

LA SATISFACTION DES MANAGERS VIS-À-VIS DU CONTRÔLE DE GESTION ET LEUR PERFORMANCE MANAGÉRIALE

Marianela Fornerino, Armelle Godener, Daniel Ray

Association francophone de comptabilité | « Comptabilité - Contrôle - Audit »

2010/3 Tome 16 | pages 101 à 126

ISSN 1262-2788

ISBN 9782311001037

Article disponible en ligne à l'adresse :

<http://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrôle-audit-2010-3-page-101.htm>

!Pour citer cet article :

Marianela Fornerino *et al.*, « La satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion et leur performance managériale », *Comptabilité - Contrôle - Audit* 2010/3 (Tome 16), p. 101-126.
DOI 10.3917/cca.163.0101

Distribution électronique Cairn.info pour Association francophone de comptabilité.

© Association francophone de comptabilité. Tous droits réservés pour tous pays.

La reproduction ou représentation de cet article, notamment par photocopie, n'est autorisée que dans les limites des conditions générales d'utilisation du site ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Toute autre reproduction ou représentation, en tout ou partie, sous quelque forme et de quelque manière que ce soit, est interdite sauf accord préalable et écrit de l'éditeur, en dehors des cas prévus par la législation en vigueur en France. Il est précisé que son stockage dans une base de données est également interdit.

La satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion et leur performance managériale

The managers' satisfaction regarding management control and their managerial performance

Mariana FORNERINO*, Armelle GODENER**, Daniel RAY***

Résumé

Cette recherche se situe dans le courant comportementaliste en contrôle de gestion et propose d'intégrer une nouvelle variable: la satisfaction des managers non opportunistes à l'égard du contrôle de gestion. L'adaptation au contrôle de gestion des résultats de la recherche en marketing permet d'utiliser cette

Abstract

In line with the behavioural research approach in management control, this paper suggests the integration of a new variable: the satisfaction of non opportunistic managers with management control. Adapting results of researches in marketing to management control allows us to consider this variable as a partial proxy of the perform-

* Enseignant-chercheur en Marketing, Grenoble École de Management

** Enseignant-chercheur en Contrôle de gestion, Grenoble École de Management

*** Enseignant-chercheur en Marketing, Grenoble École de Management

variable pour approcher partiellement la performance du contrôle de gestion. Une étude empirique (N=155 entreprises) a permis de valider un modèle intégrant la satisfaction des managers, comme variable explicative de leur performance managériale; le pouvoir explicatif du modèle proposé est statistiquement significatif, quoique modeste. Ces résultats suggèrent également des éléments très intéressants pour les praticiens, notamment quant aux leviers à prioriser, pour maximiser la satisfaction des managers et, par là, leur performance. Ces leviers comportent deux dimensions: une dimension technique et une dimension d'accompagnement; la première ressort comme plus déterminante.

MOTS-CLÉS: CONTRÔLE DE GESTION – PERFORMANCE DU CONTRÔLE DE GESTION – PERFORMANCE MANAGÉRIALE – SATISFACTION DES MANAGERS.

ance of management control. Through a survey (N=155 answers) the authors validated a model integrating the satisfaction of managers as an explanatory variable of their managerial performance; the explanatory power of the link is statistically significant, even if it is weak. These results also suggest very interesting outputs for practitioners, especially about leverages management accountants should look for in order to optimize the managers' satisfaction and, thus, their managerial performance. These leverages have two dimensions: a technical one and a relational one; the former appears as the most determinant.

KEYWORDS: MANAGEMENT CONTROL – MANAGEMENT CONTROL PERFORMANCE – MANAGERIAL PERFORMANCE – MANAGERS SATISFACTION

Correspondance :

Marianela Fornerino *ou* Armelle Godener *ou* Daniel Ray
 Grenoble École de Management,
 12 rue Pierre-Sémard
 BP127
 38003 Grenoble CEDEX 1
 Mariana.Fornerino@grenoble-em.com ; Armelle.Godener@grenoble-em.com ;
 Daniel.Ray@grenoble-em.com.

Introduction

Les modèles comportementalistes en contrôle de gestion cherchent à expliquer la performance de l'entreprise ou, plus souvent, celle des managers (*job performance* ou *managerial performance* selon les auteurs) au travers des caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion ou des attitudes et comportements qu'ils favorisent chez les managers. Eu égard aux efforts de recherche entrepris, les résultats établis à ce jour sont décevants (Nouri et Parker 1998 ; Hartmann 2000 ; Otley et Fakiolas 2000 ; Langevin et Naro 2003).

L'objectif de cet article est, en premier lieu, de montrer en quoi il serait intéressant d'intégrer à ces modèles la variable « satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion ». Cette variable, dont nous montrons qu'elle donne une représentation – quoique partielle – de la performance du contrôle de gestion, apparaît en effet comme une variable de synthèse à prendre en compte, tant par les chercheurs dans leurs modèles que par les contrôleurs de gestion dans leurs pratiques. L'objectif de cet article est également de préciser des leviers sur lesquels les contrôleurs de gestion peuvent agir pour optimiser cette satisfaction. Les importances relatives des qualités techniques et du travail d'accompagnement effectué par le département du contrôle de gestion sont ainsi étudiées.

Tout d'abord, dans les trois premières parties, nous faisons appel à la littérature du contrôle de gestion, ainsi qu'à celle du marketing des services, pour progressivement poser nos hypothèses. Nous explicitons alors dans une quatrième partie les choix méthodologiques relatifs à notre étude terrain, ainsi que les résultats obtenus. La dernière partie est consacrée à la discussion des relations mises en évidence. Nous concluons alors sur les implications académiques et managériales de notre recherche ainsi que sur ses limites.

1. Les modèles comportementalistes et la performance du contrôle de gestion

Pour les chercheurs, le contrôle de gestion est systématiquement compris comme un processus, dont le département du contrôle de gestion n'est que l'animateur, et dont les acteurs principaux sont les décideurs. Dans la première définition à avoir fait référence en la matière, Anthony (1965) a ainsi énoncé que « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, effectivement et efficacement, pour atteindre les objectifs de l'organisation ». Les managers sont encore au cœur de la définition qu'il propose en 1988 suite aux nombreuses critiques formulées à l'encontre du contrôle de gestion traditionnel : le contrôle de gestion est « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation, pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation » (Anthony 1988). Simons (1995) va dans le même sens lorsqu'il précise qu'il s'agit de l'ensemble des « processus et [...] procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation ». La définition de Bouquin (1997) nous semble peut-être plus concrète : le contrôle de gestion est le processus qui « permet à la direction de s'assurer que les plans des unités sont cohérents avec celui de l'entreprise et que, sur le court terme, celui-ci est lui-même cohérent avec le plan stratégique. C'est aussi le système qui incite chaque responsable à gérer les facteurs clés de succès dans le sens requis par la stratégie et qui lui permet de comparer le déroulement de son action aux objectifs du plan à court terme et d'identifier les causes des divergences éventuelles afin d'en déduire la nature des mesures à mettre en œuvre ». La mission clé du contrôle de gestion est ainsi explicitement reconnue comme une mission de support aux dirigeants, mais aussi aux managers (quels que soient leurs niveaux hiérarchiques respectifs), et d'incitation de ces derniers pour favoriser la réalisation des objectifs.

Pendant, il a été démontré dès 1952 par Argyris que les outils du contrôle budgétaire, qui constituaient à l'époque l'essentiel du contrôle de gestion dans de très nombreuses entreprises, sont susceptibles de générer des dysfonctionnements importants. Alertés par ce constat, de nombreux

chercheurs travaillent depuis sur les conséquences comportementales de la mise en œuvre d'un contrôle budgétaire et sur les conditions qui favorisent l'émergence d'effets positifs ou négatifs. Tout un ensemble de travaux est centré sur l'élaboration du budget avec pour variable centrale la « participation des managers » à ce processus; Dunk (1990), comme Nouri et Parker (1998), proposent des revues de littérature de ce pan de recherche et citent par exemple Merchant (1985), Brownell et McInnes (1986), ou encore Cherrington et Cherrington (1973) ou Clinton et Hunton (2001). Un autre grand ensemble de recherches s'intéresse, pour sa part, à l'utilisation du contrôle budgétaire pour l'évaluation de la performance des managers par leurs supérieurs hiérarchiques, et à son impact sur la performance de l'entreprise, ou, plus souvent, sur celle des managers (voir les revues de littérature de Kren (1997) et de Hartmann (2000) qui citent notamment Brownell 1982 et 1983, Dunk 1989 et Aranya 1990).

Dans les deux cas, l'étude de la relation directe entre la variable phare et la performance a donné lieu à des résultats contradictoires que les chercheurs tentent d'expliquer en intégrant des variables modératrices et/ou médiatrices. Pour autant, à ce jour, les impacts sur la « performance » de la « participation à l'élaboration du budget » et/ou du « style d'évaluation des managers » ne sont pas considérés comme établis (Nouri et Parker 1998; Hartmann 2000; Otley et Fakiolas 2000; Langevin et Naro 2003). Des explications à ces résultats décevants ont été avancées, parmi lesquelles l'instabilité des concepts retenus (Hartmann 2000; Otley et Fakiolas 2000), ou encore le manque de recours aux théories existantes (Bouquin 1997; Kren 1997; Hartmann 2000).

Pour notre part, nous croyons qu'une autre faiblesse notable réside dans l'absence de la variable « performance du contrôle de gestion » dans les modèles existants, variable que nous définissons, par analogie à la performance individuelle ou à la performance organisationnelle (Bourguignon 2001), comme la réalisation des objectifs assignés au contrôle de gestion. L'objectif final de tout système de contrôle de gestion, à savoir la réalisation des objectifs de la firme en influençant et éclairant les décisions des acteurs, est *a priori* commun à toutes les entreprises. En revanche, les moyens pour y arriver (développement du contrôle, de la motivation, de l'apprentissage, etc.) sont variables selon les organisations et leurs environnements respectifs. L'importance de la variable « Performance du contrôle de gestion » est suggérée dans les modèles comportementalistes du contrôle de gestion, par l'étude des liens qui y est faite entre des caractéristiques du contrôle de gestion, par exemple le degré de participation des managers à l'élaboration de leur budget, et la performance managériale. Pour autant, elle n'est en aucun cas étudiée comme une variable à part entière.

Pourtant, puisque, par définition, l'objectif du contrôle de gestion est d'accroître la performance de l'entreprise en permettant aux managers d'être performants dans leur travail en les incitant à faire de leur mieux, sa performance est, par construction, une variable explicative de la performance individuelle et de la performance organisationnelle. Les modèles gagneraient à l'intégrer : en effet, cette nouvelle variable, qui appréhende l'ensemble du processus, devrait avoir un pouvoir explicatif sur la performance managériale supérieur à celui des variables habituellement utilisées dans les modèles comportementalistes du contrôle de gestion. Celles-ci ne reflètent en effet chacune qu'une caractéristique possible du contrôle de gestion telle que le degré de participation des managers à l'élaboration du budget, leur adhésion aux objectifs de l'entreprise, etc.

Malheureusement, la variable « performance du contrôle de gestion » est une variable difficile à mesurer directement. Comme nous l'avons souligné précédemment, l'objectif qui sous-tend *a priori*

tout système de contrôle de gestion est un objectif d'accompagnement de la performance de l'entreprise, et, en particulier, d'accompagnement des managers; mais comment évaluer objectivement dans quelle mesure le contrôle de gestion a favorisé la mise en œuvre de la stratégie? Par ailleurs, les objectifs intermédiaires au travers desquels cet objectif final peut être réalisé sont multiples: l'aide à la décision stratégique (Simons 1990; Wegmann 2000), le développement de la coordination ou de la convergence des buts (Anthony 1965; Fiol 1991; Lorino 1995, p. 195), l'apprentissage organisationnel (Simons 1990; Bouquin 2000) ou encore la conduite du changement (Simons 1990) au travers de l'aide à la décision qu'il procure aux acteurs (Bouquin 2003) prennent selon les cas une importance variable. Pas toujours explicite et partagé dans les entreprises, le degré de réalisation de chacun de ces objectifs intermédiaires devient difficile à appréhender. Dans ce contexte, la recherche de variables susceptibles de refléter au mieux la variable cible (« performance du contrôle de gestion ») est donc prioritaire.

La littérature en contrôle de gestion ne proposant pas, à l'heure actuelle, de variables de ce type, notre recherche s'est naturellement orientée vers d'autres sciences de gestion. Nous avons ainsi tenté de faire des parallèles entre les caractéristiques du contrôle de gestion et celles de problématiques proches ou ressemblantes. Cette posture explique notre recours à la « satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion », variable issue du croisement de la littérature en marketing et en contrôle de gestion. Nous suggérons qu'elle permet d'approcher partiellement la performance du contrôle de gestion et d'expliquer la performance managériale. La partie suivante (§2) nous permet de justifier cette position en croisant les apports des chercheurs en contrôle de gestion et en marketing.

2. La satisfaction des décideurs vis-à-vis du contrôle de gestion – une variable clé

Le concept de client interne, développé par Berry (1981) et largement repris dans la littérature, lui a permis de transposer la démarche marketing (notions d'échanges, d'attentes, de besoins, de satisfaction, entre autres) aux services internes de l'entreprise. Cet auteur considère les employés de l'entreprise comme des « clients internes » et le travail comme un « produit » qui fait partie du produit fini que l'entreprise vend à ses clients externes. Dans ce sens, nous proposons de considérer comme clients (internes) du processus de contrôle de gestion tous les décideurs dont ce processus a pour vocation de favoriser la performance, quels que soient leurs niveaux hiérarchiques.

Les dirigeants figurent sans conteste dans cette catégorie, selon les différentes définitions des missions du contrôle de gestion (Oriot 2001; Bollecker 2002; Lambert et Sponem 2008). Mais les managers peuvent également être compris comme des clients du contrôle de gestion, à condition que ce dernier leur fournisse, *a minima*, de l'information régulière sur leurs activités. Cette condition correspond à la réalité la plus fréquente dans les entreprises d'une certaine taille, en accompagnement du mouvement de décentralisation des activités. Des études empiriques montrent ainsi que « les systèmes de contrôle de gestion [sont] déclinés à des niveaux de plus en plus fins dans les entreprises et des centres de responsabilité [sont] créés très bas dans la hiérarchie » (Oriot 2001). L'objectif est d'informer régulièrement chaque responsable de l'évolution de ses performances pour lui donner les moyens de se repérer, d'enrichir ses représentations, de l'aider dans le cadre de la prise de décision

(Caplan 1992; Bescos *et al.* 1995, p. 95)... et de mettre à son tour ses collaborateurs sous tension. Dans de nombreux cas, le contrôleur de gestion va jusqu'à fournir des recommandations et des analyses d'aide à la décision aux opérationnels (Sathe 1983; Sheridan 1994; Jordan 1998; Godener et Fornerino 2005). C'est aussi ce qui est observé par Lambert et Sponem (2008) dans le cas de la fonction contrôle de gestion – partenaire. Pour être client, le manager n'a pas à être volontaire pour recevoir la prestation fournie par le département de contrôle de gestion; il peut y être obligé par la règle (ou y être incité par la pression exercée par son supérieur hiérarchique) tout comme il est admis aujourd'hui que l'ensemble des collaborateurs d'une entreprise sont, bien qu'ils n'aient pas le choix, clients de leur service informatique interne.

Nous pensons également important de préciser que le métier de contrôleur de gestion est systématiquement présenté comme devant s'exercer en contact avec les différents responsables de services, de fonction ou de division. Comme dans le cas de toute prestation de service (Eiglier et Langeard 1987, p. 15), cette interaction participe à la réalisation du service lui-même puisque c'est par l'interaction que les informations circulent entre ces acteurs, que des analyses sont approfondies et même que la prestation de service – le système d'information, l'information produite, etc. – est formatée et régulièrement adaptée en fonction des besoins de ses utilisateurs.

La recherche en marketing s'est depuis longtemps intéressée à la façon de mesurer la performance d'une prestation de service. Bowen et Schneider (1988) ont ainsi établi que les clients sont les personnes idéales pour apprécier la qualité d'un service car ils en sont les utilisateurs. Leur satisfaction¹, prise ici au sens de l'évaluation globale de l'aptitude de l'organisation à fournir les bénéfices recherchés (Ngobo 1997), constitue ainsi l'évaluation de la performance perçue par les clients des produits et services fournis.

La performance de la prestation de service fournie par le contrôle de gestion peut donc être appréhendée au travers de la satisfaction de ses clients. Cette position est en phase avec les attentes des managers dont Hopper (1980 cité par Pierce et O'Dea 2003a) a trouvé qu'une large majorité attend de leurs contrôleurs de gestion une prestation de service qui vise à satisfaire leurs besoins d'information. En conséquence, il semble porteur de développer progressivement un modèle visant à expliquer la performance managériale au travers des variables de satisfaction des dirigeants d'une part, et des managers d'autre part. Cependant, ces deux variables étant de nouvelles variables, nous avons jugé préférable de nous focaliser, dans le cadre de cette première recherche exploratoire, sur la variable «satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion». S'il faut expliquer ce choix, nous mettons en avant que notre variable expliquée, la performance managériale, est centrée sur les managers tout comme le sont les principales variables utilisées dans les modèles comportementalistes. Par ailleurs, en elle-même, la question de la pertinence, pour un contrôleur de gestion, de chercher à satisfaire les managers de l'entité pour laquelle il travaille est une question à l'intérêt pratique évident. Ce choix ne préjuge en revanche en rien de l'importance potentielle de la satisfaction des dirigeants pour expliquer leur performance managériale.

L'intérêt de la variable satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion étant explicité, nous présentons progressivement le modèle que nous avons testé (§3).

3. Les tenants et aboutissants de la satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est souvent présenté comme une émanation du contrôle par les résultats, un des cinq modes de coordination proposé par Mintzberg (1982, p. 21-22). Celui-ci trouve tout son sens lorsque les décisions ne peuvent pas être programmées à l'avance et imposent un choix de la part du décideur (Le Moigne (1973) cité par Bouquin 1997). Développée pour accompagner la délégation des responsabilités prônée par l'École des Relations Humaines, l'objectif de cette modalité de contrôle organisationnel est à la fois d'orienter les décisions des managers pour qu'elles soient cohérentes avec les buts de l'organisation et d'inciter à ce que les moyens disponibles soient utilisés avec autant d'efficacité que possible (Bouquin 1997). Dans ce sens, l'information produite par le contrôle de gestion joue un double rôle : elle vise d'une part à influencer les décisions des managers dans le sens de la stratégie de l'entreprise en jouant sur leur motivation ; elle les aide d'autre part à prendre ces mêmes décisions en fournissant l'information la plus riche et la plus pertinente possible.

Ainsi, le processus d'élaboration du budget aboutit à la déclinaison des objectifs généraux de l'entreprise en objectifs par service et à l'allocation des ressources. Les standards de performance définis servent alors de « carottes » et participent à la motivation des managers (Mintzberg 1982, p. 150). Un suivi régulier des réalisations incite ensuite les acteurs à agir dans le sens de la stratégie, en gérant leurs facteurs clés de succès, et en mettant en œuvre des actions correctives en cas de besoin (Mintzberg 1982, p. 150). Des incitations financières complètent éventuellement le dispositif. Le processus d'informations régulières sur les conséquences des actions engagées, ainsi que les informations d'aide à la décision proposées ponctuellement favorisent de plus une meilleure compréhension des alternatives et de leurs impacts potentiels sur les objectifs (Merchant 1985 ; Kren 1997). Ils permettent de tirer des leçons des événements (Simons 1990 ; Lorino 1997, p. 279) et constituent à ce titre un vecteur d'apprentissage organisationnel et de conduite du changement. Tous ces arguments vont dans le sens d'un processus de contrôle de gestion dont la performance favoriserait la performance des différents acteurs. Les managers devraient donc être satisfaits du contrôle de gestion dès lors qu'ils ont le sentiment que celui-ci les aide à réaliser leurs objectifs, que ce soit par l'aide à la décision qu'il leur apporte ou par les possibilités qu'il offre de mise sous tension de leurs collaborateurs. C'est ce que proposent Pierce et O'Dea (2003a) quand ils transposent au contrôle de gestion les observations de la littérature sur les systèmes d'information : « du point de vue du fournisseur d'information, il y a succès quand le système marche ou atteint une "validité technique" » (Schultz et Slevin 1975). Pour l'utilisateur, un système est une réussite [*successful*] quand il permet de développer la performance au travail. Ceci justifie l'étude empirique du lien existant entre la satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion – reflet de la performance du contrôle de gestion – et leur performance managériale : plus les managers sont satisfaits du contrôle de gestion, plus leur performance managériale devrait être importante.

Cependant, la spécificité du contrôle de gestion nous conduit à prendre la précaution de limiter cette hypothèse en ne nous intéressant qu'à la perception des managers non opportunistes. En effet, une hypothèse importante sous-jacente aux travaux de nombreux auteurs en contrôle de gestion est que les individus maximisent d'abord leurs propres intérêts et n'acceptent de travailler dans le sens de l'organisation que si celle-ci leur permet de satisfaire leurs besoins. Une des fonctions du contrôle de

gestion, au travers notamment des objectifs fixés et du mode d'évaluation des performances individuelles, est de réduire leur espace de liberté pour éviter qu'ils agissent contrairement aux intérêts de la firme. Cependant, l'incertitude sur les objectifs réalisables et les moyens correspondants nécessaires génère une marge de négociation et une certaine propension à créer ce qu'il est convenu d'appeler les matelas budgétaires ou *slacks*, c'est-à-dire une allocation non optimale de ressources dont profitent des centres de responsabilité qui pourraient s'en passer ou une sous-estimation des objectifs possibles d'un département. Cyert et March (1963) montrent le bon côté de cette réalité en soulignant que le matelas budgétaire donne aux centres de responsabilité une certaine souplesse pour faire face aux imprévus. Un minimum de marge de manœuvre est d'ailleurs réputé nécessaire pour que les individus puissent satisfaire leur besoin d'accomplissement personnel (Fiol 1991). À l'autre extrême, des matelas budgétaires importants sont cependant, *a priori*, le reflet d'un processus de contrôle de gestion peu performant puisqu'il autorise des objectifs faciles à atteindre contrairement à l'intérêt général de l'organisation, mais qui, logiquement, pourraient apporter une certaine satisfaction aux managers qui en profitent. Par prudence, nous avons donc décidé d'exclure les managers fortement opportunistes (*i.e.* ceux qui bénéficient de *slacks* importants) du champ de cette recherche. Notre première hypothèse peut ainsi être formulée de la façon suivante :

H1 : plus la satisfaction des managers non fortement opportunistes [vis-à-vis du contrôle de gestion] est forte, plus la performance de ces managers est élevée.

Cette relation attendue entre la satisfaction des managers non fortement opportunistes vis-à-vis du contrôle de gestion et la performance managériale justifie (sous réserve de la validation de notre hypothèse) de rechercher les leviers susceptibles d'améliorer cette satisfaction.

Laitinen (2004) conclut sa rapide discussion autour des systèmes de contrôle de gestion en estimant que la qualité du contrôle de gestion doit être liée de près à la satisfaction des managers envers le système proposé. Il rappelle que la non-satisfaction des besoins d'information des managers figurait parmi les critiques portées au contrôle de gestion traditionnel dans les années 1980.

En marketing des services, cinq dimensions de la qualité perçue du service ont été identifiées par Parasuraman *et al.* (1985) : fiabilité, réactivité, assurance, empathie et tangibilité. Les travaux conceptuels de ces auteurs se concrétisent dans l'élaboration d'un instrument de la mesure de la qualité de service – SERVQUAL – qui a été par la suite adapté au cas des services internes à l'entreprise : INTSERVQUAL (Frost et Kumar 2000). Si SERVQUAL a souvent été considéré comme référent, de nombreuses limites ont été mises en exergue, à la fois au plan méthodologique et en termes de fiabilité (pour une synthèse, voir Buttle 1996). Deux d'entre elles concernent plus particulièrement notre problématique. En premier lieu, une partie importante des déterminants intégrés à SERVQUAL ne concerne que le personnel en contact (Brown *et al.* 1993). En second lieu, Mels *et al.* (1997) suggèrent, et ce dans différents secteurs, que les cinq dimensions mesurées par SERVQUAL se rapportent en réalité à deux facteurs principaux : les qualités intrinsèques et extrinsèques d'un service, qui correspondent respectivement aux qualités « fonctionnelle » et « technique » préalablement proposées par Grönroos (1984).

En s'appuyant sur Grönroos (1984), Sharma et Patterson (1999) puis Bell *et al.* (2005) ont confirmé l'existence de deux dimensions essentielles de la qualité d'un service, dans le cas d'un service de conseil en placements financiers : la qualité technique du service rendu ou les réalisations (les *outcomes*) et la qualité de la relation entre le prestataire de service et son client. Ces études ont

été réalisées dans le cadre d'une activité marchande qui ne correspond donc pas à la situation du contrôle de gestion, par essence, prestation de service interne et non marchand. L'extrapolation de leurs résultats au contexte qui est le nôtre ne peut être pratiquée qu'avec précaution et nous avons confronté l'existence de ces deux dimensions à la littérature du contrôle de gestion. L'importance de la qualité technique des réalisations paraît évidente pour le contrôle de gestion. Celle de la qualité relationnelle est envisagée par Scapens *et al.* (1996, cités par Pierce et O'Dea 2003a) qui demandent à ce que le contrôleur de gestion travaille en étant proche des managers. Elle est validée par l'étude exploratoire de Byrne et Pierce (2007) sur le rôle des contrôleurs de gestion : les auteurs concluent en effet, suite à une enquête qualitative auprès de 18 managers et de 18 contrôleurs de gestion, que l'influence des contrôleurs de gestion sur la performance des managers dépend du degré d'interaction des uns avec les autres, celui-ci favorisant des décisions de meilleure qualité, une planification et un contrôle améliorés, une détection plus précoce des problèmes et un contrôle plus efficace. Ces deux dimensions dites technique et relationnelle, communément appelées « attributs » de la satisfaction en référence aux modèles fondateurs de la littérature en comportement du consommateur (Howard et Sheth 1969), constituent donc des déterminants de la performance du contrôle de gestion. Leur identification, ainsi que l'étude de l'importance relative de chacune d'entre elles dans la formation de la satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion, permettront d'agir de façon optimale en vue d'améliorer la performance de ce processus.

À partir des éléments précédemment discutés, nous proposons de formuler deux hypothèses relatives aux antécédents de la satisfaction :

H2a : plus la qualité relationnelle du contrôle de gestion est forte, plus la satisfaction des managers non fortement opportunistes [vis-à-vis du contrôle de gestion] est forte.

H2b : plus la qualité technique du contrôle de gestion est forte, plus la satisfaction des managers non fortement opportunistes [vis-à-vis du contrôle de gestion] est forte.

La transposition au contrôle de gestion du concept de satisfaction utilisé par les chercheurs en marketing des services, ainsi que celle des échelles de mesure correspondantes, est ainsi intéressante à double titre. En premier lieu, ces outils devraient permettre d'intégrer relativement facilement la notion de « performance du contrôle de gestion » dans des recherches en contrôle de gestion. En second lieu, ces échelles de mesure permettront de mieux connaître les leviers de la performance de ce processus tels que les conçoivent les managers, et constituent en cela un instrument de progrès.

Ainsi, notre travail est une première étape vers l'appréhension de la variable « performance du contrôle de gestion » mesurée au travers de « la satisfaction des managers non fortement opportunistes » et vers la mise en évidence de ses tenants et aboutissants. Pour ce faire, nous avons cherché à tester le rôle d'antécédent de la satisfaction de cette catégorie de décideurs par rapport à leur performance managériale. Si celui-ci est validé, il conviendrait que les contrôleurs de gestion cherchent à optimiser cette satisfaction en s'appuyant sur les deux leviers issus de la littérature (qualités technique et relationnelle). Les résultats empiriques de notre seconde hypothèse devraient les y aider.

Pour avancer dans cette double voie, nous avons mené une étude empirique dont nous présentons les aspects méthodologiques (§4) avant d'en exposer les résultats (§5).

4. La méthodologie utilisée

Nous présentons d'abord les modalités de recueil des données empiriques (§4.1) puis les instruments de mesure utilisés (§4.2) et les résultats des tests réalisés (§4.3).

4.1. L'enquête réalisée

Compte tenu de la nature des hypothèses à tester, notre étude s'est fondée sur une enquête par questionnaires passés auprès de décideurs (responsables d'activité ou de services positionnés à des niveaux divers dans l'entreprise) appartenant à des entreprises différentes. L'objectif consistait à constituer un échantillon représentatif d'entreprises en termes de secteurs afin de minimiser les biais potentiels à ce niveau. De même, les managers interrogés devaient appartenir à des entreprises de taille suffisante pour être certains qu'ils soient en relation avec des contrôleurs de gestion : un commentaire accompagnant notre questionnaire spécifiait aux personnes sollicitées que seules les personnes actuellement en contact avec un processus de contrôle de gestion animé par un département du contrôle de gestion étaient invitées à répondre au questionnaire ; il apparaît en conséquence que notre échantillon ne contient pas d'entreprises de moins de cinquante personnes. Nous sommes ainsi en phase avec de nombreux chercheurs en contrôle de gestion ayant envoyé comme nous des questionnaires à des entreprises : par exemple, Dunk (1993), Chong et Chong (1997), Lau *et al.* (1997) ont réalisé leurs enquêtes auprès d'entreprises de plus de 100 personnes, tandis que Nobre (2001), qui souhaitait observer des mécanismes relevant du contrôle de gestion et pas forcément seulement des processus explicitement rattachés au contrôle de gestion, a exclu de son enquête les entreprises de moins de 50 personnes. Nous avons ainsi, volontairement, minimisé le nombre d'entreprises de faible taille par rapport aux données initiales émanant de l'INSEE, et, de ce fait, écarté une éventuelle représentativité de l'échantillon en termes de taille.

1 500 questionnaires ont été envoyés, 197 nous ont été renvoyés remplis (13 %). Ces questionnaires n'ont pas été envoyés directement aux répondants potentiels mais aux étudiants de notre institution de rattachement alors en stage en entreprises. Chacun était incité à nous renvoyer au moins deux questionnaires. Ce mode de distribution a eu pour objectif de limiter le biais que nous craignons dans le cas d'une distribution directe, à savoir une éventuelle surreprésentativité des managers intéressés par le contrôle de gestion ; pour rendre service à leur stagiaire, des managers non intéressés par le contrôle de gestion et par le questionnaire ont sans doute quand même répondu. Tous les répondants dont les questionnaires ont été conservés pour notre étude sont des utilisateurs du contrôle de gestion au sens où ils reçoivent des informations, et/ou des analyses en provenance du département du contrôle de gestion et où ils s'en servent *a minima* pour détecter des dysfonctionnements ou faire le point sur leur activité. Pour cela, nous avons interrogé les répondants sur : 1) leur satisfaction vis-à-vis de chacun des attributs (éléments) du service fourni par le département du contrôle de gestion, 2) leur satisfaction globale à l'égard du contrôle de gestion et 3) leur évaluation de leur propre performance de manager.

Comme évoqué précédemment, nous n'avons de plus conservé que les questionnaires remplis par les managers dits « non fortement opportunistes » par rapport au contrôle de gestion. Pour tester cette caractéristique, nous avons utilisé la question d'Onsi (1973) : « Pour vous protéger, vous soumettez à votre hiérarchie et/ou au contrôleur de gestion des propositions budgétaires que vous pensez faciles à

réaliser» et éliminé les questionnaires aux réponses les plus positives. Douze questionnaires reçus (soit 6 % d'entre eux) ont été exclus en conséquence. Cette question est une question sensible puisqu'elle porte sur l'honnêteté intellectuelle des répondants. Nous pensons que les conditions de remise des questionnaires, transmis directement du répondant à leur stagiaire puis aux chercheurs sans passer par sa hiérarchie, ainsi que l'engagement pris de la confidentialité des réponses réduisent les risques de déguisement de la réalité au travers des réponses au questionnaire en général et sur cette question en particulier. Pour autant, nous devons reconnaître l'existence d'un biais potentiel à ce niveau.

Au total, suite aux travaux de «nettoyage» et de vérification des données², 155 questionnaires ont finalement été retenus dans l'échantillon. La représentativité de l'échantillon final en termes de secteur d'activité a été testée par comparaison avec les données de la population mère (cf. la nomenclature INSEE en 9 classes). Si ce test s'est révélé positif au global ($p < 0,05$), ce qui valide la représentativité de notre échantillon en termes de secteurs d'activité, la catégorie «Industries hors agroalimentaire» est surreprésentée dans l'échantillon et les entreprises du secteur de la Construction sont au contraire sous-représentées. La présente recherche étant avant tout de nature exploratoire, nous n'avons toutefois pas jugé nécessaire de redresser l'échantillon concerné pour l'ajuster parfaitement aux données de la population mère. L'échantillon est par ailleurs constitué de 14 % de managers occupant de postes en Marketing, 6 % en R&D, 42 % en Commercial, 7 % en Logistique, 7 % en Achats, 9 % en Production, 7 % en Ressources Humaines et 9 % en Gestion de Projets. En moyenne, nous avons collecté deux questionnaires par entreprise.

4.2. Les échelles de mesure utilisées

Le questionnaire utilisé comprend deux parties. La première se rapporte à la perception par le manager interrogé de la qualité du service rendu à travers sa satisfaction vis-à-vis du contrôle de gestion, ainsi qu'aux attributs de la satisfaction. La deuxième partie est consacrée à la mesure de la performance managériale. Le questionnaire se termine sur des questions factuelles portant sur les caractéristiques de l'entreprise, du poste occupé par le répondant et sur son profil personnel.

Une fois conçu, le questionnaire a été testé auprès de cinq managers et de cinq responsables financiers afin de nous assurer que les questions étaient compréhensibles. Les répondants à ce prétest ont également été invités à réagir aux items proposés. Quelques modifications de forme ont été apportées à l'issue de ce prétest, aucune proposition n'a été enregistrée au niveau du fond.

La satisfaction globale des utilisateurs du contrôle de gestion

Conformément aux recommandations de Kekre *et al.* (1995), qui constatent que les instruments mono-items de satisfaction proposent des qualités psychométriques suffisantes, nous avons mesuré la satisfaction globale des managers à l'égard du contrôle de gestion à l'aide d'un seul item. Celui-ci est directement dérivé des mesures classiquement utilisées dans la littérature (Oliver 1997) : «Veuillez noter votre satisfaction globale à l'égard du contrôle de gestion» sur une échelle en 5 points. À titre indicatif, la moyenne des réponses se situe à 3,7 et l'écart type à 0,79, ce qui ne montre pas une grande diversité de la satisfaction des managers non opportunistes vis-à-vis du contrôle de gestion. Cet item de satisfaction globale est situé dans notre questionnaire immédiatement après les items relatifs aux attributs de la satisfaction introduits par «Pour chaque proposition, quelle est votre évaluation du service

fourni par le département du contrôle de gestion ? ». En ce sens, la satisfaction que nous avons mesurée est relative à l'ensemble du processus, à savoir les informations reçues, les analyses et les conseils.

La performance managériale

L'échelle utilisée pour mesurer la performance managériale de nos répondants est inspirée de celle de Govindarajan et Gupta (1985), utilisée depuis, par exemple, par Nouri et Parker (1998). Les répondants étaient invités à évaluer leur performance en situant leurs réalisations par rapport aux attentes de leurs supérieurs hiérarchiques sur une échelle en 5 points pour chacun des huit items, correspondant chacun à une dimension possible de la performance managériale proposée par ces auteurs :

- qualité des réalisations ;
- quantité de réalisations ;
- délais de livraison des réalisations ;
- développement personnel ;
- atteinte des objectifs budgétaires ;
- programmes de réductions des coûts ;
- affaires politiques ;
- développement de nouveaux types de réalisations.

Cette mesure de la performance managériale est « formative » plutôt que « réflexive » puisque chacune des dimensions ne constitue pas un reflet de cette performance, mais participe au contraire à former celle-ci. Par définition, tel que le propose Bagozzi (1994, p. 332), quand une variable latente est définie comme une somme linéaire d'un ensemble de mesures, cette variable est appelée un indicateur formatif, et non pas une échelle. Il s'agit d'une mesure composite. De ce fait, la méthode traditionnelle d'épuration et validation des échelles de Churchill (1979) et Gerbing et Anderson (1988) (ACP, AFC, fiabilité et validité) n'est pas appropriée. Nous avons suivi les indications fournies par Diamantopoulos et Winklhofer (2001) pour la construction d'un indicateur de la performance. Nous avons ainsi testé la multicolinéarité potentielle et avons conclu qu'elle ne pose aucun problème puisque le facteur d'inflation du maximum de variance est de 1,674 alors que le seuil maximum d'acceptabilité est de 10. Ensuite, nous avons calculé l'indicateur comme une somme, centrée et réduite, de ces huit items, À titre indicatif, la moyenne de la somme non centrée-réduite se situe à 27,8 et l'écart type à 3,14 sur une échelle allant de 8 (8×1) à 40 (8×5).

Les leviers de la satisfaction vis-à-vis du contrôle de gestion

Pour recenser et structurer les différents attributs de satisfaction liés au contrôle de gestion, nous nous sommes appuyés sur les travaux de Sharma et Patterson (1999) et de Bell *et al.* (2005) qui, suite aux travaux de Grönroos (1984), étudient les deux dimensions précédemment citées de la qualité d'un service, dans le cas particulier de conseils en placements financiers. Sharma et Patterson (1999) soulignent que, faute de compétences, il est difficile pour le client d'apprécier la qualité technique de la prestation au moment où celle-ci se réalise, d'où l'importance accordée à la dimension relationnelle. Ils citent aussi d'autres prestations soumises à cette même particularité, parmi lesquelles les activités comptables. Les deux dimensions de satisfaction de leurs modèles respectifs sont la dimension technique, qui fait le point des réalisations, et la dimension que nous avons choisi d'appeler

relationnelle (*functional service quality*) qui évalue le degré d'intérêt porté par le prestataire de service à son client et l'empathie qu'il montre. Les échelles de mesure des différents attributs appartenant à chacune de ces dimensions ont été constituées d'un seul item par attribut de satisfaction. En effet, différents auteurs recommandent de privilégier des instruments mono-items pour déterminer les attributs les plus contributeurs à la satisfaction globale des consommateurs (Yi 1990; Fornell 1992; Fornell *et al.* 1996). De plus, LaBarbera et Mazursky (1983) affirment même que, dans le cas d'études de satisfaction importantes, les instruments mono-items améliorent la qualité de mesure en regard d'instruments multi-items. Pour la première dimension citée, nous avons tout d'abord adapté les questions de Bell *et al.* (2005) au contexte du contrôle de gestion : au lieu d'objectifs financiers, de retours sur investissements et de protection de ses positions financières, nos questions font référence à des objectifs financiers et des objectifs non financiers, tous deux considérés comme importants dans le cadre du contrôle de gestion (voir par exemple Kaplan et Norton 1992; Bourguignon *et al.* 2002; Pierce et O'Dea 2003a); et au lieu de propositions de placements financiers nous faisons référence aux informations fournies, analyses réalisées et recommandations émises (Jordan 2005; Godener et Fornerino 2005). De plus, du fait de l'activité des conseillers financiers, les items de Bell *et al.* se rapportent exclusivement pour la dimension technique à la qualité des conseils fournis par les conseillers financiers. Or, le contrôle de gestion comporte une activité de production d'information en sus de son éventuelle activité de conseil (voir par exemple Godener et Fornerino 2005, Byrne et Pearce 2007). En conséquence, nous avons complété les items précédents par des questions relatives aux caractéristiques des informations produites, considérées classiquement comme essentielles à la qualité du contrôle de gestion, et dont Pierce et O'Dea (2003a) ont montré qu'elles correspondent aux points sur lesquels les managers attendent une amélioration forte du système de contrôle de gestion. Les items ainsi ajoutés concernent l'utilité de l'information pour ses destinataires (Bescos et Mendoza 1999, p. 60; Dupuy 1999; Garrison et Noreen 2000, p. 9; Pierce et O'Dea 2003a; Horngren *et al.* 2006, p. 761), la fiabilité de l'information (Bescos et Mendoza 1999, p. 62; Pierce et O'Dea 2003b), sa mise à disposition dans des délais suffisamment courts (Johnson et Kaplan 1987; Pierce et O'Dea 2003a), son caractère compréhensible pour ses destinataires (Johnson et Kaplan 1987, Dupuy 1999; Pierce et O'Dea 2003a), la pertinence du volume d'informations mis à disposition (Trahand 1980; Bescos et Mendoza 1999, p. 62). Ces caractéristiques attendues des informations fournies sont en phase avec les éléments que les spécialistes des systèmes d'information définissent comme devant être intégrés à la mesure de la qualité de la circulation de l'information : adaptation aux besoins du volume des informations reçues, clarté des informations et délai d'obtention (Lesca et Lesca 1995). Nous avons également intégré une question utilisée par Chiapello (1990) sur le temps nécessaire pour participer au processus de contrôle de gestion ; cette question fait écho à la critique sur le trop grand développement du système par rapport aux besoins (Trahand 1980).

Les questions retenues suite à cette première étape sont les suivantes :

- le contrôleur de gestion réussit à me fournir les informations correspondant à mes besoins ;
- le contrôleur de gestion réussit à me fournir les analyses correspondant à mes besoins ;
- par ses recommandations pertinentes, le contrôleur de gestion m'aide à atteindre mes objectifs financiers ;
- par ses recommandations pertinentes, le contrôleur de gestion m'aide à atteindre mes objectifs non-financiers ;

- le volume des informations reçues du contrôleur de gestion est adapté à mes besoins;
- les informations reçues du contrôleur de gestion sont facilement compréhensibles;
- les informations fournies par le contrôleur de gestion sont fiables;
- le délai d'obtention des informations est adapté aux besoins;
- le temps nécessaire pour participer au processus de contrôle de gestion est raisonnable.

Pour la seconde dimension de la qualité d'un service, la dimension relationnelle, nous avons en revanche pu reprendre quasiment tels quels les items de Bell *et al.* (2005) :

- le contrôleur de gestion s'intéresse personnellement à mon activité;
- le contrôleur de gestion prend à cœur mes intérêts principaux;
- je peux partager mes idées avec mon contrôleur de gestion.

Dans un second temps, cette échelle de mesure des attributs de satisfaction a été purifiée et validée en suivant les recommandations de Churchill (1979) et Gerbing et Anderson (1988). La purification a été réalisée grâce à l'utilisation d'analyses factorielles en composantes principales (ACP sous SPSS). Une phase confirmatoire (sous AMOS / SPSS) a permis de vérifier la structure de l'échelle. Par la suite, l'échelle a été soumise à un contrôle de sa fiabilité et de ses validités convergente et discriminante. L'estimation de la fiabilité a reposé sur l'alpha (α) de Cronbach (1951) et le rho (ρ) de Joreskog (1971). La vérification de la validité convergente a été mise en œuvre selon les procédures de Fornell et Larcker (1981). Enfin, pour tester la validité discriminante de l'échelle, c'est-à-dire le fait que les deux dimensions « technique » et « accompagnement » soient bien distinctes, nous avons utilisé la méthode proposée par Anderson et Gerbing (1988). Cette méthode consiste à comparer les Chi-deux provenant du modèle libre (sans contraindre la corrélation entre les deux dimensions) et le modèle contraint (la corrélation fixée à 1). Dans notre cas la différence des Chi-deux est significative ($p < 0,001$) ce qui permet de conclure que les deux dimensions sont bien différentes. Au final, ces analyses exploratoire et confirmatoire aboutissent à un outil de mesure possédant des indices de validité et de fiabilité satisfaisants (voir Annexe 1).

Cet outil est finalement composé de trois items pour la dimension purement technique, et de cinq items pour la dimension « Accompagnement ». La dimension « Accompagnement » réunit les caractéristiques relationnelles précédemment décrites, plus deux caractéristiques initialement incluses dans la dimension technique : « *Par ses recommandations pertinentes, le contrôleur de gestion m'aide à atteindre mes objectifs financiers* » ; « *Par ses recommandations pertinentes, le contrôleur de gestion m'aide à atteindre mes objectifs non-financiers* ». Ce résultat est relativement surprenant par rapport à la littérature qui semblait pourtant claire à ce sujet. Il provient selon nous du fait que les managers considèrent finalement « les recommandations pertinentes » du contrôle de gestion plus comme un accompagnement réalisé par les contrôleurs que comme une réelle réalisation en tant que telle. Ainsi, le fait qu'un contrôleur de gestion s'intéresse à l'activité du manager, prenne à cœur ses intérêts, et que le manager puisse échanger avec lui participe à la coproduction de recommandations pertinentes. Par ailleurs, deux items ont dû être éliminés du fait de leur contribution simultanée aux deux dimensions. Nous pensons qu'il s'agit d'une mauvaise formulation que nous n'avons pas pu détecter lors des prétests³.

Pour la dimension « technique », les items finalement retenus sont donc les suivants :

- le volume des informations reçues du contrôleur de gestion est adapté à mes besoins ;
- le délai d'obtention des informations est adapté aux besoins ;
- le temps nécessaire pour participer au processus de contrôle de gestion est raisonnable.

Et pour la dimension « accompagnement », les items retenus sont :

- le contrôleur de gestion s'intéresse personnellement à mon activité ;
- le contrôleur de gestion prend à cœur mes intérêts principaux ;
- je peux partager mes idées avec mon contrôleur de gestion ;
- par ses recommandations pertinentes, le contrôleur de gestion m'aide à atteindre mes objectifs non-financiers ;
- par ses recommandations pertinentes, le contrôleur de gestion m'aide à atteindre mes objectifs financiers.

On retrouve donc ici deux composantes possibles du métier du contrôle de gestion – la composante « définition des outils et production d'informations » et la composante « conseil » – mises empiriquement en évidence par Chiapello (1990) ainsi que Godener et Fornerino (2005), et dont l'importance respective varie d'une situation à l'autre.

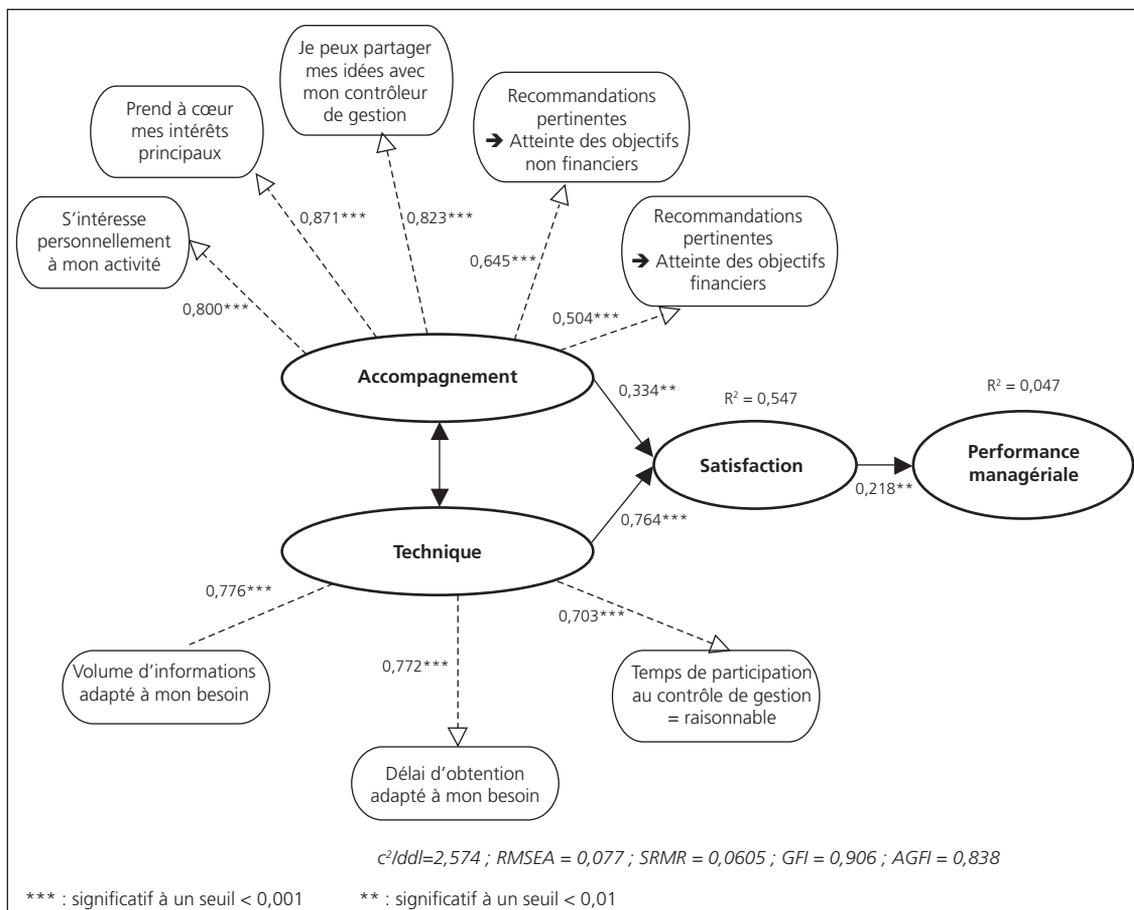
4.3. Test du modèle

Le modèle théorique proposé a été testé à partir d'équations structurelles⁴ avec la méthode d'estimation GLS, moins sensible aux conditions de non-linéarité que la méthode d'estimation ML (Hair *et al.* 1998). L'ensemble des relations liées à nos hypothèses a ainsi pu être testé de façon simultanée ; les résultats sont donnés dans la figure 1.

Les indices d'ajustement du modèle aux données sont satisfaisants au regard des normes habituellement recommandées : RMSEA = 0,077 (*Intervalle de confiance à 90 % : 0,056 ; 0,098*) (< 0,080) ; SRMR = 0,0605 (< 0,100) ; Normed Chi-Square = 2,574 (compris entre 1 et 3) ; GFI=0,906 (> 0,90) ; AGFI=0,838 (> 0,90)⁵ (Hair *et al.* 1998 ; Hu et Bentler 1998). Nous concluons par conséquent à un ajustement satisfaisant du modèle spécifié aux données recueillies.

Les paramètres sont tous significatifs et de signe attendu. Les hypothèses H1, H2a et H2b sont par conséquent supportées par nos données.

Figure 1
La validation du modèle



5. Résultats et discussion

La validation de l'hypothèse H1, qui induit que plus la satisfaction des managers (non fortement opportunistes) vis-à-vis du contrôle de gestion est élevée, plus leur performance managériale est importante, constitue un résultat important à la fois pour les chercheurs et les praticiens.

Au plan théorique tout d'abord, il apparaît en premier lieu que la mesure de la satisfaction des managers non opportunistes vis-à-vis du contrôle de gestion constitue un proxy intéressant, quoique partiel, de la performance du contrôle de gestion. Ces résultats suggèrent donc que le recours, dans des recherches ultérieures du domaine, à ce type de mesure (la performance du contrôle de gestion mesurée à travers la satisfaction des managers non opportunistes), devrait enrichir les approches et permettre une meilleure compréhension des phénomènes étudiés.

En second lieu, la validation de l'hypothèse H1 indique que l'intégration du concept de « satisfaction des managers non opportunistes vis-à-vis du contrôle de gestion » apporte une réelle valeur ajoutée à la compréhension des liens entre le contrôle de gestion et la performance managériale (le lien entre satisfaction des managers et performance managériale est significatif à un seuil inférieur à 0,001), même si le pouvoir explicatif de celui-ci peut paraître faible vis-à-vis de la performance managériale : le R^2 est en effet égal à 0,047, ce qui signifie que la satisfaction vis-à-vis du contrôle de gestion explique 4,7 % de la performance managériale. Cette relative « faiblesse » transparait dans la comparaison avec le R^2 obtenu par d'autres modèles du courant comportementaliste du contrôle de gestion visant à expliquer la performance des managers⁶ qui sont généralement de l'ordre de 10 à 20 % (voir par exemple Govindarajan 1986 ; Choo et Tan 1997 ; Nouri et Parker 1998 ou encore Dunk 1993). Cependant, l'article de Chong et Chong (1997) se distingue par un R^2 au pouvoir explicatif de plus de 50 % qui nous paraît surprenant d'intensité, puisque la performance managériale dépend également de bien d'autres facteurs indépendants du contrôle de gestion, tels que les compétences des managers, leurs motivations, implications, etc. De façon plus générale, l'observation des R^2 obtenus sur des modèles explicatifs de la performance managériale (ou *job performance*, variable quasi-similaire à la précédente en Contrôle de Gestion) relevant d'autres disciplines de gestion (comportement organisationnel pour l'essentiel, marketing pour quelques modèles trouvés) montre qu'en l'absence de variables médiatrices et/ou modératrices, les R^2 se situent entre 7 % (Bakar *et al.* 2008) et 15 à 20 % (Pereira et Osburn 2007 ; Walumbwa *et al.* 2008), mais que, dès lors que des variables médiatrices et/ou modératrices sont intégrées au modèle, ce pouvoir explicatif atteint généralement 25 % à 45 % (Pereira et Osburn 2007 ; Lai *et al.* 2009 ; Soobaroyen et Poorundersing 2008 ; Walumbwa *et al.* 2008).

Ces constats montrent ainsi (i) que si le pouvoir explicatif de la satisfaction reste certes modeste ici, il n'est pas pour autant inconsistant par rapport à des recherches similaires ; (ii) que ce pouvoir explicatif pourra sans doute être largement amélioré dans le cadre de recherches ultérieures grâce à l'introduction de variables médiatrices et/ou modératrices.

Parmi les variables médiatrices et/ou modératrices susceptibles d'améliorer le pouvoir explicatif du modèle, nous pensons, par exemple, au type de missions remplies par le contrôleur de gestion, au type de missions remplies par le manager, à son implication vis-à-vis du contrôle de gestion, ou encore à son engagement par rapport aux objectifs de l'entreprise (dont l'intérêt a été étudié dans les modèles comportementalistes du contrôle de gestion). Des variables organisationnelles pourraient aussi être intégrées telles que le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion et sa localisation principale par rapport à celle du manager, sans oublier évidemment des variables caractéristiques de l'entreprise (taille, type d'organisation, stratégie...) ou du type d'activité (secteur...). On peut enfin supposer, comme le suggère la littérature, que la relation entre satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion et performance managériale est de nature non linéaire. L'intégration, au plan méthodologique, de cette non-linéarité devrait également permettre de renforcer le pouvoir explicatif du modèle.

La validation de H1 suggère également des éléments très intéressants pour les praticiens. En effet, si la satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion est un antécédent de leur performance managériale, la mesure de cette satisfaction devrait constituer un indicateur pertinent pour la direction générale de l'entreprise. Ainsi, en cas d'insatisfaction forte des managers vis-à-vis du contrôle de gestion, la résolution des problèmes devrait déboucher sur une performance managériale accrue.

Concernant la partie amont du modèle, la dimension d'accompagnement et la dimension technique expliquent 54,7 % de la variance de la satisfaction des managers à l'égard du contrôle de gestion. Ce résultat est encourageant pour une première étude et il contribue à la validité nomologique de l'échelle. En revanche, il laisse bien sûr ouverte la question des 45,3 % restants. À ce titre, la prise en compte d'une potentielle « asymétrie » du poids des attributs, c'est-à-dire le fait que l'impact de ceux-ci sur la satisfaction globale des managers dépende du niveau même de l'attribut (Llosa 1997) semble constituer une piste de recherche stimulante. De plus, la validation des hypothèses H2a et H2b (plus les qualités d'accompagnement et les qualités techniques du contrôle de gestion sont bonnes, plus la satisfaction des managers non opportunistes est forte) ainsi que les poids respectifs de chacun des attributs (cf. les huit items) proposent des pistes stimulantes. Ainsi, pour les managers appartenant à notre échantillon, la dimension technique du contrôle de gestion paraît beaucoup plus importante que sa dimension d'accompagnement (0,764 *vs* 0,334). Au plan opérationnel, ce résultat indique que les praticiens devraient s'intéresser en priorité aux éléments techniques du contrôle de gestion, ceux-ci ayant un impact plus important sur la satisfaction des managers, et, conséquemment, sur leur performance managériale. Plus précisément, parmi les différents éléments techniques concourant à satisfaire les managers, l'adaptation aux besoins du délai d'obtention des informations semble constituer une piste particulièrement efficiente. L'importance de la qualité des informations n'est guère surprenante puisque, comme évoqué dans la revue de littérature, le processus d'informations régulières sur les conséquences des actions engagées, ainsi que les informations d'aide à la décision proposées ponctuellement, favorisent une meilleure compréhension des alternatives et de leurs impacts potentiels sur les objectifs (Merchant 1985 ; Kren 1997). Ils permettent de tirer des leçons des événements (Simons 1990 ; Lorino 1997, p. 279) et constituent à ce titre un vecteur d'apprentissage organisationnel et de conduite du changement. De son côté, la faiblesse relative du poids de la dimension d'accompagnement nous paraît à mettre en regard des observations de Godener et Fornerino (2005) selon lesquelles les « contrôleurs de gestion – conseillers » remplissent toutes les missions des « contrôleurs de gestion – techniciens » auxquelles s'ajoutent des missions spécifiques. La dimension technique serait alors la base incontournable tandis que la dimension d'accompagnement serait une dimension complémentaire moins systématiquement perçue comme indispensable (Lambert et Sponem 2008). Pour autant, la notion d'interaction entre le client et le personnel en contact, problématique majeure en marketing des services, est ici confirmée par les poids, au sein de la dimension d'accompagnement, des items : « le contrôleur de gestion s'intéresse personnellement à mon activité » (0,800), « le contrôleur de gestion prend à cœur mes intérêts principaux » (0,871) et « je peux partager mes idées avec mon contrôleur de gestion » (0,823). Ces items qui correspondent à l'aspect relationnel présentent des poids plus importants que les deux items relatifs aux conseils fournis par le contrôleur de gestion pour aider les managers à atteindre leurs objectifs financiers (0,504) et non financiers (0,645). Ces résultats indiquent l'importance de l'implication des contrôleurs de gestion dans la relation avec les managers.

De façon plus générale, les attributs de satisfaction mis en évidence dans cette recherche sont conformes à ce que la littérature sur le contrôle de gestion (et la description des postes de contrôleurs de gestion) laissait attendre. Ce constat, même s'il ne concerne que les managers, renforce l'idée que la mesure de la performance du contrôle de gestion peut se faire au travers de la satisfaction de ses utilisateurs.

Conclusion

En premier lieu, cette recherche a souligné l'intérêt d'une nouvelle variable : la satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion, dont nous avons montré qu'elle donne une représentation de la performance du contrôle de gestion. Son pouvoir explicatif de la performance du manager est faible mais statistiquement significatif.

À ce titre, un enrichissement possible du courant comportementaliste en contrôle de gestion réside, selon nous, dans la prise en compte d'une variable clé : la performance du contrôle de gestion. Ainsi, les variables traditionnelles étudiées dans le cadre des modèles comportementalistes du contrôle de gestion – la participation des décideurs à l'élaboration de leur budget, l'importance de la réalisation de leurs objectifs budgétaires pour l'évaluation de leur performance par leurs supérieurs hiérarchiques, leur engagement vis-à-vis de leurs objectifs, leur implication dans l'entreprise, etc. – gagneront à être étudiées à la lumière de leur impact sur cette nouvelle variable. En effet, leur impact respectif sur la performance du contrôle de gestion devrait être plus fort que leur impact direct sur la performance organisationnelle, cette dernière étant soumise à bien d'autres influences.

Nous pensons qu'il serait également intéressant d'intégrer la variable « performance du contrôle de gestion » dans le cadre de recherches focalisées sur un outil ou une méthode de comptabilité de gestion ou de contrôle de gestion. À titre d'exemple, au-delà des travaux à vocation exclusivement descriptive sur la diffusion ou le contenu fréquent du tableau de bord ou du Balanced scorecard (Herstenstein et Platt 2000 ; Kald et Nilsson 2000 ; Gehrke et Horvath 2002 ; Bremser et Barsky 2004 ; Nielsen et Sorensen 2004 ; Jordan 2005), une bonne part des travaux relatifs à ces méthodes vise à favoriser la pertinence de leur utilisation et de leur adaptation (voir par exemple Kald et Nilsson 2000, Bourguignon *et al.* 2002, Norreklit 2003 ou Cauvin et Bescos 2005). Le développement et l'opérationnalisation de la variable « performance du contrôle de gestion » permettraient ainsi d'aller plus loin en mesurant l'impact sur cette variable de l'adoption de ces outils ou de certaines de leurs caractéristiques de contenu, de mise en place ou d'utilisation. De même, des auteurs travaillent à l'identification de typologies du contrôle de gestion (par exemple Trahand 1980 ; Godener et Fornerino 2005 ; Lambert et Sponem 2008). La contingence des différents systèmes de contrôle de gestion observés en fonction de l'environnement des entreprises pourrait être étudiée au regard du lien avec la performance du contrôle de gestion. En deuxième lieu, le test de nos hypothèses a permis de valider le pouvoir explicatif réel de la satisfaction des managers non fortement opportunistes vis-à-vis du contrôle de gestion, sur leurs performances managériales. Ce pouvoir explicatif pourrait être augmenté dans certaines conditions et la mise en évidence d'éventuelles variables modératrices, listées précédemment, constituerait un prolongement particulièrement intéressant du travail réalisé jusqu'ici. D'autres modes de collecte de données, telles que la conduite d'entretiens semi-ouverts, pourraient aussi permettre d'enrichir les échelles de mesure des variables (ex : l'opportunisme des managers) et de développer le modèle en faisant émerger de nouvelles facettes de la réalité (ex : des leviers complémentaires de la satisfaction).

En troisième lieu, la recherche réalisée apporte dès aujourd'hui la confirmation de l'importance particulière de certaines qualités classiques du contrôle de gestion, comme par exemple les délais de diffusion et le volume d'information, mais aussi des qualités moins reconnues jusqu'à présent comme l'intérêt montré par le contrôleur de gestion aux problématiques de son « client interne » ou la possibilité

qu'à ce dernier de partager ses idées avec son contrôleur de gestion. Des recherches futures pourront être engagées en vue d'identifier d'autres leviers de la satisfaction que ceux étudiés ici ainsi que leurs influences respectives sur la satisfaction. Il sera également intéressant de déterminer d'éventuels effets modérateurs, cette fois de la relation entre les attributs de la satisfaction et cette dernière, liés à des natures d'attentes différentes selon les managers ; on peut ainsi imaginer que les attentes des managers soient différentes selon le niveau de rattachement hiérarchique du contrôle de gestion. Par ailleurs, il sera intéressant de mener une recherche qualitative dans le prolongement de notre travail pour affiner les dimensions de la satisfaction que nous avons étudiées, en vue de pouvoir intégrer des items qui n'ont pu être retenus dans la recherche présentée ici (« *Les informations reçues du contrôleur de gestion sont facilement compréhensibles* », « *Les informations fournies par le contrôleur de gestion sont fiables* »). Pour compléter ces différents apports, un prolongement de cette recherche consisterait à intégrer la variable « satisfaction des dirigeants vis-à-vis du contrôle de gestion ». La question essentielle du type de client interne à satisfaire en priorité pour maximiser la performance organisationnelle pourrait ainsi être travaillée dans ce cadre.

D'un point de vue plus managérial, nos résultats suggèrent, en pratique, (i) la mise en place d'enquêtes de satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion et (ii) pour ce faire, le recours à l'échelle de mesure proposée ici. Nous devons noter cependant que, dans le cas d'une enquête interne, la nécessité de départager les managers fortement opportunistes des autres risque d'être délicate au travers d'un questionnaire, les répondants étant vraisemblablement plus enclins à masquer leurs pratiques véritables que lors d'une enquête multi-entreprises à des fins purement académiques. D'autres moyens d'identification des managers fortement opportunistes sont donc à développer, ce qui constitue une autre piste de recherche ultérieure. La connaissance de ces éléments a une portée opérationnelle immédiate et la performance du contrôle de gestion des entreprises qui en tiendront compte devrait en être améliorée... et rejaillir sur la performance des managers, et par là sur celle de l'entreprise.

Cette recherche n'est évidemment pas exempte de limites. Tout d'abord, l'échantillon est de taille réduite et comporte des biais de réponses non contrôlés classiques (quelles sont les caractéristiques des répondants qui acceptent de répondre au questionnaire?). Par ailleurs, nous n'avons pas évalué l'importance de chacun des items de la performance managériale, et un indice calculé avec pondération pourrait être plus pertinent. Enfin, le mode de sélection des individus opportunistes utilisé ici pourrait sans doute être amélioré. On pourrait qualifier les limites évoquées ici de méthodologiques (car les limites d'ordre conceptuelles sont en fait évoquées dans les prolongements, plus haut).

Notes

1. Nous ne détaillerons ici ni les controverses autour de la définition du concept de satisfaction, ni celles autour des divergences entre qualité perçue et satisfaction (pour une synthèse complète, voir Oliver 1997). Et comme le suggère Zeithaml (2000) dans un article jugé référent par les différents courants de littérature concernés, nous considérerons ces deux dénominations comme interchangeables.
2. Chaque questionnaire est revenu avec indication de la fonction et du nom du répondant (auquel un traitement anonyme et la confidentialité des données avaient été garantis), ce qui a permis de vérifier la réalité du répondant par sondage téléphonique aléatoire sur les questionnaires reçus. Quelques questionnaires incomplets, illisibles, ou mal renseignés ont également été ôtés de l'échantillon.
3. Nous avons de plus pris la précaution de faire une analyse en composantes principales additionnelle sans y inclure les deux items transférés de la dimension technique à la dimension accompagnement, de façon à vérifier que les résultats concernant les items éliminés étaient les mêmes.
4. L'ensemble des équations correspond à : 1) des équations de régression linéaires classiques entre les variables latentes (qualité, satisfaction et performance managériale) et les variables mesurées (questions posées relatives à chaque variable latente) et 2) des équations de régression linéaires classiques entre les variables latentes entre elles, correspondant aux hypothèses. L'ensemble de ce système d'équations est résolu par une méthode simultanée d'analyse de la structure de covariance (Jöreskog 1971).
5. Cet indice est légèrement plus faible que le seuil prescrit par la littérature, mais il peut être considéré comme acceptable en raison de sa sensibilité à la taille de l'échantillon (Gerbing, Hamilton et Freeman, 1994)
6. Ces papiers traitent selon les cas de *managerial performance*, *job performance* ou *SBU performance*.

Bibliographie

- Anderson, J.-C., Gerbing, D.W. (1988). Structural equation modeling in practice; a review and recommended two-step approach. *Psychological bulletin* 103 (3) : 411-423.
- Anthony, R.N. (1965). *Planning and control systems, a framework for analysis*. Boston: Division of research, Graduate school of business administration, Harvard University.
- Anthony, R.N. (1988). *The Management Control Function*. Boston: Harvard University Press.
- Argyris, C. (1952). *The impact of budgets on people*. New York: Controllship Foundation.
- Bagozzi, R.P. (1994). Structural Equation Models in Marketing Research: Basic Principles. In *Principles of Marketing Research*, (R. Bagozzi, ed.), Oxford: Blackwell, 317-385.
- Bakar, R.A., Salleh, A.L., Ling, L. C (2008). How we do things around here: implications of corporate culture on job performance. *The Business Review* 9(2) : 339-344.
- Bell, S.J., Auh, S., Smalley, K. (2005). Customer relationship dynamics: service quality and customer loyalty in the context of varying levels of customer expertise and switching costs. *Journal of the Academy of Marketing Science* 33 (2) : 169-183.
- Berry, L. (1981). The employee as customer?. *Journal of Retailing Banking* 3 (March) : 33-40.
- Bescos, P.L., Dobler, P., Mendoza, C., Naulleau, G. (1995). *Contrôle de gestion et management*. Paris: Montchrestien, 3^e édition.
- Bescos, P.L., Mendoza, C. (1999). *Manager cherche information utile désespérément*. Paris: L'Harmattan.
- 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) : 109-126.
- Bouquin, H. (1997). Contrôle. In *Encyclopédie de gestion* (Eds, Simon, Y., Joffre P.), Paris: Economica, 2^e édition : 551-566.
- Bouquin, H. (2000). Contrôle et stratégie. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (Ed, Colasse B.), Paris: Economica, 533-545.

- Bouquin, H. (2003). *La comptabilité de gestion*. Paris : PUF : Que sais-je?, 3^e édition.
- Bourguignon, A. (2001). Évaluer les performances (I) : Comment penser ensemble GRH et contrôle de gestion. *Management et Conjoncture Sociale* 604 : 16-19.
- Bourguignon, A., Malleret, V., Norreklit, H. (2002). L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du Balanced Scorecard. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 8 (1) : 7-32.
- Bowen, D.E., Schneider, B. (1988). Services marketing and management: implication for organisational behaviour. In *Research in Organisational Behavior* (Eds, Staw, B., Cummings, L.L.), JAI Press Greenwich 10.
- Bremser, W.G., Barsky, N.P. (2004). Utilizing the balanced scorecard for R&D performance measurement. *R&D Management* 34 (3) : 229-238.
- Brown, T.J., Churchill, G.A., Peter, J.-P. (1993). Improving the measurement of service quality. *Journal of Retailing* 69 (1) : 127-139.
- Buttle F. (1996). SERVQUAL: review, critique, research agenda. *European Journal of Marketing* 30 (1) : 8-32.
- Byrne, S., Pierce, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European Accounting Review* 16 (3) : 469-498.
- Caplan, E.H. (1992). The behavioral implications of management accounting. *Management International Review* 32 : 92-102.
- Cauvin, E., Bescos, P.-L. (2005). Les déterminants du choix des indicateurs dans les tableaux de bord des entreprises françaises : une étude empirique. *Finance Contrôle Stratégie* 8 (1) : 5-25.
- Chiapello, E. (1990). Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction?. *Échanges* 92 (4^e trimestre) : 7-11.
- Chong, V.K., Chong, K.M. (1997). Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: a note on the intervening role of management accounting systems. *Accounting and Business Research* 22 (4) : 268-276.
- Choo, F., Tan, K.B. (1997). A study of the relations among disagreement in budgetary performance evaluation style, job-related tension, job satisfaction and performance. *Behavioral Research in Accounting* 9 : 199-218.
- Churchill, G.A. Jr. (1979). A paradigm for developing better measures of marketing constructs. *Journal of Marketing Research* 16 (1) : 64-73.
- Cronbach, L.J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika* 16 (3) : 297-334.
- Cyert, R.M., March, J.-G. (1963). *A behavioral theory of the firm*. Prentice-Hall.
- Diamantopoulos, A., Winklhofer, H.M. (2001). Index construction with formative indicators: an alternative to scale development. *Journal of Marketing Research* 38 (2) : 269-277.
- Dunk, A.S. (1990). Budgetary participation, agreement on evaluation criteria and managerial performance: a research note. *Accounting, Organizations and Society* 15(3) : 171-178.
- Dunk, A.S. (1993). The effects of job-related tension on managerial performance in participative budgetary settings. *Accounting, Organizations and Society* 18 (7/8) : 575-585.
- Dupuy, Y. (1999). Faire de la recherche en contrôle de gestion?. In *Faire de la recherche en contrôle de gestion* (Ed, Dupuy, Y.). Paris : Vuibert : Collection Fnege : 1-8.
- Eiglier, P., Langeard, E. (1987). *Servuction, le marketing des services*. McGraw-Hill.
- Fiol, M. (1991). *La convergence des buts dans l'entreprise*. Doctorat d'État en sciences de gestion, Université Paris IX Dauphine.
- Fornell, C. (1992). A national customer satisfaction barometer: The Swedish experience. *Journal of Marketing* 56 (1) : 6-21.
- Fornell, C., Johnson, M.D., Anderson, E.W., Jaesung, C., Bryant, B.E. (1996). The American customer satisfaction index: Nature, purpose, and findings. *Journal of Marketing* 60 (4) : 7-18.
- Fornell, C., Larcker, D.F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research* 18 (1) : 39-50.
- Frost, F., Kumar, M. (2000). INTSERVQUAL – an internal adaptation of the GAP model in a large

- service organisation. *The journal of services marketing* 14 (5): 358-351.
- Garrison, R.H., Noreen, E.W. (2000). *Managerial accounting*, Irwin McGraw-Hill, 9^e édition.
- Gehrke, I., Horvath, P. (2002). Implementation of performance measurement: a comparative study of French and German organizations. In *Performance Measurement and Management Control* (Eds, Epstein, M., Manzoni, J.F.) 12: 159-180.
- Gerbing, D.W., Anderson, J.-C. (1988). An update paradigm for scale development incorporating unidimensionality and its assessment. *Journal of Marketing Research* 25 (2): 186-192.
- Godener, A., Fornerino, M. (2005). Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 11(1): 121-140.
- Govindarajan, V., Gupta, A.K. (1985). Linking control systems to business unit strategy. *Accounting, Organisations and Society* 10: 51-56.
- Govindarajan, V. (1986). Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance: universalistic and contingency perspectives. *Decisions Science* 17: 496-516.
- Grönroos, C. (1984). A service quality model and its implications in marketing. *European journal of marketing* 18 (4): 36-44.
- Hair, J.-F., Anderson, R.E., Tatham, R.L., Black, W.C. (1998). *Multivariate data analysis*. Upper Saddle River, NJ, Prentice Hall.
- Hartmann, F.G.H. (2000). The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory. *Accounting, Organisations and Society* 25: 451-482.
- Herstentstein, J.H., Platt, M.B. (2000). Performance measures and management control in new product development. *Accounting Horizons* 14 (3): 303-323.
- Horngren, C.T., Datar, S.M., Foster, G. (2006). *Cost accounting a managerial emphasis*. 12^e édition, Pearson: Prentice Hall.
- Howard, J.A., Sheth, J.N. (1969). *The Theory of Buyer Behavior*. New York: Wiley & Sons.
- Hu, L.T., Bentler, P.M. (1998). Fit indices in covariance structure modeling: sensitivity to underparameterized model misspecification. *Psychological Methods* 3 (4): 424-53.
- Johnson, H.T., Kaplan, R.S. (1987). *Relevance lost, the rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press.
- Jordan, H. (1998). *Planification et contrôle de gestion en France en 1998*. Cahiers de recherche, Groupe HEC, CR 644/1998.
- Jordan, H. (2005). Enquête 2004 HEC – DFCG, contrôle de gestion et performance. *Échanges* 218: 14-17.
- Jöreskog, K.G. (1971). Statistical analysis of sets of congeneric tests. *Psychometrika* 36 (2): 109-33.
- Kald, M., Nilsson, F. (2000). Performance measurement at Nordic companies. *European Management Journal* 18 (1): 113-127.
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (1992). The balanced scorecard – Measures that drive performance. *Harvard Business Review* January-February: 71-79.
- Kekre, S., Mayuram, S.K., Srinivasan, K. (1995). Drivers of Customer Satisfaction for Software Products: Implications for Design and Service Support. *Management science* 41 (9): 1456-1470.
- Kren, L. (1997). The role of accounting information in organizational control: the state of the art. In *Behavioral accounting research, foundations and frontiers* (Eds, Arnold, V., Sutton, S.G.), American accounting association, 1-48.
- LaBarbera, P.A., Mazursky, D. (1983). A longitudinal assessment of consumer satisfaction/dissatisfaction: The dynamic aspect of the cognitive process. *Journal of Marketing Research* 20 (4): 393-404.
- Lai, S.F, Hsiao, Y.C., Yang, Y.F., Huang, Y.C., Lee, I.C. (2009). The mediating influence of service quality satisfaction and information trust on the e-CRM process model: an empirical bank marketing research. *The journal of American Academy of Business* 15(1): 243-253.
- Laitinen, E.K. (2004). Nonfinancial Factors as Predictors of Value Creation: Finnish Evidence. *Review of Accounting and Finance* 3(3): 84-130.
- Lambert, C., Sponem, S. (2008). *La fonction contrôle de gestion: proposition d'une typologie*. 29^e congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Cergy-Pontoise.
- Langevin, P., Naro, G. (2003). *Contrôle et comportements: une revue de la littérature Anglo-saxonne*.

- 24^e congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité: Louvains la Neuve.
- Lau, C.M., Low, L.C., Eggleton, I.R.C. (1997). The interactive effect of budget emphasis, participation and task difficulty on managerial performance: a cross-cultural study. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 10(2): 175-190.
- Lesca, H., Lesca, E. (1995). *Gestion de l'information: qualité de l'information et performances de l'entreprise*. Litec.
- Llosa, S. (1997). L'analyse de la contribution des éléments du service à la satisfaction: un modèle tétraclasse. *Décisions Marketing* 10(1): 81-88.
- Lorino, P. (1995). *Comptes et récits de la performance, Essai sur le pilotage de l'entreprise*. Paris: Les éditions d'organisation.
- Lorino, P. (1997). *Méthodes et pratiques de la performance*. Paris: Les éditions d'organisations.
- Mels, G., Boshoff, C., Nel, D. (1997). The dimensions of service quality: the original European perspective revisited. *The Service Industries Journal* 17(1): 173-189.
- Merchant, K.A. (1985). Budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society* 10 (2): 201-210.
- Mintzberg, H. (1982). *Structure et dynamique des organisations*. Paris: Les éditions d'organisation.
- Ngobo, P.V. (1997). *Les standards de comparaison dans les modèles de satisfaction des consommateurs: structure, dynamique et conséquences*. Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Montpellier II.
- Nielsen, S., Sorensen, R. (2004). Motives, diffusion and utilisation of the balanced scorecard in Denmark. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation* 1(1): 103-124.
- Nobre, T. (2001). Le contrôleur de gestion de la PME. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 7(1): 129-146.
- Norreklit, H. (2003). The balanced Scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard. *Accounting, Organizations and Society* 28: 591-619.
- Nouri, H., Parker, R.J. (1998). The relationship between budget participation and job performance: the role of budget adequacy and organizational commitment. *Accounting, Organizations and Society* 23 (5/6): 467-483.
- Oliver, R.L. (1997). *Satisfaction: a behavioral perspective on the consumer*. New York, The McGraw-Hill Companies, Inc.
- Onsi, M. (1973). Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack. *The Accounting Review* 48: 535-548.
- Oriot, F. (2001). Managers, que faites-vous de vos contrôleurs de gestion?. *Management et Conjoncture Sociale* 604: 43-49.
- Otley, D., Fakiolas, A. (2000). Reliance on accounting performance measures: dead end or new beginning?. *Accounting, Organizations and Society* 25: 497-510.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V., Berry, L. (1985). SERVQUAL: a multiple-item scale for measuring consumer perceptions of service quality. *Journal of Retailing* 64(1): 12-39.
- Pereira, G.M, Osburn, H.G. (2007). Effects of participation in decision making on performance and employee attitudes: a quality circles meta-analysis. *Journal of Business Psychology* 22: 145-153.
- Pierce, B., O'Dea, T. (2003a). Management accounting information and needs of managers – Perceptions of managers and accountants compared. *The British Accounting Review* 35: 257-290.
- Pierce, B., O'Dea, T. (2003b). Managers, accountants and yet another expectations gap. *Accountancy Ireland* 35 (6): 8-10.
- Sathe, V. (1983). The Controller's Role in Management. *Organizational Dynamics* 11 (3): 31-48.
- Schultz, R.L., Slevin, D.P. (1975). *Implementing Operations Research / Management Science*. New York: American Elsevier.
- Sharma, N., Patterson, P.G. (1999). The impact of communication effectiveness and service quality on relationship commitment in consumer, professional services. *The Journal of Services Marketing* 13 (2): 151-170.
- Sheridan, T. (1994). A new frame for financial management (part III). *Management Accounting* 72 (3): 50-53.
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: new

- perspectives. *Accounting, Organizations and Society* 15 (1-2): 127-143.
- Simons, R. (1995). Control in an age of empowerment. *Harvard Business Review* Mars-avril: 80-98.
- Soobaroyen, T., Poorundersing, B. (2008). The effectiveness of management accounting systems, Evidence from functional managers in a developing country. *Managerial Auditing Journal* 23(2): 187-219.
- Trahand, J. (1980). *Étude des processus de planification et de contrôle dans les entreprises. Création d'une typologie et essai d'interprétation*. Doctorat d'État en sciences de gestion, Grenoble: Université des sciences sociales de Grenoble II.
- Walumbwa, F.O., Avolio, B., Zhu, W. (2008). How transformational *leadership* weaves its influence on individual job performance: the role of identification and efficacy beliefs. *Personnel Psychology* 61(4): 793-825.
- Wegmann, G. (2000). Les tableaux de bord stratégiques: Analyse comparative d'un modèle nord-américain et d'un modèle suédois. *Gestion 2000*: 19-35.
- Yi, Y. (1990). A critical review of consumer satisfaction. In *Review of Marketing* (Ed, Zeithaml, V.A.), American Marketing Association, 68-123.
- Zeithaml, V. (2000). Service quality, profitability, and the economic worth of customers: What we know and what we need to learn. *Journal of the Academy of Marketing Science* 28(1): 67-85.

Annexe 1. Fiabilité et validité de l'échelle de mesure des attributs de la satisfaction

		Attributs de la satisfaction	
		Dimension Conseil 5 items conservés	Dimension Technique 3 items conservés
ACP	Var. expl.	44,431 %	18,285 %
	Communautés	> 0,571	> 0,564
AFC	Paramètres moyens	> 0,565	
	p-value	< 0,001	
	Chi2/ddl	2,178	
	RMSEA	0,080	
	SRMR	0,055	
Fiabilité	α	0,842	0,850
	P	0,885	0,787
Validité Convergente	ρ_{vc}	0,613	0,555