

Étude de la dualité confiance et contrôle de gestion et son impact sur la performance managériale des organisations du secteur de la santé dans la région de Béni Mellal-Khénifra

Study of the impact of the duality of trust and management control on the managerial performance of health sector organizations in the Beni Mellal-Khénifra region

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*

Mohamed GOUSKIR, (Docteur)

*École Nationale des sciences Appliquées - Maroc
Université Sultan Moulay Slimane de Béni Mellal, 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 :	Les auteurs n'ont 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., GOUSKIR, M., & EL BAKKOUCHI, M. (2023). Étude de la dualité confiance et contrôle de gestion et son impact sur la performance managériale des organisations du secteur de la santé dans la région de Béni Mellal-Khénifra. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(1-2), 499-519. https://doi.org/10.5281/zenodo.7633301
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: January 05, 2023

Published online: February 13, 2023

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

ISSN: 2658-8455

Volume 4, Issue 1-2 (2023)

Étude de la dualité confiance et contrôle de gestion et son impact sur la performance managériale des organisations du secteur de la santé dans la région de Béni Mellal-Khénifra

Résumé

La présente étude a pour objectif d'analyser l'impact de la dualité confiance et contrôle de gestion sur la performance managériale dans le secteur public, cas de la région de Béni Mellal-Khénifra. Plus précisément, il s'agit de fournir un cadre théorique de la relation contrôleur de gestion-cadres, en mettant en lumière les facteurs de contingences susceptibles d'influencer la relation managériale. Pour constater l'ampleur du sujet, un modèle explicatif analysant le rôle médiateur de la confiance est proposé. Ce modèle est ensuite testé empiriquement auprès des contrôleurs de gestion. Les différents résultats seront présentés, analysés et interprétés. Ainsi, l'ambition de cette étude est d'enrichir les travaux antérieurs et fournir aux praticiens du contrôle de gestion une explication empirique et conceptuelle. Notre étude montre qu'une relation de confiance qui se noue entre le contrôleur de gestion et le manager augmentera la productivité de ces derniers et servira également de moyen de contrôle informel, ce qui renforce la coopération et la collaboration nécessaire au succès de l'organisation.

Mots clés : Contrôle de gestion, Confiance, Coopération, Relation contrôleur de gestion-managers, Performance managériale.

Classification JEL : M12, M48

Type de l'article : Recherche empirique

Abstract

The objective of this study is to analyze the impact of the duality of trust and management control of managerial performance in the public sector, in the case of the Beni Mellal-Khénifra region. More precisely, it is a question of providing a theoretical framework of the management controller-manager relationship, by highlighting the contingency factors likely to influence the managerial relationship. To note the scope of the subject, an explanatory model analyzing the mediating role of trust is proposed. This model is then empirically tested with management controllers. The different results will be presented, analyzed and interpreted. Thus, the ambition of this study is to enrich previous works and provide management control practitioners with an empirical and conceptual explanation. Our study shows that a relationship of trust that develops between the management controller and the manager will increase the productivity of the latter and will also serve as a means of informal control, which reinforces the cooperation and collaboration necessary for the success of the organization.

Keywords: Management control, trust, Cooperation, Management controller-managers relationship, Managerial performance.

JEL Classification: M12, M48

Paper type: Empirical Research

1. Introduction

La théorie de contingence précise qu'il n'existe pas une seule façon de gérer et de contrôler une organisation, vu l'impact de l'environnement interne et externe sur l'organisation. L'approche contingente est appliquée depuis 1970 au système de contrôle de gestion, afin d'expliquer les pratiques de contrôle de gestion sur la base des variables propres à chaque organisation.

Anthony (1988) suggère que les pratiques de contrôle de gestion ne sont pas générales, mais dépendent des facteurs susceptibles d'influencer le système de contrôle de gestion. Or, un facteur de contingence est une variable propre à chaque organisation. En effet, la théorie de contingence est parmi les pensées organisationnelles qui ont marqué les recherches en contrôle de gestion. Elle est également la théorie la plus utilisée pour étudier les changements liés aux systèmes de contrôle de gestion (Anderson & Lanen, 1999; Waweru et al., 2008). La théorie a permis d'apercevoir les déterminants des procédés de contrôle de gestion, tels que la taille, l'âge, l'environnement, la stratégie et la technologie (È. Chiapello, 1996). Ces derniers peuvent changer d'une entreprise à l'autre. La théorie stipule que la conception et l'utilisation des systèmes de contrôle dépendent du contexte organisationnel (Merchant & Otley, 2006).

Des recherches antérieures ont identifié un certain nombre de variables qui affectent l'efficacité d'un système de contrôle de gestion et qui peuvent également affecter la performance ; autrement dit, la performance d'une entreprise ne peut pas s'expliquer uniquement par l'adéquation des systèmes de contrôle de gestion aux variables de contingences (Otley, 2019). En sciences de gestion, la théorie de la contingence est très présente dans les travaux associés aux grandes entreprises. Plusieurs recherches ont abordé deux types de théorie sur la base de la théorie de contingence, à savoir la théorie objective ou organisationnelle et la théorie subjective ou comportementale. Dans la même perspective, Anthony (1965) a présenté un ensemble de facteurs de contingences tels que ; la personnalité des dirigeants, vigueur de la compétition, fréquences des changements, complexité. Pour ensuite en 1988 l'auteur a proposé d'autres facteurs de contingences : la structure, la culture, les procédures standards, la stratégie, le style de management et le secteur d'activité.

Pour progresser la performance organisationnelle de l'entreprise, il faut porter une attention remarquable à la relation étroite qui subsiste entre le contrôleur de gestion et les managers, cette relation d'échange nécessite de nombreuses interférences entre les acteurs concernés afin de se joindre aux diverses formes de la réussite. Il s'agit de la variable intermédiaire, elle permet d'expliquer la relation de confiance qui existe entre le contrôleur de gestion et les managers et son impact sur la performance de l'entreprise. La qualité de la relation qui subsiste entre le contrôleur de gestion et les managers est attachée aux résultats remportés par ces derniers, qui sont sous contrainte constante des résultats chiffrés. Ceci engage, la revendication d'établir un milieu qui protège une telle relation de coopération. Dans ce sens (Morgan & Hunt, 1994) soulignent sur le rôle de la confiance comme fondement dans les relations d'échange. La relation de confiance est liée régulièrement à la détermination de coopérer et elle définit un mode distinctif d'interaction liant les individus (Orléan, 1994). Dans cette perspective Fukuyama, (1996) 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 ». Dans ce cas, la confiance évoque une espérance positive de la part du contrôleur de gestion par rapport aux séquelles du manager, sa présence peut transporter une collaboration qui s'explique par des actions à savoir des informations fiables et des résultats obtenus qui seront vérifiés d'après une explication des écarts, afin de tirer une expérience positive, qui protège une performance et par la suite soutenir la confiance pour une imminente collaboration. Selon Gintis (1985), la confiance dans le passé mène à la confiance

dans l'avenir.

Enfin, la performance organisationnelle est la performance naît ainsi de l'efficacité de la relation entre le contrôleur de gestion et les managers. Dans cette perspective Guibert & Dupuy (1997) considèrent qu'« 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 ».

L'objectif de notre recherche est double : premièrement, sur le plan managérial, elle vise à susciter l'intérêt crucial du phénomène dont l'ampleur ne cesse de croître. Deuxièmement, sur le plan académique, très peu de travaux dans la littérature ont mené des études sur la confiance dans la relation contrôleur de gestion-managers et sa contribution à l'amélioration de la performance. Cette recherche permet d'étudier l'influence des facteurs de contingences sur la relation de confiance et son impact sur la performance managériale. Ainsi, la présente étude permet d'associer les facteurs de contingences structurels et comportementaux, ainsi que d'examiner l'effet de l'interaction entre la confiance et le contrôle de gestion sur la performance managériale. La population de cette étude est composée de contrôleurs de gestion des organisations de secteur de la santé dans la région de Beni Mellal khenifra.

Pour répondre à notre problématique, nous présentons une revue de littérature afin de clarifier nos questions de recherche ainsi que de justifier le cadre conceptuel et les concepts mobilisés. Ce modèle a été développé sur la base de la littérature recensée aux chapitres précédents, ainsi la formulation des hypothèses qui portaient sur chaque aspect du modèle et sur le rôle de la confiance et son impact sur la performance managériale, ces dernières vont être vérifiées au niveau des chapitres suivants, dans le but d'apporter une réponse à notre problématique de recherche concernant la dualité confiance et contrôle de gestion.

2. Le lien entre les facteurs de contingence et la performance managériale

Les facteurs de contingence représentent les éléments internes et externes à l'entreprise qui impactent sa structure. En d'autres termes, il s'agit des variables explicatives de notre modèle de recherche, incluant les variables comportementales et les variables organisationnelles qui peuvent influencer la relation de confiance entre le contrôleur de gestion et le manager. Raison pour laquelle, dans ce papier nous traiterons des facteurs de contingences structurelles susceptibles d'influencer la relation qui existe entre le contrôleur de gestion et les cadres. L'approche de la contingence organisationnelle permet d'expliquer le changement organisationnel, via un ensemble de facteurs. Parmi ces derniers, les plus courants sont ; la taille, l'image du contrôle de gestion, rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion et la culture.

2.1. La taille de l'organisation :

La taille de l'organisation est la variable classique et la plus utilisée afin d'étudier certaines problématiques en contrôle de gestion. Dans le domaine du contrôle de gestion, les travaux de recherche s'intéressent souvent aux entreprises de taille importante. L'influence de la taille sur l'organisation et sa gestion interne est connue depuis longtemps : « Plus une organisation est de grande taille, plus sa structure est élaborée : plus les tâches y sont spécialisées, plus ses unités sont différenciées et plus sa composante administrative est développée » (Mintzberg & Waters, 1982). Une taille importante de l'organisation nécessite une structure managériale robuste, Lawrence & Lorsch (1967) stipule que plus la structure est différenciée, plus elle doit mettre l'accent sur la coordination, et l'on voit alors apparaître hiérarchie, formalisation du comportement, système de planification et de contrôle, et mécanismes de liaisons. La taille de

l'entreprise peut avoir une influence directe sur le système de contrôle de gestion, du fait que les travaux de recherche et les études qui ont été réalisés en contrôle de gestion ont porté un intérêt remarquable à la taille de l'entreprise (Bruns & Waterhouse, 1975), cette dernière représente une contingente identifiée par la littérature comme étant un facteur important d'influence (H Mintzberg, 1982). Le même auteur a également précisé que : « De nombreux éléments nous indiquent qu'à mesure que les organisations grandissent, elles passent par des périodes de transition structurelle, qui sont des changements de nature plutôt que des changements de degré » (Idem). D'après l'étude de Szychta (2002)) sur les changements des pratiques de contrôle de gestion auprès de 60 entreprises polonaises, l'analyse a conclu que la modification du système de contrôle de gestion a été provoquée par plusieurs facteurs et que les pratiques de contrôle de gestion sont plus étendues dans les grandes firmes que dans les petites. Par ailleurs, les petites entreprises se caractérisent généralement par un fonctionnement non formalisé représenté par un système de contrôle informel (confiance). Shields et al., (2011) indique que la coordination par la confiance est présente classiquement au sein de la petite entreprise où la gestion des employés est moins compliquée.

H1 : La taille de l'organisation est associée positivement au degré de confiance accordée par les managers.

2.2.L'image du contrôle de gestion dans l'entreprise (par les managers) :

L'importance accordée au contrôle de gestion au sein de l'entreprise est également déterminée par le rôle du contrôleur de gestion, qu'il sera amené à jouer et également de la valeur de son travail. Le niveau de responsabilité du contrôleur de gestion accordée par le top-management, est défini par sa capacité à influencer l'organisation et à être un moteur contribuant à la prise de décision, ainsi que le rôle qu'il assume à travers sa relation avec les managers. C'est notamment dans cette optique que Bouquin & Fiol (2007) précise qu'« un facteur essentiel du succès du contrôleur de gestion local est qu'il amène les opérationnels à l'accepter, à tenir compte de ses opinions ». Il apparaît donc évident que la perception du contrôle de gestion représente un facteur clé de succès du contrôleur de gestion.

La perception du contrôleur de gestion est une variable très peu étudiée, à la limite d'une enquête réalisée par E. Chiapello (1990) dont l'objectif était d'analyser si l'image du contrôle de gestion n'a pas un impact par rapport au mot « contrôle » lié à la surveillance. Il convient alors de dire que les managers ont tendance à considérer le contrôleur de gestion comme un surveillant ou encore un envoyé de la direction, cette relation difficile rend délicat toute sorte de coopération, ce qui engendre une relation assez conflictuelle. Toujours dans le cadre de son étude, Chiapello montre que les directeurs généraux ont jugé la mise en place du contrôle de gestion comme très utile, ceci représenté par un taux de 41% de réponses. Contrairement aux opérationnels qui ont jugé que sa mise en place est utile partiellement et l'image du contrôleur de gestion est plutôt moyenne. Il s'avère donc que la perception des directeurs généraux vis-à-vis du contrôle de gestion est positive, par conséquent celle des opérationnels est ambiguë. La perception du contrôle de gestion peut être appréhendée à travers le concept de la confiance développée en psychologie sociale. Cette dernière qui pourrait être influencée par les expériences des managers vis-à-vis du contrôle de gestion. Ces expériences qui sont soit positives via le soutien et le conseil du contrôleur de gestion, et/ou négatives à savoir un budget refusé, non-réalisation des objectifs ou encore des chiffres non fiables. La perception du contrôle de gestion peut avoir une influence sur la qualité de la relation qui existe entre le contrôleur de gestion et les managers, ces derniers peuvent se montrer réticents, non intéressés et peu coopératifs s'ils ont une image défavorable du contrôle de gestion. En revanche, si les managers sont convaincus de l'importance de la fonction au sein de l'entreprise, de bonnes relations peuvent être établies entre les deux acteurs, susceptibles d'augmenter les chances d'instaurer un climat de confiance entre le contrôleur de gestion et les managers. Par ailleurs

(H Jordan & Ardoin, 1979) montrent que « les responsables opérationnels considéreront le contrôleur de gestion comme ayant une optique strictement financière, alors que son domaine de référence est beaucoup plus large ». Le contrôleur de gestion est perçu comme un ennemi lors de la conception budgétaire, il suffit qu'un responsable mette une pression sur son service pour que ses collaborateurs puissent percevoir le contrôle de gestion plus comme un contrôle et une surveillance que comme un soutien et conseil, sans tenir compte des efforts et compétences du contrôleur de gestion. Il convient alors que cette impression que laisse le responsable à ses collaborateurs nuit à l'image du contrôleur de gestion et par la suite leur participation au processus. (Godener & Fornerino, 2005) précisent dans leurs études, que plus le contrôleur de gestion montre une « Volonté de comprendre et fait « Appel à l'amitié, à l'affectif », plus il est compris comme étant un « Fournisseur d'information » et moins le contrôle de gestion est perçu comme un « Carcan » ou un organe de surveillance. En revanche, plus le contrôleur de gestion est perçu comme un « Carcan », moins les managers pratiquent « l'intégration des résultats du contrôle de gestion dans la gestion quotidienne ».

H2 : Plus l'image perçue par les managers du contrôle de gestion est favorable, plus le degré de confiance accordé par les managers sera élevé.

2.3. Le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion et le degré de confiance accordée par les managers.

En sociologie, la confiance est vue comme une sérieuse ressource sociale qui assiste la coopération et permet une meilleure coordination des interactions (Mayer & al., 1995). L'aspect humain dans les organisations est habituellement impacté par la confiance qui joue un rôle primordial, particulièrement dans la coopération entre les acteurs comme le confirme un courant important de la littérature (Deutsch, 1958, Axelrod, 1984 ; Gambetta, 1988 ; Mc Allister, 1994 ; Ferrin, Bligh et Kohles, 2008). Notre étude porte sur en quoi une caractéristique du contrôle de gestion comme le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion impact la perception des managers de l'entité vis-à-vis de ce processus. Nous avons choisi d'appréhender cette perception du contrôle de gestion au travers du concept d'attitude, développé en psychologie sociale. Ainsi, chaque mode de rattachement a des intérêts et des limites. Il teint d'une part aux synergies qu'il est possible de développer avec les services comptables. D'autre part, ce rattachement favorise l'objectivité dont il est plus simple de faire preuve lorsqu'on ne dépend pas des décideurs par le suivi et l'analyse (Giraud et al., 2002; Godener & Fornerino, 2004). De son côté, un rattachement hiérarchique à la Direction Générale ou à la Direction de l'entité pour laquelle travaille le contrôleur de gestion décentralisé permet d'être en prise directe avec la stratégie et les besoins de la direction (Giraud et al, 2002) et favorise des préoccupations plus larges que dans le cas d'un rattachement à la Direction financière (Bouin et Simon, 2000). Pour le contrôleur de gestion décentralisé, le rattachement à la Direction Générale renforce la légitimité du contrôleur de gestion qui n'a pas de pouvoir hiérarchique sur les managers de l'entité pour laquelle il travaille (Bouin et Simon, 2000) et favorise, tout comme un rattachement à la direction financière du siège, une plus grande indépendance et objectivité (Bescos & Mendoza, 1995; Godener & Fornerino, 2004). L'influence de ce rattachement sur la perception du contrôle de gestion par les managers pourrait constituer un argument supplémentaire décisif pour le choix d'un positionnement ou d'un autre dans l'organigramme. L'idée de ce lien est présente par bribe dans la littérature destinée aux praticiens. Giraud et al. (2002) estiment ainsi, comme Bescos et al. (1995), que les contrôleurs de gestion « décentralisés » qui dépendent du contrôleur de gestion siège sont inévitablement « perçus comme des surveillants ou des censeurs mandatés par la direction générale ». De plus, ils risquent de devoir adopter des systèmes de contrôle standardisés qui ne sont pas forcément les plus pertinents dans l'entité pour laquelle ils travaillent ce qui pourrait renforcer la perception négative du contrôle de

gestion par les managers. Ce lien n'a cependant pas été démontré à notre connaissance et notre recherche vise à combler cette lacune.

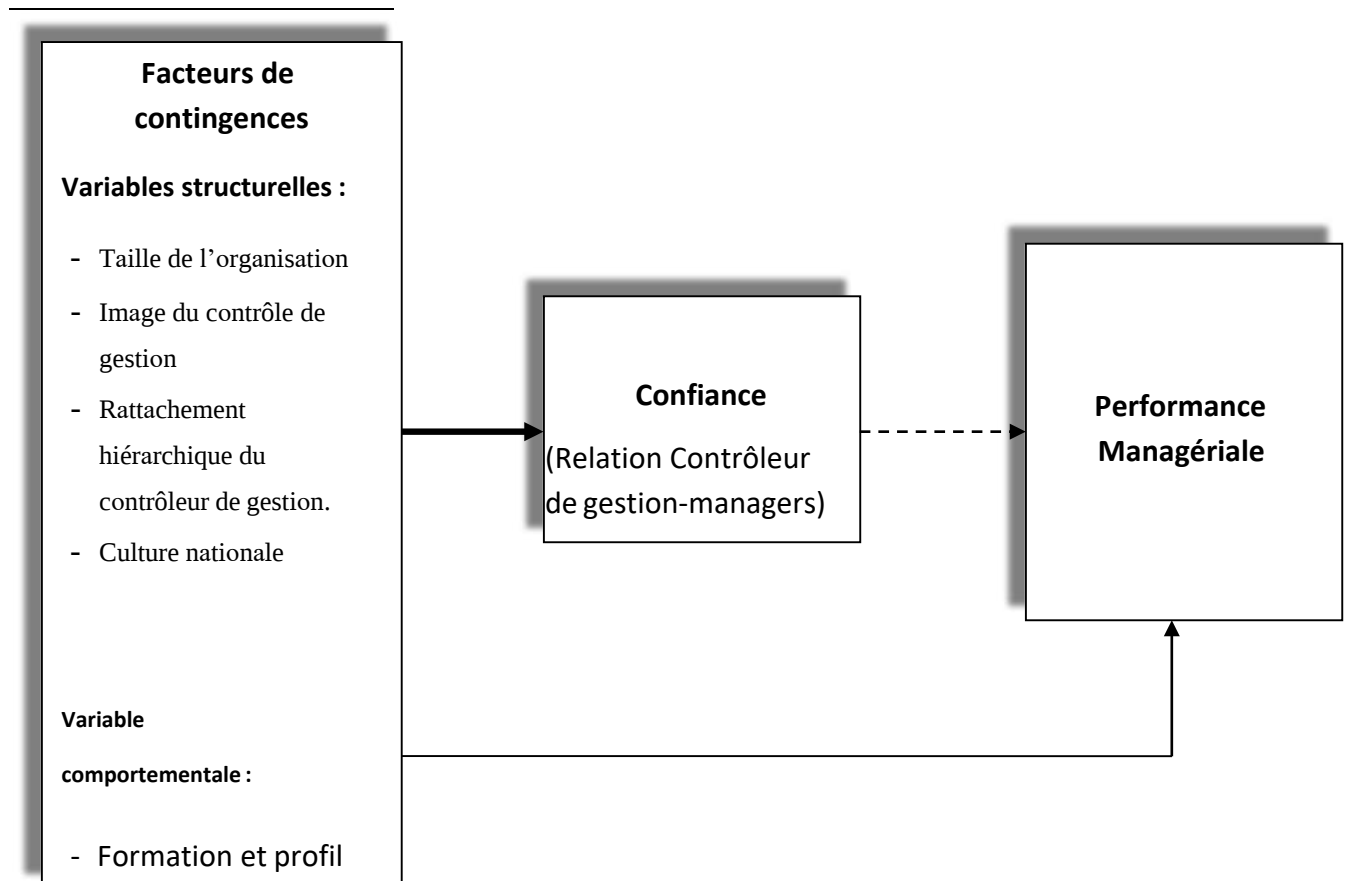
H3 : Il existe une forte relation entre le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion et

H4 : L'importance de la confiance dans la relation contrôleur de gestion managers est

H5 : La formation du contrôleur de gestion agit positivement sur le degré de confiance accordé par les managers.

H6 : La confiance mesurée par la crédibilité, l'intégrité et la bienveillance impacte positivement, à titre médiateur, la performance managériale.

Figure 1 : Cadre conceptuel général



Source : auteurs

Le cadre conceptuel général de la recherche comprend trois types de variables, il s'agit notamment des variables explicatives, variable intermédiaire et la variable expliquée.

3. Méthodologie de recherche

Après avoir défini les variables, les hypothèses et présenté le modèle et afin de répondre à notre objectif de recherche, nous avons choisi de tester notre modèle conceptuel, en nous inscrivant dans une approche quantitative, et ce à l'aide d'un questionnaire adressé aux contrôleurs de gestion des organisations de secteur de la santé dans la région Beni Mellal. une méthode d'analyse de données multidimensionnelle en tenant compte du nombre de variables, 29, et le type de ces variables qui est qualitatives catégorielle ce qui nécessite la méthode de l'analyse factorielle des correspondances multiples. L'Analyse Factorielle des correspondances sert à déterminer les éléments structurant les données (axes de projection) et

à réduire les dimensions de l'espace de représentation des données (sélection des p premiers axes). Sur les données représentées sur un tableaux de contingence, tableaux de variables continues (valeurs > 0), tableaux logiques (présence-absence) ...

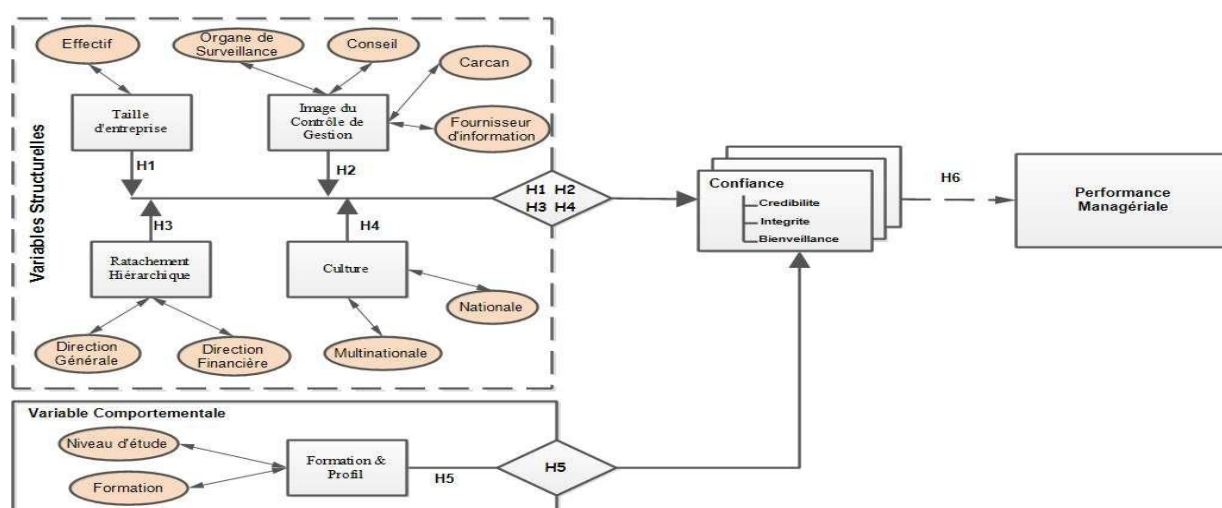
Dans notre étude de cas, on va utilisé l'ACM puisque les données à traiter sont qualitatives et le nombre des variables égale à 29. En utilisant le logiciel R, Nous avons effectué le traitement de données issues de notre enquête, l'analyse de ces données nécessite un prétraitement pour appliquer la méthode ACM.

3.1. Modèle de recherche

Le modèle explicatif des facteurs de contingences structurelles illustre l'influence de la taille de l'organisation sur la relation de confiance (contrôleur de gestion-managers). Ainsi, il illustre l'influence de la culture de secteur sur la relation de confiance (contrôleurs de gestion-managers), et ce à travers une culture nationale et une autre multinationale. De plus l'influence du rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion à la direction générale ou financière sur la relation de confiance (contrôleur de gestion-manager). D'autre part, l'influence de la variable image du contrôleur de gestion mesurée par quatre dimensions ; organe de surveillance, conseil/soutien, fournisseur d'information et carcan. La variable choisie pour mesurer la contingence comportementale décortiquée en deux types de formation (formation spécialisée et formation supérieure). La confiance a été mesurée par trois dimensions (crédibilité, bienveillance et intégrité) décrivant la relation de l'impact sur la performance managériale.

Plusieurs travaux antérieurs ont mis l'accent sur le développement d'une démarche d'analyse de la variable médiatrice (Baron & Kenny, 1986). La médiation est utilisée pour indiquer que l'effet d'une variable indépendante (X) est transmis à une variable dépendante (Y) par le biais d'une troisième variable médiatrice (M), cette dernière consiste à expliquer la relation qui existe entre les variables explicatives et la variable à expliquer à travers un effet direct et/ou indirect. Ainsi qu'elle peut intervenir partiellement ou intégralement pour déterminer l'impact de la variable explicative sur la variable à expliquer. Dans notre cas, la confiance est un médiateur potentiel de la relation contrôleur de gestion- manager entre les facteurs de contingences organisationnelles et comportementales et la performance managériale.

Figure 2 : Modèle Conceptuel



Source : auteurs

3.2. Contexte de l'étude et collecte des données

Avant d'entamer la recherche sur le terrain, il est important de déterminer la population à laquelle s'adresse notre questionnaire. Pour cela, nous avons recouru à la base 24 contrôleurs

de gestion des organisations de secteur de la santé dans la région Beni Mellal. Des travaux de recherche antérieurs ont mis en évidence l'importance des organisations de secteur de la santé dans les économies actuelles en raison de leur grande capacité de création d'emplois ainsi que de leur contribution à la stimulation de l'activité économique et l'offre des services sanitaires. Les organisations de secteur de la santé dans la région Beni Mellal se caractérise par ses autonomies financières, sa gestion structurée. En influençant plusieurs facteurs tels que : la prise des décisions financières et l'identification des besoins d'hospitalisation. Nous avons interrogé des contrôleurs de gestion des organisations de secteur de la santé dans la région Beni Mellal. Les tableaux ci-après détaillent la représentativité de notre échantillon en fonction du profil des organisations de secteur de la santé dans la région Beni Mellal et des contrôleurs de gestion.

Tableau 1 : profil des organisations de secteur de la santé dans la région Beni Mellal et des contrôleurs de gestion.

Moins de 10 ans	7
Femme	2
Homme	5
Moins de 5 ans	5
Femme	1
Homme	4
Plus de 10 ans	3
Femme	1
Homme	2
Indf	2
Moins de 10 ans	1
Homme	1
Plus de 10 ans	1
Femme	1
PCRD	6
Moins de 10 ans	1
Homme	1
Moins de 5 ans	2
Homme	2
Plus de 10 ans	3
Homme	3
TFCRD	1
Moins de 5 ans	1
Homme	1
Total général	24

Source : auteurs

3.3. L'opérationnalisation des variables

Les items permettant de mesurer les différentes variables de notre modèle ont été identifiés à partir de la revue de littérature et à l'aide de l'étude exploratoire. Ainsi, les réponses aux questions posées sont mesurées sur une échelle de type Likert à 5 points, allant de *pas du tout d'accord* à *tout à fait d'accord*.

La taille de l'entreprise mesurée par des critères quantitatifs (Nobre, 2001). Tels que : le nombre d'employés et/ou le nombre de services accordés sont considérés comme une dimension essentielle en contrôle de gestion. La culture d'entreprise est un ensemble de croyances, d'attentes et de valeurs partagées par les membres d'une entreprise (Millán, 1991).

Le tableau suivant représente les différents items relatifs à la culture de l'organisation selon les deux dimensions ; nationale et secteur :

Tableau 2 : Items de la culture organisationnelle.

Construits	Dimensions	Indicateurs	Échelles de mesure
Culture	National	-Le niveau de confiance entre le contrôleur de gestion et les managers est conditionné par une culture nationale de l'entreprise. -Dans l'entreprise marocaine, les managers font des efforts pour répondre continuellement aux besoins du contrôleur de gestion. -Aujourd'hui, la confiance représente une valeur qui caractérise les entreprises marocaines.	Échelle de R. Likert de 1 à 5 points 1 = je ne suis pas du tout d'accord à 5 = je suis tout à fait d'accord)
	Secteur	-Le secteur de la santé perçoivent l'importance de la confiance dans le processus contrôle de gestion. -Dans le secteur de la santé, le contrôleur de gestion fait entièrement confiance à toute information fournie par les managers. -Dans le secteur de la santé le contrôleur de gestion peut compter sur les managers pour faire tout ce qui est en leur possible pour assurer la survie de l'entreprise à long terme	Échelle de R. Likert de 1 à 5 points 1 = je ne suis pas du tout d'accord à 5 = je suis tout à fait d'accord)

Source : auteurs

Le rattachement du contrôleur de gestion à la direction générale lui permet d'intervenir au niveau stratégique et favorise son indépendance. Ainsi, une bonne relation entre le contrôleur de gestion et son manager nécessite le support et l'appui de la direction générale. Cependant, le fait que la direction soutienne le contrôleur de gestion favorise le développement de relations de confiance entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels (Durand, 2008). Deux types de rattachements hiérarchiques ont été retenus pour cette variable à travers quatre items mesurés sur une échelle de Likert ; rattachement à la Direction générale et rattachement à la Direction financière.

Tableau 3 : Construits du Rattachement hiérarchique.

Construits	Dimensions	Indicateurs	Échelles de mesure
Rattachement hiérarchique	Direction générale	- Le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion à la Direction générale est indispensable pour instaurer une bonne relation avec les managers. - La Direction générale perçoit l'importance de la confiance dans le processus contrôle de gestion	Échelle de R. Likert de 1 à 5 points 1 = je ne suis pas du tout d'accord à 5 = je suis tout à fait d'accord)

	Direction financière	- Le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion à la direction financière conditionne le niveau de confiance que les managers ont envers le contrôleur de gestion. - La motivation de la Direction financière influence positivement l'engagement (relation de confiance) des managers.	Échelle de R. Likert de 1 à 5 points 1 = je ne suis pas du tout d'accord à 5 = je suis tout à fait d'accord)
--	----------------------	--	--

Source : auteurs

Le contrôleur de gestion doit inspirer confiance et faire preuve de qualités humaines et relationnelles qui sont devenues importantes pour l'exercice du métier du contrôleur de gestion. Ainsi 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). Une autre catégorisation des compétences en fonction de savoirs : savoir-faire (expérience) et savoir-être (dimension relationnelle) jugés utiles au contrôleur de gestion (Fornerino & Godener, 2006).

Tableau 4 : Construits du profil et compétences du contrôleurs de gestion.

Construits	Dimensions	Indicateurs	Échelles de mesure
Profil et compétences du contrôleur de gestion	Niveau d'étude	Ingénieur Bac+5 (école de commerce marocaine, ENCG, ISCAE) Bac+5 (école de commerce étrangère Master université	Echelle en fonction du niveau d'étude
	Formation	-Les managers ont confiance dans le contrôleur lorsqu'il dispose d'une formation plus spécialisée. -Les compétences techniques et relationnelles du contrôleur de gestion constituent un facteur essentiel pour l'instauration de la confiance. -Les managers ont confiance dans le contrôleur lorsqu'il dispose d'une formation supérieure	Échelle de R. Likert de 1 à 5 points 1 = je ne suis pas du tout d'accord à 5 = je suis tout à fait d'accord)

Source : auteurs

L'image perçue du contrôle de gestion peut être appréhendée à travers la notion de la confiance développée. Notre étude se base sur les travaux antérieurs (Fornerino & Godener, 2006) qui ont développé une échelle de mesure de quatre dimensions à travers une étude quantitative auprès des contrôleurs de gestion en France. L'étude a conclu que le contrôleur de gestion est souvent perçu par les managers comme un organe de surveillance, carcan, fournisseur d'information ou encore avait pour rôle le conseil et le soutien. En ce sens, nous avons demandé aux contrôleurs de gestion des grandes entreprises marocaines de répondre aux affirmations concernant la perception du contrôleur de gestion à travers 17 items sur une échelle de Likert.

La revue de littérature empirique montre que les modèles de recherche sur la confiance se répartissent en fonction de leur conceptualisation et de leur opérationnalisation. Dans un premier temps on trouve un modèle qui traite la confiance en tant que construit

unidimensionnel, tant au niveau conceptuel qu'empirique. Dans un second temps, la confiance constitue « une variable psychologique qui reflète un ensemble de présomptions accumulées quant à la compétence, l'intégrité et la bienveillance du partenaire d'échanges » (Gurvies & Korchia, 2002). Il convient de préciser qu'il s'agit d'un modèle qui aborde la confiance en tant que construit multidimensionnel, reconnaissant trois dimensions de la confiance, les plus utilisées dans la littérature ; la crédibilité ou compétence (les aptitudes techniques et l'expertise), l'intégrité (le fait d'honorer ses engagements) et la bienveillance (l'attention pour les intérêts de l'autre).

Ces trois dimensions de la confiance varient indépendamment, mais sont toutes interdépendantes et contribuent conjointement à la confiance globale des managers envers les contrôleurs de gestion.

L'échelle de mesure de la confiance à laquelle nous sommes aboutis comprend 8 items qui se répartissent sur les dimensions suivantes : crédibilité (quatre items), intégrité (deux items), et bienveillance (trois items) (Nooteboom, Berger, & Noorderhaven, 1997). Les réponses sont mesurées sur une échelle de Likert à 5 points allant de « pas du tout d'accord » à « tout à fait d'accord » afin de mesurer les trois dimensions de la confiance à travers huit items.

L'échelle utilisée pour mesurer la performance managériale est inspirée de l'échelle de Govindarajan et Gupta. Les répondants devaient prendre en considération l'échelle de Likert de 1 à 5 points allant de « pas du tout d'accord » à « tout à fait d'accord » dans le cadre des cinq items choisis pour mesurer la performance managériale

Tableau 5 : Les échelles mobilisées retenues

Variables	Codes	Références
Taille de l'organisation	TAILLE	Lavinge, 2002 Cauvin & Bescos, 2005
Rattachement hiérarchique	Dir_fin Dir_gen	Jordan, 1998 Marianela FORNERINO & Armelle
Culture	Multinationale Nationale	(G. Hofstede et al., 1990) (Fukuyama, 1995; Zucker, 1986).
Image du contrôleur de gestion	ORG_SURV CARC_FRS_INFO CONS	Durand, 2008 Marianela FORNERINO & Armelle GODENER, 2006
Formation & profil	FORMA	Ngongang, 2006 Chapellier & Mohammed, 2010 Djoutsa-wamba, 2013 Lassoued & Abdelmoula, 2006
Bienveillance	BIENV	(Kettinger et Lee (1997) Suh et Han (2003))
Crédibilité	CRED	
Intégrité	INTEGR	
Performance managériale	PERF	Govindarajan et Gupta (1985)

Source : auteurs

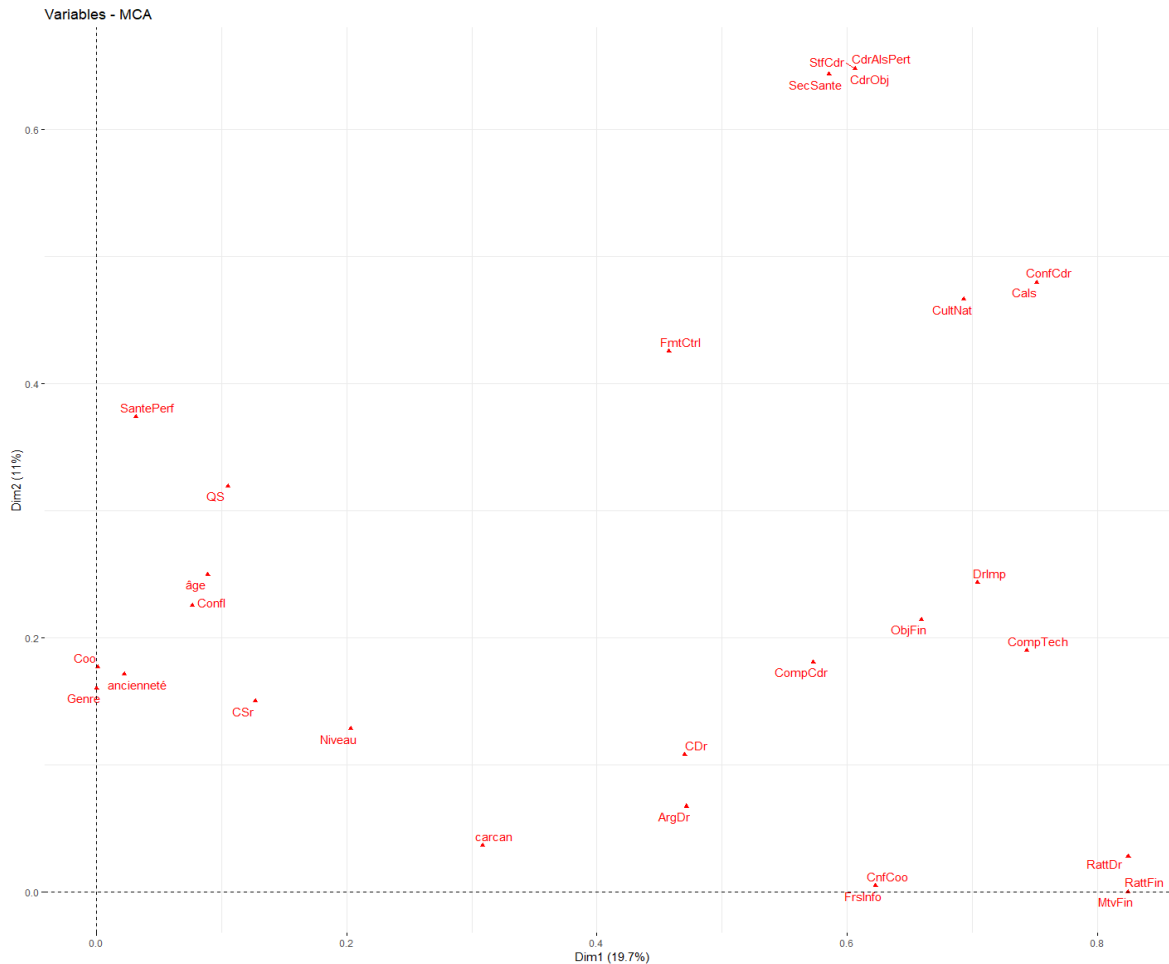
4. Résultats et discussions

4.1. Analyse statistique et résultats

Dans cette partie on va appliquer une méthode d'analyse de données multidimensionnelle (ACM) puisque les données à traiter sont qualitatives et le nombre des variables égale à 29. Nous utiliserons le codage des variables et des modalités pour une meilleure visibilité et lisibilité sur les figures. Ci-dessous nous illustrons un codage (annexes 1). Les variables dans ce cas représentent les questions de l'enquête, nous avons 29 variables avec des modalités

qualitatives parfois différentes de l'une à l'autre, le passage des données brutes à l'analyse par l'ACM se fait via la codification des modalités sous forme d'un tableau de contingence. Ci-après la projection des variables sur le plan factoriel (F1-F2).

Figure 3 : Carte de projection des variables sur le plan F1-F2.



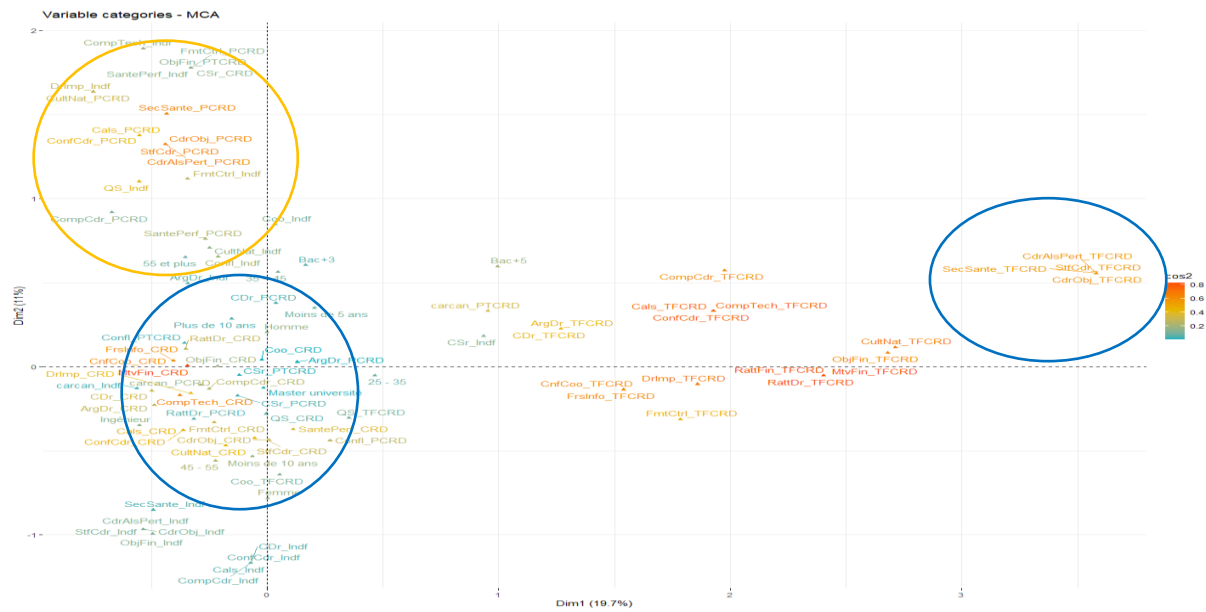
Source : auteurs via logiciel R

On remarque d'après le graphique que la variable Niveau, CsR, Age et CARCAN n'ont pas d'importance dans l'étude puisqu'ils sont proches de l'origine du plan factoriel. Dans ce cas, les variables influencent les résultats obtenus sont les modalités des questions RattDr, RattFin, MtvFin qui contribue à l'axe factoriel 1. Ainsi que CdrObj, SectSant qui contribue à la formulation de l'axe factoriel 2.

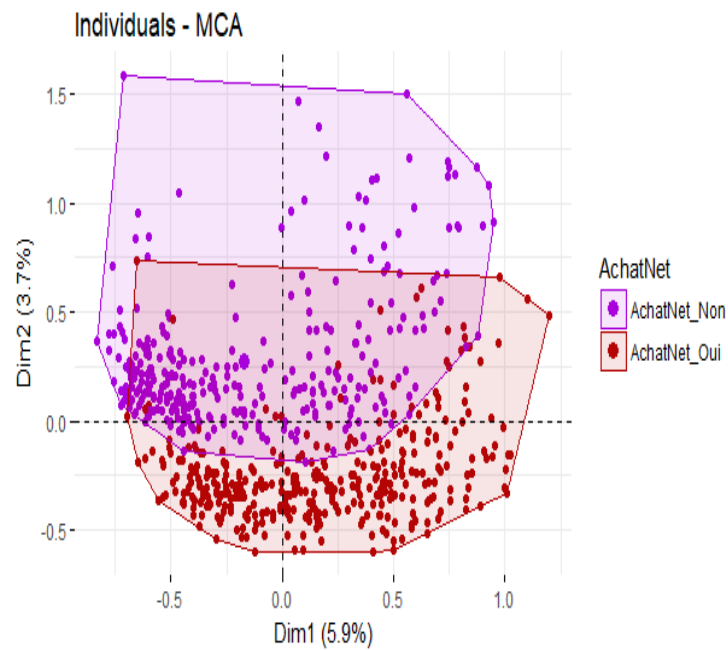
La carte des catégories est une projection des catégories des modalités sur le plan factoriel selon l'importance de variation de ces catégories. L'interprétation du plan factoriel se focalise sur les modalités les plus corrélées avec le premier axe factoriel et plus loin de l'origine et entre elles. Cependant, on peut dire que les personnes tout à fait d'accord en SecSanté, CdrObj ... liaison entre les variables ils ont un nombre d'enfants 3 ou plus leur âge est supérieur à 40 et exerce des activités de loisirs 4 à 6 fois avec habitude de sort dont la consommation dépasse 500 dhs par mois (cercle en vert). Les catégories similaires ayant une corrélation forte sont en cercles dans la figure.

Dans la figure ci-dessous, une représentation des individus et des modalités sur le plan factoriel, est réalisée pour projeter les avis de tous les individus. Nous allons tirer de cette figure les réponses les plus influence l'avis d'un individu.

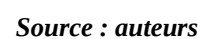
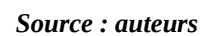
Figure 4 : Carte catégorielle des modalités

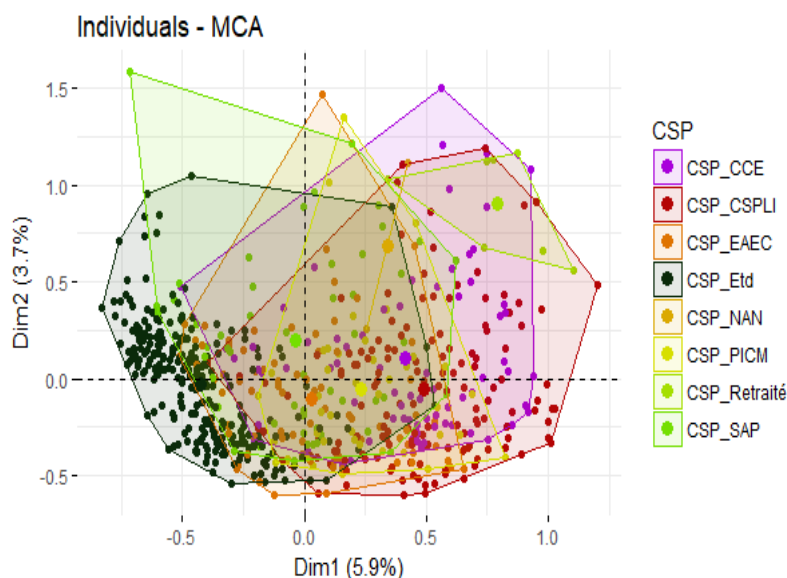


Source : auteurs

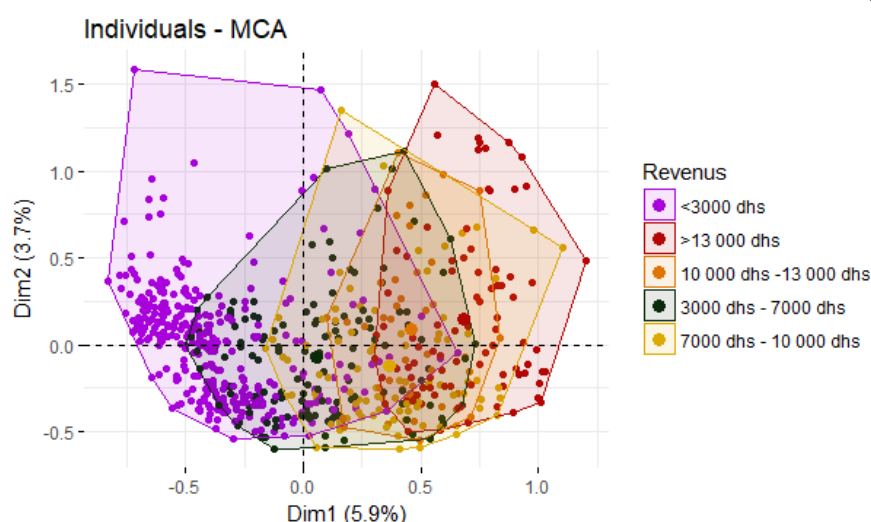


Source : auteurs





Source : auteurs



Source : auteurs

La procédure statistique impliquait l'utilisation de statistiques descriptives sous forme graphique et numérique pour présenter et analyser quelques données recueillies pour cette recherche. Dans ce contexte, des techniques de statistiques descriptives ont été appliquées pour analyser et interpréter les données quantitatives.

Des statistiques descriptives ont été utilisées pour évaluer la pertinence de la mesure des éléments présentés, en calculant la moyenne de toutes les réponses et les écarts types par élément. Les tableaux suivants présentent les statistiques descriptives, y compris les moyennes, les écarts types, les minimums et les maximums.

Le test des hypothèses de recherche montre la validation de quatre hypothèses sur six, comme le montre le tableau ci-dessous.

Tableau 6 : Validation des hypothèses de recherche

Hypothèses	Intitulé	Résultats
H1	La taille de l'organisation est associée positivement au degré de confiance accordée par les managers.	Infirmerie
H2	Plus l'image perçue par les managers du contrôle de gestion est favorable, plus le degré de confiance accordé par les managers sera élevé.	Infirmerie

H3	Il existe une forte relation entre le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion et le degré de confiance accordée par les managers.	Confirmée
H4	L'importance de la confiance dans la relation contrôleur de gestion managers est perçue comme étant plus élevée dans le secteur de la santé.	Confirmée
H5	La formation du contrôleur de gestion agit positivement sur le degré de confiance accordé par les managers.	Confirmée
H6	La confiance impacte positivement, à titre médiateur, la performance managériale.	Confirmée

Source : auteurs

4.2. Discussion des résultats

La taille de l'organisation et relation de confiance (contrôleur de gestion-managers) a indiqué que la taille de l'organisation est associée moins négativement au degré de confiance accordé par le manager dans sa relation avec le contrôleur de gestion. Ce résultat peut- être expliqué par le fait que l'augmentation de la taille de l'organisation est liée généralement à l'existence d'un système de contrôle de gestion spécialisé, structuré et développé pleinement au sein de la grande entreprise. En effet, la diversification et le développement des outils de contrôle de gestion sont justifiés par l'accroissement de la taille d'organisation vu que la quantité des informations à traiter devient importante. Les résultats de notre recherche montrent que la confiance s'est avérée particulièrement moins importante au sein des organisations de secteur de la santé dans la région de Beni Mellal Khénifra, ce qui est en adéquation avec d'autres travaux qui précisent que les organisations de petite taille favorisent les modes de contrôle informels (D. T. Otley, 1980). En ce sens, plus la taille de l'organisation augmente plus les problèmes apparaissent, ce qui oblige les organisations à mettre en place un système de contrôle formel (Merchant, 1981).

L'image du contrôleur de gestion peut influencer la qualité de la relation managériale, ce qui peut avoir un impact sur les attitudes et les comportements des managers. En effet, le contrôleur de gestion doit veiller à expliquer son rôle de partenaire et d'aide à la décision aux managers pour gagner leur confiance. Notre étude montre que l'image du contrôleur de gestion n'influence pas directement la relation de confiance, vu que cette dernière consiste en un état psychologique représenté par une volonté de se comporter ou d'agir. En ce sens, les résultats de notre recherche sont en adéquation avec ceux de Fornerino, M., & Godener, A. (2006) qui précisent qu'il n'existe pas une influence directe entre la perception du contrôleur de gestion et la qualité de sa relation avec les opérationnels. En effet, l'image perçue du contrôleur de gestion en tant que ; organe de surveillance, fournisseur d'information et carcan n'ont pas un effet significatif sur la relation contrôleur de gestion- managers. A contrario, une corrélation significative est perçue entre l'image du contrôleur de gestion en tant que conseil / soutien et sa relation avec le manager. Cependant, plus le manager perçoit le contrôleur de gestion comme un conseiller plus la possibilité, d'instaurer un climat de confiance entre les acteurs sera élevée.

Les résultats de l'analyse de l'influence du rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion sur la relation de confiance ont permis d'obtenir des valeurs positives et significatives. Ceci suggère qu'il existe une corrélation entre le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion et la confiance. Cependant, les perceptions de la confiance peuvent varier selon le rattachement hiérarchique. Le rattachement hiérarchique à la direction financière, qui contribue à l'amélioration de la performance, facilite les échanges et permet aux contrôleurs de gestion d'être plus réactifs et d'y remédier aux dysfonctionnements. Ce qui permet de créer

un lien entre le contrôleur de gestion et ses managers ainsi que de s'engager dans la même direction, quels que soient leurs fonctions.

La culture est évidemment un phénomène complexe, et son influence au sein d'une organisation est omniprésente (Cheah & Garvin, 2004). L'impact de la culture sur les organisations devient de plus en plus important. Chaque organisation a une culture, et en fonction du comportement, la culture peut avoir une influence puissante sur les attitudes et le comportement des managers de l'entreprise. La culture de secteur présente un facteur de contingence structurel explicatif pour la relation managériale : la confiance, la coopération et la communication se renforcent au sein de secteur de la santé ce qui nécessite l'instauration d'une bonne relation entre les contrôleurs de gestion et les managers afin d'atteindre la performance. Les résultats de cette étude renforcent la théorie liée à la relation entre la culture d'entreprise et le comportement au travail. En effet (Arogyaswamy & Byles, 1987), montrent que la culture organisationnelle peut affecter le comportement des individus et des employés. Une culture « secteur santé » engendre l'engagement parce que les managers partagent un objectif commun et comprennent l'impact de leur rôle sur la performance de l'entreprise. Ladite culture peut apporter des avantages tels que l'amélioration de la confiance et de la coopération et fournir également un mécanisme de contrôle informel et une compréhension des valeurs partagées par les managers.

Les résultats de l'analyse de l'influence de la formation du contrôleur de gestion sur les la confiance ont permis d'obtenir des coefficients positifs et significatifs. La formation est considérée comme un facteur de contingence influant la relation contrôleur de gestion-managers. Cette relation stipule que la réussite de la relation de confiance entre le contrôleur de gestion et le manager dépend pratiquement de la formation et des compétences du contrôleur de gestion. Cette hypothèse est validée. Ce résultat est concordant avec conclusions des travaux antérieurs (Chapellier, 1994) qui précisent que la formation influence les pratiques du contrôle de gestion. Une étude menée par Russell & al. (1999) auprès des contrôleurs de gestion américaine met l'accent sur les compétences d'ordres techniques et relationnelles que doit avoir un contrôleur de gestion. Pour les managers, les contrôleurs de gestion ayant une formation forte et un niveau élevé sont plus engagés, motivés et font preuve d'une grande compétence et responsabilité. Cela signifie que la formation des contrôleurs de gestion a une incidence significative sur la relation contrôleurs de gestion-managers.

À la suite d'une analyse statistique et des résultats obtenus lors de notre étude, il a été constaté qu'il existait un lien important entre la relation de confiance qui lie le contrôleur de gestion à son manager et la performance managériale. L'utilisation des informations susceptibles d'affecter les résultats fournit à la direction (résultats de gestion) liée à la performance managériale. Ainsi, ce système de mesure de performance aura un impact sur les managers et sur les objectifs du processus. La confiance s'exprime par des comportements tels que l'intégrité, la bienveillance et la crédibilité. Selon Mayer et al. (1995) la confiance envers une personne prend plusieurs dimensions ; sa crédibilité qui se traduit par ses compétences et ses capacités, son intégrité qui constitue une condition importante et une dimension comportementale qui incite les individus à faire confiance et enfin sa bienveillance. Dans cette optique (Sitkin & Roth, 1993) précisent que des niveaux plus élevés de bienveillance et d'intégrité diminuent la méfiance.

Par ailleurs, la confiance d'un manager envers un contrôleur de gestion dépend de la fiabilité des relations entretenues, ce qui va considérablement impacter la performance managériale. Dans le but, d'accroître la confiance globale des managers dans leur contrôleur de gestion, qui devraient se rapporter à la compétence, à l'intégrité et à la bienveillance. Premièrement, la compétence et la crédibilité perçue sont atteintes lorsque le contrôleur de gestion estime que le manager a la capacité de résoudre des problèmes techniquement difficiles et il peut apporter des solutions à l'ensemble de difficultés rencontrées au niveau de l'évaluation et l'analyse des

écarts, ce qui est en adéquation avec les résultats de l'étude de Lambert (2005) qui précise que « la crédibilité des contrôleurs de gestion est longue à établir vis-à-vis des opérationnels et la moindre erreur impose de repartir à zéro ». Deuxièmement, l'intégrité perçue survient lorsque le contrôleur de gestion estime que le manager est honnête et agit avec sincérité, en respectant ses engagements et en étant sincère. Enfin, la bienveillance perçue se produit lorsque le contrôleur de gestion considère que le manager agit dans son intérêt, et que, en cas de besoin, le manager ferait de son mieux pour aider. À ce constat, des relations positives et significatives ont été perçues entre la confiance et l'intégrité, la bienveillance et la crédibilité, ce qui suggère que des niveaux élevés de confiance et ses instruments prédisent un climat relationnel plus positif. Cette observation indique que l'intégrité, la bienveillance et la crédibilité sont des facteurs importants de la confiance. De façon générale la confiance accordée par le manager crée un esprit d'initiative pour le contrôleur de gestion. Ainsi des niveaux élevés de confiance et d'engagement peuvent se traduire par une efficacité et une rentabilité supérieure. En d'autres termes, la confiance fournit une capacité à coopérer de façon spontanée, et ce sur la base de valeurs partagées.

Tous ces facteurs alimentent la performance à travers une description du niveau de réalisation de la mise en œuvre d'une activité, d'un programme ou d'une politique dans la réalisation des buts, objectifs, missions et visions de l'organisation contenus dans la planification stratégique de l'entreprise. En outre, ces résultats suggèrent fortement que la confiance devrait être considérée comme un élément important de la relation managériale, en insistant sur le fait d'encourager les contrôleurs de gestion et les managers à mettre l'accent sur des actions cohérentes et crédibles afin d'améliorer la performance.

5. Conclusion

Cette recherche analyse la dualité de confiance et contrôle de gestion et son impact sur la performance managériale, en utilisant un échantillon de secteur de la santé dans la région Beni Mellal Khenifra. En se basant sur les recherches, les discussions et les interprétations décrites dans le chapitre précédent, on peut conclure que cette étude devrait contribuer à la littérature actuelle en contrôle de gestion. Ainsi, nous vérifions que la confiance devient un facteur essentiel pour les organisations, car elle contribue à créer un climat de coopération entre le contrôleur de gestion et les managers. De plus, nos résultats montrent qu'un degré de confiance permet à l'organisation d'obtenir une performance managériale supérieure.

La confiance peut garantir la réaction et le comportement du manager, du fait qu'elle fournit une explication de la performance de l'organisation. Et ce par le fait de réduire le contrôle et minimiser ses outils. Enfin, s'agissant de la performance managériale, on constate bien l'effet des dimensions (crédibilité, intégrité et bienveillance) sur la confiance, ce qui impacte la performance. Toutefois, les hypothèses du modèle de recherche sont globalement validées, à l'exception de celle relative à l'image du contrôleur de gestion et à la taille de l'organisation.

Cette étude montre que les facteurs de contingences structurels et comportementaux, et la confiance dans la relation contrôleur de gestion-managers ont un effet sur la performance managériale. Cela indique que cette relation constitue un facteur décisif dans l'amélioration des performances des organisations de secteur de la santé dans la région Beni Mellal Khénifra.

Une relation de confiance qui se noue entre le contrôleur de gestion et le manager augmentera la productivité de ces derniers et servira également de moyen de contrôle informel, ce qui renforce la coopération et la collaboration nécessaire au succès de l'organisation. Les résultats de cette étude ont été en mesure d'apporter une justification théorique et globale des résultats de la recherche en contrôle de gestion, c'est-à-dire que la réussite d'une relation managériale et particulièrement entre le contrôleur de gestion et le manager doit harmoniser l'instauration

d'un climat de confiance qui constitue une des conditions d'un effet positif sur la performance managériale de l'entreprise.

Les résultats de cette étude ont fourni un certain nombre de conclusions, mais il reste encore certains points à approfondir. De toute évidence, il s'agit d'un domaine qui nécessite des recherches supplémentaires pour démêler les influences complexes et les effets causals. Cette recherche présente également certaines limites qui offrent des pistes pour des recherches futures. Des recherches supplémentaires sont nécessaires pour mieux comprendre les dynamiques de la faible confiance à plusieurs niveaux du processus contrôle de gestion, ainsi que les facteurs qui influencent la relation contrôleurs de gestion managers.

Références

- (1). Anderson, S. W., & Lanen, W. N. (1999). Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: the case of India. *Accounting, organizations and society*, 24(5-6), 379-412.
- (2). Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard~....
- (3). Anthony, R. N. (1988). *The management control function*. Harvard Business Review Press.
- (4). Bescos, P.-L., & Mendoza, C. (1995). ABC in France. *Strategic Finance*, 76(10), 33.
- (5). Bouquin, H., & Fiol, M. (2007). LE CONTRÔLE DE GESTION: REPÈRES PERDUS, ESPACES À RETROUVER. *{\guillemotleft}COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT{\guillemotright}*, CD--Rom.
- (6). Bruns, W. J., & Waterhouse, J. H. (1975). Budgetary control and organization structure. *Journal of accounting research*, 177-203.
- (7). Chapellier, P. (1994). *Comptabilités et système d'information du dirigeant de PME. Essai d'observation et d'interprétation des pratiques*.
- (8). Chiapello, E. (1990). Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction? *Echanges*, 92(4), 7-36.
- (9). Chiapello, È. (1996). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence: un essai d'organisation de la littérature. *Comptabilité Contrôle Audit*, 2(2).
- (10). Fukuyama, F. (1996). *Trust: The social virtues and the creation of prosperity*. Simon and Schuster.
- (11). Gintis, H. (1985). Economic Action, Social Structure, and Embeddedness. *Ameri can Journal of Sociology*, 91, 481-510.
- (12). Giraud, F., Saulpic, O., Naulleau, G., Delmond, M.-H., & Bescos, P.-L. (2002). *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*. Montchrestien.
- (13). Godener, A., & Fornerino, M. (2004). *Rattachement hiérachique du contrôleur de gestion, perception du contrôle de gestion et qualité des relations contrôleurs-manageurs: une étude exploratoire*.
- (14). Guibert, N., & Dupuy, Y. (1997). La complémentarité entre contrôle formel et contrôleinformel: le cas de la relation client-fournisseur. *Comptabilité Contrôle Audit*, 3(1).
- (15). Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). Differentiation and integration in complex organizations. *Administrative science quarterly*, 1-47.
- (16). Mayer, R. C., Davis, J. H., & Schoorman, F. D. (1995). An integrative model of organizational trust. *Academy of management review*, 20(3), 709-734.
- (17). Merchant, K. A., & Otley, D. T. (2006). A review of the literature on control and accountability. *Handbooks of management accounting research*, 2, 785-802.
- (18). Millán, A. L. (1991). *Conocer la cultura de las organizaciones: una base para la*

- estrategia y el cambio*. Actualidad Editorial.
- (19). Mintzberg, H., & Waters, J. A. (1982). Tracking strategy in an entrepreneurial firm. *Academy of management journal*, 25(3), 465-499.
 - (20). Nobre, T. (2001). Le contrôleur de gestion de la PME. *Comptabilité Contrôle Audit*, 7(1).
 - (21). Orléan, A. (1994). Sur le rôle respectif: de la confiance et de l'intérêt dans la constitution de l'ordre marchand. *Revue du MAUSS semestrielle*, 4, 17-36.
 - (22). Otley, D. T. (2019). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. In *Management Control Theory* (p. 305-320). Springer. https://doi.org/10.1007/978-1-4899-7138-8_5
 - (23). Russell, K. A., Siegel, G. H., & Kulesza, C. S. (1999). Counting more, counting less. *Strategic Finance*, 81(3), 38.
 - (24). Shields, S. A., Zawadzki, M. J., & Johnson, R. N. (2011). The impact of the Workshop Activity for Gender Equity Simulation in the Academy (WAGES--Academic) in demonstrating cumulative effects of gender bias. *Journal of Diversity in Higher Education*, 4(2), 120.
 - (25). Szychta, A. (2002). The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises. *Management Accounting Research*, 13(4), 401-418.
 - (26). Waweru, N. M., Munyoki, E., & Uliana, E. (2008). The effects of behavioural factors in investment decision-making: a survey of institutional investors operating at the Nairobi Stock Exchange. *International Journal of Business and Emerging Markets*, 1(1), 24-41.