Publi-Union, 1993, Paris
- Anthony, R. N, & Govindarajan, V. (2007). *Management control systems* (12th edition). Boston: McGraw-Hill
- Auzair, S. M. (2010). Organizational Life Cycle Stages and Management Control Systems in Service Organizations—*International Journal of Business and Management*, 5 (11), p. 56
- Bedford, D. S., & Malmi, T. (2015) - Configurations of control: An exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 27, 2-26
- Bedford, D. S., & Sandelin, M. (2015) - Investigating management control configurations using qualitative comparative analysis: an overview and guidelines for application. *Journal of Management Control*, 26(1), 5-26
- Beekun, R. I., & Glick, W. H., 2001, “Organization Structure from a Loose Coupling Perspective: A Multidimensional Approach”, *Decision Sciences*, Vol. 32, Issue 2, pp. 227–250
- Bisbe, J., Batista-Foguet, H—M., Chenhall, R.H., (2007) - Defining management accounting constructs: a methodological note on the risks of conceptual misspecification—*Accounting, organization and society*. 32, 789–820
- Brews, P.J., Hunt, M.R., 1999, learning to plan and planning to learn: resolving the planning school/learning school debate. *Strategic Management Journal*, 20, 889–913
- Brown, D.A., 2005. *Management control systems as a coupled package: an analytical framework and empirically grounded implications*. Ph.D. Thesis. University of Technology, Sydney
- Burns, T. E., & Stalker, G. M. (1961) - *The management of innovation*—University of Illinois at Urbana-Champaign’s Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship
- Carlsson-Wall, M., Kraus, K., & Lind, J. (2011) - The interdependencies of intra- and inter-organizational controls and work practices - The case of domestic care of the elderly—*Management Accounting Research*, 22 (4), 313–329

- Chalos, P., O'Connor, N.G., (2004) - Determinants of the use of various control mechanisms in US—Chinese joint ventures. *Accounting, organization and society* 29, 591–608
- Chenhall, R.H., Langfield-Smith, K., (1998) - The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, organization and society* 23 (3), 243–264
- Chenhall, Robert 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: 127–168
- Chenhall, R.H., (2005) - Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, organization and society* 30, 395—422
- Chenhall, Robert H., Juha-Pekka Kallunki, and Hanna Silvola (2011) - Exploring the relationships between strategy, innovation, and management control systems: the roles of social networking, organic innovative culture, and formal controls. *Journal of Management Accounting Research* 23.1: 99–128
- Covin, J.G., Slevin, D.P., Heeley, M.B., (2001) Strategic decision making in an intuitive vs technocratic mode: structural and environmental considerations. *J. Bus. Res.* 52, 51–67
- Demartini, M.C., (2011) - The effectiveness of loosely coupled performance management systems and the link with innovation: empirical evidence. In: PhD Thesis. University of Pavia, Italy
- Doty, D. H., Glick, W. H., & Huber, G. P. (1993). Fit, equifinality, and organizational effectiveness: A test of two configurational theories. *Academy of Management journal*, 36 (6), 1196–1250
- Everitt, B., Landau, S., & Leese, M. (2001). *Cluster analysis* (4th edition). Great Britain: Arnold
- Ferreira A, Otley D (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research* 20 (4): 263–282
- Fisher, J. G., 1995, "Contingency-Based Research on Management Control Systems: Categorization by Level of Complexity", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 14, pp. 24–53
- Fullerton, Rosemary R; Kennedy, Frances A and Widener, Sally K, Management accounting and control practices in a lean manufacturing environment. *Accounting, Organizations and Society* 38.1 (Jan 2013): 50
- Galbraith, J., (1973) - *Designing Complex Organizations*. Addison Wesley Publishing, the USA

- Galbraith, C. S., & Merrill, G. B. (1991) - The effect of compensation program and structure on sbu competitive strategy: A study of technology-intensive firms. *Strategic Management Journal*, 12 (5), 353–370
- Gerdin, J., & Greve, J. (2004) - Forms of contingency fit in management accounting research—a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3), 303-326
- Gerdin, J., 2005. Managing accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingency approach. *Accounting, organization and society* 30, 99–126
- Geringer, J. M., & Hebert, L. (1989) - Control and performance of international joint ventures - *Journal of international business studies*, 20(2), 235-254
- Gordon, L.A., Narayan, V.K. (1984), “Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation”, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 9, N° 1, pp. 33–47
- Goudarzi, K., (2005) - la socialisation organisationnelle du client dans les entreprises de service, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université d’Aix-Marseille
- Grabner I, Moers F (2013), Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues, *Accounting, Organizations and Society* 38 (6): 407–419
- Hall (P.), (2006) - “Systematic Process Analysis: When and How to Use It?” *European Management Review*, 3 (1), pp. 24–31
- Henri, J.F., 2006—Organizational culture and performance measurement systems—*Accounting, organization and society* 31 (1), 77–103
- Hofstede, G. (2001). *Culture’s consequences: Comparing values, behaviors, institutions and organizations across nations* (1st ed. in 1980). Thousand Oaks, CA, USA: Sage
- Ito, J.K., Peterson, R.B., (1986) —Effects of task difficulty and inter unit interdependence on information processing systems. *Academic Management Journal* 29 (1), 139–149
- Ittner, C.D., Larcker, D.F., Randall, T., (2003) - Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms—*Accounting, organization and society* 28, 715–741
- Johansson, T., & Siverbo, S. (2011) - Governing cooperation hazards of outsourced municipal low contractibility transactions: An exploratory configuration approach. *Management Accounting Research*, 22, 292–312
- Kober, R., Ng, J., Paul, B.J., 2007 - The interrelationship between management control mechanisms and strategy—*Management Accounting Research* 18,425—452

- Kristensen, T. B. & Israelsen, P. (2013) - Performance effects of multiple control forms in a lean organization: A quantitative case study in a systems fit approach. *Management Accounting Research*, 25, 1–18
- Kumar S, Seth A. (1998) - “The Design of Coordination and Control Mechanisms for Managing Joint Venture-Parent Relationships”, *Strategic Management Journal*, vol. 19, p. 579-599
- Linsley, Philip, and Alexander Linsley (2014)—Cultural Theory of Risk and the Notion of Management Accountants as Strategists—*Management Control and Uncertainty—Palgrave Macmillan the UK*, 2014, 224–238
- Lukka, K. (2007). Management accounting change and stability: loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting Research*, 18 (1), 76–101
- Macintosh N.B., Daft R.L. (1987), ‘Management control systems and departmental interdependencies: an empirical study’, *Accounting, Organizations and Society*, Vol 12, N° 1, pp. 49–61
- Malmi T, Brown D.A (2008) - Management control systems as a package—opportunities, challenges and research directions - *Management Accounting Research* 19 (4): 287–300
- Malmi, T. (2013) - Management control as a package: The need for international research. *Journal of Management Control*, 23, 229–231
- Martinez J.I. et Jarillo J.C. (1989) - “The Evolution of research on coordination mechanisms in multinational corporations”, *Journal of International Business Studies*, fall, p. 489-514
- Merchant, K.A., 1985—Control in Business Organizations—Pitman, Marshfield
- Merchant, K. A. & Van der Stede, W. A. (2007), *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives* (2nd edition). Harlow: Prentice Hall
- Merchant, K.A., Van der Stede, W.A., 2012—*Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, third edition Prentice Hall, London
- Miles, M. B., & Huberman, A. M. (2003) - *Analyse des données qualitatives*. De Boeck Supérieur
- Miller, D., & Friesen, P. H. (1983) - Strategy-making and environment: the third link. *Strategic management journal*, 4 (3), 221–235
- Milliken F.J. (2001), “Three Types of Perceived Uncertainty about the Environment: State, Effect, and Response Uncertainty”, *Academy of Management Review*, vol. 12, n° 1, p. 133–143
- Mundy, J., (2015) - An investigation of the inter-relations between management controls. In: Working Paper, University of Greenwich presented at BAFA conference March 2015, Manchester
- Orton, J. D., Weick, K. E. (1990) - Loosely coupled systems: A reconceptualization. *The Academy of Management Review*, 15 (2), 203–223

- Otley D.T. (1980), “The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 4, pp. 413–428
- Otley, David (2003) - Management control and performance management: whence and whither?—*The British Accounting Review* 35.4: 309–326
- Ouchi W.G. (1979), “A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms”, *Management Science*, 25 (September 1979), pp. 833–847
- Porter M. E., (1980) - *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*, New York: Free Press
- Ragin, C. C. (2008) - *Redesigning social inquiry: Fuzzy sets and beyond*. Chicago: University of Chicago Press
- Ruekert, R. W., & Walker, O. C. (1987) - Interactions between marketing and R&D departments in implementing different business strategies—*Strategic Management Journal*, 8 (3), 233–248
- Sandelin, M. (2008) - Operation of management control practices as a package - A case study on control system variety in a growth firm context. *Management Accounting Research*, 19(4), 324-343
- Schein, E.H., (2004) - *Organizational Culture and Leadership*, third ed. Wiley Publications, New York
- Scott, T.W., Tiessen, P., 1999—Performance measurement and managerial teams—*Accounting, organization and society* 24, 263–285
- Selto, F. H., Renner, C. J., & Young, S. M. (1995) - Assessing the organizational fit of just-in-time manufacturing system: Testing selection, interaction and systems models of contingency theory. *Accounting Organizations and Society*, 20, 665–684
- Snell, S.A., (1992) - Control theory in strategic human resource management: the mediating effect of administrative information. *Academic Management Journal* 35 (2), 292–327
- Simons, R., 1987, “Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis”, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 12, pp. 357–374
- Simons R. (1995), *Levers of Control*, Harvard Business School Press: Boston, MA, USA
- Tan, J.J., Litschert, R.J., (1994) - Environment-strategy relationship and its performance implications: an empirical study of the Chinese electronics industry. *Strategic management journal*, 15, 1–20
- Van der Meer-Kooistra, Jeltje, and Ed Vosselman—Research paradigms, theoretical pluralism and the practical relevance of management accounting knowledge—*Qualitative Research in Accounting & Management* 9.3 (2012): 245–264
- Weick, K. E. (1976) - Educational organizations as loosely coupled systems. *Administrative science quarterly*, 1-19

- Widener, S.K., 2004 - An empirical investigation of the relation between the use of strategic human capital and the design of management control system. *Accounting, organization and society* 29 (3/4), 377–399
- Widener S.K. (2007), an empirical analysis of the levers of control framework, *Accounting, Organizations and Society*, 32, pp. 757–788
- Yin, R. K. (2014) - *Case study research* - London: Sage Publications Inc

Annexe 1 : Caractéristiques des entreprises et chronologie des entretiens

Entreprise	Effectifs	Nb de nationalités	Interviewer	Date	Durée (min)
A (Pétrole & Gaz)	350	42	Directeur Général	8 mai 2016	90
			Directeur financier	12 mai 2016	105
			Directeur opérationnel	5 mai 2016	90
			Contrôleur de gestion	12 mai 2016	90
			Directeur RH	9 juin 2016	90
B (Construction)	6000 dont 4000 ouvriers	69	Directeur Général	10 novembre 2016	60
			Directeur opérationnel	24 octobre 2016	60
			Contrôleur de gestion	26 octobre 2016	90
			Directeur RH	24 octobre 2016	105
C (Construction)	2800 dont 2300 ouvriers	20	Directeur Général	24 mars 2016	60
			Directeur financier	23 mars 2016	90
			Directeur opérationnel	2 octobre 2016	60
			Contrôleur de gestion	24 mars 2016	105
			Directeur RH	2 octobre 2016	90
D (Construction)	1050 dont 450 ouvriers	20	Directeur Général	5 décembre 2016	60
			Directeur financier	5 décembre 2016	60
			Directeur opérationnel	5 décembre 2016	60
E (Conseil & Ingénierie)	425	42	Directeur Général	27 avril 2016	90
			Directeur financier	27 avril 2016	120
			Directeur développement	18 mai 2016	90
			Directeur RH	24 mai 2016	90
F (Conseil & Ingénierie)	93	10	Directeur Général	3 décembre 2016	90
			Directeur financier	12 décembre 2016	60
			Directeur RH	24 novembre 2016	60
G (Industrie du câble)	220	15	Directeur Général	4 mai 2016	90
			Directeur financier	13 mars 2016	90
			Directeur opérationnel	22 septembre 2016	90
			Directeur RH	29 septembre 2016	90
H (Management & Ingénierie)	240	15	Directeur Général	7 février 2017	90
			Directeur opérationnel	18 avril 2017	90

Annexe 2 : Guide d'entretien

Notre guide d'entretien renferme quatre thèmes principaux. La première partie du guide porte sur des questions générales : *Vos expériences antérieures, votre niveau d'éducation, vos années d'expérience, votre fonction actuelle (nature, durée, temps), qu'est-ce qui vous motive à occuper votre poste actuel?*

La seconde partie porte sur les outils du control package de l'entreprise : *Quels types d'outils utilisez-vous pour gérer ? Pour chaque outil utilisé, précisez : Quelles sont sa nature et sa fonction ? Pourquoi est-il important ? Comment est-il utilisé dans l'entreprise ? Par qui ? Pour gérer quoi ? Qui prend les décisions sur les mesures des buts et les objectifs ? Quelles relations existent entre ces outils ?*

La troisième partie abonde en questions sur les cinq catégories du modèle de Malmi et Brown et la dernière partie aborde les éléments contextuels. La planification sera mesurée à travers quatre éléments élaborés par Brews et Hunt (1999) et Covin et al (2001) qui reflètent la position de l'organisation sur un continuum allant de l'informel/émergent au formel/délibéré. Concernant les contrôles cybernétiques, le contrôle diagnostic est mesuré à travers cinq éléments qui représentent l'utilisation de la comptabilité (Simons, 1995 ; Henri, 2006 et Widener, 2007). Le contrôle interactif est basé sur le modèle de mesure formative décrite par Bisbe et al (2007). La rigueur est basée sur la conception de Merchant (1985) sur les systèmes de contrôle stricts. Le contrôle des coûts est évalué à travers trois éléments provenant de l'instrument de réflexion de Simons (1987), Widener (2004) et Kober et al (2007). La mesure de la diversité est évaluée par six éléments dont chacun est relatif à une dimension de la performance des subordonnés (Henri, 2006 ; Ittner et al, 2003 ; Scott et Tiessen, 1999).

Quant aux contrôles administratifs, pour mesurer le degré du pouvoir décisionnel, nous utilisons l'instrument développé par Abernethy et coll. (2004) sur cinq dimensions : la stratégie, les investissements, le marketing, les processus internes, les ressources humaines. La communication est mesurée à l'aide de quatre éléments reflétant un continuum de processus mécanistes aux processus organiques (Burns et Stalker, 1961). Les dispositifs de liaison intégrative sont mesurés par un indice des principaux mécanismes de coordination latérale définis par Galbraith (1973). L'autonomie est capturée à l'aide de deux éléments utilisés par Kober et al (2007) et Ito et Peterson (1986). Les systèmes limites sont basés sur la conceptualisation de Simons (1995) et Widener (2007). La standardisation est basée sur l'utilisation de politiques et procédures pour guider les activités des subordonnés (Gerdin, 2005) et l'utilisation de méthodes standardisées de coordination latérale (Ruekert et Walker, 1987). Les avis de préaction sont mesurés à l'aide de deux items décrits par Merchant et Van der Stede (2012).

Quant aux contrôles culturels, la sélection est mesurée par deux items de Snell (1992) et Widener (2004). La socialisation organisationnelle est consacrée aux valeurs de l'organisation et du groupe, au changement relatif à l'identité et à l'image de soi et la maîtrise de son rôle (Goudarzi, 2005). Les systèmes de

croyances sont basés sur la conceptualisation de Simons (1995) et Widener (2007). Le contrôle social est mesuré par deux items utilisés dans Kober et al (2007) qui se réfèrent aux structures sociales informelles et deux autres items en référence à la littérature sur la culture organisationnelle et le contrôle social (Ouchi, 1979 ; Schein, 2004). La rémunération basée sur la performance est mesurée en utilisant un instrument de Chalos et O'Connor (2004). Celle basée sur le subjectif/objectif est mesurée à travers un l'indicateur utilisé par Simons (1987) qui met l'accent sur les systèmes d'incitation et de récompense. Celle basée sur le court/long terme est évaluée avec l'item de Galbraith et Merrill (1991).

Finalement, pour les éléments contextuels, la technologie est mesurée par six éléments validés par Snell (1992) qui reflètent le niveau de programmation des tâches et les mesures de résultat. Pour l'environnement, quatre critères sont pris en compte : l'imprévisibilité est mesurée par cinq éléments conformes à la littérature antérieure (Doty et al, 1993 ; Gordon et Narayanan, 1984). De même, la turbulence est mesurée par cinq éléments conformes à la littérature antérieure (Doty et al, 1993 ; Gordon et Narayanan, 1984). La complexité est évaluée à l'aide de deux éléments qui captent la diversité des besoins des clients et les stratégies des concurrents (Miller et Friesen, 1983). L'hostilité est mesurée par trois éléments qui se rapportent aux dimensions de la concurrence, des ressources et des opportunités stratégiques (Tan et Litschert, 1994 ; Miller et Friesen 1983). La stratégie est extraite à travers onze éléments qui reflètent un large éventail d'orientations stratégiques de Porter (1980) et qui sont obtenus à partir des instruments de Chenhall (2005), Chenhall et Langfield-Smith (1998) et Ittner et coll. (2003).

