

L'apport de la confiance via la relation entre le contrôleur de gestion et le manager

The contribution of trust via the relationship between the controller and the manager

Ridallah BOUAZAMA, (Doctorant)

*Faculté d'Économie et de gestion
Université Ibn Tofail, Kenitra, Maroc*

Mohamed MANSOURI, (Doctorant)

*Laboratoire d'Économie et Management des Organisation (LEMO)
Faculté d'économie et de gestion
Université Ibn Tofail, Kenitra, Maroc*

Mounir EL BAKKOUCHI, (Enseignant chercheur)

*Faculté d'économie et de gestion
Université Ibn Tofail, Kenitra, Maroc*

Adresse de correspondance :	Faculté d'Économie et de gestion Campus universitaire, BP.242 Kenitra Université Ibn Tofail Kénitra 14000 +212 5 37 32 92 18.
Déclaration de divulgation :	L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	BOUAZAMA, R., MANSOURI, M., & EL BAKKOUCHI, M. (2023). L'apport de la confiance via la relation entre le contrôleur de gestion et le manager. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(1-1), 322-336. https://doi.org/10.5281/zenodo.7633331
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: January 05, 2023

Published online: February 12, 2023

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 4, Issue 1-1 (2023)

L'apport de la confiance via la relation entre le contrôleur de gestion et le manager

Résumé

Le présent article a pour objectif d'analyser l'apport de la confiance à travers la relation entre le contrôleur de gestion et le manager. Plus précisément, il s'agit de fournir un cadre théorique de cette relation, en mettant en lumière les facteurs de contingences susceptibles d'influencer le rapport managérial sur la base d'une revue de littérature narrative. Pour constater l'ampleur des acteurs responsables du processus de contrôle de gestion en matière de collaboration via la communication et le conflit organisationnels. Le rôle de la confiance dans cette relation spécifique, parfois ambiguë, du Contrôleur de gestion-managers. Certes, une gestion adéquate des conflits peut entraîner des actions positives, telles que la stimulation de la créativité et de l'innovation au sein de l'entreprise, afin de réduire les tensions et d'améliorer la performance de l'entreprise.

On examine les principales recherches afin d'apporter l'éclairage nécessaire sur les facteurs de contingences structurels et comportementaux influençant la relation de confiance qui existe entre le contrôleur de gestion et le manager et également l'impact de cette relation sur la performance managériale pour une meilleure coopération. Dans ce cadre, un contact direct paraît indispensable, car il s'agit d'une occasion pour le contrôleur de gestion pour obtenir des informations fiables et de meilleure qualité. Généralement la préparation des budgets et le suivi des réalisations représentent les missions qui lient le contrôleur de gestion et les managers et également une occasion principale de rencontre des acteurs. Cette spécificité, en termes de relation, nécessite l'ajustement par un outil indispensable au pilotage de l'organisation ainsi qu'à une amélioration de la performance.

En effet, une meilleure relation entre les contrôleurs de gestion et les managers permet de créer un lien de coopération permettant de mettre en place et de présenter des tableaux de bord qui vont répondre efficacement aux besoins des deux acteurs.

Mots clés : Confiance, Collaboration, Relation contrôleur de gestion-managers, conflit organisationnel.

Classification JEL : M12, M48

Type de l'article : Recherche théorique

Abstract

The objective of this article is to analyze the contribution of trust through the relationship between the controller and the manager. More precisely, it aims to provide a theoretical framework of this relationship, by highlighting the contingency factors likely to influence the managerial relationship based on a narrative literature review.

To note the extent of the actors responsible for the management control process in terms of collaboration via communication and organizational conflict. The role of trust in this specific, sometimes ambiguous, Controller-Manager relationship. Certainly, proper conflict management can lead to positive actions, such as the stimulation of creativity and innovation within the company, to reduce tensions and improve company performance.

The main research is reviewed in order to shed light on the structural and behavioral contingency factors influencing the trust relationship between the controller and the manager and also the impact of this relationship with managerial performance for better cooperation. In this context, direct contact appears to be essential, as it is an opportunity for the management controller to obtain reliable and better-quality information. Generally speaking, the preparation of budgets and the monitoring of their implementation is the tasks that link the management controller and the managers, and also a main opportunity for the actors to meet.

This specificity, in terms of relationship, requires the adjustment of a tool that is essential to the steering of the organization as well as to an improvement in performance.

In fact, a better relationship between controllers and managers allows for the creation of a cooperative link that allows for the implementation and presentation of dashboards that will effectively meet the needs of both actors.

Key words: Trust, Collaboration, Controller-manager relationship, organizational conflict.

Classification JEL : M12, M48

Paper type: theoretical research

1. Introduction

La nomination « contrôle de gestion » paraît récente, vers les années 1960 bien entendu. Anthony représente une référence pour la recherche en contrôle de gestion, ses définitions ont fait l'objet de plusieurs études. Dans ce contexte, Hofstede (1967) définit le contrôle de gestion comme « le processus par lequel un élément (une personne, un groupe, une machine, une institution, une norme) affecte intentionnellement les actions d'un autre élément ». Selon Alazard « contrôler une situation signifie d'être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu ». Le contrôle de gestion est une discipline en pleine évolution et une pratique de gestion exercée dans les entreprises du monde actuel. Cette pratique est pleine d'ambiguïté vu les changements que subit la profession elle-même du contrôleur de gestion. Ce dernier qui a pu trouver sa place stratégique dans l'organigramme auprès de la direction générale ou de la direction financière, dans le but de préparer des prévisions budgétaires et de participer aux choix stratégiques. Par ailleurs, il doit surtout mettre en place les tableaux de bord nécessaires au pilotage de l'entreprise. Comme l'indique Robert Teller « le contrôle de gestion peut se définir comme un processus d'aide à la décision permettant une intervention avant, pendant et après l'action.

La relation qui lie le contrôleur de gestion à ses managers pourrait impacter les systèmes de contrôle de gestion et la performance managériale. La confiance dans la relation managériale, en tant que mode de contrôle social ayant une nature informelle, qui, parfois, peut se substituer aux pratiques de contrôles considérés formels.

Certes, le contrôle formel entraîne de la confiance lorsqu'il est perçu comme un moyen pour réduire l'incertitude (Chiou & Lee, 2021; Friedland, 1990). Toutefois, la confiance représente un mécanisme de coordination efficace, encourageant la coopération. Bradach et Eccles (1989) affirment que la confiance peut être un mécanisme de contrôle produisant des normes d'obligation et de coopération (Chiou & Lee, 2021).

Par ailleurs, l'augmentation de la confiance renforce le contrôle, car ce dernier devient collectif. Rappelons classiquement la définition d'Anthony (1988) qui définit le contrôle de gestion comme « *le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation* » (p.17). D'après cette définition, on peut dire que le contrôle de gestion est observé comme un processus dont les acteurs principaux sont les managers de l'entreprise.

La participation des managers et leur implication dans le processus de contrôle de gestion constituent une clé de réussite et un facteur déterminant du processus. Et ce par la production des données pertinentes ainsi qu'à travers la qualité de l'information communiquée et traitée. Dans ce papier, l'accent est mis sur la relation contrôleur de gestion-managers est associé à une diminution des tensions et à une amélioration de la performance managériale. En outre, les attitudes des contrôleurs de gestion à l'égard des managers doivent être positives, dans le but de développer probablement une attitude positive.

Dans ce sens, la confiance peut constituer un facteur contributif qui aide à la réduction des conflits, afin d'éviter les comportements agressifs et d'instaurer un bon climat relationnel. Pour améliorer la performance de l'entreprise, il faut porter une attention particulière à la relation étroite qui existe entre le contrôleur de gestion et les managers, cette relation d'échange nécessite de nombreuses interactions entre les acteurs concernés afin de s'intéresser aux divers aspects de la performance.

La qualité de la relation qui existe entre le contrôleur de gestion et les managers est liée aux résultats obtenus par ces derniers, qui sont sous pression constante des chiffres. Ceci implique, la nécessité d'établir un climat qui favorise une telle relation de coopération. Dans ce sens (Morgan & Hunt, 1994) insistent sur le rôle de la confiance comme un ciment dans les relations d'échange. La relation de confiance est associée généralement à la volonté de coopérer et elle définit un mode spécifique d'interaction liant les individus (Orléan, 1994).

Dans cette perspective (Fukuyama, 1995) affirme que « la confiance représente les attentes qui se constituent, à l'intérieur d'une communauté régie par un comportement régulier, honnête et coopératif, fondé sur des normes habituellement partagées de la part des autres membres de cette communauté ».

La présente recherche bibliographique sur l'apport de la confiance via la relation entre le contrôleur de gestion et le manager est divisée en deux parties. Tout d'abord, le rôle des managers et les contrôleurs de gestion dans les organisations et les définitions rencontrées sont données. Ensuite, une revue de la littérature regroupe les travaux traitant la relation entre ces deux acteurs et la construction des hypothèses de recherche.

2. Le contrôleur de gestion et managers, des acteurs responsables du processus contrôle de gestion

Les systèmes de contrôle de gestion sont largement utilisés dans les entreprises. Ils comprennent tous les outils (planification stratégique, budgétisation, allocation des ressources, mesure du rendement, évaluation et récompense, attribution des centres de responsabilité et prix de transfert) que les gestionnaires utilisent pour s'assurer que les comportements et les décisions de leurs subordonnés sont conformes aux objectifs et aux stratégies de l'organisation (Langevin & Mendoza, 2013; Su et al., 2022). Plus précisément, "les systèmes de contrôle de gestion fournissent des informations destinées à être utiles aux managers dans l'exercice de leurs fonctions et à aider les organisations à développer et à maintenir des modèles de comportement viables"(Otley, 1999, p. 364).

Premièrement, les systèmes de contrôle de gestion aident les managers à prendre les bonnes décisions en alignant leurs objectifs sur les objectifs globaux de l'entreprise, et en les informant de leurs performances afin qu'ils puissent prendre des mesures correctives si nécessaire.

Deuxièmement, les systèmes de contrôle de gestion servent à motiver les managers : en début d'année, ils permettent aux managers de négocier leurs objectifs et les moyens nécessaires à leur réalisation ; en fin d'année, la performance des managers est appréciée en comparant leurs résultats aux objectifs. Les organisations lient souvent les récompenses matérielles des managers, telles que les primes, à la manière dont leur unité atteint les résultats de performance budgétés (der Stede, 2000).

La capacité à atteindre les objectifs budgétaires est donc un facteur critique dans l'évaluation de la performance des managers. De plus, les managers dont les unités atteignent leurs objectifs budgétés peuvent plus probablement se considérer comme des « gagnants », ce qui est une source de récompenses psychologiques telles que l'estime de soi (Merchant & Otley, 2006).

Bouquin et Fioll (2007) souligne que la réussite en matière de contrôle de gestion est fortement liée à la reconnaissance par les opérationnels, à la qualité des services que peut leur offrir le système de contrôle. Quant à Berland et De Rongé, (2013), il indique également qu'au-delà de ces techniques de contrôle, c'est la manière dont les managers vont solliciter le contrôle de gestion qui en fera la valeur.

2.1. Le rôle du contrôleur de gestion en matière de collaboration

Parmi les questionnements principaux en contrôle de gestion, c'est la nature et la qualité de la relation qui existe entre le contrôleur de gestion et les managers. Cette question constitue, aujourd'hui, un enjeu majeur pour les chercheurs (Godener et al., 2003). Or, au sein de toute entreprise, les relations entre individus constituent un élément crucial pour le progrès de toute organisation. La qualité de la relation est définie par le rôle du contrôleur de gestion qui s'inscrit dans le cadre de la coordination, comme le décrit Bollecker (2002), le contrôleur de gestion est

une « Personne de liaison entre la direction et les cadres, grâce à son rôle de dialogue, de coordination et d'appui » (Dew & Gee, 1973).

La coordination peut se faire d'une manière informelle en se basant sur la confiance qui correspond à un système de contrôle informel influençant les comportements des acteurs. Dans ce contexte, Bornarel (2004) précise dans sa thèse que la confiance pousse les acteurs à coopérer même en l'absence des pratiques de contrôles formels, et ce dans les organisations qui ne sont pas formalisées et dans des structures simples. Il s'avère nécessaire que l'entreprise doit prendre en considération les facteurs favorisant la participation des dirigeants afin de collaborer et d'impliquer les managers dans la prise de décisions au lieu de les appliquer sans comprendre.

Tableau 1 : Leviers organisationnels et personnels de la confiance

Les leviers organisationnels	Les leviers personnels
La participation	La présence
La responsabilisation	La détermination personnelle
L'ouverture, la connaissance	La conscience de soi
La reconnaissance	L'importance
La récompense	La compétence
L'humanisme	La sympathie

Source : Adapté à (Roland Reitter, Bernard Ramanantsoa 2012)

En effet, « la réussite en matière de contrôle de gestion est fortement liée à la reconnaissance, par les opérationnels et la réalité des services que peut leur offrir le système de contrôle » (H Bouquin, 1998). Plusieurs travaux ont mis l'accent sur les éléments nécessaires au renforcement de la collaboration des acteurs entre eux. Parmi ces éléments, la confiance qui se présente comme un « lubrifiant » Arrow (1969) permettant de renforcer les relations sociales (Luhmann, 2018). Il existe donc, une forte liaison entre le contrôleur de gestion et les managers, vu la nature de leur relation qui est, soit une relation de coopération, soit une relation de conflit et vu la sensibilité des postes qu'ils occupent ainsi que la nature des objectifs fixés et qui sont perçus, peut-être, de façons différentes par les deux acteurs (contrôleur de gestion/managers).

De plus, la qualité de la relation qui existe entre le contrôleur de gestion et les managers est liée aux résultats obtenus par ces derniers, qui sont sous pression constante des chiffres. Ceci implique la nécessité d'établir un bon climat relationnel. Toutefois, collaborer avec son manager est nécessaire pour que le contrôleur de gestion atteigne ses objectifs.

2.2. La communication : au cœur du processus de contrôle de gestion

La communication est perçue comme un élément déterminant qui permet d'instaurer une bonne relation entre le contrôleur de gestion et son manager. Elle constitue un processus d'obtention d'informations ou d'expression de pensées et de sentiments, par lequel un esprit peut en affecter un autre. La communication dans ce contexte fait référence au processus de partage et d'échange d'informations entre des êtres, des groupes et des parties potentielles dans une situation de conflit. Cela implique que malgré les situations de conflit, les individus ou les parties impliquées peuvent toujours parler. Chaque fois qu'il est possible d'avoir un lien de communication entre les deux parties dans des situations de conflit, il est possible d'échanger des perceptions, des hypothèses, des stéréotypes et des attitudes, qui ont été construits par les groupes en conflit vis-à-vis des autres. Cependant, une mauvaise communication ou l'absence de communication peut facilement aggraver les conflits entre les parties ou les individus en conflit. L'échange et le partage d'informations peuvent grandement aider à résoudre les crises et à renforcer la confiance entre les parties aux conflits et à instaurer la paix.

Par ailleurs, une communication efficace génère une collaboration entre les acteurs, car elle est considérée comme une source de motivation pour les managers.

En effet, par manque de communication, un écart sur le coût peut devenir source de dysfonctionnement sur plusieurs niveaux ; problèmes de qualité, de matériels et parfois sur le plan personnel exprimé par un manque de motivation de la part des managers.

En revanche, plusieurs auteurs indiquent que « pour garantir le bon fonctionnement du système établi, les capacités de communication du contrôleur de gestion sont au moins aussi importantes que ses compétences techniques » (Bescos et al., 1995). Cependant, les compétences en matière de communication sont d'une importance particulière afin d'atteindre les objectifs et de réussir la relation contrôleur de gestion-managers, vu qu'il existe un lien entre les techniques de communication, de persuasion et l'attitude des managers envers le contrôle de gestion.

Or, le résultat de communication ne peut être remarqué que dans une perspective de confiance. De manière concordante, Chiapello (1990) a montré que les qualités de communication sont importantes pour les contrôleurs de gestion, et que 58% indiquent qu'elle est indispensable dans l'exercice du métier. Ceci dit que le contrôleur de gestion doit disposer des compétences en matière de communication. Simon (1945) souligne que « La communication au sein des organisations est un processus à double sens ; elle englobe à la fois la transmission d'ordres, d'informations et de conseils à un centre de décision (c'est-à-dire à un individu investi de responsabilités particulières), et la transmission des décisions prises à partir de ce centre aux autres parties de l'organisation. ».

3. Relation contrôleur de gestion-managers : quelles spécificités ?

L'approche sur la relation contrôleur de gestion-managers est associée à une réduction des tensions accrues et aussi à une amélioration de la performance managériale. En plus, les postures des contrôleurs de gestion à l'égard des managers doivent être positives, dans le but de développer probablement une attitude positive. Les relations entre les managers et les contrôleurs de gestion peuvent être coopératives ou conflictuelles.

La coopération a tendance à se produire lorsque toutes les parties impliquées ont le sentiment d'avoir un objectif commun et un sens de respect mutuel. Tandis que, les relations conflictuelles rendent presque impossible la mise en œuvre de changements significatifs au sein de l'entreprise. Les situations conflictuelles peuvent être marquées par un certain nombre de conflits entre les contrôleurs de gestion et les managers.

En revanche, moins un contrôleur de gestion a de conflits à résoudre, plus il y a du temps et d'opportunités pour diriger les managers dans l'achèvement du travail et l'amélioration de la performance.

3.1. Contrôleur de gestion-managers : relation ambiguë

3.1.1. Relation de conflit organisationnel

Les conflits surviennent fréquemment dans les organisations et sont probablement inévitables, car les équipes de travail s'attaquent à des problèmes de plus en plus complexes qui nécessitent plusieurs personnes spécialisées pour proposer des idées et prendre des décisions (O'Neill & Salas, 2018). Différents chercheurs convergent, affirmant que le conflit est un processus interactif et peut survenir chaque fois que deux ou plusieurs entités sociales (individus, groupes, organisations, nations) interagissent et que leurs intérêts ou objectifs sont perçus comme incompatibles ou discordants. (Deutsch, 1994; Rubin et al., 1994; Ting-Toomey et al., 2001). Le conflit interpersonnel est une composante fondamentale de l'expérience organisationnelle, dans laquelle les objectifs, les désirs et les attentes individuels subissent les interférences des

autres, créant des intérêts divergents ou la croyance que les aspirations de chaque joueur ne peuvent être réalisées simultanément (Moberg, 2001).

Le conflit relationnel peut être défini s comme des désaccords perçus entre les membres de l'équipe, les conflits sont susceptibles de limiter le traitement de l'information des membres de l'équipe, et du temps et de l'énergie sont consacrés à discuter, résoudre ou ignorer le conflit au lieu de travailler sur la tâche (Jehn et Bendersky, 2003; Pelled, 1996).

De manière plus éclairante, Rahim et al. (2001) mentionne que le conflit interpersonnel dans les organisations désigne des manifestations d'incompatibilité ou de mésentente entre deux ou plusieurs personnes au même niveau hiérarchique ou à un niveau hiérarchique différent, dans une situation où une ou plusieurs personnes les objectifs s'excluent mutuellement, créant des attitudes hostiles.

Il existe plusieurs types de conflits organisationnels, nous allons examiner les types suivants (Hener, 2010):

- Les conflits verticaux : Ce type de conflits existe dans les organisations où la structure organisationnelle est très formelle et se produisent entre les différents niveaux hiérarchiques.
- Les conflits horizontaux : se produisent entre des employés d'un même service, ces conflits peuvent se manifester pour de nombreuses raisons, notamment la prise de décisions, les différents intérêts, problèmes de gestion des ressources.
- Les conflits de rôles peuvent être source d'une compréhension incomplète de la mission confiée à un employé à un moment donné.

Les conflits se manifestent généralement par des tensions selon deux dimensions, d'une part les désaccords liés à des tâches spécifiques, d'autre part les problèmes émotionnels et interpersonnels. En ce sens, plusieurs études ont étudié de manière empirique ces deux dimensions et ont conclu que ces types de conflits ont des effets différents au sein de l'entreprise.

3.1.2. Les facteurs de résolution de conflit

Les incompatibilités et les malentendus entre les acteurs entraînent des conflits provoqués par des désaccords interpersonnels, des performances inférieures aux normes, des tensions ou des différences d'objectifs. Toutefois, pour faire face à ces conflits, chaque organisation doit prendre en considération un certain nombre de facteurs proposés par Thomas (1992), tels que :

- **La collaboration** : permet de trouver une solution afin de satisfaire les personnes en situation de conflit, tout en acceptant les intérêts de l'autre, ce qui implique une coopération entre les acteurs. La collaboration s'applique lorsque les deux parties qui souhaitent résoudre les problèmes travaillent ensemble pour trouver une solution optimale. La collaboration reste un facteur fondamental au développement et au maintien des relations.
- **Le compromis** : est un moyen efficace pour régler les conflits, surtout dans une situation où les deux parties ont un devoir égal. Il permet de trouver une solution intermédiaire pour gérer les situations compliquées.
- **Évitement** : c'est un facteur qui permet d'ignorer le conflit, en se basant à la fois sur une coopération et une confrontation.
- **L'accommodation** : elle constitue une bonne stratégie de gestion de conflit et implique une grande coopération afin de satisfaire les intérêts de l'autre. Son objectif repose sur la création et le maintien d'un bon climat relationnel.
- **La compétition** : c'est d'affirmer son point de vue et ses propres intérêts au détriment de l'autre. Il consiste à défendre ses idées et positions.

Depuis plusieurs années, les relations entre les contrôleurs de gestion et les managers sont marquées par le sceau du conflit. Comme le suggère Damien Robert, « au cœur même de la

confiance se tient en permanence le risque d'une dépendance et le jeu d'une domination : toujours soumise à sa révocation potentielle, la confiance contient la possibilité même du conflit».

L'auteur précise que dans toute relation de conflit, la confiance apparaît comme un levier marquant de résolution durable. F. Perroux suggère que « La relation sociale entre des agents pour la disposition de choses comptabilisables, ne peut être un conflit pur, parce que les destructions qui en résultent diminuent la disponibilité de ces choses. Elle ne peut être une coopération pure, parce que les agents sont individués...et ne peuvent abdiquer tout à fait les intérêts égocentriques » (François, 1961).

3.1.3. Le rôle de la confiance dans une relation conflictuelle

La confiance constitue un facteur contributif qui aide à la réduction des conflits, afin d'éviter les comportements agressifs et d'instaurer un bon climat relationnel. Plusieurs études ont analysé le rôle modérateur de la confiance (Dirk & Ferrin, 2002) en tant qu'un agent important, mais insuffisant pour atteindre les résultats.

La théorie de l'échange social (Blau, 1964) distingue deux types d'échanges : l'échange social et l'échange économique, ce dernier est basé sur un contrat formel afin de s'assurer que chaque partie remplit ses obligations. Alors que l'échange social suppose que les obligations non spécifiées, engendre des sentiments d'obligations personnels et de confiance, du fait qu'ils sont considérés comme « des faveurs qui créent des obligations futures, qui ne sont pas précisément spécifiées et dont la nature du retour ne peut être négociée » (P. Blau, 1964).

La théorie de l'échange social est l'un des paradigmes conceptuels les plus éprouvés et les plus influents pour comprendre des conduites individuelles en milieu social (Cropanzano & Mitchell, 2005). À cet effet (Konovsky & Pugh, 1994) se sont inspirés de cette logique pour suggérer qu'une relation d'échange social encourage les individus à consacrer plus de temps aux tâches requises et à adopter un comportement de citoyenneté organisationnel. En effet, les échanges sociaux sont possibles dès qu'un sentiment de confiance se développe. La confiance est considérée par plusieurs auteurs comme un construit étroitement lié à l'engagement. Or, la confiance et l'engagement sont considérés comme des facteurs clés au succès de toute relation efficace et efficiente.

Il apparaît donc évident que la confiance influencerait la motivation des individus et représente donc un mécanisme d'atténuation de la complexité et d'incertitude. (Grabner-Kraeuter, 2002). Toutefois, la confiance permet de modérer les relations avec les autres, tout en renforçant les comportements coopératifs. Selon Sixiang et al. (2020), au cœur même de la confiance se tient en permanence le risque d'une dépendance et le jeu d'une domination : toujours soumise à sa révocation potentielle, la confiance contient la possibilité même du conflit. L'auteur affirme que la confiance apparaît comme un facteur de résolution durable.

La confiance demeure un sentiment capital dans l'attitude émotionnelle de l'individu. De ce fait, le concept a émergé premièrement dans le domaine de la psychologie en 1958 avec Deutsch. Dans ce sens, l'auteur indique que : « La confiance reflète l'attente optimiste d'un individu concernant le résultat d'un événement incertain dans des conditions de vulnérabilité personnelle : le cours des événements à venir est incertain, l'occurrence du résultat dépend du comportement des autres et l'intensité d'un événement douloureux est supérieure à celle d'un événement heureux ». Théoriquement, explorer les différentes approches devrait permettre une compréhension plus complète et plus précise de l'impact de la confiance.

Tableau 2 : Résultats des études ayant étudiés l'effet médiateur de la confiance

Variables étudiées	Nombre d'études	Impact
Négociation	1	Significatif
Conflit	1	Significatif
Performance	3	Significatif
Réponses psychologiques	3	Significatif

Source : (Dirks & Ferrin, 2002)

Les contrôleurs de gestion sont souvent perçus par les managers comme étant des acteurs qui détiennent le pouvoir ou qui sont proches du pouvoir. De ce fait, les managers se voient dominés par les contrôleurs de gestion. Selon Hofstede (1977), « les contrôleurs de gestion ont tendance à regarder les opérationnels comme des gens sans imagination, qui refusent de suivre de bons conseils ».

Les managers se sentent dominés par les contrôleurs de gestion, ils ont tendance à les considérer comme des surveillants (Segal, 1991) voire des policiers (H Boisvert, 1994). De telles tensions peuvent être créées et constituer un obstacle pour l'évolution du système de contrôle de gestion, ce qui va entraîner une méfiance de la part des managers.

L'analyse des travaux relatifs à la relation contrôleurs de gestion- managers publiés entre 1950 et le début des années 1990, met en évidence la méfiance provoquée de la part des managers, suite à un ensemble de facteurs liés soit aux différences culturelles des deux acteurs qui peuvent se traduire par une mauvaise communication (Gervais, 2000), soit à la formation du contrôleur de gestion ainsi qu'à son âge. Selon Dalton (1950), les fonctionnels sont généralement plus jeunes, ont un niveau de formation élevé ainsi qu'un langage plus technique et une orientation pratique.

Les budgets sont parfois imposés par les contrôleurs de gestion, et donc les managers sont obligés d'atteindre des objectifs dont ils n'ont pas participé à leur détermination, ce qui va créer un climat de conflit et ensuite la perturbation de leur relation avec le contrôleur de gestion. Pour Bernoux (1999), « l'absence de coopération est l'une des raisons les plus importantes de coûts qui grèvent très lourdement les budgets des entreprises ».

Certes, les relations entre le contrôleur de gestion et les managers sont parfois très sensibles, expliquées par plusieurs facteurs, à savoir la culture et la formation. M. Dalton (1950), souligne que « les fonctionnels sont généralement moins âgés, mieux informés, ont une orientation plus théorique et utilisent un langage plus technique que les opérationnels ». L'image du contrôleur de gestion est généralement négative. Selon Hoffjan, « le contrôleur de gestion est souvent présenté comme étant inflexible, passif, non créatif, désagréable, sans humour » (Hoffjan, 2004). Les managers ont tendance à considérer le contrôleur de gestion comme un surveillant, un contrôleur ou encore un envoyé de la direction.

Cette image négative affublée à cette fonction montre l'ambiguïté qui caractérise la relation contrôleur de gestion- managers. Cette relation difficile rend délicate toute sorte de coopération ainsi que l'absence d'une réelle participation, ce qui engendre une relation assez conflictuelle. La notion de la confiance dans l'approche économique a été étudiée comme mode de coordination des activités économiques, elle se définit comme l'absence de comportements opportunistes (Sabel, 1993). Pour (Fukuyama, 1995), la confiance entre acteurs économiques est un véritable facteur qui explique la performance. Ce qui était vérifié dans sa thèse empiriquement sur un échantillon de quarante pays réalisés par (La Porta, 1997). La confiance est au cœur de nombreuses réflexions en sciences de gestion, le concept a drainé une multitude d'écrits et une panoplie d'études au niveau des différents domaines en Management, son importance réside dans la résolution des problèmes managériaux et aussi dans la prise de décision. Toutefois, il faut noter que les années 1990 ont marqué l'intégration du concept dans le domaine des sciences de la gestion et surtout en théorie des organisations. On distingue la

confiance intra-organisationnelle qui désigne, au sens large, la confiance au sein d'une organisation et, au sens strict, la confiance que les salariés peuvent placer dans les dirigeants de leur entreprise (Neveu, 2004a). En ce sens, Orrigi, 2008 conçoit que : « La confiance est un sentiment de sérénité qui émane de la relation à un acteur sur qui l'on se repose dans une situation donnée en espérant qu'il prendra soin de nos intérêts »⁴⁰. La confiance ne peut se construire qu'à partir des expériences précédentes avec l'autre et parfois ses compétences et son sens de responsabilité qui permettent d'établir une relation de coopération entre les acteurs. On considère que les sources de conflit sont principalement le résultat d'une mauvaise communication et d'un manque de confiance.

En revanche, une gestion adéquate des conflits peut entraîner des actions positives, telles que la stimulation de la créativité et de l'innovation au sein de l'entreprise, afin de réduire les tensions et d'améliorer la performance de l'entreprise.

H1 : la négociation impacte négativement la confiance entre le contrôleur de gestion et le manager.

H2 : le conflit impacte négativement la confiance entre le contrôleur de gestion et le manager

3.1.4. Relation de coopération

La coopération est l'un des aspects les plus étudiés du comportement humain. Fondamentalement, elle consiste à agir collectivement dans le but d'atteindre un objectif commun. La coopération permet de réduire les perceptions de risque vis-à-vis des acteurs du processus de bâtir une confiance solide. Néanmoins, la coopération et la flexibilité des moyens d'interaction permettent d'éviter les conflits et les erreurs.

L'analyse de la communication en tant que mécanisme de coopération contribue à la compréhension des activités de coopération.

Depuis les années soixante-dix, la notion de la coopération constitue un élément central pour l'interprétation des relations interindividuelles comportant aussi bien des coûts et des risques que des avantages et des intérêts (Kretzer, Vauclair, 2004).

En ce sens, N. Alter, indique qu'en générale « en donnant une information, du temps, du soutien à un collègue, on l'amène à son tour à donner et plus largement à s'adonner à la coopération », ce qui se traduit par le fait de créer un véritable esprit d'équipe nécessaire pour renforcer des liens entre les acteurs.

La coopération est essentielle au succès des relations managériales, elle assure la coordination efficace des activités et l'augmentation de la productivité. La coopération implique un engagement réciproque de la part des managers et de la direction afin de travailler ensemble et plus intelligemment à la réalisation des objectifs. Chaque partie doit servir ses propres intérêts en coopérant avec les autres.

Les experts en relations humaines et en comportement sont convaincus que la productivité et la réalisation des objectifs dépendent d'une relation managériale cordiale et solide. Parmi les définitions trouvées dans la littérature est celle qui précise que, «la coopération saisit le niveau des actions coordonnées et complémentaires menées par les partenaires d'échange dans la poursuite d'objectifs communs » (Palmatier et al., 2006). Depuis le début des années 1990, plusieurs travaux ont mis en évidence les relations de coopération existante entre les contrôleurs de gestion et les managers.

(Hugues Jordan, 1998), constate dans son étude portant sur les pratiques de planification et de contrôle de gestion en France entre 1976 et 1998 visant les directeurs financiers et/ou le contrôle de gestion, que la coopération entre le contrôleur de gestion et les managers s'est largement développée à travers l'évolution du rôle du contrôleur de gestion en matière d'analyse mensuelle des résultats et les prévisions de fin d'année, ainsi que ses interventions au niveau de préparation des plans pluri- annuels.

D'après l'étude des travaux traitant des relations entretenues entre les contrôleurs de gestion et les managers, certains montrent les liens conflictuels, voire difficiles, qui existent entre ces acteurs, ce qui rend délicate une relation de coopération ; d'autres considèrent que les contrôleurs de gestion et les managers établissent des relations plutôt positives.

Les résultats des enquêtes menées par les chercheurs de l'école HEC, précisément celle réalisée par Jordan et all. (1998)), auprès de 230 directeurs financiers et contrôleurs de gestion, ont montré que la coopération entre le contrôleur de gestion et les opérationnels dans le cadre de la prise de décision s'est développée particulièrement dans la phase de suivi et d'analyse des résultats mensuels, ainsi que lors de l'évaluation des actions correctives. « Dans le constat, le rôle d'architecte et surtout celui d'animation se sont fortement développés. Quant aux souhaits des contrôleurs de gestion, on note à nouveau un développement du rôle d'animation des hommes au détriment du rôle technique » (Jordan & others, 1998).

La participation des managers à la définition des objectifs ainsi qu'à la prise de décision réduit les tensions et permet également de renforcer les liens entre les acteurs. La confiance constitue un levier majeur pour développer une relation de coopération. Ce concept a été l'objet de plusieurs études dans de nombreux domaines.

Un minimum de confiance entre les individus, parais nécessaire, du fait qu'elle constitue une condition essentielle pour la réussite d'une relation et favorise la communication entre individus dans une logique de faciliter le partage des points de vue et également les échanges d'idées (Lazaric & Monnier, 1995), afin de créer un climat coopératif entre les contrôleurs de gestion et les managers.

La coopération entre les managers constitue un état de relations dans lequel les managers et la direction travaillent ensemble pour atteindre les objectifs fixés en utilisant des moyens mutuellement acceptables. Elle permet également de résoudre les problèmes de l'inefficacité organisationnelle et d'améliorer la productivité.

H3 : la confiance entre le contrôleur de gestion et le manager impacte positivement la performance organisationnelle de l'entreprise.

3.2. La confiance : un précurseur de la coopération dans la relation contrôleur de gestion-managers

Le lien entre confiance et coopération a été étudié dans divers champs de recherche en management. En ce sens, plusieurs facteurs permettent de favoriser l'apparition d'une relation de confiance, particulièrement le comportement et l'image du contrôleur de gestion, car il doit prouver aux managers qu'il est digne de confiance.

La coopération s'est avérée être le facteur le plus important influençant la confiance. À contrario, la méfiance des managers à l'égard des contrôleurs de gestion a un impact sur le fonctionnement au sein de l'entreprise, ce qui impose d'instaurer un contrôle formel. Le lien de confiance entre le contrôleur de gestion et ses managers est primordial, il constitue une des conditions d'un effet positif sur la performance de l'entreprise.

Car l'évaluation de la performance, tout d'abord, doit tenir compte des critères faisant référence à la confiance et à la coopération, qui mesurent les comportements et les résultats obtenus afin d'atteindre les objectifs annuels. La confiance entre un contrôleur de gestion et son manager a principalement été identifiée comme le résultat d'un processus d'échange, elle est considérée également comme la base de la réussite, même s'il est difficile pour un manager d'accorder confiance.

Le comportement du contrôleur de gestion présente un élément crucial de la réussite de l'instauration du système de contrôle de gestion, d'une part, d'autre part de la qualité des relations entretenues avec les managers, afin de les mobiliser à élaborer des objectifs, exécuter des plans d'action et produire des résultats.

En effet, les contrôleurs de gestion ont été déçus de l'image négative perçue de la part des managers qui était souvent liée au contrôle et à la surveillance, ce qui provoque une pression réelle et une inacceptation de l'intervention des contrôleurs. Selon Chiapello, le contrôle est « toute influence créatrice d'ordre, c'est-à-dire d'une certaine régularité. On est dans une situation de contrôle, selon cette définition, lorsque le comportement d'une personne est influencé par quelque chose ou quelqu'un » (É. Chiapello, 1996).

La confiance peut être considérée dans ce cas comme un mode de contrôle informel si seulement elle peut influencer le comportement.

Or, une confiance minimale est indispensable pour s'engager dans une relation de coopération. Cette dernière, accomplie par la confiance, s'accompagne du contrôle informel. (Bradach & Eccles, 1989) indiquent que c'est « le contexte social tel qu'il se manifeste dans la confiance qui constitue un [...] mécanisme de contrôle ».

Une telle image nuit clairement à la coopération entre les managers et les contrôleurs de gestion. Or, pour qu'une relation de confiance puisse être établie avec les managers, les contrôleurs de gestion doivent être compréhensibles et créatifs. Par conséquent, le manque de soutien de la direction générale constitue une difficulté majeure (Hachmanian & Hussenot, 1985), car Moore et Newman (1985) considèrent que le soutien de la direction générale semble important pour appuyer la qualité des relations entre les acteurs, garantir la participation des managers au système de contrôle de gestion et surtout assurer la réussite de la mise en place de nouveaux outils de contrôle de gestion à savoir la comptabilité par activité ou les tableaux de bord. En d'autres termes, des auteurs observent que la performance constitue un moyen facilitant l'émergence d'un climat entre les acteurs.

Il paraît légitime d'admettre, par hypothèse générale, qu'une organisation en « bon » état de confiance est une organisation durablement performante, notamment au plan économique. Dans une telle situation, en effet, les acteurs se trouvent vraisemblablement en confiance vis-à-vis d'eux-mêmes, et vis-à-vis de leurs partenaires.

La coopération permet donc de développer la relation de confiance entre le contrôleur de gestion et les managers par principe de réciprocité. Prenons l'exemple de Cordonnier (1997, p. 195): « si A veut coopérer, il faut qu'il soit sûr que B coopère également. Ce principe n'est donc pas applicable lorsqu'il existe une incertitude concernant le choix du partenaire ».

Malgré les tensions et les conflits qui peuvent exister entre les contrôleurs de gestion et les managers, les deux sont appelés à coopérer pour pouvoir participer à la définition des objectifs de l'entreprise et ensuite à la prise de décisions, vu la complexité de l'environnement qui nécessite un climat de collaboration, cette participation se traduit par la négociation et la préparation des budgets, surtout que le contrôleur de gestion a une vision générale de l'entreprise alors que les managers possèdent une vision détaillée.

F. Fukuyama dans son ouvrage *Trust : The Social Virtues and the Creation of Prosperity* (Fukuyama, 1995), montre que la confiance entre acteurs économiques est un facteur central de développement des organisations de grande taille, parce qu'elle exclut le doute, ce qui permet de diminuer le coût de contrôle et de risque. Toutefois, la coopération est définie comme le processus par lequel des individus, des groupes et des organisations travaillent ensemble, interagissent et entrent en relation dans le but d'un gain ou bénéfice mutuel.

Cette coopération dépend de la volonté des deux acteurs ainsi que de la qualité de communication. Mintzberg (1972) souligne que le contact direct et la communication verbale sont plus efficaces que le recours aux systèmes d'information, car ils permettent aux dirigeants de profiter des expressions de visage, du ton, des gestes ainsi que d'échanger en temps réel. Et donc un contact direct paraît indispensable pour une meilleure coopération, car il s'agit d'une occasion pour le contrôleur de gestion pour obtenir des informations fiables et de meilleure

qualité. Généralement la préparation des budgets et le suivi des réalisations représentent les missions qui lient le contrôleur de gestion et les managers et également une occasion principale de rencontre des acteurs. Cette spécificité nécessite aussi la mise en place d'outils indispensables au pilotage de l'organisation ainsi qu'à une amélioration de la performance à savoir le tableau de bord. Ce dernier qui représente un document qui regroupe l'ensemble des critères retenus par l'entreprise permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et enfin d'évaluer ses performances.

En effet, une meilleure relation entre les contrôleurs de gestion et les managers permet de créer un lien de coopération permettant de mettre en place et de présenter des tableaux de bord qui vont répondre efficacement aux besoins des deux acteurs (Bescos et al., 1995).

H4 : la confiance impacte positivement la coopération entre le contrôleur de gestion et le manager

H5 : la coopération impacte positivement la performance organisationnelle de l'entreprise.

4. Conclusion

Des relations de confiance sur le lieu de travail sont construites et entretenues entre les contrôleurs de gestion et les managers, nécessitant un grand travail aussi bien professionnel que personnel pour une meilleure implication des managers dans le processus de contrôle, et du contrôle de gestion. Comme le souligne Bouquin (2006), « la réussite en matière de contrôle de gestion est fortement liée à la reconnaissance, par les opérationnels, de la qualité des services que peut leur offrir le système de contrôle ». Ce papier nous a permis de proposer un modèle conceptuel général.

Ainsi, cet article considère la communication comme l'une des méthodes de la résolution des conflits dans cette optique, il convient d'accorder plus d'attention afin d'aller aux causes profondes, à l'information, à la compréhension et à la gestion ou à la résolution des éruptions continuent de conflits.

Premièrement, nous avons présenté le rôle et la participation des managers dans le processus de contrôle de gestion. Ensuite, nous avons présenté quelques mécanismes fondamentaux qui marquent la relation contrôleurs de gestion-managers, en s'appuyant sur le rôle de confiance comme étant une condition préalable nécessaire au développement de toute relation personnelle.

Ensuite, nous avons examiné les principales recherches afin d'apporter l'éclairage nécessaire sur les facteurs de contingences structurels et comportementaux influençant la relation de confiance qui existe entre le contrôleur de gestion et le manager et également l'impact de cette relation sur la performance managériale.

Étant donné que l'ampleur de la littérature en contrôle de gestion, cette revue de la littérature n'était pas de nature exhaustive, nous avons choisi les travaux jugés utiles pour l'élaboration de nos hypothèses de recherche qui vise à prédire le rôle médiateur de la confiance dans la relation entre le manager et le contrôleur de gestion.

Références

- (1). Anthony, R. N. (1988). *The management control function*. Harvard Business Review Press.
- (2). Arrow, K. J. (1969). The organization of economic activity: issues pertinent to the choice of market versus nonmarket allocation. *The analysis and evaluation of public expenditure: the PPB system*, 1, 500-518.
- (3). Berland, N., & De Rongé, Y. (2013). *Contrôle de gestion: Perspectives stratégiques et*

- managériales*. Pearson Education France.
- (4). Bescos, P. L., Dobler, P., Mendoza, C., & Naulleau, G. (1995). Contrôle de gestion et management, (Montchrestien Ed.) coll. *Entreprendre, Guide des techniques et de la décision*, Paris, 3ème éd.
 - (5). Bollecker, M. (2002). Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel: une analyse de la phase de suivi des réalisations. *Comptabilité Contrôle Audit*, 8(2).
 - (6). Bornarel, F. (2004). *La confiance comme mode de contrôle social. L'exemple des cabinets de conseil*. Université de Nanterre-Paris X.
 - (7). Bouquin, H., & Fiol, M. (2007). LE CONTRÔLE DE GESTION: REPÈRES PERDUS, ESPACES À RETROUVER. *{\guillemotleft}COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT{\guillemotright}*, CD--Rom.
 - (8). Bradach, J. L., & Eccles, R. G. (1989). Price, authority, and trust: From ideal types to plural forms. *Annual review of sociology*, 97-118.
 - (9). Chiapello, E. (1990). Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction? *Echanges*, 92(4), 7-36.
 - (10). Chiou, E. K., & Lee, J. D. (2021). Trusting automation: Designing for responsivity and resilience. *Human factors*, 00187208211009995.
 - (11). Cordonnier, L. (1997). *Coopération et réciprocité*. FeniXX.
 - (12). der Stede, W. A. (2000). The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society*, 25(6), 609-622.
 - (13). Deutsch, M. (1994). Constructive conflict resolution: Principles, training, and research. *Journal of social issues*, 50(1), 13-32.
 - (14). Dew, R. B., & Gee, K. P. (1973). The choice of management control information: further findings. *Management International Review*, 47-52.
 - (15). Dirks, K. T., & Ferrin, D. L. (2002). Trust in leadership: Meta-analytic findings and implications for research and practice. *Journal of applied psychology*, 87(4), 611.
 - (16). Friedland, N. (1990). Attribution of control as a determinant of cooperation in exchange interactions. *Journal of Applied Social Psychology*, 20(4), 303-320.
 - (17). Godener, A., Fornerino, M., & Deglaine, J. (2003). Influence des pratiques de communication orale des contrôleurs de gestion sur les attitudes et comportements des managers. *Identification et ma{\^i}trise des risques: enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion*, CD--Rom.
 - (18). Grabner-Kraeuter, S. (2002). The role of consumers' trust in online-shopping. *Journal of business ethics*, 39(1), 43-50.
 - (19). Hachmanian, E., & Hussenot, P. (1985). *Les contrôleurs de gestion des organisations publiques*. Fondation nationale pour l'enseignement de la gestion des entreprises~....
 - (20). Hener, G. (2010). Communication and conflict management in local public organizations. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 6(30), 132-141.
 - (21). Jordan, H., & others. (1998). *Planification et contrôle de gestion en France en 1998*. Chambre de Commerce et d'Industrie de Paris.
 - (22). Langevin, P., & Mendoza, C. (2013). How can management control system fairness reduce managers' unethical behaviours? *European Management Journal*, 31(3), 209-222. <https://doi.org/10.1016/j.emj.2012.12.001>
 - (23). Lazaric, N., & Monnier, J.-M. (1995). *Coordination économique et apprentissage des firmes*. Economica.
 - (24). Luhmann, N. (2018). *Trust and power*. John Wiley & Sons.

- (25). Merchant, K. A., & Otley, D. T. (2006). A review of the literature on control and accountability. *Handbooks of management accounting research*, 2, 785-802.
- (26). Mintzberg, H. (1972). Research on strategy-making. *Academy of Management Proceedings*, 1972(1), 90-94.
- (27). Moberg, P. J. (2001). Linking conflict strategy to the five-factor model: theoretical and empirical foundations. *International Journal of Conflict Management*.
- (28). Moore, W. J., & Newman, R. J. (1985). The effects of right-to-work laws: A review of the literature. *ILR Review*, 38(4), 571-585.
- (29). O'Neill, T. A., & Salas, E. (2018). Creating high performance teamwork in organizations. *Human resource management review*, 28(4), 325-331.
- (30). Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management accounting research*, 10(4), 363-382.
- (31). Palmatier, R. W., Dant, R. P., Grewal, D., & Evans, K. R. (2006). Factors influencing the effectiveness of relationship marketing: A meta-analysis. *Journal of marketing*, 70(4), 136-153.
- (32). Rahim, M. A., Antonioni, D., & Psenicka, C. (2001). A STRUCTURAL EQUATIONS MODEL OF LEADER POWER, SUBORDINATES' STYLES OF HANDLING CONFLICT, AND JOB PERFORMANCE. *International journal of conflict management*.
- (33). Rubin, J. Z., Pruitt, D. G., & Kim, S. H. (1994). *Social conflict: Escalation, stalemate, and settlement*. McGraw-Hill Book Company.
- (34). Simon, H. A. (1945). Administrative Behavior, a Study of Decision. *Making Processes in*.
- (35). Sixiang, X., Damien, M., Alain, T., & Robert, L. (2020). Confidence-based Local Feature Selection for Material Classification. *2020 35th International Conference on Image and Vision Computing New Zealand (IVCNZ)*, 1-6.
- (36). Su, S. X., Baird, K., & Nuhu, N. (2022). Controllability of performance measures and managerial performance: the mediating role of fairness. *Meditari Accountancy Research*, 30(2), 313-341. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-07-2020-0957>
- (37). Thomas, K. W. (1992). Conflict and conflict management: Reflections and update. *Journal of organizational behavior*, 265-274.
- (38). Ting-Toomey, S., Oetzel, J. G., & Yee-Jung, K. (2001). Self-construal types and conflict management styles. *Communication Reports*, 14(2), 87-104.