



HAL
open science

La complémentarité entre le contrôle et la confiance: Une étude des relations entre les contrôleurs de gestion et les responsables opérationnels

Yosra Ben Mbarek, Wafa Khlif

► To cite this version:

Yosra Ben Mbarek, Wafa Khlif. La complémentarité entre le contrôle et la confiance: Une étude des relations entre les contrôleurs de gestion et les responsables opérationnels. LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE, May 2008, France. pp.CD Rom. halshs-00522370

HAL Id: halshs-00522370

<https://shs.hal.science/halshs-00522370>

Submitted on 30 Sep 2010

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 complémentarité entre le contrôle et la confiance: Une étude des relations entre les contrôleurs de gestion et les responsables opérationnels

Yosra Ben Mbarek

Doctorante- IHEC Tunis (UREMO)

Tél. : +216 21 45 73 50

e-mail : yosrabembarek@yahoo.com

Wafa Khlif

Maître de Conférences agrégée

ISCAE Tunis - LIGUE

Tél. : +216 20 35 14 40

e-mail : w.khlif@typik.com

Résumé : La relation entre le contrôle et la confiance est complexe (Reed, 2001) et l'idée d'une complémentarité entre les deux reste insuffisamment prouvée empiriquement. Cette recherche vise à identifier, dans le cadre des entreprises familiales tunisiennes, quelques déterminants de la complémentarité entre le contrôle de gestion et la confiance qu'il inspire chez ses utilisateurs. Quatre familles d'hypothèses sont posées, relativement à la logique familiale des entreprises (variable contextuelle), aux différences culturelles entre les contrôleurs et les opérationnels (âge et formation: variables culturelles), à la perception du rôle de contrôleur (variable perceptuelle), à la participation des opérationnels dans la mise en place des systèmes de contrôle et l'adaptation de ces outils à leurs besoins (variables managériales). L'étude empirique est menée sur 36 responsables opérationnels et 20 contrôleurs de gestion. Les résultats démontrent que les variables participation et perception ont un impact positif sur la complémentarité.

Mots Clés : Confiance, contrôle de gestion, contrôleur de gestion, cadre opérationnel, complémentarité.

Abstract: The link between trust and control is rather complex (Reed, 2001) and the idea of complementarity among the two concepts remains insufficiently proven in empirical studies (Zaheer and Venkatraman, 1995, Das and Teng, 1998, Aulakh, Kotabe and Sahay, 1996). This paper builds on the study of relations among management controllers and operational responsables. It aims to identify, within Tunisian family ownership, some determiners of the complementarity between management control and trust it inspires for its users. Six hypotheses are proposed. Empirical study was led on 36 operational responsables and 20 controllers. Results demonstrate that the participation of operationals in control tools implementation and the perception management controllers' role within the organization, have an impact on the complementarity.

Keywords: Trust, management control, management controller, operational responsible, complementarity.

1. Introduction

Aussi diverses que soient les recherches pour trancher sur la nature du lien entre le contrôle et la confiance, toutes s'accordent pour dire qu'il s'agit d'une relation forte (Langfield-Smith et Smith, 2003), réciproque (Hayek, 1943 ; Guibert et Dupuy, 1997), pertinente (Das et Teng, 1998 ; Castelfranchi et Falcone, 2000) et complexe (Seal et Vincent-Jones, 1997; Reed, 2001). L'organisation et à sa base l'individu, offre le terrain le plus adapté pour l'étude de ce lien: par le biais des relations interpersonnelles (Luhmann, 1979 ; Gambetta, 1988¹ ; Mayer et al., 1995) et des relations inter-firmes matérialisées par les différentes alliances stratégiques (Zaheer et Venkatraman, 1995 ; Nootboom et al., 1997 ; Das et Teng, 2001 ; Mothe, 2003; Coletti et al., 2005, Fenneteau et Naro, 2005).

Ce papier étudie simultanément le contrôle et la confiance ; ce qui permet d'éviter le piège du réductionnisme que présente une étude des deux concepts séparément. L'objectif est de comprendre la complémentarité entre le contrôle de gestion et la confiance qu'il inspire chez ses utilisateurs. Se basant sur les travaux de Reed (2001) et de Bornarel (2004), le cadre théorique de la recherche présente cinq approches en matière de contrôle et de confiance. La théorie des transactions informelles et celle des conventions seront également mobilisées pour expliquer cet état de complémentarité. La question est d'autant plus intéressante, si l'on convient que les relations entre les contrôleurs de gestion et les responsables opérationnels sont parfois conflictuelles et que le contrôle de gestion, souvent perçu comme un dispositif de surveillance, reste un outil contraignant aux yeux des opérationnels (Lassoued, 1982 ; Bollecker, 2003). L'effritement de ces conflits favorise donc l'instauration de la confiance et le développement des actions de coopération (Mintzberg, 1973 ; Bollecker, 2003).

La notion de complémentarité sera approchée à travers cinq facteurs de causalité, à savoir : La logique familiale des entreprises, les différences culturelles entre contrôleurs et contrôlés- en termes d'âge et de formation, les outils de contrôle et leur adaptation aux besoins des utilisateurs (Approche contractualiste du contrôle qui néglige la dimension sociologique du rôle de contrôleur), la participation des opérationnels à la mise en œuvre des systèmes de contrôle (approche conventionnaliste des systèmes de contrôle) et enfin, la perception du rôle de contrôleur de gestion par les opérationnels.

L'article comprend six sections, dont cette introduction. La seconde section présente une revue de la littérature sur le lien entre le contrôle et la confiance. Elle mobilise différentes

¹ Cités par Mothe (1999)

approches telles que celle néo-fonctionnaliste, la théorie de la structuration, celle néo-institutionnelle, la théorie des process de travail et l'analyse néo-foucauldienne.

La troisième section présente les hypothèses testées sur un échantillon de 56 individus, issus de vingt entreprises familiales tunisiennes. La quatrième section a été dédiée à la mesure des variables avant de passer aux résultats empiriques du test du modèle. Enfin, la dernière section présente une conclusion générale: synthèse des résultats et limites de la recherche.

2. Revue de la littérature

Facteur tant occulté par les théories néo-classiques et néo-institutionnelles, la confiance regagne l'intérêt des chercheurs. (Moran et Hoy, 2000; Perrone et *al.*, 2003 ; Zaheer et Zaheer, 2006). En psychologie, elle est analysée sous l'angle des attentes individuelles, des relations interpersonnelles et des institutions. En sociologie, les chercheurs s'intéressent aux modes de production de la confiance dans les échanges entre les individus (Kramer et *al.*, 1996). En matière économique, il ne peut y avoir de transactions saines sans confiance, pas d'économie sans crédit et pas de crédit sans confiance. Mais la reconnaissance de la confiance et de son rôle, en économie, n'a pas toujours été évidente.

En matière de contrôle et de confiance, cinq approches sont mobilisées afin d'en étudier le lien: l'approche néo-fonctionnaliste et la théorie de la structuration, la sociologie néo-institutionnaliste, l'analyse des process de travail et celle néo-foucauldienne.

L'approche néo-fonctionnaliste considère la confiance et le pouvoir comme ayant des fonctions équivalentes dans la maîtrise de l'incertitude et la réduction de la complexité. La confiance, matérialisée par des normes et des attentes partagées, assure la coordination des activités et la stabilité de l'environnement au sein duquel les individus interagissent. Cette approche vient en appui des travaux de Gouldner (1973) et Luhmann (1979), cités par Reed (2001), qui soulignent que la confiance est loin d'être le résultat d'un simple calcul, mais dépend plutôt de la capacité du système où s'effectuent les échanges, à inspirer crédibilité et confiance.

Les structurationnistes, notamment Giddens, cité par Reed (2001), reconnaissent l'étroite liaison entre les deux notions et rejettent également l'aspect calculatoire et rationnel de la relation entre les deux concepts. Le contrôle et la confiance sont des mécanismes en compétition «...fondés sur la relation entre les systèmes abstraits de connaissance et d'expertise et sur le pouvoir² d'un côté et la surveillance des participants d'un autre» (Bornarel, 2004). A ce

² «Abstract systems of expert knowledge and power»

stade, la théorie de la structuration ne diffère pas de l'approche néo-fonctionnaliste, mis à part qu'elle permet aux individus de récuser les institutions à l'origine des normes.

L'approche néo-institutionnelle fait appel aux travaux de (Zucker, 1986 ; Fukuyama, 1995)³. Elle met en relief l'importance des sources traditionnelles de la confiance et de l'autorité comme bases de la formation et reproduction des institutions. Assimilée à un ensemble d'attentes et de normes partagées, la confiance nous contraint à contrôler et le non respect «de la règle de réciprocité»⁴ reflète un abus de confiance sanctionné par la communauté. Avec le courant néo-institutionnaliste, l'action économique est fondée sur un calcul rationnel. La thèse de l'opportunisme des agents laisse peu de place à la confiance dans les échanges économiques (Mothe, 1999). Il est alors nécessaire de mettre en place des dispositifs de contrôle formel ou de contrôles sociaux, la confiance n'étant envisageable que dans les contrats qui régissent les échanges.

La théorie des process de travail s'intéresse aux relations de travail, au caractère coercitif du contrôle et au processus de construction de la confiance. Entre subordonnés et supérieurs hiérarchiques, la production de la confiance est délicate : nécessité d'un contrôle modéré, recours à des mécanismes incitatifs ou d'intéressement des employés (Plans de carrière, autonomie...). La confiance se substitue au contrôle lorsque ce dernier se révèle inefficace. Cette théorie justifie l'affaiblissement des mécanismes de contrôle formels par l'apparition des mécanismes de contrôle informels capables de d'influencer les comportements des individus. Bornarel (2004) donne l'exemple de l'autonomie. Inkpen et Curral (2004) reprennent Merchant (1984), et stipulent que faire confiance pourrait dissuader à mettre en place certains types de contrôle.

L'analyse néo-foucauldienne introduit, par contre, la notion de dépersonnalisation du contrôle, basée sur des techniques particulières de surveillance et de discipline, qui dépendent elles-mêmes des discours sociaux, de la culture et des pratiques organisationnelles établies. Ontologie socio-constructiviste, cette analyse prêche une illusion d'un contrôle permanent qui empêche les contrôlés de remettre en cause le système, guide à leurs comportements.

En définitif, ces cinq approches invitent à dépasser la dichotomie conventionnelle entre le contrôle et la confiance : la confiance étant basée sur le recours aux normes partagées ; le

³ Fukuyama (1995) *in* Reed (2001): «Trust is the expectation that arises within a community of regular, honest and co-operative behaviour, based on commonly shared norms, on the part of members of that community”.

⁴ Expression empruntée à Bornarel (2004)

contrôle sur l'exercice du pouvoir, tous les deux génèrent des mécanismes de gouvernance qui, selon Reed (2001), s'influencent mutuellement.

En 2005, Möllering stipule que le comportement des individus est tracé par deux lignes conductrices : Tout d'abord, les structures sociales dans lesquelles s'insèrent les transactions économiques et en dehors desquelles toute tentative de fuite serait manquée et ensuite les relations d'agence, abandonnées à la merci de l'intention humaine qui aussi improbable soit-elle, ouvre libre voie à la bienveillance des individus dans les échanges qu'ils effectuent (Free will ou voluntarism). Il s'agit selon l'auteur, d'opposer le déterminisme qu'offre la première approche au volontarisme que propose la seconde, pour analyser la formation d'expectations positives lors de l'engagement dans la relation de confiance. La complémentarité entre le contrôle et la confiance est basée selon Möllering (2005) sur cinq axiomes :

1. Contrôle et confiance coexistent au sein de l'organisation⁵ : Comme Möllering voit dans la dualité «contrôle/confiance» une seconde, qu'il intitule «agences/Structures», il associe alors le contrôle au pouvoir normatif des structures sociales, et la confiance au comportement bienveillant des parties impliquées dans la relation d'agence.

Ainsi selon l'auteur plutôt que d'espérer la bienveillance des autres, il est plus approprié de veiller sur les structures sociales dans lesquelles cette bienveillance prend place. L'inverse est tout autant vrai ; si l'on s'accorde que les structures sociales peuvent influencer le comportement des agents, il est dès lors important d'espérer ou de s'attendre à ce que l'autre partie ne soit pas opportuniste pour profiter de cette relation

2. Le contrôle et la confiance sont étroitement liés⁶ : Möllering (2005) stipule que le contrôle et la confiance s'assument mutuellement mais peuvent parfois ne pas coexister et se trouvent nécessairement, dans une relation réflexive. En effet, si un individu construit certaines attentes quant au comportement des autres, c'est qu'il le fait par référence à certaines structures sociales préexistantes, que ces mêmes personnes reproduisent dans leurs comportements.

3. Contrôle et confiance se créent mutuellement⁷ : Une situation sous contrôle appelle à la confiance et une confiance non fondée (cas de la confiance impersonnelle) incite au contrôle. Möllering (2005) donne l'exemple des sociétés où le comportement bienveillant ne serait pas perçu de façon individuelle, mais plutôt de façon collective. Ce contrôle où tout le monde

⁵ Trust and control assume each other's existence.

⁶ Trust and control refer to each other.

⁷ Trust and control create each other.

serait impliqué, gagne en confiance. En appui à cette conclusion, on pourrait trouver dans la théorie des conventions les arguments nécessaires.

4. *Confiance et contrôle ne sont pas réductibles au même concept*⁸ : Selon Möllering (2005), la confiance n'est pas un mécanisme de contrôle -contrôle social-, comme l'avancent certains, notamment (Bradach et Eccles, 1989)⁹ et que par ailleurs, le contrôle n'est pas une forme de confiance calculée –comme le suggère (Williamson, 1993) ou institutionnelle, comme le confirme (Zucker, 1986), citée par Khlif (2002). Les structures sociales et les relations d'agence ne peuvent être réduites au même concept. Elles sont plutôt étroitement liées.

Et même si les structures sociales rendent illégitime toute action malveillante, cette base institutionnelle, ne peut garantir totalement un comportement volontaire bienveillant de la part des individus. Möllering (2005) rappelle les travaux de Giddens (1984) qui qualifie de dilemme de contrôle, la liberté dont disposent les acteurs dans leurs choix, pour adopter ou non un comportement qui va à l'encontre des structures sociales auxquelles ils se réfèrent. Des conséquences, parfois non calculées ou non intentionnées, peuvent surgir si l'on recourt uniquement au contrôle et la confiance serait gelée, si elle était contrainte (caractère qui est maximisé au niveau du contrôle).

5. *Contrôle et confiance sont nécessaires dans des situations risquées*¹⁰ : Cet axiome met l'accent sur l'incertitude et le risque qui caractérisent le lien contrôle-confiance. Les relations d'agence restant toujours soumises à la libre volonté des parties, leur bienveillance reste toujours contestable, puisqu'on ne pourra prédire avec exactitude leurs comportements. En fait, rajoute Möllering, rejeter les structures sociales revient à rejeter la certitude qu'un tel déterminisme offre. Et en optant pour le volontarisme des parties dans les relations d'agence, on demeure dans l'impotence de s'assurer totalement de leurs comportements... «Predictability is never certain» (Grey et Garsten, 2001), cités par Möllering (2005).

L'on retient ainsi, que la complémentarité traduit une corrélation positive entre le contrôle et la confiance (Das et Teng, 1998) et qu'elle impose le partage de caractéristiques et d'objectifs communs aux concepts étudiés. Et nous retenons, dans ce qui suit, la définition de Möllering (2005), afin de présenter une mesure du construit «complémentarité».

⁸Trust and control are irreducible to each other.

⁹ Cités par Khlif (2002)

¹⁰Trust and control require suspension.

3. Modèle de la complémentarité entre le contrôle et la confiance et Hypothèses de la recherche :

Il s'agit dans ce travail de tester un modèle explicatif de la complémentarité entre le contrôle de gestion et la confiance qu'il inspire chez ses utilisateurs. Le contrôle de gestion vise à maintenir la cohésion humaine, économique et sociale de l'organisation (Guibert et Dupuy, 1997). Selon les mêmes auteurs, «une telle cohésion suppose l'existence d'un climat de confiance entre acteurs, services et fonctions».

Au sein des entreprises familiales, «les relations...se structurent autour d'une charte commune peu codifiée et peu formalisée regroupant implicitement valeurs et croyances partagées» (Allouche et Amann, 2002). Cette idée se trouve en appui des développements de la théorie des transactions et des structures informelles. La théorie met l'accent sur les jeux de relations transverses, au sein de l'organisation (Charreaux, 1990). Dans une telle perspective, le contrôle de gestion est appelé à allier mécanismes de contrôle formels et informels afin de favoriser l'autocontrôle, nécessaire à l'éviction des actions incohérentes avec les objectifs de l'organisation.

Dans l'accomplissement des tâches qui leur auront été définies par la structure formelle, les opérationnels peuvent faire preuve d'une bonne ou mauvaise volonté, désignées dans les travaux de Breton et Wintrobe (1982)¹¹ par «comportements sélectifs». Des comportements sélectifs positifs s'inscrivent ainsi dans le cadre des réseaux de confiance verticaux et sont, a priori, des canaux de la complémentarité entre le contrôle et la confiance. L'entreprise familiale, alliant brillamment les mécanismes de coordination formels et informels vu les liens de parenté et la logique familiale qui y prévalent, laisse une grande place à l'éthique et à la confiance comme mécanismes de régulation des comportements.

Si la gouvernance et la fixation des objectifs de l'entreprise sont liées à la logique familiale, le contrôle de gestion, dans son aspect technique (prévisions à court terme, calcul des coûts et suivi des réalisations) mais aussi sociologique (motivation du personnel) sera imprégné de cette logique familiale. Ce qui permet d'avancer la première conjecture de la recherche :

Hypothèse 1 : La logique familiale dans les entreprises a un impact positif sur la complémentarité entre le contrôle de gestion et la confiance.

Par ailleurs, la nature de la fonction exercée par les contrôleurs de gestion diffère selon les soubassements théoriques relatifs aux systèmes de contrôle. L'approche contractualiste du

¹¹ Cités par Charreaux (1990).

contrôle met en relief l'opportunisme des agents et donne peu d'importance à l'aspect relationnel du métier de contrôleur de gestion (Bollecker, 1999, 2003).

Outre cette approche négative du contrôle, on retrouve d'autres facteurs de dissidence entre les contrôleurs et les opérationnels. Mintzberg (1973) cite l'âge, la formation et la nature des tâches. En effet, les fonctionnels sont généralement moins âgés que les opérationnels et disposent d'une formation différente qui explique selon Dalton (1950)¹², leur orientation plus théorique et plus technique. Lassoued (1982), suite à une étude du contrôle de gestion dans 20 entreprises françaises, conclut que les contrôleurs de gestion ont une moyenne d'âge de 40 ans et ont le plus souvent un niveau de formation supérieure : grandes écoles de gestion ou d'ingénieurs, facultés de droit ou d'économie¹³.

Tenant compte des propos ci-dessus développés et retenant l'âge et la formation comme facteurs de différences culturelles entre les contrôleurs de gestion et les responsables opérationnels, nous avançons les conjectures suivantes :

Hypothèse 2 : Plus il y a rapprochement dans l'âge entre les contrôleurs de gestion et les responsables opérationnels, plus il y a complémentarité entre le contrôle et la confiance.

Hypothèse 3 : Si les contrôleurs de gestion et les responsables opérationnels ont la même formation académique alors ceci affecte positivement la complémentarité entre le contrôle de gestion et la confiance.

Gomez (1997) démontre l'intérêt de développer des activités relationnelles auprès des opérationnels. Il est dès lors important d'analyser comment les individus influencent les outils de contrôle et adapte à leurs besoins. Il ne suffit pas de mettre en place des systèmes de contrôle pour s'assurer du bon fonctionnement de l'organisation. Contrôleurs, contrôlés et top management doivent s'assurer de l'adaptation de ces outils aux besoins des divers utilisateurs. En 2003, Bollecker procède à une étude auprès de 81 contrôleurs de gestion en France. Il démontre que l'utilité des données produites par les contrôleurs de gestion influe sur la qualité de leurs relations avec les responsables opérationnels. Il y a alors confiance:

- lorsque le degré d'utilisation des données diffusées par le contrôleur de gestion est élevé.
- lorsque la fréquence de demande par les opérationnels, de publication des données auprès des contrôleurs de gestion est faible. Ceci prouve que les opérationnels ne doutent pas de la fiabilité de ces informations.

¹² Cité par Bollecker (2003).

¹³ La formation en gestion domine dans 60% des entreprises françaises étudiées, puis la formation d'ingénieurs (20%), la formation comptable (12%) et enfin celle en économie (8%).

Pour Bollecker et Niglis (2006), l'implication relationnelle permanente des contrôleurs de gestion dans la mise en place de processus participatifs, favorise l'acceptation de leur fonction et des outils de contrôle, par les cadres opérationnels.

Selon Mintzberg (1973), «...les cadres ont l'autorité et l'information, les planificateurs ont le temps et la techniques...»; les deux parties se doivent alors de coopérer. Nous estimons par ailleurs, comme Bollecker (2003), que le degré d'utilisation des systèmes d'information reflète le degré de leur adaptation aux besoins des opérationnels. Par outils de contrôle, on cible trois principaux outils de gestion, soient : la gestion prévisionnelle, la comptabilité analytique et les tableaux de bord. La quatrième conjecture de ce travail s'intitule alors :

Hypothèse 4 : Le degré d'utilisation des systèmes de contrôle par les opérationnels a un impact positif sur la complémentarité entre le contrôle et la confiance.

Toutefois, l'adaptation des outils de contrôle aux besoins des cadres ne peut avoir lieu sans concertation ou coopération entre les deux parties (Couteret, 1998). Depuis les années 1970, des auteurs ont montré que la participation des opérationnels permet de réduire les tensions au sein de l'organisation, de motiver davantage les responsables d'unités et d'augmenter leur confiance dans les mécanismes de contrôle (Argyris, 1974 ; Hofstede, 1977), cités par Bollecker (2003). Il est donc nécessaire de dépasser la vision instrumentale des outils de contrôle, qui ne s'intéresse qu'aux problèmes techniques¹⁴, à une vision plus sociologique où le contrôle est étudié parallèlement aux individus qui le conçoivent et qui l'utilise (Justin ; 2004). Ce qui justifie la cinquième conjecture de cette étude :

Hypothèse 5 : Si le degré de participation des responsables opérationnels dans la mise en place des systèmes de contrôle, est élevé alors ceci a un impact positif sur la complémentarité entre le contrôle et la confiance.

La dernière variable à tester est la perception du rôle du contrôleur par les opérationnels. En effet, dès l'instauration d'un service de contrôle de gestion ou de simples dispositifs de suivi des coûts et de la productivité, un obstacle menace toujours leur développement. Il s'agit de la difficulté de l'acceptation de ces dispositifs de contrôle par l'ensemble du personnel. Le contrôle de gestion est souvent imprégné d'une connotation négative de supervision et de sanction (Lassoued, 1982). Les opérationnels voient dans l'intervention des contrôleurs une défiance à leur égard et une atteinte à leurs libertés (Segal, 1991 ; Boisvert, 1994 ; Bollecker, 2003).

¹⁴ Indicateurs opérationnels, critères de performance, conception de tableaux de bord....

Dumoulin (1983) dégage cinq rôles requis par les entreprises, auprès des contrôleurs de gestion : un rôle de conseil et d'assistance, un rôle d'animateur et de formateur, un rôle de médiateur et d'interprète et enfin un rôle actif de suivi d'opérations particulières¹⁵.

Il ressort aussi, d'une étude menée dans le secteur public en France¹⁶, une certaine unité dans la perception du rôle normatif du contrôleur, dans la gestion budgétaire des différents départements. Des résultats différents ont été observés chez IBM- France où le contrôleur de gestion est perçu comme un informateur. Il dispose de toutes les données chiffrées concernant les compétences individuelles et l'ensemble des départements du groupe.

En Tunisie, une étude menée par les contrôleurs de gestion du groupe tunisien POULINA auprès de 172 opérationnels¹⁷, a démontré que près de 64% des opérationnels perçoivent le contrôleur de gestion comme conseiller et surveillant des procédures. Ils évaluent l'attitude de leurs supérieurs hiérarchiques comme moyennement positive vis-à-vis du système de contrôle. Aucune corrélation n'a été démontrée entre les deux catégories de données.

Selon Bollecker et Niglis (2006), le rôle du contrôleur de gestion est de fournir et d'accompagner l'information proposée aux opérationnels en suggérant divers scénarii, usant de chiffres, de ratios ou de rapports d'analyse et allant même jusqu'au partage d'expériences, dans un processus de socialisation des connaissances. La dernière conjecture est alors :

Hypothèse 6 : Si le contrôleur de gestion est considéré par les opérationnels comme conseiller ou comme conseiller et surveillant, alors ceci a un impact positif sur la complémentarité entre le contrôle et la confiance.

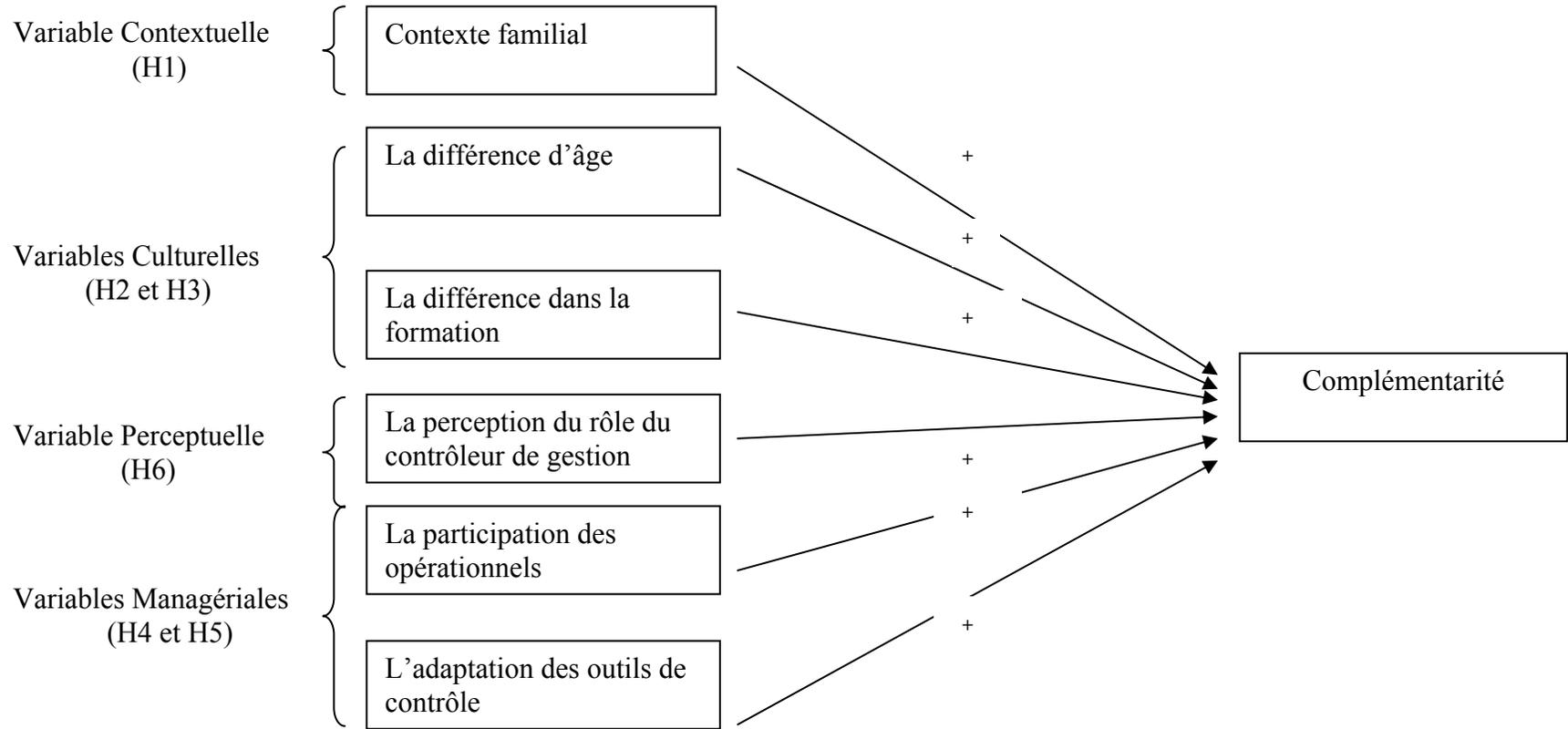
Finalement, cette recherche nous aura permis de tester quelques éléments explicatifs de la complémentarité. Le modèle suivant résume l'ensemble des hypothèses émises lors des développements théoriques précédents.

¹⁵ Étude de 252 offres d'emploi pour des contrôleurs de gestion, publiées dans 3 quotidiens français.

¹⁶ Étude menée à la RATP, Par Benbouriche, Chudik... sous la direction de Berland

¹⁷ Étude menée en mai 2006 auprès de 264 opérationnels, avec un taux de réponse de 65%.

Figure1 : Modèle Conceptuel de la complémentarité entre le contrôle et la confiance



4. Mesure des variables et échantillon

Ce travail s'insère dans un cadre de recherche positiviste. À partir des bases de données de l'Agence de Promotion de l'Industrie en Tunisie, il a été procédé à un échantillonnage par convenance des entreprises à contacter. Celles retenues comptaient environ l'ensemble des secteurs d'activité, comprenaient des effectifs variés et disposaient de structures de propriété différentes. Elles représentent toutefois majoritairement la capitale Tunis et ses banlieues – rarement le sud représenté par une seule entreprise. Quarante et une entreprises ont été contactées dont vingt trois ont répondu favorablement aux questionnaires. Deux questionnaires ont été établis : un premier destiné aux responsables opérationnels et un second aux contrôleurs de gestion. Les questions sont toutes fermées, majoritairement notées sur des échelles de Likert à cinq points. Soixante cinq questionnaires ont été renvoyés par les vingt trois entreprises. Uniquement cinquante six ont pu être exploités, dont 20 provenant de contrôleurs de gestion et 36 de responsables opérationnels.

La mesure des variables a été effectuée, tenant compte de la nature de chacun des construits et de la spécificité de chacun des items. Un codage des données a été également opéré afin de classer et traiter efficacement les données recensées.

La variable à expliquer est la complémentarité entre les systèmes de contrôle de gestion et la confiance qu'ils inspirent aux opérationnels. A priori, l'on ne trouve pas de mesures du concept «complémentarité». L'on a retenu la définition de Möllering (2005), basée sur les cinq axiomes cités plus haut, pour mesurer le concept ; de même que les apports de Chiapello et Lebas (1980)¹⁸, sur le contrôle et la marge de liberté des acteurs au sein de l'organisation.

Les variables explicatives de la complémentarité, sont au nombre de six : la logique familiale dans les entreprises, les différences d'âge entre les contrôleurs et les opérationnels, les différences dans la formation académique, la participation des opérationnels dans la mise en place des systèmes de contrôle, et enfin l'adaptation des outils de contrôle aux besoins des opérationnels et enfin, la perception du rôle de contrôleur.

Tout d'abord, la logique familiale a été approchée en tant que variable objective, équivalant la nature de l'entreprise. La définition de Christensen (1953) et de Lank (1992), cités par Amann et Allouche, (2000), a été retenue pour qualifier une entreprise familiale. «L'entreprise sera considérée comme familiale lorsqu'une ou plusieurs familles exercent une influence déterminante sur les choix stratégiques et/ou la culture de l'entreprise».

¹⁸ Cités par Bollecker (2003).

La variable «différence d'âge»a été mesurée en comparant l'âge des contrôleurs et des opérationnels, par le biais des deux questionnaires leur ayant été administrés. L'âge a été approché à travers des intervalles de dix ans.

La formation académique a été mesurée à travers 3 items - niveau d'études, formation académique et formation en contrôle de gestion-

Se basant sur les travaux de (Mintzberg, 1973 ; Lassoued, 1982 ; Bollecker, 2003), trois items ont été également choisis pour la mesure de la quatrième variable soit, «le degré d'utilisation des systèmes de contrôle de gestion»¹⁹. Et pour l'étude du degré d'utilisation des systèmes de contrôle, on a choisi un intervalle d'une année.

Quant à la participation des opérationnels dans la mise en place des systèmes de contrôle, la revue de la littérature a permis de repérer dix items pour la mesure de la variable :

- participation aux réunions de suivi des réalisations
- présentation des résultats à la hiérarchie
- définition des outils visant la résolution des problèmes qui influencent les résultats
- définition des méthodes visant à améliorer le processus de travail
- définition des procédures visant à améliorer le processus de travail
- définition des objectifs sur 3 ans
- définition des plans d'action à moins d'un an
- prévision des évolutions de l'environnement
- approbation des budgets
- participation dans l'analyse des écarts

Il s'agit d'une variable métrique, mesurée sur une échelle de Likert à 5 points. Les analyses de fiabilité permettront de retenir uniquement les items utiles à la recherche. Enfin, la dernière variable de cette étude est «la perception du rôle du contrôleur de gestion». Dumoulin (1983) présente cinq images du contrôleur de gestion, véhiculées au sein de l'organisation : Observateur, technicien, surveillant, conseiller et enfin, surveillant et conseiller. Des recodages ont permis le traitement statistique de cette variable nominale.

5. Résultats et interprétations

En travaillant sur la matrice de données initiales, ressortent 23 cas favorables à présence de ce phénomène aux yeux des opérationnels interrogés, soit une fréquence de 63,9%.

Tableau 1 : Fréquences de la complémentarité

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage Valide	Pourcentage Cumulé
Pas de Complémentarité	13	36,1	36,1	36,1
Complémentarité	23	63,9	63,9	100,0
Total	36	100,0	100,0	

¹⁹ Les 3 items sont : le degré d'utilisation des tableaux de bord, des indicateurs de performance et le nombre de rapports d'analyse établis (Ecart/Seuils/coûts...)

Sachant que le nombre d'observations est de 36 et celui des variables est de 6, il a été nécessaire d'effectuer des analyses univariées (tests de Khi 2) pour garder les variables qui expliquent effectivement le concept de la complémentarité.

Le tableau croisé (Nature de l'entreprise et Complémentarité) n'indique pas une différence notable entre les entreprises familiales et celles non familiales en termes de pourcentage de présence ou d'absence de complémentarité. (33.3% contre 37% et 66.7% contre 63%).

Fisher pour ce même couple est nul avec un risque d'erreur de 100%. Ce qui renforce la thèse d'indépendance entre les 2 variables, la logique familiale et la complémentarité (*Annexe 1 page 24*). L'hypothèse 1 se trouve ainsi infirmée.

Hypothèse 1 : La logique familiale dans les entreprises a un impact positif sur la complémentarité entre le contrôle de gestion et la confiance.

En adoptant le même raisonnement pour analyser l'effet de la différence d'âge sur la complémentarité, l'on note une indépendance entre les variables : (*Annexe 2 page 24*)

- Il n'y a pas de différence notable entre les moyennes de présence de complémentarité chez les opérationnels de même âge que les contrôleurs (35 %) et ceux n'appartenant pas à la même tranche d'âge (37.5%).
- X^2 faible avec un risque d'erreur étant élevé : ($X^2=0.024$, ddl=1, et p-value =0.877).

Ce qui infirme la deuxième hypothèse :

Hypothèse 2 : Plus il y a rapprochement dans l'âge entre les contrôleurs de gestion et les responsables opérationnels, plus il y a complémentarité entre le contrôle et la confiance.

L'infirmité de cette hypothèse est quelque peu surprenante, si l'on se réfère aux travaux Mintzberg (1973). Toutefois, pour approcher cette variable, on a travaillé sur des intervalles de 10 ans. Des intervalles de 5 ans, auraient éventuellement donné des résultats différents.

De surcroît, les tests croisés entre les items de la formation, soient le niveau d'études, la spécialité et la formation en contrôle de gestion, et la variable «complémentarité» affichent des résultats analogues (*Annexe 3 pages 25 et 26*) ; ce qui nous amène, en définitif, à rejeter la troisième hypothèse.

Hypothèse 3 : Si les contrôleurs de gestion et les responsables opérationnels ont la même formation académique alors ceci affecte positivement la complémentarité entre le contrôle de gestion et la confiance.

Par contre, la variable «Perception» n'est pas binaire. Selon la réponse des opérationnels, elle peut prendre cinq valeurs : (Observateur, Technicien, Surveillant, Conseiller, Conseiller et surveillant). Afin pouvoir effectuer des tests croisés entre cette variable et la complémentarité, il était nécessaire de procéder à certains recodages.

Par conséquent, lorsque le contrôleur est perçu comme observateur, technicien ou surveillant, la moyenne d'absence de complémentarité est de 81,8% contre 16% s'il est perçu comme conseiller ou conseiller et surveillant. Cette différence est non négligeable et dénote de l'influence de la variable perception sur la complémentarité. Le test de Khi 2 confirme ces premiers constats : $X^2=14,344$ avec un risque d'erreur nul (*Annexe 4 page 26*). Ce qui confirme la sixième conjecture:

Hypothèse 6 : Si le contrôleur de gestion est considéré par les opérationnels comme conseiller ou comme conseiller et surveillant, alors ceci a un impact positif sur la complémentarité entre le contrôle et la confiance.

Ces résultats confirment les travaux de Bollecker (2003) sur l'influence de la perception du rôle du contrôleur sur la confiance. Nous étendons ces résultats à la complémentarité entre les systèmes de contrôle et la confiance qu'ils inspirent.

Par ailleurs, des analyses multivariées ont été effectuées pour les variables numériques. Le tableau des statistiques du «degré d'utilisation des outils de contrôle» démontre les résultats suivants : (*Annexe 5 page 27*)

- le degré d'utilisation des tableaux de bord n'a aucun impact sur la complémentarité (variances égales ≈ 26 et aucune différence dans les moyennes: ≈ 29).
- le nombre de rapports d'analyses annuels n'a aussi aucun impact sur la complémentarité.

Quant au degré d'utilisation des indicateurs de performance, le test de student s'avère non significatif, les 3 items n'expliquent pas la complémentarité et l'hypothèse 4 est ainsi rejetée.

Hypothèse 4 : Le degré d'utilisation des systèmes de contrôle par les opérationnels a un impact positif sur la complémentarité entre le contrôle et la confiance.

Pour la variable «Participation des opérationnels dans la mise en place des systèmes de contrôle», dix items sont présentés. Le test de Student permet de dégager ceux qui influencent la complémentarité et les tests de fiabilité permettent de s'assurer de l'unidimensionnalité du construit.

Tableau 2: Items significatif de la variable «Participation»

Items	t Student	p value	Conclusions
<i>Participation aux réunions de suivi des réalisations</i>	-1,158	25,50%	<i>Non Significatif</i>
<i>Présentation des résultats à la hiérarchie</i>	-2,889	0,70%	Significatif
<i>Définition des outils visant la résolution des problèmes</i>	-1,652	10,80%	<i>Non Significatif</i>
<i>Définition des méthodes visant à améliorer le processus de travail</i>	-2,408	2,20%	Significatif
<i>Définition des procédures visant à améliorer le processus de travail</i>	-3,387	0,20%	Significatif
<i>Définition des objectifs sur 3 ans</i>	-3,126	0,40%	Significatif
<i>Définition des plans d'action à moins d'un an</i>	-3,451	0,20%	Significatif
<i>Prévision des évolutions de l'environnement</i>	-2,807	0,80%	Significatif
<i>Approbation des budgets</i>	-1,964	5,60%	<i>Non Significatif</i>
<i>Participation dans l'analyse des écarts</i>	-2,029	5,00%	Non Significatif

Il ressort de ce tableau que six items ont un impact sur la complémentarité soient : la présentation des résultats à la hiérarchie, la définition des méthodes visant à améliorer le processus de travail, la définition des procédures, la définition des objectifs sur 3 ans, la définition des plans d'action à moins d'un an et la prévision des évolutions de l'environnement. Les tests de fiabilité démontrent que α Cronbach est égal à 0,8533. Donc, les 6 items mesurent bien la variable «participation». À ce niveau, deux possibilités se présentent : soit agréger les 6 items dans un premier modèle (**Modèle 1**) ou les traiter séparément (**Modèle 2**).

Tableau 3 : Statistiques de groupe du Modèle 1

	Complémentarité	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur Standard Moyenne
Participation	Pas de Complémentarité	13	17,0000	4,43471	1,22997
	Complémentarité	23	23,7391	4,47434	,93297

Tableau 4 : Variables dans l'équation du Modèle 1

		B	E.S.	Wald	ddl	Signif.	Exp (B)	IC pour Exp(B) 95,0%	
								Inférieur	Supérieur
Etape 1	Perception	2,587	1,071	5,841	1	,016	13,293	1,631	108,368
	Participation	,292	,131	4,982	1	,026	1,339	1,036	1,729
	Constante	-6,313	2,437	6,709	1	,010	,002		

- **Modèle 1** : Les statistiques de groupe démontrent une différence notable dans les moyennes et des variances égales (de l'ordre de 4,4) : La variable «participation» a donc un impact sur la complémentarité. Le test de Leven confirme cette hypothèse.

Selon le modèle agrégé, nous pouvons donc affirmer l'hypothèse 5 de la recherche :

Hypothèse 5 : Si le degré de participation des responsables opérationnels dans la mise en place des systèmes de contrôle, est élevé alors ceci a un impact positif sur la complémentarité entre le contrôle et la confiance.

La régression effectuée selon la méthode «Entrée», démontre la pertinence de l'agrégation des effets des 6 items : $\text{Exp}(\beta) = 1,339$ avec un risque d'erreur = 2,6%. De plus, la variable Perception est toujours significative : $\text{Exp}(\beta) = 13,293 \geq 1$, avec un risque d'erreur = 1,6%. En

somme, quand le contrôleur est perçu comme conseiller ou comme conseiller et surveillant, la probabilité d'avoir une complémentarité est multipliée par 13. Un raisonnement analogue est valable pour la participation. L'équation de régression du modèle 1 s'écrit alors:

$$Y = -6,313 + 2,587 x + 0,292 z \text{ avec } Y=\text{Complémentarité}, x=\text{Perception et } z=\text{Participation}$$

- x varie de 0 à 1 : La perception est soit «conseiller ou conseiller et surveillant» qui définissent le rôle positif du contrôle, ou bien «Technicien, observateur ou surveillant» qui définissent le rôle négatif du contrôle.

- z représente la variable «Participation» dont les valeurs varient de 6 à 30 puisqu'elle est composée de 6 items, chacun varie de 1 à 5.

- **Modèle 2** : Le deuxième modèle consiste à traiter un à un les items de la participation. La régression logistique est appliquée à chacun des 6 items de la «participation» recodés, en utilisant la méthode descendante sur SPSS. Les résultats obtenus démontrent une forte colinéarité entre l'item «Présentation des résultats à la hiérarchie» et les autres items. Cet item doit impérativement être exclu du modèle et de même pour l'item «définition des procédures visant à améliorer le processus de travail».

Tableau 5 : Variables dans l'équation du Modèle 2

		B	E.S.	Wald	ddl	Signif.	Exp(B)	IC pour Exp(B) 95,0%	
								Inférieur	Supérieur
Etape 1	PERCEP	3,325	1,358	5,995	1	,014	27,806	1,941	398,255
	POBJ	,520	1,617	,103	1	,748	1,682	,071	40,052
	PPRÉS	,586	1,549	,143	1	,705	1,797	,086	37,387
	PMÉTH	-9,587	60,449	,025	1	,874	,000	,000	1,95E+47
	PPROCÉD	9,192	60,441	,023	1	,879	9818,808	,000	2,75E+55
	PPLAN	1,041	1,963	,281	1	,596	2,831	,060	132,707
	PÉVOL	1,780	1,862	,914	1	,339	5,931	,154	227,937
	Constante	-2,526	1,195	4,470	1	,034	,080		
Etape 2	PERCEP	3,326	1,442	5,321	1	,021	27,831	1,649	469,823
	POBJ	1,088	1,493	,531	1	,466	2,968	,159	55,338
	PPRÉS	,303	1,494	,041	1	,839	1,354	,072	25,319
	PMÉTH	-,776	1,466	,280	1	,596	,460	,026	8,141
	PPLAN	1,108	1,758	,397	1	,529	3,028	,096	95,018
	PÉVOL	1,860	1,661	1,253	1	,263	6,422	,247	166,645
	Constante	-2,490	1,201	4,298	1	,038	,083		
	PERCEP	3,412	1,394	5,993	1	,014	30,321	1,974	465,625
Etape 3	POBJ	1,150	1,464	,617	1	,432	3,158	,179	55,608
	PMÉTH	-,634	1,277	,246	1	,620	,531	,043	6,483
	PPLAN	1,127	1,751	,414	1	,520	3,085	,100	95,494
	PÉVOL	1,860	1,658	1,258	1	,262	6,422	,249	165,581
	Constante	-2,466	1,193	4,272	1	,039	,085		
	PERCEP	3,157	1,263	6,252	1	,012	23,504	1,978	279,221
	POBJ	,840	1,337	,395	1	,530	2,316	,169	31,825
	PPLAN	1,051	1,799	,342	1	,559	2,862	,084	97,212
Etape 4	PÉVOL	1,854	1,707	1,180	1	,277	6,387	,225	181,188
	Constante	-2,557	1,172	4,762	1	,029	,078		
	PERCEP	3,055	1,221	6,260	1	,012	21,230	1,938	232,513
	POBJ	1,068	1,304	,670	1	,413	2,908	,226	37,501
	PÉVOL	2,469	1,498	2,717	1	,099	11,816	,627	222,637
	Constante	-2,421	1,100	4,843	1	,028	,089		
	PERCEP	3,310	1,190	7,740	1	,005	27,373	2,659	281,770
	PÉVOL	2,926	1,406	4,330	1	,037	18,653	1,185	293,580
Etape 6	Constante	-2,405	1,093	4,840	1	,028	,090		

a. Variable(s) entrées à l'étape 1: PERCEP, POBJ, PPRÉS, PMÉTH, PPROCÉD, PPLAN, PÉVOL.

Après élimination des items non significatifs, les deux variables ayant un effet principal sur la complémentarité sont la perception et la prévision de l'évolution de l'environnement sont. L'équation de régression selon le modèle 2 se présente ainsi :

$$Y = -2,405 + 3,31 x + 2,992 z ; \text{ avec } Y=\text{Complémentarité}, x=\text{Perception et } z=\text{Prévisions de l'évolution de l'environnement} ; (X \text{ et } z \text{ variant de } 0 \text{ à } 1)$$

Les prédicteurs des deux équations sont positifs. Les deux modèles expliquent bien la complémentarité. Les seuils prédictifs de la complémentarité sont respectivement de 0,93 et 0,746. Le tableau croisé entre le modèle 2 et la complémentarité démontre en outre, que ce modèle explique mieux la complémentarité entre le contrôle et la confiance puisque Fisher est significatif avec un risque d'erreur nul.

En conclusion, cette recherche a permis de valider deux conjectures sur six émises au départ. La participation des opérationnels à la mise en place des outils de contrôle et l'image véhiculée du contrôleur de gestion ont un impact sur la complémentarité entre le contrôle de gestion et la confiance qu'il inspire à ses utilisateurs. Aucune corrélation n'a par contre été trouvée entre les variables «logique familiale des entreprises», «différence d'âge et de formations entre les contrôleurs de gestion et les responsables opérationnels» et «le degré d'utilisation des outils de contrôle» et la variable «complémentarité». Expliquer ce résultat, reviendrait, éventuellement à remettre en cause principalement deux points :

1. l'objectivité des critères de jugement de la complémentarité : on a retenu les cinq axiomes de Möllering (2005), mais le concept est tellement abstrait que l'opérationnaliser de façon objective du point de vue des répondants, n'est pas évident.
2. la taille limitée de l'échantillon.

6. Conclusion générale et limites de la recherche

Déniant le caractère contradictoire du lien entre le contrôle et de confiance, ce travail vise à explorer quelques déterminants de la complémentarité entre les deux concepts. À travers l'étude des relations qui lient les contrôleurs de gestion aux responsables opérationnels au sein des entreprises tunisiennes, deux hypothèses sont retenues (Hypothèses 5 et 6). Les variables «participation des opérationnels à la mise en place des systèmes de contrôle» et «perception du rôle de contrôleur de gestion», ont un impact positif sur la complémentarité. Ces résultats confirment certains travaux sur le thème de la confiance entre fonctionnels et opérationnels (Bollecker, 2003). Par contre, aucun lien n'a été noté entre la nature familiale de l'entreprise et la variable complémentarité (infirmité de l'hypothèse 1). De même, les

différences d'âge et de formation n'ont aucun impact sur la variable «complémentarité». Sur cette question, on pourrait abandonner la vision de Mintzberg (1973), pour adopter celle de (Simmel, 1995) et constater ainsi, l'apport positif des conflits dans la vie sociale : «le conflit n'est pas un accident dans la vie des sociétés, il en fait partie intégrante» (Simmel, 1995).

La variable «degré d'utilisation des outils de contrôle»est également indépendante de la variable complémentarité. L'inutilité à laquelle on aboutit, en ce qui concerne les variables matérialisant les différences culturelles et celle relative à l'adaptation des outils reflétée par le degré d'utilisation, nous amène à remettre en question la mesure de la complémentarité. Relativement au concept étudié, cette mesure dégage-t-elle suffisamment de pertinence et reflète-elle objectivement la notion de complémentarité ? L'on s'est basé, en effet, sur les cinq axiomes de Möllering (2005), mais rappelons qu'aucune recherche, en matière de contrôle et de confiance, n'a fait référence à ces travaux assez récents. Si cette remarque peut être retenue comme limite à la présente recherche, il est alors nécessaire de trouver une autre méthode pour approcher la question de complémentarité entre le contrôle et la confiance au sein des organisations. À noter de surcroît la taille relativement limitée de notre échantillon : 20 contrôleurs de gestion et 36 responsables opérationnels, qui risque d'être à l'origine de l'infirmité de certaines conjectures. Il est, par exemple, difficile de croire que la différence d'âge n'a aucune influence sur les relations existant entre les fonctionnels et les opérationnels. Bon nombre de ces derniers avouent en répondant aux questionnaires, qu'être contrôlé par une personne plus jeune, n'encourage pas à entretenir avec elle des relations de confiance.

Par ailleurs, ce travail appelle à étudier davantage le lien entre le contrôle et la confiance. Intégrer de nouvelles variables pourrait s'avérer intéressant dans le cadre d'une recherche exploratoire puis qualitative. Parmi ces variables : les différences structurelles, à l'origine de luttes de pouvoir entre opérationnels et fonctionnels (Mintzberg, 1986 ; Bollecker, 2003) et l'engagement du personnel vis-à-vis de l'organisation. L'on décèle récemment, dans la littérature, un intérêt grandissant pour ce dernier point (Thevenet, 1999, Plihon, 2004). Des travaux se basant sur la théorie des conventions, mettent en relief l'apport positif des valeurs et des priorités organisationnelles pour orienter les comportements (Gomez, 1997). L'intériorisation de ces valeurs par le personnel est le signe d'une confiance se traduisant par une obligation morale vis-à-vis de l'organisation (Audebrand, Morin ; 2003).

Enfin cette recherche analyse la perception du rôle du contrôleur, qui ne peut être étendue au concept de représentations sociales. Ce dernier point est important pour l'analyse du lien entre le contrôle et la confiance, puisqu'il s'agit d'une notion qui appelle au partage et à la

réciprocité, voire même la réflexivité. Il est alors intéressant de se pencher les représentations du contrôle et du contrôleur, telles que perçues par les deux parties, c'est-à-dire par le contrôleur lui-même et par les contrôlés. Une confrontation entre les représentations des deux parties, pourrait permettre d'expliquer la nature du lien entre le contrôle et de la confiance.

Bibliographie

Allouche J., Amann B., (2002), «l'actionnaire dirigeant de l'entreprise familiale», *Organisation*, Vol. 5, N.141, 23 pages.

Amann B., Allouche J. (2000), «L'entreprise familiale, un état de l'art», *Finance-Contrôle-Stratégie*, Vol. 3, N.1, pp.33-79.

Atkinson S., Butcher D., (2003), «Trust in the context of management relationships: Empirical study», *S.A.M Advanced Management Journal*, pp. 24.

Audebrand L., Morin E.M., (2003), «L'engagement au travail: un concept à redéfinir?», *Cahier de recherche*, n° 03-02, HEC Montréal, Québec.

Benbouriche Y., Chudik S., Desbois .R, Feyt-Pallusseau C. Martins. J-M, (2000/2001), «Perception du rôle de contrôle de gestion par les non contrôleurs», d'après les cours de Berland- Faculté Jean Monnet M.S.G.1

Boisvert H., (1994), «Le modèle ABC : Du contrôle sanction au contrôle conseil», *R.F.C*, Vol.258, pp.39-44.

Bollecker M. (1999), «Contrôleur de gestion: une profession à dimension relationnelle» ; *Séries du Groupe de recherche en économie financière et en gestion des entreprises*, Université Nancy 2, 10.

Bollecker M. (2003), «La dimension sociologique du contrôle de gestion par l'analyse des relations de coopération entre contrôleurs de gestion et responsables opérationnels», *Cahiers de recherche du GREGOR (IAE de Paris)*, 21 pages.

Bollecker M., Niglis P., (2006), «La dimension relationnelle de la fonction de contrôleur de gestion», 27^{ème} Congrès de l'AFC, du 10 au 12 mai, Tunis.

Bornarel F., (2004), «*La confiance comme mode de contrôle social : L'exemple des cabinets de conseils*», Thèse en Sciences de gestion, Université de Paris 12 Val de Marne- Décembre.

Bornarel F., (2005), «Relations de confiance et renforcement du contrôle : Résultat d'une étude conduite dans un cabinet de conseil», *XIVème conférence Internationales de Management Stratégique*, juin, Angers.

Castelfranchi C., Falcone R., (2000), «Trust and control a dialectic link», *Applied Artificial Intelligence*, pp.779-823

Charreaux G., (1990), «La théorie des transactions informelles : Une synthèse», *Economie et Sociétés, Série S.G*, n°15, mai, pp.137-161.

Couteret P., (1998), «La place de la confiance dans la mobilisation des ressources humaines dans les petites entreprises : le cas de la relation dirigeant-adjoint», *Actes du 4ème Congrès International Francophone sur la PME*, du 22 au 24 octobre, Metz et Nancy.

- Das, T. K., Teng, B. (1998), «Between trust and control: developing confidence in partner cooperation in alliances», *Academy of Management Review*, Vol.23, pp.491-541.
- Das T.K; Teng B.S., 2001, «Trust, control and risk in strategic alliances: An integrated framework», *Organisation Studies*; Berlin, Vol. 22, pp.251-283.
- Dumoulin C., (1983), «Le nouveau profil du contrôleur de gestion», *Revue française de gestion*, juin-juillet-août, pp.11-14.
- Fenneteau H., Naro G., (2005), «Contrôle et confiance : illustrations logistiques», *Revue française de gestion*, Vol.31, N.156, p.209-227.
- Gervais M., (2000), *Contrôle de gestion*, Économica - Septième Édition.
- Gomez P-Y., (1997), «Information et convention : Le cadre du modèle général», *Revue Française de Gestion*, Vol.114-123, N.112, pp.64-78.
- Guibert N., Dupuy Y., (1997), «La complémentarité entre contrôle formel et contrôle informel : le cas de la relation client-fournisseur», *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Vol.1, N.3, pp.39-52.
- Inkpen A-C., Currall S-C., (2004), «Coevolution of trust, control and learning in joint ventures», *Organization Science*, Vol.15, pp.586-599.
- Justin J., (2004), «Proposition d'un cadre conceptuel d'analyse des jeux d'acteurs cristallisés dans et par les outils de contrôle», *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Numéro thématique, pp.213-236.
- Khelif W., (2002), «Processus de construction de la confiance et configuration de contrôle de gestion», *Revue Tunisienne des Sciences de Gestion*, 13 p.
- Lassoued B., (1982), *Approche de la fonction du contrôleur de gestion dans les entreprises françaises*, Thèse en Sciences des Organisations, Paris 9.
- Mayer R.C, Davis J.H, Schoorman D.F, (1995), «An integrative model of organizational trust», *The Academy of Management Review*, Vol.20, p. 709-734.
- Mintzberg H., (1973), *Le manager au quotidien*, Les Editions d'Organisation.
- Mintzberg H., (1986), *Le pouvoir dans les organisations*, Les Editions d'Organisation.
- Möllering G., (2001), «The Nature of Trust: From Georg Simmel to a Theory of Expectation, Interpretation and Suspension», *Sociology . Cambridge University Press*, Vol., 35, N.2, pp.403-420.
- Möllering G., (2005), «The trust /Control Duality: An integrative perspective on positive expectations of others», *International sociology*, Vol.20, N.3, pp.283-305.
- Mothe C., (1999), «La confiance : Une revue de la littérature anglo-saxonne», *Actes de la VIIIème conférence internationale de l'A.I.M.S*, 26- 27 et 28 mai, 22 p.

Mothe C., Ingham M., (2003), «La confiance au sein des accords de coopération : Une étude de cas longitudinale», *International Management*, Vol.7, N.4, pp.49-60.

Nooteboom, B., Berger, H., Noorderhaven, N.G., (1997), «Effects of trust and governance on relational risk», *The Academy of Management Review*, Vol.40, N.8, pp.308-338.

Perrone V., Zaheer A., Mc Evily B., (2003), «Free to be trusted organizational constraints on trust in boundary spanners», *Organization Science*, Vol.14, pp.442-439.

Plihon D., «L'entreprise : Un actif financier ?», *Deuxièmes rencontres nationales sur l'enseignement de l'économie*, 15 mai, Paris-sorbonne (Paris IV)

Reed M., (2001), «Organization, trust and control: a realist analysis», *Organization Studies*, Vol. 22, No.2, pp.201-228.

Seal W., Vincent-Jones P., (1997). «Accounting and trust in the enabling of long-term relations», *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 10, N.3, pp.406-431.

Segal J.P., (1991), «Peut-on vaincre les résistances au contrôle de gestion en France?», *Revue Française de Gestion*, pp 72-81.

Simmel G. (1995), *Le conflit*, Circé.

Smith L.K., Smith D., (2003), «Management control systems and trust in outsourcing relationships», *Management Accounting Research*, Vol. 14, N. 3, pp. 281-307.

Thevenet M., (1999), «Le travail: que d'émotions», *Revue française de gestion*, Vol. 126, pp.140-152,

Tyler T.R, Kramer R.M., (1996), «Whither Trust», in *Trust in Organisations: Frontiers of Theory and research*, Eds Kramer et Tyler- Sage Publications, pp.1-15.

Zaheer A., Venkatraman N., (1995), «Relational governance as an interorganizational strategy: An empirical test of the role of trust in economic exchange», *Strategic Management Journal*, Vol.16, pp.373- 392.

Zaheer S., Zaheer A., (2006), «Commentary Trust across borders», *Journal of International Business Studies*, Vol. 37, pp.21-29.

Annexes

Annexe 1 : Nature de l'entreprise et complémentarité

Tableau croisé Nature de l'Entreprise * Complémentarité

			Complémentarité		Total
			Pas de complémentarité	Complémentarité	
Nature de l'Entreprise	Non Familiale	Effectif	3	6	9
		Effectif théorique	3,3	5,8	9,0
		% dans Nature de l'Entreprise	33,3%	66,7%	100,0%
	Familiale	Effectif	10	17	27
		Effectif théorique	9,8	17,3	27,0
		% dans Nature de l'Entreprise	37,0%	63,0%	100,0%
Total	Effectif	13	23	36	
	Effectif théorique	13,0	23,0	36,0	
	% dans Nature de l'Entreprise	36,1%	63,9%	100,0%	

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)	Signification exacte (bilatérale)	Signification exacte (unilatérale)
Khi-deux de Pearson	,040 ^b	1	,841		
Correction ^a pour la continuité	,000	1	1,000		
Rapport de vraisemblance	,040	1	,841		
Test exact de Fisher				1,000	,586
Association linéaire par linéaire	,039	1	,843		
Nombre d'observations valides	36				

a. Calculé uniquement pour un tableau 2x2

b. 1 cellules (25,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 3,25.

Annexe 2 : Différence d'âge et complémentarité

Tableau croisé Différence d'âge * Complémentarité

			Complémentarité		Total
			Pas de complémentarité	Complémentarité	
Différence d'âge	Ages différents	Effectif	7	13	20
		Effectif théorique	7,2	12,8	20,0
		% dans Différence d'âge	35,0%	65,0%	100,0%
	Même Age	Effectif	6	10	16
		Effectif théorique	5,8	10,2	16,0
		% dans Différence d'âge	37,5%	62,5%	100,0%
Total	Effectif	13	23	36	
	Effectif théorique	13,0	23,0	36,0	
	% dans Différence d'âge	36,1%	63,9%	100,0%	

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)	Signification exacte (bilatérale)	Signification exacte (unilatérale)
Khi-deux de Pearson	,024 ^b	1	,877		
Correction ^a pour la continuité	,000	1	1,000		
Rapport de vraisemblance	,024	1	,877		
Test exact de Fisher				1,000	,575
Association linéaire par linéaire	,023	1	,878		
Nombre d'observations valides	36				

Annexe 3 : Résultats des tests croisés effectués sur les attributs de la formation et la complémentarité

Niveau d'Etudes * Complémentarité

Tableau croisé

			Complémentarité		Total
			Pas de complémentarité	Complémentarité	
Niveau d'Etudes	Niveaux différents	Effectif	7	12	19
		Effectif théorique	6,9	12,1	19,0
		% dans Niveau d'Etudes	36,8%	63,2%	100,0%
	Même niveau	Effectif	6	11	17
		Effectif théorique	6,1	10,9	17,0
		% dans Niveau d'Etudes	35,3%	64,7%	100,0%
Total	Effectif	13	23	36	
	Effectif théorique	13,0	23,0	36,0	
	% dans Niveau d'Etudes	36,1%	63,9%	100,0%	

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)	Signification exacte (bilatérale)	Signification exacte (unilatérale)
Khi-deux de Pearson	,009 ^b	1	,923		
Correction pour la continuité	,000	1	1,000		
Rapport de vraisemblance	,009	1	,923		
Test exact de Fisher				1,000	,599
Association linéaire par linéaire	,009	1	,924		
Nombre d'observations valides	36				

a. Calculé uniquement pour un tableau 2x2

b. 0 cellules (,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 6,14.

Spécialité * Complémentarité

Tableau croisé

			Complémentarité		Total
			Pas de complémentarité	Complémentarité	
Spécialité	Spécialités différentes	Effectif	3	8	11
		Effectif théorique	4,0	7,0	11,0
		% dans Spécialité	27,3%	72,7%	100,0%
	Même Spécialité	Effectif	10	15	25
		Effectif théorique	9,0	16,0	25,0
		% dans Spécialité	40,0%	60,0%	100,0%
Total	Effectif	13	23	36	
	Effectif théorique	13,0	23,0	36,0	
	% dans Spécialité	36,1%	63,9%	100,0%	

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)	Signification exacte (bilatérale)	Signification exacte (unilatérale)
Khi-deux de Pearson	,536 ^b	1	,464		
Correction pour la continuité	,127	1	,722		
Rapport de vraisemblance	,550	1	,458		
Test exact de Fisher				,708	,367
Association linéaire par linéaire	,521	1	,470		
Nombre d'observations valides	36				

a. Calculé uniquement pour un tableau 2x2

b. 1 cellules (25,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 3,97.

Annexe 3 : Résultats des tests croisés effectués sur les attributs de la formation et la complémentarité (Suite)

Formation en CG* Complémentarité

Tableau croisé

			Complémentarité		Total
			Pas de complémentarité	Complémentarité	
Formation en CG	Non	Effectif	8	13	21
		Effectif théorique	7,6	13,4	21,0
		% dans Formation en CG	38,1%	61,9%	100,0%
	Oui	Effectif	5	10	15
		Effectif théorique	5,4	9,6	15,0
		% dans Formation en CG	33,3%	66,7%	100,0%
Total		Effectif	13	23	36
		Effectif théorique	13,0	23,0	36,0
		% dans Formation en CG	36,1%	63,9%	100,0%

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)	Signification exacte (bilatérale)	Signification exacte (unilatérale)
Khi-deux de Pearson	,086 ^b	1	,769		
Correction pour la continuité	,000	1	1,000		
Rapport de vraisemblance	,086	1	,769		
Test exact de Fisher				1,000	,526
Association linéaire par linéaire	,084	1	,772		
Nombre d'observations valides	36				

a. Calculé uniquement pour un tableau 2x2

b. 0 cellules (,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 5,42.

Annexe 4 : Perception du rôle de contrôleur et complémentarité

Tableau croisé PERCEPTION * Complémentarité

PERCEPTION			Complémentarité		Total
			Pas de complémentarité	Complémentarité	
Observateur/Technicien /Surveillant	Effectif	9	2	11	
	% dans PERCEP	81,8%	18,2%	100,0%	
Conseiller et/ ou Surveillant	Effectif	4	21	25	
	% dans PERCEP	16,0%	84,0%	100,0%	
Total	Effectif	13	23	36	
	% dans PERCEP	36,1%	63,9%	100,0%	

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)	Signification exacte (bilatérale)	Signification exacte (unilatérale)
Khi-deux de Pearson	14,344 ^b	1	,000		
Correction pour la continuité	11,633	1	,001		
Rapport de vraisemblance	14,677	1	,000		
Test exact de Fisher				,000	,000
Association linéaire par linéaire	13,945	1	,000		
Nombre d'observations valides	36				

a. Calculé uniquement pour un tableau 2x2

b. 1 cellules (25,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 3,97.

Annexe 5 : Degré d'utilisation des outils de contrôle et complémentarité

Statistiques de groupe

Complémentarité		N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Degré d'utilisation des TDB	Pas de complémentarité	13	29,2308	26,48004	7,34424
	Complémentarité	23	29,8261	26,13888	5,45033
Degré d'Utilisation des Indicateurs de Performance	Pas de complémentarité	13	13,5385	15,97193	4,42982
	Complémentarité	23	22,2609	21,26931	4,43496
Nombre de rapports d'analyses	Pas de complémentarité	13	12,3846	22,70293	6,29666
	Complémentarité	23	10,2174	16,21155	3,38034

Test d'échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
									Inférieure	Supérieure
Degré d'utilisation des TDB	Hypothèse de variances égales	,009	,924	-,065	34	,948	-,5953	9,11186	-19,11284	17,92221
	Hypothèse de variances inégales			-,065	24,761	,949	-,5953	9,14571	-19,44048	18,24984
Degré d'Utilisation des Indicateurs de Performance	Hypothèse de variances égales	5,707	,023	-1,285	34	,208	-8,7224	6,78853	-22,51837	5,07355
	Hypothèse de variances inégales			-1,392	31,080	,174	-8,7224	6,26834	-21,50544	4,06063
Nombre de rapports d'analyses	Hypothèse de variances égales	1,202	,281	,333	34	,741	2,1672	6,50982	-11,06231	15,39676
	Hypothèse de variances inégales			,303	19,051	,765	2,1672	7,14665	-12,78821	17,12265