

AVERTISSEMENT

Ce document est le fruit d'un long travail approuvé par le jury de soutenance et mis à disposition de l'ensemble de la communauté universitaire élargie.

Il est soumis à la propriété intellectuelle de l'auteur : ceci implique une obligation de citation et de référencement lors de l'utilisation de ce document.

D'autre part, toute contrefaçon, plagiat, reproduction illicite de ce travail expose à des poursuites pénales.

Contact : portail-publi@ut-capitole.fr

LIENS

Code la Propriété Intellectuelle – Articles L. 122-4 et L. 335-1 à L. 335-10

Loi n° 92-597 du 1^{er} juillet 1992, publiée au *Journal Officiel* du 2 juillet 1992

<http://www.cfcopies.com/V2/leg/leg-droi.php>

<http://www.culture.gouv.fr/culture/infos-pratiques/droits/protection.htm>

Université Fédérale



Toulouse Midi-Pyrénées

THESE

En vue de l'obtention du

DOCTORAT DE L'UNIVERSITE DE TOULOUSE

Délivré par l'Université Toulouse 1 Capitole

Discipline : Sciences de Gestion

Présentée et Soutenue par :

Mauricette Sonia HOUNGBO

Le 11 Octobre 2018 à 10h 30

Inopérance du contrôle de gestion dans les entreprises publiques béninoises : un problème de cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles

Doctoral Programme – Toulouse School of Management (TSM)

Unité de recherche :

Centre de Recherche en Management –UMR 5303

Directeur de thèse :

Monsieur Christophe GODOWSKI, Maître de conférences HDR

TSM – Université de Toulouse 1 Capitole

Rapporteurs :

Madame Fabienne VILLESEQUE-DUBUS, Professeur des Universités

IAE de Perpignan – Université Perpignan Via Domitia

Monsieur Philippe CHAPPELLIER, Professeur des Universités

Polytech Montpellier – Université de Montpellier

Suffragants :

Monsieur Jean DESMAZES, Professeur des Universités

Université de La Rochelle

Madame Nathalie BENET, Maître de conférences

TSM – Université de Toulouse 1 Capitole

Monsieur Jonathan MAURICE, Maître de conférences

TSM – Université de Toulouse 1 Capitole

Université Fédérale



Toulouse Midi-Pyrénées

THESE

En vue de l'obtention du

DOCTORAT DE L'UNIVERSITE DE TOULOUSE

Délivré par l'Université Toulouse 1 Capitole

Discipline : Sciences de Gestion

Présentée et Soutenue par :

Mauricette Sonia HOUNGBO

Le 11 Octobre 2018 à 10h 30

Inopérance du contrôle de gestion dans les entreprises publiques béninoises : un problème de cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles

Doctoral Programme – Toulouse School of Management (TSM)

Unité de recherche :

Centre de Recherche en Management –UMR 5303

Directeur de thèse :

Monsieur Christophe GODOWSKI, Maître de conférences HDR

TSM – Université de Toulouse 1 Capitole

Rapporteurs :

Madame Fabienne VILLESEQUE-DUBUS, Professeur des Universités

IAE de Perpignan – Université Perpignan Via Domitia

Monsieur Philippe CHAPPELLIER, Professeur des Universités

Polytech Montpellier – Université de Montpellier

Suffragants :

Monsieur Jean DESMAZES, Professeur des Universités

Université de La Rochelle

Madame Nathalie BENET, Maître de conférences

TSM – Université de Toulouse 1 Capitole

Monsieur Jonathan MAURICE, Maître de conférences

TSM – Université de Toulouse 1 Capitole

*« L'université n'entend ni approuver ni désapprouver les
opinions particulières de l'auteur. »*

DEDICACES

*Je dédie avec amour et reconnaissance à,
mes parents Maurice HOUNGBO et Agathe FADAIRO,
ma belle-mère Monique ADIDO,
mon tendre époux Roch ADIDO et nos filles Roxane et Rosa-Mystica,
ma belle-sœur Chantal AGBO.*

REMERCIEMENTS

Quatre années se sont écoulées, et aujourd'hui l'arrivée est si proche qu'elle paraît irréaliste. La soutenance n'est pas une fin en soi, mais plutôt une étape, un nouveau point de départ... En regardant en arrière, je comprends que je n'y serais jamais arrivée seule, je veux alors témoigner ma reconnaissance à tous ceux qui ont participé à la réalisation de cette thèse :

à monsieur Christophe GODOWSKI, Maître de conférences HDR d'avoir accepté d'encadrer cette thèse, de m'avoir fait confiance tout au long de ces années (sans oublier l'année de complément de recherche), de m'avoir consacré son temps et sa patience, de m'avoir surtout encouragée à des moments où le doute prenait le pas sur la motivation. Ses conseils, ses remarques, sa disponibilité, son écoute et sa compréhension ont largement contribué à ce que cette thèse arrive à son terme. Je suis redevable envers ses grandes qualités humaines ainsi qu'au partage des fructueuses réflexions intellectuelles ;

à madame Fabienne VILLESEQUE-DUBUS, Professeur des Universités, et à monsieur Philippe CHAPPELLIER, Professeur des Universités, de me faire l'honneur d'être les rapporteurs de ma thèse. Merci pour le temps de lecture et d'évaluation qui apporteront, sans aucun doute, une contribution significative à ma formation de chercheuse ;

au Professeur Jean DESMAZES, dont la présence au sein de mon jury de thèse m'honore particulièrement ;

à madame Nathalie BENET, Maître de Conférences, pour ses commentaires toujours pertinents et sa disponibilité ; monsieur Jonathan MAURICE, Maître de Conférences, d'avoir accepté de participer au jury ;

au Professeur Michèle SABOLY pour sa grandeur humaine et ses conseils inestimables qui m'ont accompagnée depuis le complément de recherche à ce jour. Je ne la remercierai jamais assez de m'avoir accordée un réel intérêt, tant à ma personne (une si grande affection) qu'à mes travaux de recherche.

Je tiens également à remercier l'ensemble des chercheurs en comptabilité – contrôle de gestion du CRM, du LGCO et de TBS pour leurs remarques constructives durant les ateliers doctoraux, et notamment les discutants de mes avancements de thèse.

Merci à tous les membres de l'école doctorale ainsi qu'aux responsables administratifs de TSM.

A HOUNGBO Gloria – Térance – Patricia – Melchior, ADIDO Hans – Monika – Johann, KOUASSI Jean-Claude – Anne-Sylvie – Amada, TOVIDEDJO Richard, AVIH Hector, AWOUITI Hubert, je vous remercie pour cette unité familiale.

Je remercie tous ceux qui m'ont donné leur amitié et que j'affectionne ; une pensée à Nelly HOUNSINO (une amitié sans fin Nel), à Charles ZINSOU (tous ces moments partagés durant la thèse), à Florence SAIZONOU (ma saflom), à la Sœur Chimène GBEHADE ainsi qu'à tous mes relecteurs.

Aux familles HOUNGBO, FADAIRO, ADIDO et AGBO.

RESUME ET MOTS CLEFS

Résumé : *Inopérance du contrôle de gestion dans les entreprises publiques Béninoises : un problème de cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles.*

Cette thèse porte sur l'inopérance du contrôle de gestion qui est définie comme la déconnexion d'un modèle de ses pratiques réelles. Ce problème empirique nous a paru digne d'intérêt, car le mode de contrôle instauré sous la pression des bailleurs de fonds ne semble pas donner les résultats escomptés, notamment en matière d'influence des comportements.

La présente étude vérifie d'abord, par une démarche scientifique de nature essentiellement qualitative que le contrôle de gestion instauré est bien inopérant. Ensuite, ce travail propose une matrice de cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles. La thèse revisite ainsi les fondamentaux du mode de contrôle qui apporte un éclairage en mobilisant une typologie orientée sur l'activité – l'individu – l'organisation. La quête d'un caractère opérant conduit à interpréter l'implantation du contrôle de gestion à l'aide des théories institutionnelles. Ce cadre repose sur l'idée selon laquelle, l'institutionnalisation est le processus de reconnaissance formelle d'une manière de faire, de son incorporation dans les pratiques quotidiennes et nécessite non seulement les normes, les pratiques mais surtout les valeurs organisationnelles.

Les résultats montrent une institutionnalisation inaboutie que l'horizon de temps ne peut justifier. Le processus d'institutionnalisation du mode de contrôle par les résultats se trouve ainsi bloquer à la théorisation. Ce blocage se comprend car à cette étape, les acteurs ne sont pas convaincus que le contrôle de gestion par les résultats soit la solution irrémédiable au problème posé. Un découplage s'observe ainsi entre les pratiques de ce mode de contrôle et les discours. L'inopérance se comprend encore mieux lorsque les analyses révèlent un problème de cohérence entre le mode de contrôle par les résultats et les valeurs organisationnelles des entreprises publiques béninoises. L'observation des valeurs organisationnelles des entreprises publiques béninoises reposant sur la matrice de cohérence proposée, seraient plus en adéquation avec le contrôle par le clan et la hiérarchie.

Mots clés : Contrôle de gestion, Inopérance, Cohérence, Valeurs organisationnelles, Entreprises publiques.

Abstract: *Inadequate management control in Beninese public enterprises: a problem of coherence between the control mode and the organizational values.*

This thesis deals with the inoperability of management control, which is defined as the disconnection of a model from its real practices. This empirical problem seemed worthy of interest because the mode of control instituted under the pressure of the donors does not seem to give the expected results, especially in terms of influence of behavior.

This study first verifies, through a scientific approach of essentially qualitative nature, that the management control introduced is ineffective. Then, this work proposes a coherence matrix between the control mode and the organizational values. The thesis thus revises the fundamentals of the control mode, which sheds light by mobilizing a typology oriented on the activity - the individual - the organization. The quest for an operating character leads to the interpretation of the implementation of management control using institutional theories. This framework is based on the idea that institutionalization is the process of formally recognizing a way of doing things, of incorporating them into daily practices and requires not only norms, practices but above all organizational values.

The results show an unfinished institutionalization that the time horizon can not justify. The process of institutionalizing the control mode by the results is thus blocking the theorization. This blocking is understandable because at this stage, the actors are not convinced that the management control by the results is the irremediable solution to the problem. Decoupling is thus observed between the practices of this mode of control and the speeches. Inoperability is even better understood when the analyzes reveal a problem of coherence between the mode of control by the results and the organizational values of the Beninese public enterprises. The observation of the organizational values of Beninese public enterprises based on the proposed coherence matrix would be more in line with the control by the clan and the hierarchy.

Key words: Management Control, Inoperability, Coherence, Organizational Values, Public Enterprises.

SOMMAIRE

REMERCIEMENTS	2
RESUME ET MOTS CLEFS	3
SOMMAIRE	4
INTRODUCTION GENERALE.....	6
PARTIE 1 : ARGUMENTS THEORIQUES ET METHODOLOGIQUES : LA RECHERCHE D'UN CADRE DU CONTROLE DE GESTION OPERANT	21
CHAPITRE 1 : DU CONTEXTE DE LA RECHERCHE A L'EMERGENCE DE LA PROBLEMATIQUE DU CONTROLE DE GESTION.....	24
Section 1 : Les spécificités de l'entreprise publique en Afrique	24
Section 2 : L'enjeu de l'entreprise publique au Bénin et ses difficultés.....	32
Section 3 : Positionnement et problématique du contrôle de gestion	40
Conclusion du Chapitre 1	51
CHAPITRE 2 : LE CADRE CONCEPTUEL ET THEORIQUE D'INTERPRETATION DU CONTROLE DE GESTION OPERANT.....	53
Section 1 : Le cadre conceptuel du contrôle de gestion.....	54
Section 2 : Le cadre théorique d'interprétation du contrôle de gestion	81
Conclusion du chapitre 2	120
CHAPITRE 3 : LE CADRE METHODOLOGIQUE DE LA RECHERCHE.....	123
Section 1 : Positionnement interprétativiste	123
Section 2 : La collecte des données de la recherche	127
Section 3 : Traitement - Analyse des données – Validité de la recherche	145
Conclusion du Chapitre 3	161
Conclusion de la partie 1	162
PARTIE 2 : ANALYSE EMPIRIQUE DANS LES ENTREPRISES PUBLIQUES AU BENIN : VERS UNE COMPREHENSION DE L'INOPERANCE DU MODE DE CONTROLE PAR LES RESULTATS.....	166
CHAPITRE 4 : L'INSTITUTIONNALISATION INABOUTIE DU CONTROLE DE GESTION AXE SUR LES RESULTATS.....	168
Section 1 : Secousses et désinstitutionnalisation des pratiques dans les entreprises publiques béninoises	168
Section 2 : Emergence bloquée à la théorisation du mode de contrôle instauré dans les entreprises publiques béninoises	178
Conclusion du chapitre 4	213
CHAPITRE 5 : L'ECHEC DU CONTROLE DE GESTION PAR LES RESULTATS : UNE INCOHERENCE ENTRE LE MODE DE CONTROLE ET LES VALEURS ORGANISATIONNELLES	216
Section 1 : Absence de conformité entre les pratiques et les discours du contrôle par les résultats	216
Section 2 : Incohérence entre les valeurs organisationnelles des entreprises publiques béninoises et le contrôle de gestion par les résultats.....	239
Conclusion du chapitre 5	253
CHAPITRE 6 : DISCUSSION : LA COHERENCE ENTRE LE MODE DE CONTROLE ET LES VALEURS ORGANISATIONNELLES COMME MOYEN D'OBTENTION D'UN CONTROLE DE GESTION OPERANT.....	255
Section 1 : Proposition d'un cadre interprétatif institutionnel intégrant un contrôle de gestion opérant	256
Section 2 : La complémentarité entre le contrôle axé sur le clan et le contrôle par la hiérarchie	260
Section 3 : Les implications de l'échec du contrôle de gestion par les résultats	266
Conclusion du chapitre 6	272
Conclusion de la deuxième partie	273
Conclusion générale	276
BIBLIOGRAPHIE.....	285
ANNEXES	301
LISTE DES ACRONYMES.....	361
LISTE DES TABLEAUX.....	363
LISTE DES SCHEMAS.....	363
TABLE DES MATIERES.....	364

INTRODUCTION GENERALE

- 1- Les difficultés autour du contrôle de gestion
- 2- L'entreprise publique au Bénin et son enjeu
- 3- Le positionnement dans les recherches en contrôle de gestion
- 4- Problématique
- 5- Cadre conceptuel et théorique du contrôle de gestion
- 6- Choix méthodologiques
- 7- Structure de la thèse

INTRODUCTION GENERALE

Bouquin (2010) soulevait déjà les difficultés d'un contrôle de gestion instauré dans les entreprises. « *Le contrôle de gestion soulève tant de questions plus difficiles qu'il semble bien que le contrôle pose lui-même problème... Si l'on savait où l'argent va ou l'on peut démontrer qu'il est bien employé, l'on saurait aussi mieux finaliser et spécifier ses enjeux... Lorsque certaines situations deviennent incontrôlables, cela n'ouvre pas seulement une solution. Il est possible de transformer la situation soit en réduisant les risques nés d'un contrôle incomplet, soit en modifiant la situation pour la rendre contrôlable... Dans l'une ou l'autre des solutions, chercher à contrôler c'est peut-être perdre le contrôle, c'est risquer d'étouffer ... son apport le plus précieux ... car... l'organisation repose sur le contrôle et sa pérennité repose sur sans doute ses défauts...* » (Bouquin 2010). Ces difficultés liées au contrôle de gestion sont transposables au niveau des entreprises publiques béninoises. Ces entreprises, en effet, ont connu des difficultés au cours de l'implémentation du contrôle de gestion.

1- Les difficultés autour du contrôle de gestion

Dans l'étude menée au cours du Master 2 Recherche, nous avons pu constater que les entreprises publiques béninoises en proie à de nombreux scandales financiers et manœuvres frauduleuses ont été dans l'obligation de déployer un système de contrôle organisationnel. Selon Bouquin (2010), le contrôle organisationnel regroupe l'ensemble des dispositifs sur lesquels les dirigeants se basent pour maîtriser les décisions, les actions et les résultats. Le déploiement de différents dispositifs, tels que l'audit interne, le contrôle externe, le contrôle de gestion, le contrôle interne, l'inspection générale, ont été recommandés par la Banque Mondiale. Parmi les différents dispositifs de contrôle organisationnel, les bailleurs de fonds ont notamment imposé en premier lieu aux entreprises publiques de déployer un contrôle de gestion, présenté par la Banque Mondiale comme un moyen d'améliorer la gestion des ressources (Rapport de la Banque Mondiale, 1980). L'ensemble des entreprises publiques ont donc progressivement implémenté un contrôle de gestion prenant appui sur les

recommandations de la Banque Mondiale visant à instaurer un contrôle par les résultats. C'est la raison pour laquelle nous avons choisi de nous concentrer sur ce dispositif : le contrôle de gestion.

Cependant, force est de constater que l'objectif visé par la mise en place d'un contrôle de gestion n'a pas été atteint. La situation des entreprises publiques n'a pas connu l'amélioration souhaitée puisque les difficultés ont persisté. Cela a révélé une insatisfaction dans l'application de ce système de contrôle de gestion. Le contrôle de gestion laisse ainsi croire qu'il est inopérant, c'est-à-dire qu'il ne produit pas les effets souhaités. Une autre analyse demandée par les autorités gouvernementales en 1999, a révélé deux cent quatre-vingt-quatorze (294) affaires de scandales financiers. Cette insatisfaction a conduit les autorités gouvernementales à se questionner lors du conseil des ministres du 23 Mai 2011 sur la manière d'arriver à une meilleure applicabilité du contrôle de gestion.

Cette préoccupation des autorités gouvernementales a coïncidé avec notre problématique de recherche. Nous avons alors débuté la présente recherche avec l'objectif de comprendre les raisons pour lesquelles, le contrôle de gestion n'a pas contribué à améliorer les difficultés des entreprises publiques béninoises.

Nous avons donc choisi de mener nos recherches sur l'inopérance du contrôle de gestion dans les entreprises publiques béninoises.

2- L'entreprise publique au Bénin et son enjeu

Durant les premières décennies qui ont suivi l'indépendance, les structures économiques nationales commencèrent à se substituer à l'administration coloniale, l'essentiel des activités économiques était passé sous le contrôle de l'Etat. Le manque d'infrastructures de base adéquates telles que, l'électricité, l'eau, les routes et les hôpitaux a conduit à la création des entreprises publiques dans tous les secteurs de l'activité économique (eau, électricité, agriculture, commerce ...). Ces entreprises permettent à l'Etat d'intervenir à titre exclusif et d'exercer un pouvoir de direction et de contrôle. A travers des activités industrielles et commerciales, le pays devait pouvoir augmenter sa productivité et son niveau de vie. Leur développement devait jouer un rôle utile dans le financement des infrastructures. La

croissance de ce secteur fut si rapide que sur la période de 1974 à 1982, le portefeuille de l'Etat contenait soixante (60) entreprises publiques et semi-publiques.

En tant qu'un secteur indispensable pour l'économie du pays, l'entreprise publique a pour mission de favoriser la mise en valeur des richesses de la nation. L'existence de l'entreprise publique ne tient qu'au rôle de sa mission de service public. Elle constitue un instrument d'intervention de l'Etat pour réaliser l'intérêt général et construire une économie indépendante. Elle aide à résoudre les problèmes sociaux et développer les secteurs vitaux. Pour assurer ses fonctions régaliennes (sécurité, bien-être social...), le pays puise ses ressources financières, matérielles, logistiques dans les revenus que lui apportent les sociétés publiques. En 2017, le pays compte encore une vingtaine de sociétés d'Etat et une trentaine d'offices (voir annexe 1). Il faudrait signaler que, l'économie béninoise est fondée sur la fiscalité parce que le secteur informel¹ laisse échapper assez de ressources. Ces entreprises jouent un rôle important dans la plupart des secteurs économiques, et participent à la formation du produit intérieur brut². Près de la moitié des ressources utilisées dans le pays sont issues des entreprises publiques, soit un pourcentage de 51,4% issu du secteur tertiaire. Elles sont alors déterminantes et méritent que des réflexions soient menées pour son développement.

3-Le positionnement dans les recherches en contrôle de gestion

Selon Simons (1990), les recherches en contrôle de gestion visent souvent deux dimensions : la dimension normative qui consiste à saisir les fondements du contrôle de gestion et la dimension pragmatique qui se focalise sur la conceptualisation de la réalité du contrôle de gestion.

La dimension pragmatique vise plusieurs objectifs au regard desquels cette étude prend appui. A cet effet, l'amélioration du contrôle de gestion n'est effective qu'à travers les

¹ L'ensemble des activités économiques légales qui échappent à toute législation en vigueur.

² En 2017, le secteur primaire représente 25,4% du PIB ; le secteur secondaire 23,2% du PIB ; le secteur tertiaire 51,4% du PIB. <https://www.diplomatie.gouv.fr/fr/dossiers-pays/benin/presentation-du-benin/>

pratiques (Lorino 2008). La dimension pragmatique vise ainsi à mieux comprendre le contrôle de gestion, à déceler les décalages entre les exigences formelles et la réalité de l'entreprise (Rouleau 2007). C'est ainsi que plusieurs auteurs ont souligné que l'identification des difficultés du contrôle de gestion n'est possible que dans les pratiques réelles (Shields 1998; McGowan et Klammer 1997; Norris 2002). En outre, parmi les difficultés il faut noter que le contrôle vise à réduire les manœuvres frauduleuses (Ahn 2014). Le contrôle de gestion est implanté afin de rendre gérable les difficultés (Busco et Quattrone 2010).

Notre recherche s'inscrit dans cette dimension pragmatique autour de laquelle plusieurs problématiques ont déjà été abordées. Ainsi, la perspective offre quatre axes d'étude : la compréhension, l'évolution, l'existence de relation avec d'autres variables, la résolution des difficultés par les problèmes de cohérence. Parmi toutes les problématiques abordées, peu d'études ont été réalisées sur la résolution des difficultés de contrôle de gestion par les problèmes de cohérence dans une dimension pragmatique. Suite à Bryer (2014), nous inscrivons notre recherche dans les problématiques de cohérence pour résoudre les difficultés du contrôle de gestion.

A cet effet, la cohérence visée dans la présente étude concerne le contrôle de gestion, une pratique introduite dans l'organisation et son application par les individus. L'étude est donc appuyée par les travaux de Peters, Waterman, et Jones (1982) qui signalent que la cohérence est reconnue comme le degré de relation existant entre ce qu'une unité proclame dans son discours et ce qu'elle réalise dans la pratique. Dans la présente étude, le terme de la cohérence se prolonge encore un peu plus, car il est pertinent pour décrire l'inopérance du contrôle de gestion. Au-delà du problème de cohérence, lié à la relation entre les pratiques et les discours, certains auteurs ont qualifié de cohérence la compatibilité entre le contrôle de gestion et les valeurs organisationnelles ; la cohérence est donc perçue doublement. Ainsi, la cohérence est cernée par la relation entre les pratiques et les discours, d'une part, et par la compatibilité entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles, d'autre part. La problématique de cohérence est bien adéquate dans une dimension pragmatique.

4- Problématique

Selon Giraud et al. (2009), peu d'études portent sur la cohérence entre le contrôle de gestion et les valeurs organisationnelles. A cet effet, ces auteurs affirment que le contrôle de gestion fonctionnerait difficilement sans les valeurs communes. Il faudrait donc une compatibilité entre les valeurs communes et le système de contrôle de gestion. Cette recherche de cohérence entre le contrôle de gestion et les valeurs communes avait été mise en exergue par Flamholtz (1983) et Markus et Pfeffer (1983). De plus, Bollecker et Naro (2014) ne restent pas en marge de cette question de cohérence. Ils ont souligné qu'un système de contrôle de gestion imposé au détriment des valeurs communes suscite de l'incompréhension et de l'incohérence. Desire-Luciani et al. (2013) précisent cette question de cohérence en utilisant les termes de dispositifs du contrôle de gestion ; ils affirment donc que l'assurance de la cohérence entre les dispositifs visibles et les dispositifs invisibles demeure un véritable frein à la mise en œuvre du système de contrôle de gestion.

Par ailleurs, plusieurs travaux ont abordé l'inopérance comme ce qui ne produit aucun effet sans donner clairement une définition (Richard 1992; Bertrand et Mévellec 2004; Azan et al. 2012; Godener et Fornerino 2005; Husser 2010; Orlikowski et Iacono 2001). Cependant, seuls Orlikowski et Iacono (2001) ont défini que l'inopérance d'un modèle est sa déconnexion des pratiques. Nous adopterons donc la définition des auteurs Orlikowski et Iacono (2001).

La présente étude vise alors à combler la problématique de la cohérence entre le contrôle de gestion et les valeurs communes de l'organisation. Elle a pour objectif de cerner si cet écueil de cohérence n'est pas ce qui rend le contrôle de gestion inopérant. Ceci nous conduit à formuler la problématique suivante :

Pourquoi le contrôle de gestion présente un caractère inopérant dans les entreprises publiques béninoises ?

Bollecker et Naro (2014) précisent que si le déploiement du système de contrôle de gestion ne cristallise pas une meilleure gestion, il ne faut pas oublier qu'il révèle aussi une illusion dans son évolution. Ainsi, les questions suivantes découlent de cette absence d'étude entre le contrôle de gestion et les valeurs organisationnelles, affirmée par Giraud et al. (2009) et

de cette illusion dans l'évolution du contrôle de gestion soulignée par Bollecker et Naro (2014):

- *Comment le contrôle de gestion a-t-il évolué dans l'entreprise publique béninoise ?*

- *Existe-t-il une cohérence entre le contrôle de gestion et les valeurs organisationnelles ?*

A ce jour, aucune étude n'a encore été réalisée sur cette cohérence entre les valeurs organisationnelles et le contrôle de gestion, et ce, dans un contexte en développement.

5- Cadre conceptuel et théorique du contrôle de gestion

▪ Le cadre conceptuel conçu prend appui sur le contrôle de gestion et les modes de contrôle. Plusieurs auteurs ont défini et proposé des définitions du contrôle de gestion (Anthony 1965; Lowe 1971; Abernethy et Chua 1996; Malmi et Brown 2008; Chatelain-Ponroy 2010). Dans la présente étude, l'utilisation du terme contrôle de gestion est identique à l'appellation du système de contrôle de gestion. A l'instar de ces auteurs, la présente étude considère le contrôle de gestion comme l'ensemble des dispositifs visibles et invisibles permettant d'assurer la cohérence du système, d'obtenir les ressources, de les utiliser de manière efficace et efficiente et d'orienter le comportement des acteurs pour la réalisation des objectifs de l'organisation.

Un mode de contrôle est une modalité d'exercice du contrôle (Chiapello 1996). Il existe plusieurs travaux sur les modes de contrôle. La présente étude focalise son attention sur les travaux initiaux de Etzioni (1975) et Ouchi (1980b) parce qu'il est possible d'établir un lien entre leurs typologies des modes de contrôle. Les modes de contrôle de Etzioni (1975) ont précisé que chaque modalité est orientée sur l'individu et l'organisation. Quant aux modes de contrôle de Ouchi (1980b), chaque modalité est orientée sur l'activité. En conséquence, une relation est obtenue entre chaque modalité d'exercice du contrôle et ceci prend en compte à la fois, l'activité - l'organisation - l'individu.

Par ailleurs, le mode de contrôle en fonction de l'activité regroupe le contrôle par les résultats, le contrôle par la bureaucratie et le contrôle par le clan. Le mode de contrôle basé sur les travaux de Etzioni (1975) propose le contrôle coercitif selon l'organisation coercitive, le contrôle instrumental dont l'objet peut être soit vers le comportement ou bien soit vers la rentabilité pour l'organisation instrumentale (ou utilitaire) et le contrôle normatif pour

l'organisation normative. Ce mode de contrôle est particulièrement orienté vers l'organisation et l'individu. Au regard des caractéristiques de chaque modalité du contrôle, nous avons donc proposé une relation entre le contrôle par le clan et le contrôle normatif ; entre le contrôle direct du comportement et le contrôle instrumental fondé sur le comportement ; entre le contrôle par les résultats et le contrôle instrumental fondé sur la rentabilité.

- Les cadres théoriques mobilisés.

La théorie institutionnelle est choisie parce qu'elle permet de dépasser une vision normative pour appréhender la dimension idéologique du système de contrôle de gestion. Ce courant de pensée est fondé sur l'idée selon laquelle la quête d'efficacité n'est pas la seule structurant le comportement dans l'organisation. Mais, la quête de légitimité guide aussi la maîtrise des ressources et influence les comportements de l'organisation. Une telle théorie oriente vers la compréhension de l'organisation et permet de cerner le lien avec son environnement socio-économique. La théorie institutionnelle est alors adaptée à l'étude des services publics car elle semble plus sensible aux pressions institutionnelles (Jaffee 2001). Dans le secteur public, le contrôle de gestion est introduit au travers des réformes visant à mettre les dépenses sous surveillance par et pour les citoyens (Mussari et Steccolini 2006). Si cette raison d'adoption est partagée dans les pays développés, elle ne l'est pas dans ceux en voie de développement. Parmi les raisons d'adoption dans les pays en voie de développement, l'on peut citer une préconisation, une influence des pressions externes, une influence gouvernementale (Cruz, Major, et Scapens 2009; Quattrone et Hopper 2001; Lapsley et Wright 2004). Ainsi, la théorie institutionnelle est pertinente pour les recherches sur les systèmes de contrôle de gestion et, elle a été utilisée pour comprendre les évolutions des systèmes de contrôle (Covaleski, Dirsmith, et Samuel 1996; Boitier et Rivière 2011; Colon 2014).

Cependant le dispositif interprétatif prend en compte, non seulement le cadre institutionnel mais aussi trois autres cadres théoriques, afin de voir si l'institutionnalisation du mode de contrôle instauré par les bailleurs est réalisée. Il s'agit des cadres suivants :

- le processus d'institutionnalisation de Greenwood, Suddaby, et Hinings (2002),
- la notion de routine empruntée du processus d'institutionnalisation de Burns et Scapens (2000),

- la décomposition de la routine en actes et en discours grâce au cadre de Feldman et Pentland (2003),

- le cadre des valeurs organisationnelles de McDonald et Gandz (1991).

Le cadre théorique d'interprétation vise d'une part à montrer l'inopérance du contrôle de gestion. Ainsi, la présente étude se focalise sur l'interprétation de l'inopérance du contrôle de gestion par le biais des théories institutionnelles. C'est ainsi que l'analyse a mobilisé : les six étapes du processus d'institutionnalisation (Greenwood, Suddaby, et Hinings 2002) et la notion de routine du modèle d'institutionnalisation de Burns et Scapens (2000). Il a permis d'appréhender l'évolution d'un double point de vue macro et micro. De plus, le processus doit permettre d'appréhender les pratiques réelles de contrôle de gestion. Cela nous amène à cerner la routine organisationnelle au regard des travaux de Feldman et Pentland (2003) en considérant les discours et les actes. Le processus d'institutionnalisation peut ainsi être perçu dans les fines actions des acteurs. Si l'institutionnalisation traduit le processus de reconnaissance d'une manière de faire et de son incorporation dans les actions quotidiennes (Ribeiro et Scapens 2006) alors la non-institutionnalisation serait donc considérée comme une inopérance. Par conséquent, l'opérance du contrôle de gestion est traduite par l'institutionnalisation du contrôle.

D'autre part, pour comprendre l'inopérance, nous nous orientons dans une perspective de cohérence par rapport aux valeurs organisationnelles. Ce choix est fait parce que, dans le cadre théorique d'interprétation, les normes et les pratiques sont cernées avec le processus d'institutionnalisation ; mais la perception des valeurs y demeure absente. Nous avons alors fait recours au modèle conceptuel de McDonald et Gandz (1991). Ceci permet ainsi d'appréhender les valeurs organisationnelles dans cette quête d'institutionnalisation. Ce modèle est choisi parce qu'il prend en compte la relation entre l'individu et l'organisation. Par contre, les autres modèles sont orientés sur les valeurs personnelles et non celles de l'organisation. Le modèle de McDonald et Gandz (1991) repose sur vingt-quatre (24) valeurs orientées vers quatre formes organisationnelles (hiérarchique, adhocratie, clan, marché). Les vingt-quatre valeurs sont par la suite axées sur quatre dimensions (sur le statu quo, sur le changement, sur la relation, sur la tâche) correspondantes aux quatre formes organisationnelles.

6- Choix méthodologiques

D'une part, la recherche qualitative est adoptée parce qu'elle permet de décrire et de formuler des explications fécondes (Miles et Huberman 2003). Cette recherche est donc appuyée sur une démarche interprétative car l'expérience du monde ne peut pas être séparée de celle des acteurs. Au travers des études de cas multiples (Dumez 2013; Perret et Séville 2003; David 2003), la présente étude vise à retracer le récit interprétatif de la réalité. Cette analyse des données qualitatives s'est fondamentalement construite sur une démarche abductive. D'autre part, la présente étude mobilise également une étude quantitative afin d'identifier les valeurs organisationnelles au travers d'un questionnaire. Ce dispositif du questionnaire a été utilisé parce que la simple observation ne permettait pas de faire ressortir convenablement les valeurs organisationnelles.

Pour nos études de cas, les entreprises publiques ont été choisies par utilité au pays et selon l'accès obtenu pour les collectes de données. Ces entreprises concernent les secteurs vitaux pour l'économie nationale. Un autre critère ayant guidé ce choix, est la possibilité de réaliser une observation dans ces entreprises. Nous avons donc choisi trois entreprises. Il est important de préciser que l'une des entreprises choisies subit une procédure de dissolution depuis 2017. Cette décision du nouveau gouvernement, ayant pris fonction en avril 2016, n'a pas remis en cause nos résultats. Bien au contraire, les analyses ont été confortées en présentant le mode de contrôle cohérent avec les entreprises publiques béninoises.

L'énergie (Société Béninoise d'Énergie Électrique SBEE créée en 1975, mais elle gérait à la fois l'eau et l'électricité), l'eau (Société Nationale des Eaux du Bénin SONEB, dont la scission a été réalisée en 2003) et l'agriculture (Société Nationale pour la Promotion Agricole SONAPRA créée en 1974) demeurent trois secteurs indispensables pour l'économie. Deux des entreprises relevant de ces services demeurent encore dans le portefeuille de l'État ; la troisième est en pleine privatisation. Les enjeux de ces trois services publics sont majeurs pour le pays. Ils se retrouvent au cœur de la mise en œuvre de nombreuses politiques publiques et représentent les entreprises publiques qui jouent un rôle central dans le produit intérieur brut. Les trois entreprises possèdent une direction générale au sud du pays, des directions régionales et des agences étendues sur le territoire. Les observations ont été réalisées dans la région du nord où les agents sont au nombre de 155 à la SBEE, 219 à la SONAPRA, et de 119 à la SONEB.

▪ La triangulation dans la collecte des données

Dans la première entreprise (Cas SBEE), une observation participante a été réalisée pendant deux mois (Janvier et Février 2015). Un journal de bord a été tenu quotidiennement ainsi que les documents internes y ont été collectés.

Dans la seconde entreprise (Cas SONEB), les documents internes ont été collectés parce que la scission a eu lieu en 2003 entre l'énergie et l'eau. Les deux entreprises étaient auparavant fusionnées.

Dans la troisième entreprise (Cas SONAPRA), une observation non participante a été réalisée pendant deux mois (Mars et Avril 2015). Un journal de bord a aussi été tenu et des documents internes ont aussi été collectés.

Une seconde immersion a été effectuée successivement en Août 2015 et en Janvier 2016, afin d'observer les évolutions concernant la SBEE et la SONAPRA. En Août 2016, une dernière mise à jour des données a été réalisée suite à un séjour ponctuel dans ces deux entreprises d'observation. Quant à la SONEB, ces données sont aussi mises au fur et à mesure à jour.

Des entretiens (au nombre de 42) semi-directifs ont été effectués au fur et à mesure des immersions. Ils ont permis d'obtenir les représentations des acteurs sur le système de contrôle de gestion, la manière dont ils mettent en application les discours hiérarchiques, le sens qu'ils lui donnent et les perspectives évolutives. Les entretiens ont été réalisés auprès des agents en rapport avec le service de contrôle de gestion.

Greenwood et al. (2002), dans leur étude empirique, précisent que le processus d'institutionnalisation ne peut être retracé qu'avec les données des archives. Le défaut de conservation des données des entreprises et de leurs publications a amené à recourir aux données de la Banque mondiale, de la Commission Economique Africaine et du Fonds Monétaire International ; les rapports du Bénin, les documents stratégiques de réduction de la pauvreté ont aussi été collectés. Nous avons collecté comme données secondaires, un nombre de 425 rapports.

Parmi les données collectées, un questionnaire a été réalisé. Cette nécessité du questionnaire est relative au fait que les données d'entretiens et les rapports collectés n'ont pas permis d'obtenir les valeurs organisationnelles. A travers l'élaboration d'un questionnaire, l'échelle

de Likert a permis d'obtenir les données relatives aux valeurs organisationnelles. Le questionnaire représente ainsi un outil complémentaire dans la présente collecte de données. Parmi les questionnaires administrés, il a été obtenu cent quatorze (114) réponses de tous les acteurs (tous les niveaux confondus c'est-à-dire des directeurs aux agents de manœuvres). Le questionnaire a fait l'objet d'une analyse en composante principale.

7- Structure de la thèse

Le travail de recherche mené commence par une introduction et repose sur deux parties. La première partie est intitulée arguments théoriques et méthodologiques et se subdivise en trois chapitres (Chapitre 1, 2 et 3).

Le premier chapitre aborde la présentation du contexte de la recherche et l'émergence de la problématique du contrôle de gestion. Nous y avons étudié les spécificités de l'entreprise publique en Afrique, l'enjeu de l'entreprise publique au Bénin et ses difficultés ainsi que le positionnement et la problématique de contrôle de gestion. Son intérêt est de montrer le contexte en développement dont il est question ainsi que ses contours en matière de contrôle de gestion.

Le deuxième chapitre est consacré à l'élaboration du cadre conceptuel et théorique, socle de l'interprétation du contrôle de gestion opérant. Le cadre conceptuel a permis de cerner les notions de contrôle de gestion et de mode de contrôle. Il a été possible de dégager une relation entre les différents modes de contrôle choisis pour le cadre conceptuel. Nous avons aussi présenté les fondements du courant institutionnel ainsi que le modèle d'institutionnalisation du contrôle de gestion opérant. C'est à l'issue de l'inopérance du contrôle de gestion et son blocage à la théorisation que la question de cohérence a émergé ; ce qui nous a conduit à la construction d'une matrice de cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles, pour tenter de justifier cette inopérance.

Le troisième chapitre a focalisé son attention sur le cadre méthodologique de la recherche. Ainsi, le positionnement interprétativiste a été exposé, les données collectées ont été présentées. En outre, les données collectées ont été soumises à la fois à une analyse qualitative et quantitative. Le traitement des données et leur critère de validité ont donc fait l'objet d'un accent particulier.

Cette première partie permet ainsi de définir l'approche conceptuelle, théorique et méthodologique de la recherche.

La deuxième partie s'intitule analyse empirique dans les entreprises publiques au Bénin et elle est étroitement liée à la première ; elle se fonde sur les arguments de cette dernière pour avancer les explications de l'inopérance du mode de contrôle par les résultats. Cette deuxième partie comporte aussi trois chapitres (chapitre 4, 5 et 6).

Le quatrième chapitre est centré sur les pratiques de contrôle de gestion axé sur les résultats qui sont considérées comme vecteur de la logique du marché. Ces pratiques présentent une institutionnalisation inaboutie puisqu'elles n'ont pas pu s'ancrer dans la manière de faire des acteurs ; elles sont donc considérées comme inopérantes. Ces pratiques révèlent notamment un blocage à l'étape de la théorisation, où elles devaient convaincre les acteurs d'être la meilleure solution aux difficultés constatées. Pour mieux comprendre ce blocage, les pratiques et les discours des actions ont permis de constater un découplage. L'inopérance des pratiques et le découplage entre les pratiques et les discours peuvent se comprendre par une incohérence du contrôle de gestion axé sur les résultats avec les valeurs organisationnelles présentes dans les entreprises publiques béninoises.

Le cinquième chapitre expose ainsi l'échec du contrôle de gestion axé sur les résultats et de sa logique de marché par un défaut de cohérence entre ce mode de contrôle et ses valeurs organisationnelles. Les modes de contrôle cohérent avec les valeurs partagées des entreprises publiques béninoises sont à la fois, un contrôle axé sur le clan et un contrôle orienté vers la hiérarchie, au regard de la matrice élaborée dans la première partie.

Le sixième chapitre focalise l'attention sur la discussion des résultats de l'étude de cas et aborde ainsi la cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles comme vecteur d'un contrôle de gestion opérant. Nous avons donc proposé un cadre interprétatif institutionnel intégrant un contrôle de gestion opérant, abordé la complémentarité entre un contrôle orienté vers le clan et celui axé sur la hiérarchie, présenté les implications de l'échec du contrôle de gestion axé sur les résultats. La discussion a donc mis en œuvre la possibilité de prendre en compte un nouveau facteur de contingence lors du choix d'un mode de contrôle.

Dans la conclusion générale, les contributions théoriques, méthodologiques et managériales sont abordées ainsi que leurs limites respectives. Une attention est aussi accordée aux perspectives de cette recherche.

PARTIE 1 : ARGUMENTS THEORIQUES ET METHODOLOGIQUES : LA RECHERCHE
D'UN CADRE DU CONTROLE DE GESTION OPERANT

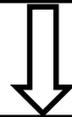
CHAPITRE 1 : DU CONTEXTE DE LA RECHERCHE A L'EMERGENCE
DE LA PROBLEMATIQUE DU CONTROLE DE GESTION



CHAPITRE 2 : LE CADRE CONCEPTUEL ET THEORIQUE
D'INTERPRETATION DU CONTROLE DE GESTION OPERANT



CHAPITRE 3 : LE CADRE METHODOLOGIQUE DE LA RECHERCHE



PARTIE 2 : ANALYSE EMPIRIQUE DANS LES ENTREPRISES PUBLIQUES AU BENIN :
VERS UNE COMPREHENSION DE L'INOPERANCE DU MODE DE CONTROLE PAR
LES RESULTATS

CHAPITRE 4 : L'INSTITUTIONNALISATION INABOUTIE DU CONTROLE
DE GESTION AXE SUR LES RESULTATS



CHAPITRE 5 : L'ECHEC DU CONTROLE DE GESTION PAR LES RESULTATS
ET DE SA LOGIQUE DE MARCHÉ : UNE INCOHERENCE ENTRE LE MODE
DE CONTROLE ET LES VALEURS ORGANISATIONNELLES



CHAPITRE 6 : DISCUSSION : LA COHERENCE ENTRE LE MODE DE
CONTROLE ET LES VALEURS ORGANISATIONNELLES COMME VECTEUR
D'UN CONTROLE DE GESTION OPERANT

PARTIE 1 : ARGUMENTS THEORIQUES ET METHODOLOGIQUES : LA RECHERCHE D'UN CADRE DU CONTROLE DE GESTION OPERANT

CHAPITRE 1 : DU CONTEXTE DE LA RECHERCHE A L'EMERGENCE DE LA
PROBLEMATIQUE DU CONTROLE DE GESTION

CHAPITRE 2 : LE CADRE CONCEPTUEL ET THEORIQUE D'INTERPRETATION DU
CONTROLE DE GESTION OPERANT

CHAPITRE 3 : LE CADRE METHODOLOGIQUE DE LA RECHERCHE

Conclusion de la partie 1

PARTIE 1 : ARGUMENTS THEORIQUES ET METHODOLOGIQUES : LA RECHERCHE D'UN CADRE DU CONTROLE DE GESTION OPERANT

La première partie aborde l'élaboration de la question de recherche et du cadre d'interprétation. Son objectif est de présenter le contexte de la recherche, l'émergence de la problématique ainsi que les éléments à la fois conceptuels – théoriques – méthodologiques ayant guidé la construction du cadre. Cette partie s'articule autour de trois chapitres.

Le chapitre 1 examine le contexte de l'étude et ses difficultés constatées. Ainsi, il souligne les spécificités de l'entreprise publique en Afrique. Par la suite, il focalise l'attention sur l'enjeu de l'entreprise publique au Bénin et un apparent échec du contrôle de gestion. Au regard des recherches en science de gestion, et plus précisément en contrôle de gestion, ce chapitre positionne la présente étude et dégage une problématique.

Le chapitre 2 présente le cadre conceptuel et théorique d'interprétation de la recherche. Le cadre conceptuel prend appui sur le contrôle de gestion opérant. En effet, le concept du contrôle de gestion est appréhendé ainsi que les modes de contrôle ; il faut souligner qu'une relation a été établie entre les modes de contrôle présentés. Le cadre d'interprétation repose sur quatre cadres théoriques que la présente étude se propose de lier pour interpréter l'inopérance du contrôle de gestion dans les entreprises publiques béninoises. Il s'agit des cadres suivants :

le processus d'institutionnalisation de Greenwood, Suddaby, et Hinings (2002),

la notion de routine empruntée du processus d'institutionnalisation de Burns et Scapens (2000),

la décomposition de la routine en actes et en discours grâce au cadre de Feldman et Pentland (2003),

le cadre des valeurs organisationnelles de McDonald et Gandz (1991).

La présente thèse met donc en relation les quatre cadres susceptibles de conduire à un caractère opérant pour comprendre l'inopérance du contrôle de gestion. En effet, il nous semble qu'il manque de cadrage pour étudier un tel caractère opérant. Nous appréhendons

le caractère opérant avec l'obtention de l'institutionnalisation prenant en compte l'existence de cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles. Un modèle du processus d'institutionnalisation est ainsi élaboré et il vise l'obtention d'un contrôle de gestion opérant. En fonction de ce qui s'est présenté sur le terrain lors de l'interprétation, une matrice de cohérence a été mise en œuvre entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles.

Le chapitre 3, quant à lui, a pour objet l'apport des éléments méthodologiques et empiriques nécessaires à l'objet de recherche. La méthodologie a focalisé l'attention sur une approche à la fois qualitative et quantitative. L'accent a été mis sur le choix de la posture interprétativiste ; les données collectées pour l'étude de cas multiples, leurs traitements qualitatifs et quantitatifs ainsi que leurs analyses ont été exposés. Les précisions ont été également données sur les critères de validité de la recherche.

CHAPITRE 1 : DU CONTEXTE DE LA RECHERCHE A L'EMERGENCE DE LA PROBLEMATIQUE DU CONTROLE DE GESTION

Section 1 : Les spécificités de l'entreprise publique en Afrique

Section 2 : L'enjeu de l'entreprise publique au Bénin et ses difficultés

Section 3 : Positionnement et problématique du contrôle de gestion

Conclusion du Chapitre 1

CHAPITRE 1 : DU CONTEXTE DE LA RECHERCHE A L'EMERGENCE DE LA PROBLEMATIQUE DU CONTROLE DE GESTION

Le chapitre 1 se focalise sur la présentation du contexte dans lequel la recherche prend son origine et il montre comment la problématique a émergé du terrain.

Ce chapitre vise d'abord à comprendre l'organisation publique (Section 1), pour proposer une définition de l'entreprise publique ainsi que les spécificités de celle-ci en Afrique. Il expose ensuite les enjeux et les difficultés liées au contrôle de gestion de l'entreprise publique au Bénin, un pays de l'Afrique de l'Ouest (Section 2). Enfin, ce chapitre positionne cette étude dans les recherches en contrôle de gestion afin de faire émerger la problématique de la recherche (section 3).

Section 1 : Les spécificités de l'entreprise publique en Afrique

La présente section vise d'abord à présenter brièvement l'organisation publique. Il s'agit ainsi de présenter les différentes définitions de l'organisation publique au regard de la littérature (1) et d'en préciser les composantes (2). A partir d'une définition de l'organisation publique, cette section vise ensuite à préciser le concept de l'entreprise publique (3), en tant que composante de l'organisation publique. Les spécificités de l'entreprise publique dans un pays africain en développement seront enfin exposées (4).

1- Définitions de l'organisation publique

Le concept de l'organisation publique est souvent défini en prenant appui sur les caractéristiques distinctives entre le secteur privé et le secteur public. Ce concept présente des particularités qu'on ne peut considérer comme accessoires (Gibert 1980). Dans les travaux de Gibert (1986), l'organisation publique est alors définie au regard des spécificités de caractère public et des impacts présentés lors de sa gestion.

A cet effet, pour certains auteurs, l'organisation publique s'oriente autour du critère d'absence de profit, de l'existence des contraintes de financement, de l'imprécision des responsabilités, de l'importance des influences politiques, d'une tradition de système de

contrôle de gestion inadéquat (Anthony et Herzlinger 1980). Cette organisation est aussi présentée autour des spécificités telles que : la propriété et la finalité organisationnelle, les relations avec l'environnement, l'orientation et le contenu des décisions, la structure de l'autorité (Lynn 1981).

Les critères présentés par ces auteurs sont incomplets au regard de Gibert (1986). Cet auteur propose alors les spécificités suivantes : la finalité, l'introduction des idéologies, les conflits de rôle entre le citoyen et le producteur de service public, la dépendance envers le pouvoir public et la pluralité des modes d'intervention. Ainsi, pour l'auteur, ces spécificités visent à mieux expliquer le fait de la puissance publique et les concepts de biens collectifs.

Cependant, Nioche (1982) avait proposé l'analyse organisationnelle et l'analyse institutionnelle pour comprendre le contexte de l'organisation publique. Ces critères sont très importants et précis pour mieux appréhender l'organisation publique. Ainsi, l'analyse organisationnelle tient compte des activités de services, de commercialisation et de fabrication, de la taille et de l'environnement complexe. L'analyse institutionnelle, quant à elle, prend appui sur l'instance politique et juridique. L'organisation publique se soumet donc au pouvoir politique, relève d'un système juridique particulier, fonctionne selon une rationalité de service public et se finance à travers des ressources budgétaires issues d'un échange marchand (service payant). Dans le même sens, Damaj (2013) prend appui sur la réalité sociale et institutionnelle, le régime juridique et un mythe légitimant pour caractériser l'organisation publique. Ainsi, cet auteur souligne que le service public relève de l'Etat et des personnes, réalisant les activités du service public ; ces personnes sont soumises aux obligations et aux privilèges du droit commun. Autour d'un mythe, l'image positive de l'Etat est donc présentée à la société. Le mythe véhicule que le souci de l'Etat est la satisfaction des aspirations du public. Mais, l'organisation publique devrait réellement viser la satisfaction d'un service public et une orientation vers l'intérêt général ; de plus, l'ensemble des besoins vitaux non réalisés par l'initiative privée devrait donc être pris en charge par l'organisation publique. Ces besoins vitaux peuvent être des besoins à destination de la population ou au fonctionnement de cette même organisation publique (Damaj 2013). Il faut distinguer comme besoins de la population : la sécurité (la défense, la police, la justice...), l'économie (les transports, les travaux publics, la communication, l'urbanisme, l'aménagement du territoire...), le social (l'éducation, la santé, la culture, le sport, l'aide

sociale...). Quant aux besoins de fonctionnement de l'organisation, il s'agit des supports administratifs : la formation, la gestion des agents, les vérifications administratives...

Dans l'objectif de mieux comprendre l'organisation publique, chaque auteur a su aborder les spécificités. Mais, la présente recherche se réfère à Gibert (1986) car, parmi les auteurs, il a le plus contribué à l'effort de définition de l'organisation publique. L'auteur donne ainsi, une définition complète de l'organisation publique sur la base de la définition proposée par Massenet (1975) : l'organisation publique est définie comme une organisation pluridimensionnelle qui manie des systèmes de valeurs et des systèmes de mesures hétérogènes, afin de trouver des solutions de continuité entre le niveau du contrôle et celui de la gestion. En effet, la définition de Massenet (1975) se focalise sur certains éléments importants qui peuvent être retenus comme des critères. Pourtant, ces éléments n'ont pas été soulevés par Gibert (1986). En plus des spécificités soulignées par ce dernier (la finalité, l'introduction des idéologies, les conflits de rôle entre le citoyen et le producteur de service public, la dépendance envers le pouvoir public et la pluralité des modes d'intervention), nous allons préciser certains éléments importants pour la présente étude. Il s'agit de la pluralité de sa dimension, du maniement des systèmes de valeurs, du maniement des systèmes de mesures hétérogènes, la recherche de solution de continuité, le niveau de contrôle, le niveau de gestion.

Le premier critère, la pluralité de la dimension, vise à aborder les composantes de l'organisation publique. Le deuxième critère, les systèmes de valeurs et les systèmes de mesure, oriente sur l'ensemble des mécanismes mis en œuvre pour le fonctionnement de l'organisation. A cet effet, l'auteur précise que cette organisation présente une absence de concurrence et une inexistence d'unité de mesure de succès universellement reconnue. Ceci rend les décisions complexes en diluant la notion de responsabilité. Ainsi, toute affirmation en faveur d'un objectif à caractère public est une pétition de principe en faveur du succès (Massenet 1975). Ceci pour traduire que, par un faux raisonnement, l'on prend pour vrai qu'un objectif à caractère public peut avoir un système de mesure de succès. Les systèmes manquent d'objectivité car l'organisation publique veut se décrire forcément d'après un couple objectif – résultat. Cela conduit à la nécessité d'affirmer avec force sa valeur, la difficulté de reconnaître ses échecs en recourant à un raisonnement qualitatif. L'organisation publique veut forcément se situer au regard d'un certain nombre de critères alors que ces résultats semblent mauvais. Les systèmes de mesure sont parfois versatiles et imprévisibles

concernant l'évaluation. Car, lorsque la finalité d'un service public change, une gestion correcte et rentable peut être remise en cause. La notion de contrôle et la notion de gestion, le troisième critère, est alors problématique. C'est sans doute la raison qui amène Anthony et Herzlinger (1980) à préciser dans les critères de l'organisation publique que le système de contrôle de gestion est inadéquat. Dans le but d'apporter plus de précision à cette inadéquation, les auteurs soulignent donc l'absence de la mesure du profit, le fait d'être des prestataires de service pour certains, l'existence de contraintes pour leur financement, la domination des professionnels, le caractère imprécis, diffus ou éclaté des responsabilités..., l'importance des influences politiques... ; ceci explique donc une tradition de système de contrôle de gestion inadéquat.

Après avoir appréhendé l'organisation publique, nous allons présenter ses composantes.

2- Composantes de l'organisation publique

L'organisation publique fournit des services non marchands (services sans but lucratif) et des services marchands (services payants). Elle comprend :

- l'administration de l'Etat (les ministères) ;
- les collectivités territoriales ;
- les établissements, les organismes publics administratifs (universités, lycées, collèges, hôpitaux...) ;
- les entreprises publiques à caractère industriel et commercial (poste, ports autonomes...) ;
- les établissements publics à caractère commercial (offices, musées...).

Les organisations publiques produisent les biens publics et les services publics (Damaj 2013). Les biens publics sont collectifs, indivisibles, extensibles car ils sont produits pour tous les citoyens ; ils sont considérés comme des biens marchands, par exemple, la fourniture de l'électricité. Les services publics sont considérés comme des services non marchands, car l'activité est orientée vers l'intérêt général.

L'organisation publique vise les missions à caractère non lucratif. Il s'agit des missions de sécurité ou de souveraineté, les missions économiques, les missions sociales dont l'objectif est destiné à répondre à la demande des citoyens. De plus, il faut noter la mission de support de l'administration assurant le fonctionnement des organisations.

Nous avons clarifié la notion d'organisation publique et présenté ses composantes. Ainsi, l'accent a été mis sur les spécificités caractérisant l'organisation publique : la finalité, l'introduction des idéologies, les conflits de rôle, la pluralité des modes d'intervention et de ses dimensions, le maniement des systèmes de valeurs et des systèmes de mesures, la recherche de solution de continuité autour du contrôle et de la gestion. Nous avons souligné aussi ses différentes composantes. Parmi les composantes de l'organisation publique, nous avons l'entreprise publique qui fera l'objet d'une présentation.

3- Les fondements de l'entreprise publique en Afrique

L'Etat intervient dans l'activité économique suite à l'existence de l'entreprise publique. Cette existence se justifie alors par l'idée que la présence étatique corrigera les défaillances et les imperfections du marché. Cette entreprise joue donc un rôle économique, social et elle concilie les principes d'intérêt public avec une gestion de type privé.

L'entreprise publique est définie comme une entreprise exerçant une activité industrielle ou commerciale et dont la gestion est placée sous la tutelle de l'Etat ou d'une collectivité publique. Elle possède une autonomie financière et elle est dotée d'une personnalité juridique. Son capital appartient en totalité ou en majorité à l'Etat ; alors les pouvoirs publics exercent une influence dominante du fait de la participation financière, de la propriété ou des règles qui régissent ladite entreprise.

L'entreprise publique est qualifiée d'un concept difficile à cerner (Chevallier 1979). L'auteur propose donc de définir l'entreprise publique au regard de deux aspects : institutionnel et économique. Il rejoint légèrement Nioche (1982), qui a défini l'organisation en fonction de l'analyse institutionnelle et organisationnelle.

Sous l'aspect institutionnel, l'entreprise publique est considérée comme une personne morale menant une activité industrielle et/ou commerciale et placée sous la direction des pouvoirs publics. Quant à l'aspect économique, l'entreprise publique caractérise une entreprise commerciale qui produit des biens et/ou des services en vue de la vente à un prix couvrant approximativement le coût de revient. Les biens et services produits et commercialisés s'exercent sous la propriété et le contrôle de l'Etat.

L'entreprise publique se répartit selon son statut juridique en trois catégories : les établissements publics à caractère industriel et /ou commercial, les sociétés d'Etat ou sociétés nationales, les sociétés d'économie mixte. L'établissement public désigne toute

personne morale de droit commun autre que l'Etat et les collectivités locales ; il est considéré comme industriel ou commercial en fonction de l'activité industrielle ou commerciale réalisée. La société d'Etat, quant à elle, est une société dont le capital est détenu en partie ou totalement par l'autorité publique. La société d'économie mixte est celle dont le capital est partagé entre l'autorité publique et les personnes privées.

L'entreprise publique est née dans l'idée de répondre aux besoins vitaux de la population, car au lendemain des indépendances en Afrique, les nouveaux Etats manquaient d'infrastructures de base telles que : l'énergie, l'adduction en eau, la construction des routes et des hôpitaux. Les pays africains ont alors décidé de fournir ces services publics, indispensables au développement. Plusieurs secteurs d'activités ont été créés à savoir : l'eau, l'énergie, les travaux publics, le transport, l'agriculture, le commerce, l'industrie... Par ce moyen de satisfaire les attentes de la population, les pays ont connu d'énormes difficultés ; ils n'avaient pas les moyens financiers pour le lancement de tous les services à la fois. Les entreprises publiques dans les pays africains ont eu alors un recours massif aux financements extérieurs des bailleurs de fonds, tels que la Banque Mondiale et le Fonds Monétaire International. Plusieurs entreprises publiques ont disparu car, les critères de la recherche de continuité - les notions de contrôle et de gestion, précédemment énoncés, ont connu des difficultés dans leur réalisation. Les notions de contrôle et de gestion sont les spécificités sur lesquelles nous aborderons l'entreprise publique en Afrique.

4- Les spécificités de l'entreprise publique en Afrique : les notions de contrôle et de gestion

L'entreprise publique en Afrique n'a pu connaître un développement, car la gestion a été loin d'être la meilleure (Dia 1991). Ainsi, plusieurs points de vue ont été développés par les travaux face à cette difficulté de la gestion.

D'Iribarne (1989) et Segal (1991) ont affirmé que les méthodes de gestion sont souvent introduites dans des contextes inadaptés. Mais ces méthodes pourront obéir aux exigences modernes lorsque, dans leur mise en œuvre, les acteurs se sentiront orientés vers les valeurs d'une tradition locale.

Dia (1991) souligne que les carences de la gestion sont liées soit à la prise en compte exagérée de la variable culturelle, soit à l'ignorance de son existence. Cet auteur considère

donc une relation entre la variable culturelle et la gestion de l'entreprise publique. Dans cette même logique, Henry (1991) dénonce les raisons de la gestion défectueuse de l'entreprise publique en prenant appui sur la variable culturelle. Il précise alors que l'introduction des méthodes de gestion occidentales ne correspond pas aux réalités culturelles du contexte africain. Ceci entraîne les déséquilibres du fait de la différence entre l'environnement et la culture. Les décisions et les actions sont souvent guidées par la mentalité des acteurs ; cette dernière est influencée par le milieu social et culturel (Dia 1991; Henry 1991).

Le développement de l'entreprise publique en Afrique a conduit aussi d'autres auteurs comme Benlahcen Tlemcani (1993) à préciser les raisons des difficultés de la gestion. Afin de trouver les causes des difficultés de la gestion, cet auteur démontre que l'inefficacité est due à l'absence de concurrence et à un processus décisionnel biaisé par le regard politique. Il précise, en plus, que les travaux s'accrochent au droit de propriété pour conclure en l'inefficacité de l'entreprise publique. Il propose de prendre appui sur des indicateurs de gestion pour tirer leur conclusion.

Beji et Plassard (1999) ont recherché les raisons de la gestion difficile dans les caractéristiques culturelles, sociales, politiques, institutionnelles et dans le fonctionnement interne. Ainsi, la gestion de l'entreprise publique serait meilleure si les réformes se concentrent sur la responsabilité financière, l'autonomie des dirigeants et le système de contrôle.

A cet effet, la responsabilité financière vise à déléguer les décisions aux dirigeants. Ceci entraîne alors plus d'autonomie financière. A travers cette autonomie, il y aurait la promotion de l'entrepreneuriat, l'innovation, l'adaptabilité ; l'autonomie évite la passivité et protège les gestionnaires contre l'interférence de la politique. L'ingérence excessive dans les affaires des entreprises publiques étouffe l'initiative et génère une absence de responsabilité. Pour y remédier, Beji et Plassard (1999) proposent une séparation clarifiée entre les responsabilités de l'Etat (propriétaire), du conseil d'administration (stratégie) et des dirigeants (exploitation). Mais, Islam (1993) avait déjà précisé dans ses conclusions que l'autonomie excessive détruit la gestion et rend médiocre la performance. L'autonomie excessive a ainsi, détruit la performance des entreprises publiques au Brésil, en Argentine et aux Philippines ; par conséquent, l'autonomie ne devrait pas être utilisée comme un facteur d'amélioration de la gestion.

Beji et Plassard (1999) ont pris en compte le facteur culturel comme l'une des raisons des difficultés de gestion. A cet effet, ils ont insisté sur le principe que le transfert des modèles de gestion doit tenir compte de l'éthique du travail et de la nature des relations professionnelles. L'environnement culturel a donc été un impact de l'échec des modèles de gestion mis en place. Les contraintes politiques et institutionnelles doivent être aussi prises en compte dans cette quête d'amélioration.

Quant au système de contrôle, Beji et Plassard (1999) dénoncent la multiplication des unités de contrôle ; cela étouffe les activités dans l'entreprise publique. Il est certain que l'Etat possède un droit de regard sur l'entreprise parce qu'il finance son budget. Mais, cela ne peut être une raison pour rendre inefficace le système de contrôle en faisant une compilation. Beji et Plassard (1999) sont les seuls auteurs à aborder la notion de contrôle comme une spécificité de l'entreprise publique. Pour cela, ils préconisent qu'un système de contrôle doit développer des mécanismes de mesure de la performance et définir les responsabilités des différents acteurs concernés. Ainsi, il faudrait respecter la trilogie « responsabilité – contrôle – autonomie » qui constitue un système interdépendant.

L'entreprise publique existe et reflète une présence très forte de l'autorité étatique. Ce critère commun à toute entreprise publique n'a pas empêché que des spécificités soient remarquées sur le continent africain. C'est ainsi qu'un regard a été porté sur les critères de gestion et de contrôle soulevés par certains travaux antérieurs. La présente étude souligne alors que le contrôle vise à identifier des objectifs pertinents, à provoquer des comportements cohérents avec ces objectifs, à gérer les ressources de manière productives (Bouquin 1997). Quant à la gestion, elle revient à un ensemble de pratiques, de discours et de connaissances théoriques et techniques nécessaires pour conduire une entreprise (Cohen 1997). Pour ce faire, il faut tenir compte rigoureusement de la nature des objectifs poursuivis et la portée des effets recherchés.

Conclusion de la section 1

Dans la section 1, l'organisation publique a été définie et ses composantes ont été présentées. L'organisation est définie comme une organisation pluridimensionnelle qui manie des systèmes de valeurs et des systèmes de mesures hétérogènes, afin de trouver des solutions de continuité entre le niveau du contrôle et le niveau de gestion. L'accent a aussi été mis sur l'une des composantes, l'entreprise publique. L'entreprise publique a été

abordée en Afrique de l'Ouest et ses spécificités proviennent de sa recherche de continuité à travers des notions de contrôle et de gestion.

Dans la section suivante, nous allons exposer les enjeux de cette entreprise publique pour le Bénin, un pays de l'Afrique de l'Ouest.

Section 2 : L'enjeu de l'entreprise publique au Bénin et ses difficultés

Dans cette section, nous allons présenter le contexte géographique du Bénin (1) et l'enjeu de l'entreprise publique au Bénin (2). L'entreprise publique béninoise a connu de multiples difficultés. Nous focalisons notre attention sur les difficultés se rapportant aux critères spécifiques ci-dessus mentionnés : le contrôle et la gestion. Nous allons donc aborder les difficultés de contrôle et de gestion rencontrées dans ce secteur vital (3).

1- Regards géographiques sur le Bénin

La République du Bénin est un pays de l'Afrique de l'Ouest situé sur le Golfe du Guinée et délimité au sud par l'océan Atlantique, au nord par le Burkina Faso et le Niger, à l'ouest par le Togo et à l'est par le Nigeria (Carte du Bénin en annexe 2). Elle s'étend de l'Océan Atlantique au Fleuve Niger sur 700 km de long et 325 km de large en son point le plus large. Elle couvre une superficie de 112.622 km². Selon le dernier recensement général de la population de 2016, le Bénin a une population de 10.900.000 habitants, avec près de la moitié de la population béninoise âgée de moins de 15 ans, soit 43,8%.

Son relief est peu accidenté. Il est constitué de plaines, de plateaux et de sommets atteignant 800 m. Avec ses trois zones climatiques (un climat tropical humide au sud, un climat tropical semi humide au centre, un climat tropical sec au nord), sa géomorphologie et ses nombreux estuaires et systèmes fluviaux lagunaires, le Bénin dispose de grandes potentialités exploitables sur le plan agricole. Il existe également une grande diversité de faune, de flore et de nombreux sites qui constituent un atout pour le développement de l'industrie touristique. Par ailleurs, la position charnière du Bénin et sa façade maritime sont favorables aux activités commerciales et de transit avec le Nigeria ainsi que les pays enclavés comme le Niger, le Burkina Faso et le Mali.

2- L'enjeu de l'entreprise publique béninoise

L'entreprise publique béninoise demeure un instrument de politique nationale et étatique (Anastassopoulos et Blanc, 1983). Elle a besoin d'être cohérente ; et cela nécessite la combinaison entre la logique du secteur d'activité, la logique nationale qui intègre la culture du pays et la logique économique qui caractérise le niveau de développement. Nous allons présenter l'enjeu de cette entreprise publique pour le Bénin.

Durant les premières décennies qui ont suivi l'indépendance, les structures économiques nationales commencèrent à se substituer à l'administration coloniale (regard historique sur le Bénin en annexe 3), l'essentiel des activités économiques était passé sous le contrôle de l'Etat. Le manque d'infrastructures de base adéquates telles que l'électricité, l'eau, les routes et les hôpitaux a conduit à la création des entreprises publiques dans tous les secteurs de l'activité économique (eau, électricité, agriculture, commerce ...). Celles-ci permettent à l'Etat d'intervenir à titre exclusif et d'exercer un pouvoir de direction et de contrôle. Au travers des activités industrielles et commerciales, le pays augmenterait sa productivité et son niveau de vie. Leur développement devrait jouer un rôle utile dans le financement des infrastructures. La croissance de ce secteur fut si rapide que, de 1974 à 1982, le portefeuille de l'Etat contenait soixante (60) entreprises publiques et semi-publiques.

En tant que secteur indispensable pour l'économie du pays, l'entreprise publique doit favoriser la mise en valeur des richesses de la nation ; telle était la mission de l'entreprise publique dite « société d'Etat ». L'existence de l'entreprise publique ne tient qu'au rôle de sa mission de service public ; elle constitue un instrument d'intervention de l'Etat pour réaliser l'intérêt général et construire une économie indépendante ; elle aide à résoudre les problèmes sociaux et développer les secteurs vitaux. Pour assurer ses fonctions régaliennes (sécurité, bien-être social...), chaque pays puise ses ressources financières, matérielles, logistiques dans les revenus que lui apportent les sociétés publiques. En 2017, le pays compte encore une vingtaine de sociétés d'Etat et une trentaine d'offices. Il faudrait signaler que l'économie béninoise repose sur ce secteur, car les ressources fiscales sont très influencées par le secteur informel. Le secteur informel est l'économie parallèle de grande ampleur qui existe et laisse échapper plusieurs ressources à l'administration fiscale. Ce secteur est centré sur les réexportations, notamment à destination du Nigéria.

Les entreprises publiques jouent un rôle important dans la plupart des secteurs économiques, et elles participent à la formation du Produit Intérieur Brut (PIB). Près de la moitié des ressources utilisées dans le pays sont issues des entreprises publiques, soit 51,4%. Elle est alors déterminante et mérite que des réflexions soient menées pour sa pérennité et son développement.

L'énergie, l'eau et l'agriculture demeurent trois secteurs indispensables pour l'économie. Les entreprises relevant de ces services demeurent encore dans le portefeuille de l'Etat. De multiples investissements sont réalisés chaque année dans le secteur de l'eau. Les bailleurs de fonds soulignent qu'un effort crucial est fait dans ce domaine malgré cela, seulement 76% de la population ont accès à une source d'eau améliorée³. L'accès à une source d'eau améliorée est le pourcentage de la population ayant un accès raisonnable à une quantité suffisante d'eau venant d'une source améliorée telle que la prise d'eau ménagère, le réservoir public au sol, le puits, la source protégée ou les eaux pluviales collectées. Le service public d'eau est fourni par la Société Nationale des Eaux du Bénin. L'accès raisonnable d'eau est la disponibilité quotidienne d'au moins vingt (20) litres par personne venant d'une source située dans un rayon d'un kilomètre de l'habitation. Chaque année et particulièrement en 2015, ce service public a connu un déficit dans la fourniture d'eau potable du fait d'une pénurie importante dans les châteaux de distribution. Cela s'accompagne de la distribution par moment d'une eau non potable. L'accès raisonnable à l'eau améliorée garantit une meilleure santé à la population.

L'accès à l'énergie et son extension restent faibles dans le pays. L'électricité représente un maillon très important du processus de développement. Elle joue un rôle prépondérant dans le secteur productif et contribue à améliorer le capital humain. L'Afrique est caractérisée par une faible production d'électricité. C'est ainsi que le Bénin importe au moins 80% de son énergie. Le service public d'énergie est assuré ainsi par la Société Béninoise d'Energie Electrique (SBEE). Le service d'utilité publique à l'énergie représente trente-huit virgule quatre pour cent (38,4%) comme taux⁴ d'accès sur la population. Mais les pannes fréquentes, l'intensification des coupures d'électricité se répercutent tant dans les ménages,

³ Source Banque Mondiale, Rapport 2014

⁴ Banque Mondiale, Rapport 2014

les administrations que les hôpitaux. Les infrastructures largement déficientes ainsi que les politiques peu adaptées contraignent l'offre de l'énergie électrique.

L'agriculture est un potentiel secteur de développement et d'épanouissement ; car, quatre - vingt pour cent (80%) de la population béninoise appartiennent au secteur primaire et se nourrissent des activités de ce secteur. Ce secteur agricole est un pôle de développement économique. D'une part, à travers la production du coton communément appelé « or blanc », ce secteur tient une place de choix dans le répertoire des produits agricoles. Il contribuait à plus de trente pour cent (30%) du produit intérieur brut (PIB) et représentait soixante pour cent (60%) des recettes d'exportation du Bénin. D'autre part, le développement de nouvelles filières telles que le riz nérica, le sésame, l'anacarde, le maïs, etc... tient une place importante dans les politiques agricoles. La Société Nationale pour la Promotion Agricole (SONAPRA) est chargée d'assurer la promotion agricole et le développement des filières. Il y a quelques années, la société nationale pour la promotion agricole finançait la masse salariale à hauteur de cinquante pour cent (50%).

Les enjeux de ces trois services publics sont majeurs pour le pays. Ils se retrouvent être au cœur de la mise en œuvre de nombreuses politiques publiques et désignent les entreprises publiques qui jouent un rôle central dans le produit intérieur brut.

L'utilité et la pertinence des réflexions sur l'entreprise doivent se justifier par la nécessité de construire un discours à la fois cohérent et réaliste... tout en prenant compte des discours antérieurs et actuels (Kandem, 2000). Il faut donc une réalité cruciale afin de ne pas mener une réflexion calquée sur des suppositions. Dans cette vision, chacune de nos analyses prend en compte la réalité.

3-Les difficultés de contrôle et de gestion rencontrées par les entreprises publiques béninoises : un contrôle de gestion a priori inopérant

Dès leur création en 1970 au Bénin, les entreprises publiques ont été centrées sur l'optique économique et se conformaient aux respects des règles. Pendant les premières années de leur existence, elles ont manqué de gestionnaires. Leur gestion fut alors très défectueuse et les pertes ont été accumulées au fil des années. Notons aussi que les procédures de contrôle qui existaient, ont longtemps rassuré dans les prises de décision à risque. L'entreprise publique au Bénin, qui a été considérée comme un privilège pour les différentes politiques, n'a pas

conduit sur la voie du progrès. Les perspectives ont subi un revirement puisque les scandales financiers et les manœuvres frauduleuses ont empêché leur essor et leur pérennité. Une analyse des problèmes survenus en ce moment a été demandée par les autorités. Cette analyse devait permettre à l'Etat béninois, de se questionner sur la performance et les difficultés des entreprises publiques en vue d'une amélioration. Les problèmes de contrôle des entreprises publiques sont observables en deux phases : avant 1989 et après 1990.

Avant 1989, la première crise des entreprises publiques a conduit le gouvernement béninois à recourir à l'aide de la banque mondiale. Cette dernière a organisé en 1979 et 1980 une mission pour examiner les problèmes et déduire les perspectives de leur amélioration. La raison principale de ces difficultés a été mentionnée dans le rapport de la commission des bilans de 1979 à 1980. Ainsi, les rapports précisent : « ...*Jouant un rôle important dans l'économie béninoise, les entreprises publiques ont obtenu de médiocres résultats. Leurs problèmes financiers sont évidents car les deux tiers d'entre elles ont soit un cash-flow négatif, soit un fonds de roulement négatif ou encore une situation nette négative...* ».

A cet effet, l'examen détaillé d'un échantillon de douze (12) entreprises publiques a permis de se concentrer sur les performances des entreprises, leur incidence sur l'évolution et les principales difficultés rencontrées. Plusieurs difficultés ont été énumérées : les dispositions réglementaires en vigueur entravent lourdement les prises de décision au niveau de l'entreprise ; les procédures de contrôle bureaucratique dissuadent les responsables d'entreprises de prendre des risques, mais aussi, ces contrôles ne produisent aucun effet dans leurs applications ; les entreprises manquaient de gestionnaires expérimentés et cela engendrait une programmation inadéquate des opérations se reflétant sur la gestion défectueuse. Les problèmes financiers provenaient de l'accumulation successive des pertes dues au faible prix de vente pratiqué, de la faible dotation en fonds propres, de leur endettement successif et de la lenteur des règlements de leur clientèle. Il fut préconisé, à la fin de cette mission de la banque mondiale, la simplification du contrôle bureaucratique suivie d'une grande autonomie pour la réalisation des objectifs définis avec des moyens nécessaires pour les atteindre. Le contrôle bureaucratique doit être alors rigoureux et l'on doit introduire plusieurs dispositifs de gestion (le contrôle de gestion, le contrôle externe, le contrôle interne, l'audit interne). Parmi ces dispositifs recommandés, le contrôle de gestion a été imposé par les bailleurs, tels que la Banque Mondiale et le Fonds Monétaire International. Ainsi, la mise en place du contrôle de gestion vise à améliorer la gestion et

l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente. Les autorités gouvernementales ont accepté particulièrement ce dispositif imposé car cela favorisait l'obtention des ressources. Toutes ces mesures préconisées visent à redorer l'image des entreprises publiques.

A partir de 1990, force est de constater que la mise en place de ces réformes, au lieu de favoriser une gestion durable, a entraîné une désillusion soldée par des détournements et des fraudes. C'est ainsi qu'une vingtaine d'années après ces réformes, plusieurs scandales financiers ont éclaté dans ces entreprises publiques. En 1999, il y avait deux cent quatre-vingt-quatorze (294) affaires de malversations dans les entreprises publiques béninoises. Tout se passe comme si les structures de contrôle d'État et celles internes aux entreprises n'étaient pas fonctionnelles. On peut ainsi noter les exemples de scandales financiers suivants : 51 milliards de FCFA (soit 7,7 millions d'euro) à la Société Nationale pour la Coopération des Produits Pétroliers ; 42,315 milliards (soit 64,5 millions d'euro) à la Société Nationale de la promotion Agricole ; 9,4 millions de FCFA à la Société des Ciments d'Onigbolo ; 350 millions de FCFA à la Société Béninoise de l'Energie et de l'Eau ; etc... En 2006, entre 500 et 1000 milliards de francs CFA (entre 765 millions et 1,5 milliards d'euros) avaient été détournés. Le rapport opéré par l'Inspection Générale d'Etat conclut que les entreprises luttent pour leur survie malgré la défaillance des dispositifs et l'irrationalité dans la gestion administrative, comptable, financière et matérielle. Ce rapport mentionne entre autres, le détournement de leur fonctionnement des services de contrôle de gestion, le manque de rigueur dans l'établissement des budgets prévisionnels, l'absence de rigueur et de ratios significatifs, l'élaboration de manuels de procédures inadaptés.

La crise, qui règne au sein des entreprises publiques ces deux dernières décennies, est devenue une préoccupation majeure et un grand défi pour le gouvernement béninois. Différentes décisions ont été prises pour soutenir les entreprises publiques, car plusieurs causes en sont à l'origine. Selon les experts, il existe une mauvaise gestion et un manque de contrôle, en dépit de l'existence et du fonctionnement d'un système de contrôle de gestion. Les rapports des vérifications et contrôles opérés par l'Inspection Générale d'Etat avait mis en relief en *juillet 2010* plusieurs faits. On peut y lire :

- « ...la complaisance, le laxisme, l'affairisme, le mépris des procédures administratives, et de contrôle entretenu à dessein par les Directeurs Généraux et par les

Directeurs de Contrôle de Gestion qui se sont succédés dans une entreprise publique du 1/01/2004 au 30/07/2007 ;

- le chevauchement d'attributions entre des structures de la Société ;

- les carences et complicités coupables du Conseil d'Administration caractérisées par sa composition irrégulière, son mauvais fonctionnement et l'implication prononcée de son Président dans des transactions opaques ;

- le versement scandaleux non prévu et sans autorisation d'une somme d'un milliard de francs à un Cabinet fictif dénommé Société GROUPE LEADER sous le fallacieux prétexte que ledit Cabinet a recouvré pour le compte d'une entreprise des créances âgées...

».

En *juillet 2011*, il a été constaté que la quasi-totalité des entreprises publiques et semi publiques souffrent d'une part, de la défaillance des organes de contrôle ; d'autre part, de l'irrationalité dans la gestion administrative, comptable, financière et du matériel. Au sujet de la défaillance des organes de contrôle, il est noté que leur fonctionnement se caractérise par :

- le détournement du Service de Contrôle de Gestion, s'il y en a, de ses missions;

- le manque de rigueur dans l'étude des budgets prévisionnels ;

- l'insuffisance de contrôle permanent à l'interne et l'absence d'analyse d'indicateurs ou même de ratios significatifs de gestion économique, financière et sociale au niveau des organes de gouvernance.

S'agissant de l'irrationalité dans la gestion administrative, comptable, financière et des immobilisations, elle se caractérise entre autres par :

- l'absence de manuels de procédures administratives comptables et financières ou parfois l'existence de manuels de procédures inadaptés ;

- la non-teneur de la comptabilité analytique de gestion et le défaut d'analyse des charges par la Direction Générale ;

- la non-élaboration des rapports annuels de performance, etc.

Au vue de tous ces constats, il fut décidé de réaliser un séminaire pour approfondir les réflexions à ces propos :

- le mode de nomination des Directeurs Généraux des entreprises publiques et semi publiques;

- la nouvelle vision qui doit régir la composition du Conseil d'Administration ou de tout autre organe de décision, de gestion ou d'administration ;

- l'allègement des procédures dans le management des entreprises publiques et semi-publiques.

Malgré la mise en place du contrôle de gestion, les difficultés ont persisté. La gestion et l'utilisation des ressources se sont constamment dégradées. La situation des entreprises n'a pas connu l'amélioration tant souhaitée. Cela a révélé une insatisfaction dans l'application du contrôle de gestion. Cette insatisfaction a conduit les autorités gouvernementales à se questionner lors du conseil des ministres du 23 Mai 2011 sur la manière d'arriver à une meilleure applicabilité du contrôle de gestion.

Parmi tous les dispositifs mis en place pour améliorer le développement des entreprises publiques, nous avons décidé d'orienter nos recherches sur l'un des dispositifs : le contrôle de gestion introduit en 1980. Ce choix est fondé, d'une part, sur la recommandation des bailleurs de fonds de l'utilité de ce dispositif. Les bailleurs de fonds ont notamment imposé aux entreprises publiques de déployer un contrôle de gestion présenté comme un moyen d'améliorer la gestion des ressources (Rapport de la Banque Mondiale, 1980). D'autre part, ce choix est aussi fondé sur Meyer (1980) affirmant que les scandales financiers ou détournements de fonds, parfois découverts après plusieurs années sont la preuve de l'inexistence d'un contrôle de gestion. Pourtant, il existe un contrôle de gestion dans ces entreprises publiques. Toutefois, la mise en place du contrôle de gestion laisse croire qu'il est inopérant, c'est-à-dire qu'il ne produit pas les effets souhaités.

Cette inopérance a davantage conforté le choix de mener des travaux de recherche sur le contrôle de gestion. Nous voulons alors identifier s'il y a bien inopérance et si c'est le cas, pourquoi elle existe.

Conclusion de la section 2

Cette section a focalisé l'attention sur la présentation et l'importance des entreprises publiques au Bénin, un pays de l'Afrique de l'Ouest, qui représentent une forte part du produit intérieur brut et apportent des services indispensables au développement du pays. L'accent a été aussi mis sur les difficultés de gestion rencontrées dans ces entreprises. Pour

améliorer la gestion, les bailleurs de fonds ont imposé le contrôle de gestion. Malgré la mise en œuvre du contrôle de gestion, ce dernier n'a pas satisfait aux attentes. Le contrôle de gestion semble inopérant, car il ne semble pas donné les effets escomptés. Autour de ce caractère inopérant du contrôle de gestion, des réflexions seront menées tout au long de cette étude.

Nous allons positionner la présente étude dans les recherches en contrôle de gestion afin d'en dégager une problématique.

Section 3 : Positionnement et problématique du contrôle de gestion

La présente section vise à montrer les raisons qui amènent à positionner cette étude dans la perspective pragmatique des recherches en contrôle de gestion proposées par Simons (1990) (1). Cette section permet aussi de présenter les différentes problématiques consacrées à cette perspective pragmatique (2). Dans son prolongement, nous allons dégager la problématique de cohérence qui émerge de nos analyses (3).

1- L'importance de la perspective pragmatique du contrôle de gestion

Selon Simons (1990), les travaux de recherche en contrôle peuvent être scindés en deux voies : la dimension normative et la dimension pragmatique. La dimension normative consiste à saisir l'ensemble des règles et fondements du contrôle de gestion. Quant à la dimension pragmatique, elle se focalise sur la conceptualisation de la réalité du contrôle de gestion. Notre étude s'inscrit dans la dimension pragmatique, car elle vise à saisir la réalité.

Plusieurs auteurs ont souligné que la dimension pragmatique du système de contrôle de gestion permet d'étudier le contrôle tel qu'il se fait, tel qu'il s'exerce au quotidien sous multiples formes ; il faut donc penser à l'autonomie des acteurs et de leurs pratiques (Scapens 2006; Schatzki, Knorr-Cetina, et Savigny 2001; Magne et Bazin 2012; Ahrens et Chapman 2007). L'analyse par la pratique permet de décrire les activités au cœur du processus, de comprendre la manière dont les acteurs utilisent le système de contrôle ; elle permet ainsi de faire ressortir les décalages entre les exigences formelles et la réalité de l'organisation (Rouleau 2007). A cet effet, l'organisation dispose d'une aptitude à survivre

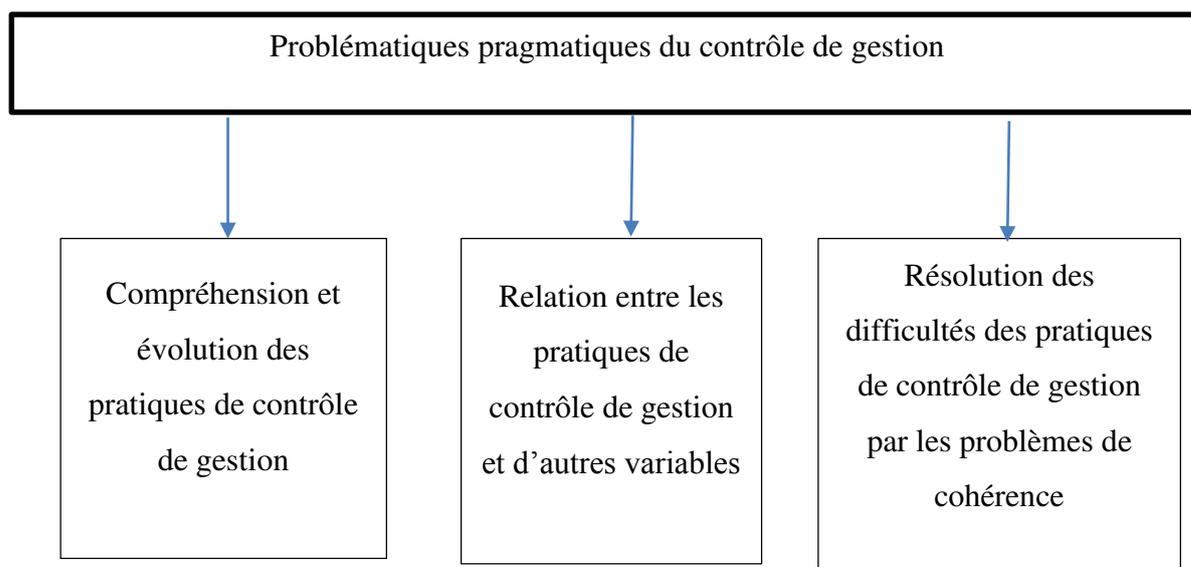
parce que l'analyse de la pratique vise à réparer les défaillances et entretenir de nouvelles façons de faire (Cohen et Levinthal 1990; Zahra et George 2002).

Toutefois, Lorino (2008) met en garde dans la démarche à suivre, en précisant qu'il faut construire soigneusement l'accès aux pratiques. Pour cela, il faut prendre en compte les discours sur les pratiques et aussi les traces opérationnelles des pratiques. De cette manière, la dimension pragmatique est susceptible d'améliorer effectivement l'organisation. Le système de contrôle de gestion doit être compris et amélioré dans l'identification de la manière dont ses pratiques réelles ont été utilisées (Norris 2002; McGowan et Klammer 1997; Shields 1998). La dimension pragmatique concerne alors le concret, l'action, l'expérience, la manière d'agir ; elle consiste à saisir les constantes reconstructions autour des manières de faire, les routines (Magne et Bazin 2012; Bazin 2011; Pentland et Feldman 2005; Simons 1990). Les difficultés du système de contrôle de gestion ne sont appréhendées que lors de l'analyse des pratiques réelles (Norris 2002; McGowan et Klammer 1997; Shields 1998).

La dimension pragmatique a pris un essor important qui a donné lieu à plusieurs problématiques présentées ci-après.

2- Les problématiques de la dimension pragmatique du contrôle de gestion

La dimension pragmatique du contrôle de gestion fait état de trois problématiques majeures que nous allons appuyer par un schéma avant de les exposer.



Les problématiques se focalisent d'abord sur la compréhension et l'évolution des pratiques du système de contrôle de gestion. Ainsi, suite à la réforme du secteur public concernant l'introduction de nouveaux programmes, Barretta et Busco (2011) ont voulu comprendre les pratiques du système de contrôle. Ils ont posé la problématique de savoir, comment améliorer la compréhension sur le rôle et les pratiques du système de contrôle de gestion. Collier (2001) est aussi orienté dans cette vision de compréhension du système de contrôle de gestion. Il s'est demandé alors comment faire face aux pressions extérieures pour une amélioration du système de budgétisation dans les services de la police et de la gendarmerie. Quant à Modell (2009), il demande comment les gestionnaires conçoivent de manière pratique et mettent en œuvre un nouveau système de mesure de performance dans le contexte des réformes du secteur de la santé publique. C'est de cette manière que chacun des auteurs a voulu cerner les discours et les actes autour du système de contrôle de gestion. A la recherche de ces discours et de ces actions, Dambrin, Lambert, et Sponem (2007) ont demandé comment sont traduits les systèmes de contrôle de gestion dans les discours et les contrôles techniques. Les problématiques s'orientent aussi sur l'évolution des pratiques du système de contrôle de gestion. A cet effet, Modell, Jacobs, et Wiesel (2007) ont examiné les pratiques de gestion de la performance. Ils sont partis du fait que les réformes récentes ont signalé une transition de la gouvernance et du contrôle, plutôt orientés vers la gestion de la performance axée sur les résultats. Mais ces auteurs ont déduit que ces réformes donnent lieu aux incohérences institutionnelles liées aux logiques de performances contradictoires. L'analyse de l'évolution

permet de renforcer les questions de gestion des processus opérationnels qui sous-tendent la prestation du service public.

Ensuite, certains auteurs ont abordé les pratiques de contrôle de gestion en se focalisant sur la relation entretenue avec d'autres variables. Ainsi, Ahrens et Chapman (2007) ont cherché à savoir la relation qui lie les techniques et les processus de la comptabilité afin de mieux interpréter les pratiques opérationnelles. Cette relation a été prise en compte par Efferin et Hopper (2007) afin de comprendre comment les cultures, l'ethnie, les différences historiques, politiques et les considérations commerciales sont mises en forme dans le contrôle de gestion. Le facteur culturel est aussi pris en compte par Douppnik et Tsakumis (2004). Ces auteurs considèrent que la culture est un facteur environnemental puissant qui affecte le système de comptabilité sur la base de la perception et de l'utilisation des informations comptables. Ces auteurs se penchent alors sur la question, comment les individus perçoivent et utilisent l'information comptable. La mise en œuvre de relation a conduit Ahrens et Mollona (2007), à comprendre comment les stratégies et les technologies de gestion peuvent influencer les pratiques de contrôle des différentes sous-cultures organisationnelles. Quant à Kober, Ng, et Paul (2007), ils ont réfléchi sur la relation entre les mécanismes de contrôle de gestion et la stratégie. Ces auteurs ont préféré le terme mécanisme afin de mettre en exergue le discours et les traces de la pratique. Ils sont partis du point de vue traditionnel de la littérature qui a souligné que les systèmes de contrôle de gestion sont façonnés par la stratégie ; ils ont vérifié cette logique dans un secteur public. Busco, Riccaboni, et Scapens (2006) ont voulu, dans leurs travaux, accéder au discours du système de contrôle de gestion. Alors, ces auteurs l'orientent avec des variables liées au changement organisationnel. Ils étudient aussi comment les systèmes comptables de gestion sont impliqués dans le processus d'apprentissage et de changement organisationnel de culture. Ils abordent aussi comment ces systèmes peuvent être utilisés pour identifier des solutions dignes de confiance en temps de crises organisationnelles. Leur problématique est caractérisée par l'accent mis sur la période de crise et le changement auquel le système de contrôle pourrait conduire ; ce qui ne figure pas dans les problématiques de Kober, Ng, et Paul (2007) et Efferin et Hopper (2007). Luther et Longden (2001) ont aussi étudié les pratiques de contrôle de gestion et leur changement au cours des dix années précédentes. Ils ont précisé ainsi que les techniques de contrôle de gestion augmentent avec le temps sauf

concernant la technique du direct costing. Ils ont trouvé des corrélations entre les techniques de contrôle de gestion, le temps et la taille de l'entreprise.

Enfin, un seul auteur a abordé les problématiques de contrôle de gestion en se focalisant sur les problèmes de cohérence pour résoudre les difficultés. A cet effet, Bryer (2014) a voulu comprendre si les pratiques comptables permettent de donner de la cohérence aux qualités diverses des activités organisationnelles sans les contraindre. Dans cette problématique, l'auteur conteste l'idée que la comptabilité soit uniquement un moyen de l'activité pour réaliser l'inévitable et seul but de la rentabilité ; il met donc en évidence que l'on peut la considérer comme une pratique sociale. Les problèmes de cohérence sont abordés par les travaux en se focalisant directement sur le système de contrôle de gestion et ses outils ; les auteurs ne soulignent donc pas la notion de pratique.

Nous récapitulons ces différentes problématiques dans le tableau 1 ci-dessous.

Tableau 1 : Récapitulatif de certaines problématiques de la dimension pragmatique

Auteurs	Problématiques	Buts visés
Baretta et Busco (2011)	Comment améliorer la compréhension sur le rôle et les pratiques du système de contrôle de gestion ?	Compréhension
Collier (2001)	Comment faire face aux pressions extérieures pour une amélioration du système de budgétisation ?	Compréhension
Modell (2009)	Comment les gestionnaires conçoivent de manière pratique et mettent en œuvre un nouveau système de mesure de performance ?	Compréhension
Dambrin, Lambert et Sponem (2007)	Comment sont traduits les systèmes de contrôle de gestion dans les discours et les contrôle techniques	Evolution

Modell, Jacobs, et Wiesel (2007)	Comment ont évolué les pratiques de contrôle de gestion ?	Evolution
Ahrens et Chapman (2007)	Quelle est la relation entre les techniques et les processus de la comptabilité pour mieux interpréter les pratiques opérationnelles ?	Existence de relation avec d'autres variables
Hopper (2007)	Comment les cultures, l'ethnie, les différences historiques, politiques et les considérations commerciales sont mises en forme dans le contrôle de gestion ?	Existence de relation avec d'autres variables
Douplik et Tsakumis (2004)	Comment les individus perçoivent et utilisent l'information comptable du système comptable ?	Existence de relation avec d'autres variables
Ahrens et Mollona (2007)	Comment les stratégies et les technologies de gestion peuvent influencer sur les pratiques de contrôle des différentes sous-cultures organisationnelles ?	Existence de relation avec d'autres variables
Kober, Ng, et Paul (2007)	Quelle est la relation entre les mécanismes de contrôle de gestion et la stratégie ?	Existence de relation avec d'autres variables
Busco, Riccaboni et Scapens (2006)	Comment les systèmes comptables de gestion sont impliqués dans le processus d'apprentissage et de	Existence de relation avec d'autres variables

	changement de culture organisationnelle ?	
Luther et Longden (2001)	Comment comprendre les pratiques de contrôle de gestion et leur changement au cours des dix années précédentes ?	Compréhension Existence de relation avec d'autres variables
Bryer (2014)	Comment les pratiques comptables permettent de donner de la cohérence aux qualités diverses des activités organisationnelles sans les contraindre ?	Résolution des difficultés par les problèmes de cohérence

A la suite de Bryer (2014), nous inscrivons notre recherche dans l'idée de résoudre les difficultés de contrôle de gestion au travers d'une problématique de cohérence. Bien qu'il soit peu abordé par les problématiques, la présente étude estime que l'enjeu du contrôle de gestion est d'assurer la cohérence des actions des managers (Bouquin 2010). Cela est alors possible lorsque les comportements des managers demeurent cohérents avec les missions et les valeurs de l'organisation. En outre, le concept de recherche de cohérence rend sans doute, bien compte du projet du contrôle de gestion (Bouquin 2010).

Ainsi, l'apparente inopérance du contrôle de gestion sera abordée au regard d'une problématique de cohérence. A cet effet, suite à Peters et al. (1983), nous précisons que la cohérence est reconnue comme le degré de relation existant entre ce qu'une unité proclame dans son discours et ce qu'elle réalise dans la pratique. Dans la présente étude, le terme de la cohérence se prolonge encore un peu plus, car il est pertinent pour décrire l'inopérance du contrôle de gestion. Au-delà du problème de cohérence lié à la relation entre les pratiques et les discours, certains auteurs ont qualifié de cohérence la compatibilité entre le contrôle de gestion et les valeurs organisationnelles ; la cohérence est donc perçue doublement. Ainsi, la cohérence est cernée par la relation entre les pratiques et les discours, d'une part, et par la compatibilité entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles, d'autre part. La

problématique de cohérence est bien adéquate dans une dimension pragmatique. Ainsi, nous allons présenter la manière dont la présente étude tente de mener cette problématique de cohérence.

3-La problématique de cohérence du contrôle de gestion

Les problèmes de cohérence utilisent souvent plusieurs éléments pour cerner cette notion de cohérence. La présente étude répertorie les diverses relations appréhendées par cette notion de cohérence, mettent en évidence un manque à combler. C'est ainsi que certains auteurs focalisent leur analyse de la cohérence en recherchant l'adéquation entre la stratégie et le contrôle, ou la coordination entre la responsabilité – les décisions – les actions, ou pour évaluer la qualité de l'alignement des managers sur les objectifs généraux de l'entreprise (Merchant 1982; Merchant, Van der Stede, et Zheng 2003; Kaplan et Norton 1996; Gervais 2009; Bouquin 2011). Certains auteurs sont allés dans le même sens de la recherche de cohérence en se focalisant sur la stratégie et l'individu (Boisvert et Caron 2014; Boisvert et Déry 2013). Ils ont ainsi pris appui sur l'organisation et l'acteur qui accomplit le contrôle. Mais, Bourguignon et Jenkins (2004) ont été plus précis en se concentrant sur l'individu et sa perception du contrôle. Pour ces auteurs, cette précision de la recherche de cohérence vise à cerner l'échec souvent constaté lors de l'introduction du contrôle de gestion. En se basant sur l'individu, la recherche de la cohérence a été aussi mis en exergue par d'autres auteurs (Argyris 1952; Fiol et De Geuser 2008). Ces derniers auteurs ont alors recherché la cohérence entre les comportements des individus et les objectifs organisationnels.

Pourtant, Fiol (2006) trouve que le rendez-vous entre le contrôle de gestion et la cohérence est souvent manqué. L'auteur propose dans ses travaux, de rechercher alors l'interrelation entre les pairs au sein de l'équipe. Il met l'accent indirectement sur le comportement de l'individu. Pour cela, Baille (2016) souligne que Fiol (2006) vise la convergence des comportements en abordant la convergence des buts de l'organisation. Pour rechercher la cohérence, Baille (2016) propose alors de se focaliser sur la cohérence organisationnelle. Cette dernière est la finalité recherchée par une organisation. La cohérence organisationnelle met ainsi en relation la stratégie et l'organisation. De cette manière, il existe une meilleure coordination et coopération dans l'organisation d'une part, et entre cette dernière et la stratégie.

La recherche de cohérence a orienté Travaillé et Marsal (2012) sur l'analyse de deux sortes de cohérence : cohérence des représentations et cohérence des comportements. Lorsqu'il y existe une cohérence entre les représentations, alors les comportements seront cohérents. En abordant les représentations, Oriot (1999) avait bien souligné que la cohérence n'est possible qu'en cas de coordination et d'adaptation entre les représentations spécifiques et les représentations partagées. Ainsi, le contrôle de gestion est adapté aux représentations de chaque catégorie d'acteur, et de plus adapté aux représentations de l'ensemble des acteurs de l'organisation. Ceci traduit l'existence de données partageables, ayant du sens pour les différents acteurs de l'organisation et permettant de sensibiliser ces acteurs aux orientations stratégiques. Il faut remarquer que l'auteur vise toujours la relation entre la stratégie – l'acteur et l'organisation.

Cependant, la cohérence est aussi abordée au regard de la relation existante entre le discours et les pratiques développées par l'organisation (Pech Varguez 2003; Peters, Waterman, et Jones 1982; Jones 1998). A cet effet, la présente étude focalise l'attention sur l'amélioration de la définition de cohérence de Peters, Waterman, et Jones (1982) : la cohérence est d'une part, la relation entre ce qu'une unité proclame dans le discours et ce qu'elle réalise dans la pratique, et d'autre part, la compatibilité entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles. Cette conception de la cohérence est en adéquation avec les travaux de Giraud et al. (2009) concernant le contrôle de gestion et les valeurs organisationnelles.

Selon Giraud et al. (2009), peu d'études portent sur la cohérence entre le contrôle de gestion et les valeurs organisationnelles. A cet effet, ces auteurs affirment que le contrôle de gestion fonctionnerait difficilement sans les valeurs communes ; il faudrait donc une compatibilité entre les valeurs communes et le système de contrôle de gestion. Cette recherche de cohérence entre le contrôle de gestion et les valeurs communes avait été mise en exergue par Flamholtz (1983) et Markus et Pfeffer (1983). De plus, Bollecker et Naro (2014) ne restent pas en marge de cette question de cohérence. Ils ont souligné qu'un système de contrôle de gestion imposé au détriment des valeurs communes suscite de l'incompréhension et de l'incohérence. Desire-Luciani et al. (2013) précisent de leur côté, cette question de cohérence en utilisant les termes de dispositifs du contrôle de gestion ; ils affirment donc que l'assurance de la cohérence entre les dispositifs visibles et les dispositifs invisibles demeure un véritable frein à la mise en œuvre du système de contrôle de gestion. Ainsi, l'objectif de

cette étude est de cerner, si le défaut de cohérence n'est pas ce qui rend le contrôle de gestion inopérant. Cela conduit à poser la problématique suivante :

Pourquoi le contrôle de gestion présente un caractère inopérant dans les entreprises publiques béninoises ?

Cette problématique permet de mieux appréhender les raisons de l'inopérance du contrôle de gestion. Bollecker et Naro (2014) précisent que si le déploiement du système de contrôle de gestion ne cristallise pas une meilleure gestion, il ne faut pas oublier qu'il révèle aussi une illusion dans son évolution. Ainsi, l'absence d'étude entre le contrôle de gestion et les valeurs organisationnelles Giraud et al. (2009) et l'illusion dans l'évolution du contrôle de gestion Bollecker et Naro (2014) conduisent à poser deux questions de recherche :

- *Comment le contrôle de gestion a-t-il évolué dans l'entreprise publique béninoise ?*
- *Existe – t – il une cohérence entre le contrôle de gestion et les valeurs organisationnelles ?*

Tableau 2 : Relations établies pour la recherche de cohérence

Auteurs	Relation de cohérence
Merchant (1982); Merchant, Van der Stede, et Zheng (2003); Kaplan et Norton (1996); Gervais (2009); Bouquin (2011)	la stratégie et le contrôle, la responsabilité – les décisions – les actions, la qualité de l'alignement des managers et les objectifs généraux de l'entreprise
Boisvert et Caron (2014); Boisvert et Déry (2013)	la stratégie et l'individu
Bourguignon, Jenkins (2004)	l'individu et sa perception du contrôle
Argyris (1952); Fiol et De Geuser (2008)	les comportements des individus et les objectifs organisationnels.
Michel Fiol (2006)	l'interrelation entre les pairs au sein de l'équipe
Baille (2016)	La stratégie et l'organisation
Travaillé et Marsal (2012)	Les représentations et les comportements

Oriot (1999)	les représentations spécifiques et les représentations partagées (stratégie – acteur – organisation)
MANQUE A COMBLER	Système de contrôle de gestion et valeurs communes de l'organisation

Le tableau 2 ci-dessus aborde les relations de cohérence cernées dans la littérature mobilisée. Néanmoins, il demeure encore une problématique qui manque et que la présente recherche vise à combler. Il s'agit donc, de la relation entre le système de contrôle de gestion et les valeurs communes de l'organisation.

Conclusion de la section 3

L'objectif de cette section était de présenter les problématiques de la dimension pragmatique choisie. En effet, les diverses problématiques étaient relatives à la compréhension ou à l'évolution des pratiques de contrôle de gestion d'une part. D'autre part, les problématiques de cohérence ont été abordées par peu d'auteurs pour étudier les difficultés de contrôle de gestion dans une dimension pragmatique. Nous avons orienté la présente étude dans la problématique de cohérence, car ce concept permet de mieux rendre compte du projet de contrôle de gestion.

Conclusion du Chapitre 1

L'objectif de ce chapitre était de montrer la manière dont la problématique a émergé.

A cet effet, le contexte de la recherche est mis en exergue ainsi que ses composantes. Il s'agit donc de l'organisation publique, définie comme une organisation pluridimensionnelle qui manie des systèmes de valeurs et des systèmes de mesures hétérogènes afin de trouver des solutions de continuité entre le niveau du contrôle et celui de la gestion. Parmi les composantes de cette organisation, l'attention a été orientée sur l'entreprise publique en Afrique, précisément au Bénin. Les spécificités de l'entreprise publique béninoise ont été appréhendées au regard des notions de gestion et de contrôle. Par ailleurs, les difficultés de gestion et de contrôle des entreprises publiques ont été exposées. Comme solution à ces difficultés, le contrôle de gestion a été introduit dans les entreprises. Mais, le contrôle de gestion semble révéler une inopérance dans les entreprises publiques béninoises. C'est sur ce constat que s'est bâtie la problématique de la présente recherche.

Nous avons alors positionné notre recherche dans la dimension pragmatique afin d'exposer les diverses problématiques abordées par les travaux. Ainsi, nous avons dégagé un gap concernant les problèmes de cohérence pour résoudre les difficultés des pratiques de contrôle de gestion. La présente étude permet de mieux comprendre les raisons du caractère inopérant du système de contrôle de gestion. Elle s'intéresse donc à la mise en cohérence du contrôle de gestion avec les valeurs organisationnelles.

L'objectif de cette étude vise à cerner les écueils empêchant le contrôle de gestion d'avoir un caractère opérant. La problématique posée est donc : « Pourquoi le contrôle de gestion présente un caractère inopérant dans les entreprises publiques béninoises ? »

Pour y répondre, nous avons aussi posé deux questions de recherche :

- Comment le système de contrôle de gestion a-t-il évolué dans les entreprises publiques béninoises ?

- Existe-t-il une cohérence entre le système de contrôle de gestion et les valeurs organisationnelles présentes ?

Autour de ces questions issues de l'itération entre constats du terrain et littérature, nous allons poser les fondements conceptuels et théoriques du cadre d'interprétation.

CHAPITRE 2 : LE CADRE CONCEPTUEL ET THEORIQUE D'INTERPRETATION DU CONTROLE DE GESTION OPERANT

Section 1 : Le cadre conceptuel du contrôle de gestion

Section 2 : Le cadre théorique d'interprétation du contrôle de gestion

Conclusion du chapitre 2

CHAPITRE 2 : LE CADRE CONCEPTUEL ET THEORIQUE D'INTERPRETATION DU CONTROLE DE GESTION OPERANT

L'objectif de ce chapitre est de présenter le cadre d'interprétation du terrain de recherche en prenant appui sur les théories et les concepts utilisés. Ce cadre permet d'identifier les conditions d'un contrôle de gestion opérant. Il sera utilisé pour mieux comprendre les raisons de l'inopérance supposée dans une perspective de problème de cohérence du contrôle de gestion par rapport aux valeurs organisationnelles.

Pour y parvenir, nous allons exposer le cadre conceptuel (section 1) qui focalise l'attention sur le contrôle de gestion et les modes de contrôle. Il s'agit de définir dans la première section, le contrôle de gestion et ses composantes, puis de présenter aussi les différents modes de contrôle en prenant appui sur les travaux de Ouchi (1980) et Etzioni (1975).

La seconde section vise à présenter les fondements du cadre théorique (section 2). Cette section expose les théories qui, dans ce travail, ont le statut de théories intermédiaires (David 1999), c'est-à-dire des théories utilisées pour donner du sens au terrain dans le but de répondre à notre problématique. Comme théories intermédiaires, ce cadre utilise donc le courant du Old Institutional Economics (OIE) et le courant de la Sociologie Néo-Institutionnelle (SNI). L'utilisation de ces deux courants focalise l'attention sur la relation entre l'organisation, son environnement et le comportement de la nature humaine. Nous allons présenter les fondements du choix de ces deux courants d'une même approche, la théorie institutionnelle.

Au regard de ces théories, le modèle du processus d'institutionnalisation a été élaboré sur la base d'un double cadre d'analyse (macro et micro). Le modèle permet de narrer l'évolution du contrôle de gestion par le biais des théories institutionnelles. Ce modèle prend appui sur le processus d'institutionnalisation (Greenwood, Suddaby, et Hinings 2002; Burns et Scapens 2000). Le cadre de Greenwood, Suddaby, et Hinings (2002) présente six étapes pour parvenir à l'institutionnalisation. De plus, la notion de la routine du cadre d'institutionnalisation de Burns et Scapens (2000) a été introduite aux étapes de l'institutionnalisation ; cette notion se décompose par la suite en actes et en discours au travers du cadre de Feldman et Pentland (2003).

La présentation du modèle renvoie à l'existence d'une liaison entre les valeurs organisationnelles et le mode de contrôle. L'institutionnalisation prend appui non seulement sur les normes et les pratiques mais aussi sur les valeurs communes. C'est ainsi que le recours a été fait au cadre conceptuel des valeurs communes de l'organisation, plus précisément le cadre de valeurs de McDonald et Gandz (1991). Il y a donc un lien entre mode de contrôle et valeurs organisationnelles. A cette fin, une matrice de cohérence a été élaborée, cohérence indispensable en vue de l'institutionnalisation.

Section 1 : Le cadre conceptuel du contrôle de gestion

La première section vise à définir le système de contrôle de gestion (1) et présenter les modes de contrôle existants (2). Nous avons défini le système de contrôle de gestion au regard de certains auteurs qui donnent des définitions complémentaires et qui mettent l'accent sur les composantes du système de contrôle de gestion. Quant aux modes de contrôle, les typologies présentées sont aussi complémentaires et il est possible d'en dégager une relation (3).

1-Définition et importance du système de contrôle de gestion

Après avoir défini le système de contrôle de gestion (1.1), nous allons aborder les dispositifs visibles et invisibles contenus dans le système (1.2). Nous allons focaliser l'attention sur l'importance du système de contrôle (1.3) en prenant appui sur son rôle et les raisons de sa mise en place.

1-1 La définition du système de contrôle de gestion

Desire-Luciani et al. (2013) ont déjà précisé que le système de contrôle de gestion reste souvent incompris parce qu'il existe une mauvaise compréhension du mot contrôle. Ceci nous amène à définir le terme contrôle avant d'appréhender le système de contrôle de gestion.

Selon Bouquin (2011), le contrôle renvoie à une idée commune de norme : norme d'action, norme de comportement, norme de résultat. A cet effet, le contrôle peut être orienté soit, vers l'action, le résultat ou le comportement. Lorsque le contrôle porte sur l'action ou le résultat, il traduit l'idée de vérification, de surveillance, d'inspection et d'évaluation. Il permet donc de mettre en place un système d'analyse par lequel les organisations guident

leur administration et tentent de réaliser leurs objectifs (Bouquin 2011). Il vise aussi à connaître le résultat obtenu soit au regard d'une donnée quantifiée, soit au regard d'un critère.

Le contrôle n'est pas seulement employé pour guider l'action car, Follett (1932) a précisé qu'il est surtout utilisé pour penser (Fiol (2005) ; ainsi, il dépend de la capacité à faire converger les idées du contrôleur avec les idées des autres managers qui sont aussi impliqués dans l'organisation. Il est alors véhiculé sous l'idée de régulation d'ordre en cas de désordre (Tannenbaum 1968; Chiapello 1996). Il réduit aussi les incertitudes des individus et les degrés de liberté des personnes (Lebas et Weigenstein 1986) ; le comportement est ainsi mis en exergue.

Au vu de ces trois orientations, action – comportement – résultat, le contrôle est considéré comme la clé du fonctionnement de l'organisation, le but de l'ingénierie et le garant d'une unité effective (Bouquin 2005).

Après avoir précisé le terme contrôle, nous allons aborder le contrôle de gestion. Plusieurs auteurs ont défini le contrôle de gestion. Nous orientons sur quatre travaux parce qu'ils sont complémentaires.

D'après le précurseur, le contrôle de gestion est « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources seront obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente en vue de la réalisation des objectifs de l'organisation » (Anthony 1965).

Le contrôle de gestion est aussi considéré comme « le système qui saisit et traite l'information sur l'organisation, un système de responsabilité et de feedback conçu pour apporter l'assurance que l'entreprise s'adapte aux changements de son environnement, que le comportement de son personnel au travail est mesuré par référence à un système d'objectifs opérationnels en cohérence avec les objectifs d'ensemble... » (Lowe 1971).

En outre, le contrôle de gestion est l'ensemble des dispositifs, des procédures, des incitations, des règlements divers, mais aussi des facteurs qui constituent ce que l'on pourrait qualifier de dispositifs invisibles permettant au dirigeant d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes sont cohérents (Bouquin 2010).

Remarquons que ces trois auteurs focalisent leur attention sur des notions différentes mais complémentaires pour la présente étude. A cet effet, la première définition prend appui sur l'obtention des ressources, leur utilisation et la réalisation des objectifs. La seconde définition précise les divers systèmes nécessaires pour une meilleure implémentation du contrôle de gestion. Cette seconde définition permet de considérer le contrôle de gestion comme un système. Elle met aussi l'accent sur le comportement de l'acteur. Elle précise en plus que l'environnement peut influencer le contrôle de gestion. Toutefois, ce dernier doit être capable de s'adapter au changement. Cette seconde définition précise enfin qu'il faut une cohérence entre les objectifs fixés par le contrôle de gestion. La troisième définition prend appui sur l'ensemble des dispositifs nécessaires à la cohérence du contrôle de gestion. Il s'agit donc des procédures, des incitations, des règlements divers ainsi que des dispositifs invisibles. Les dispositifs invisibles poussent les acteurs à interpréter les mêmes faits de diverses manières, à écarter certains comportements au profit d'autres, à accepter certaines pratiques et contester d'autres, à adhérer à certains buts et à considérer d'autres comme inacceptables (Bouquin 2010).

Ces trois appréhensions rejoignent les travaux de Malmi et Brown (2008). Le contrôle de gestion est perçu par Malmi et Brown (2008) en fonction des résultats souhaités et il tient compte des liens entre plusieurs éléments. Le contrôle de gestion est l'ensemble des dispositifs formels et également des modes de contrôle informels. Il est l'ensemble des processus comptables et non comptables, des valeurs, des règles permettant à la direction d'essayer de contrôler les comportements et les décisions. Il assure alors qu'il y a cohérence entre les objectifs, la stratégie de l'organisation. Il établit un lien entre les outils, les dispositifs de contrôle et les acteurs chargés de la mise en œuvre. Par conséquent, ces auteurs désignent le contrôle de gestion comme un « package » qui facilite le développement des autres contrôles, la réalisation des objectifs de l'organisation et l'amélioration des activités de contrôle. Le « package » regroupe différents systèmes : contrôle par la culture (clans valeurs symboles) ; contrôle administratif (gouvernance, structure organisationnelle, politique et procédure) ; contrôle cybernétique (budget, mesure financière, mesure non financière, mesure hybride) ; contrôle managérial (récompense et rémunération) ; contrôle stratégique (Planification à long terme / plan d'action opérationnel). Ainsi, ce « package » tient-il compte des impacts réels du contrôle de gestion ; il ne propose pas une solution

définitive à tous les problèmes, mais il facilite et stimule la discussion. Les travaux de Malmi et Brown (2008) sont complémentaires avec les définitions données au préalable.

La présente étude prend appui sur Malmi et Brown (2008) pour préciser le contrôle de gestion. Il est alors considéré, comme étant l'ensemble des dispositifs visibles (formels) et invisibles (informels) permettant d'assurer la cohérence du système, d'obtenir les ressources, de les utiliser de manière efficace et efficiente et d'orienter le comportement des acteurs pour la réalisation des objectifs de l'organisation. Cette définition oriente sur trois éléments : la cohérence du système, les dispositifs visibles et les dispositifs invisibles.

Le contrôle est cerné au regard de la relation entre action – comportement – résultat. En outre, le contrôle de gestion est abordé au regard de ses composantes : les dispositifs visibles et invisibles.

1-2 Les composantes du système de contrôle de gestion : les dispositifs visibles et invisibles

Les dispositifs visibles du système de contrôle de gestion regroupent un ensemble d'outils de gestion auxquels se réfèrent les acteurs et les décideurs (Bouquin 2010). Ces outils sont précisément le budget, le tableau de bord, les indicateurs de performance et les mesures d'incitation. Les dispositifs visibles sont aussi perçus comme le système technique ou opérant (usine, service, département, filiale), le système de pilotage (unité de direction), le système d'information, les référentiels matérialisés par les manuels, les procédures, les notes de service, les règlements.

Le système de contrôle de gestion se base aussi sur les habitudes et les croyances partagées socialement construites par les acteurs (Lemarchand et Le Roy 2000). Ces croyances diverses, ces habitudes et ces convictions représentent les dispositifs invisibles qui structurent les décisions et les comportements dans l'organisation (Bouquin 2010). Il faut donc citer précisément les valeurs organisationnelles, les cultures nationales, les expériences professionnelles, les histoires personnelles, les traits de personnalité, l'appartenance à une catégorie sociale ou professionnelle. Bien que ces dispositifs invisibles aient une influence difficilement maîtrisable par les managers (Chiapello 1996), certains auteurs proposent que

l'accent soit porté sur l'un de ces composants, la valeur organisationnelle (Bouquin 2010; Giraud et al. 2009).

Le but du contrôle est alors d'orienter les comportements pour les rendre cohérents avec les objectifs généraux. A cet effet, Bouquin (2010) affirme que le contrôle de gestion conduit à construire une architecture des décisions et des comportements afin d'assurer une meilleure cohérence autour des actions. L'auteur poursuit en précisant que le comportement des acteurs et les choix qu'ils font doivent rester en cohérence avec les missions et les valeurs de l'organisation. Ainsi, la mise en œuvre du système de contrôle de gestion est soumise à un grand obstacle lorsque les valeurs organisationnelles sont en opposition (Bouquin 2011). Ce dispositif invisible devrait influencer le choix du système de contrôle de gestion à implémenter, puisqu'il est nécessaire que les valeurs organisationnelles partagées par les membres soient compatibles avec le système de contrôle de gestion (Giraud et al. 2009). Cette compatibilité assure la cohérence du système et contribue à son meilleur fonctionnement car la cohérence est considérée comme étant la coordination au sein d'un système (Pech Varguez 2003). La cohérence traduit aussi la qualité existante lorsque la structure de relation est créée afin que toutes les parties de l'organisation s'emboîtent les unes dans les autres, s'adaptent et forment un ensemble complet et consistant (Fiol 2006; Koontz et Weihrich 1993; Forrester et Drexler 1999). En outre, la cohérence selon Oriot (1999), est l'assurance de l'adaptation entre les représentations spécifiques et les représentations partagées d'une organisation. La cohérence vise donc à établir une relation étroite entre les composantes du système de contrôle de gestion et maintenir une concordance entre eux.

Le rôle du contrôle de gestion nous amène à questionner les raisons de sa mise en œuvre. Nous allons donc aborder l'importance du système de contrôle de gestion.

1-3 L'importance du système de contrôle de gestion

Très souvent le contrôle de gestion répond à de multiples besoins : soit comme la solution pour mettre de l'ordre et du sens ou soit comme une solution miracle de développement en réponse aux pressions extérieures.

En premier lieu, le système de contrôle de gestion est un outil utilisé pour signaler les fautes, les erreurs et les manœuvres tout en ne les laissant pas ressurgir (Fayol 1916). Ceci amène à

le considérer comme un outil d'application de la politique de l'entreprise, comme un outil de réconciliation entre les techniques de gestion et les désirs des managers lors des prises de décisions pertinentes. Le système de contrôle répond donc prioritairement à un besoin organisationnel (Chatelain-Ponroy 2010).

Le système de contrôle de gestion est à la fois considéré comme un instrument de gouvernance, un instrument de représentation de l'action des managers et un instrument d'analyse économique (Bouquin 2005). En tant qu'un instrument de gouvernance, le système de contrôle de gestion favorise la délégation de pouvoir, la disponibilité des informations du résultat et l'obtention des stratégies pertinentes. A cet effet, Ansari (1977) a souligné que le système de contrôle de gestion vise à faciliter plus de performance avec moins de conséquences inattendues. Il apporte aussi l'information pour maintenir ou modifier l'activité de l'organisation (Simons 1990). Ceci oriente donc les prises de décisions pertinentes et les informations obtenues car le système de contrôle permet le pilotage de l'évolution de l'organisation (Rochet, Keramidas, et Bout 2008). Par ailleurs, le système de contrôle de gestion vise une amélioration de la performance et un meilleur développement (Busco, Riccaboni, et Scapens 2006; Davila, Foster, et Li 2009; Chatelain-Ponroy 2010), car en temps de crise, il sert à gérer les difficultés (Busco et Quattrone 2010).

Perçu comme un instrument de représentation des actions managériales, le système de contrôle de gestion permet de situer le rôle et la mission du système. Il a principalement pour rôle, le déploiement de la stratégie. Ce rôle principal a été souligné par Anthony (1988) afin de montrer que les dirigeants déploient la stratégie depuis l'obtention des ressources jusqu'à son utilisation. Le système vise aussi le contrôle des comportements des acteurs. A cet effet, il assure la régularité des comportements et la maîtrise des autres types d'influence du comportement, car il est un outil créateur d'ordre et de sens (Chiapello 1996; Berland 2014). Il vise donc à éclairer les décisions sur la pertinence des choix passés, présents et futurs, à la déclinaison des grandes orientations sous une forme concrète. Ceci vise aussi à comprendre les actions individuelles attendues et à rendre logiques et cohérentes les décisions prises. Le système de contrôle de gestion assure alors la convergence des comportements individuels aux objectifs organisationnels. Pour cela, Ansari (1977) a précisé que le comportement humain est une variable commandée, très utile pour l'amélioration de la performance.

Ainsi, en tant qu'instrument d'analyse économique, le système de contrôle de gestion sert-il d'outil de calcul économique. Il aide à la décision, à l'anticipation et à la délégation (Bouquin 2011). Il facilite donc une évolution à la fois technique, économique et sociale en impliquant tous les acteurs de l'organisation (Burlaud et Simon 2006). Il sert aussi à gérer le risque et l'incertitude (Kominis et Dudau 2012).

En second lieu, le système de contrôle de gestion est considéré comme une apparence cérémonielle de développement. A cet effet, le système de contrôle de gestion est le reflet des réponses cérémoniales aux pressions extérieures (Covaleski, Dirsmith, et Samuel 1996; Collier 2001; Modell 2006; Barretta et Busco 2011). Ceci démontre, au regard de l'environnement, le degré significatif de la rationalité dans la gestion. Ainsi, l'organisation peut bénéficier de l'obtention des ressources financières (Meyer et Rowan 1977; DiMaggio et Powell 1983). Dans cette même logique, Lapsley et Wright (2004) ont montré que le système de contrôle de gestion est mis en place suite aux influences gouvernementales. Le système de contrôle de gestion est alors construit sous une apparence de rationalité et d'efficacité tout en étant considéré comme une solution miracle de développement (Carruthers 1995). Un impact négatif est perçu parce qu'on impose et contraint l'organisation à une mise en place du système de contrôle (Drevetton 2003). Pourtant, Barretta et Busco (2011) ont montré dans leurs travaux que le système de contrôle de gestion mis en place, suite à la pression externe, a été bénéfique pour l'organisation. Ainsi, le système de contrôle a-t-il permis d'augmenter la capacité à conduire les questions complexes de planification et de stratégies.

Le système de contrôle de gestion donne aussi une apparence de légitimité dans les organisations (Abrahamson 1996; Abrahamson et Fairchild 1999). A cet effet, plusieurs auteurs ont souligné que cette recherche de légitimité vise à résoudre les difficultés auxquelles les managers sont confrontés (Ketokivi et Schroeder 2004; Suchman 1995; Modell 2001; Gond et al. 2012). Le système de contrôle apparaît ainsi comme « la quintessence d'un mythe rationnel » (Colon 2014) que les organisations intègrent dans leur structure formelle. Sous une variété de procédures rationnelles et des processus, les règles émanant du système favorisent donc le maintien des apparences. Le mythe rationnel identifie les buts sociaux comme étant des buts techniques.

L'apparence cérémonielle de développement du système de contrôle de gestion intègre une dimension coercitive pour changer les comportements, une dimension cognitive pour véhiculer les représentations de légitimité et celle normative pour importer une norme comportementale (Colon 2014). Le système de contrôle est alors un idéal de performance et de contrôle, le garant d'une organisation parfaitement contrôlée, des fruits d'interaction – d'idéaux – et de techniques de contrôle (Boitier et Rivière 2011; Dambrin, Lambert, et Sponem 2007; Dillard, Rigsby, et Goodman 2012; Moquet et Pezet 2006).

Nous avons défini le système de contrôle de gestion et mis un accent sur les dispositifs visibles et invisibles. Le système de contrôle de gestion est donc l'ensemble des dispositifs visibles et invisibles permettant d'assurer la cohérence du système, d'obtenir les ressources, de les utiliser de manière efficace et efficiente et d'orienter le comportement des acteurs pour la réalisation des objectifs de l'organisation. Son importance relève du besoin d'optimisation et de développement qui accompagne d'une part sa mise en œuvre. D'autre part, le système de contrôle vise un besoin de légitimité et il est aussi considéré comme une solution miracle de développement.

A la suite de l'appréhension du contrôle de gestion, nous allons exposer les différents modes de contrôle considérés pour l'étude.

2- L'appréhension des modes du système de contrôle de gestion

L'appréhension des modes de contrôle est cruciale car cela soulève un véritable problème méthodologique parce que la véritable difficulté est la capacité du choix à faire et de l'articulation à réaliser (Giraud et al. 2009). Pour cela, il faut aussi savoir comment choisir les modes, la manière de les catégoriser et de les articuler. Il est aussi recommandé une description et une analyse. La description mérite une attention particulière, un langage managérial précis et des notions rigoureusement cernées. L'analyse vise par la suite à comprendre chaque mode de contrôle et ce qui distingue les modes de contrôle les uns des autres.

L'objectif de cette partie est de comprendre chaque mode de contrôle présenté en prenant appui sur les travaux fondateurs de ces deux auteurs Ouchi (1979) et Etzioni (1971). Leurs

travaux ont été repris par d'autres auteurs (Chiapello 1996; Giraud et al. 2009; Berland et De Rongé 2016). Ils ont été en effet choisis parce que leur approche permet d'établir une relation entre l'activité, l'individu et l'organisation. Chiapello (1996) présente les modes de contrôle en fonction de six axes : la source d'influence, l'élément contrôlé, la réaction et l'attitude du contrôlé, le moment du contrôle, le processus suivi, le moyen ou le vecteur utilisé. Nous avons choisi de focaliser notre attention sur trois dimensions essentielles pour l'étude et en liaison avec les modes de contrôle de Ouchi (1979) ; il s'agit de : la source d'influence (qui contrôle), l'élément contrôlé (sur quoi s'exerce le contrôle), les moyens du contrôle (quels sont les moyens du contrôle). Nous estimons que l'analyse de ces trois dimensions permet aussi de concilier cette classification avec celle de Giraud et al. (2009). Ces derniers présentent alors le contrôle par les résultats, le contrôle direct des comportements et le contrôle par la culture. Par ailleurs, Berland et De Rongé (2016) précisent que cette classification est relative à l'activité. Selon le type d'activité, nous avons le contrôle par les résultats, le contrôle par la bureaucratie et le contrôle par le clan (la culture). Nous allons donc aborder en premier lieu ces modes de contrôle (2.1).

En outre, Berland et De Rongé (2016) proposent d'un autre côté, les modes de contrôle selon le type d'organisation. Selon le type d'organisation, les modes de contrôle sont issus des travaux d'Etzioni (1971). Ainsi, nous avons le contrôle coercitif dans une organisation coercitive, le contrôle instrumental dans une organisation instrumentale (utilitaire) et le contrôle normatif dans une organisation normative. Nous allons présenter en second lieu ces modes de contrôle (2.2).

Nous précisons que chaque mode de contrôle sera exposé en mettant en exergue d'une part le postulat de base et d'autre part la logique opérationnelle qui décrit le contenu.

2-1 Les modes de contrôle selon l'activité

Les trois dimensions des modes de contrôle de Chiapello (1996) se retrouvent dans les modes proposés par Ouchi (1979), Giraud et al. (2009) et Berland et De Rongé (2016). La fusion, entre les modes de contrôle de ces auteurs, permet de prendre en compte tout le langage managérial autour de chaque contrôle et de le cerner rigoureusement. Les dimensions de Chiapello (1996) se regroupent ainsi qu'il suit :

- la source d'influence (qui contrôle) : l'organisation (la machine, l'administration, la structure), une personne, un groupe de personnes ou soi-même ;

- l'élément contrôlé (sur quoi s'exerce le contrôle) : les actions, les résultats, les caractéristiques du personnel, le contexte affectif, la culture ou les normes, les objectifs et les stratégies ;

- les moyens du contrôle (quels sont les moyens du contrôle) : le marché, l'organisation (les règlements, le contrôle de gestion, la structure), la culture (de l'organisation, de la société, des professionnels), les relations interindividuelles.

En fonction des modes de contrôle de Giraud et al. (2009), nous pouvons réorganiser les trois dimensions dans le tableau suivant et y observer le mode proposé par Ouchi (1979) :

Tableau 3 : Récapitulatif des travaux de Chiapello (1996) et Giraud et al. (2009) et Berland et De Rongé (2016)

Eléments	Contrôle par le résultat	Contrôle direct des comportements	Contrôle par la culture
Qui contrôle ?	L'administration	L'organisation Une personne	Un groupe de personnes Soi-même
Sur quoi s'exerce le contrôle ?	Les résultats Les objectifs et les stratégies	Les actions Les caractéristiques du personnel Les normes	Le contexte affectif La culture
Quels sont les moyens du contrôle ?	Le marché	L'organisation (les règlements)	La culture Les relations inter-individuelles

Ce rapprochement des trois travaux a conforté les postulats de base et les logiques opérationnelles des modes de contrôle par les résultats (2.1.1), par les comportements (2.1.2) et par la culture (2.1.3). Les modes de contrôle selon le type d'activité se rencontrent souvent dans les organisations classiques telles que les entreprises et les administrations.

2-1-1 Le contrôle par les résultats (marché)

Des postulats de base...

Le contrôle par les résultats est basé sur trois hypothèses fondamentales.

L'hypothèse sur l'organisation est orientée vers la mise en place du pilotage par les résultats. Cela suppose qu'il faut fixer les objectifs, assigner des responsabilités et clarifier l'autorité des acteurs impliqués. Ainsi, l'organisation est découpée en centres de responsabilités afin de s'assurer de la convergence des buts.

L'hypothèse sur les individus suppose, d'une part, que le manager (le contrôleur) est capable de fixer des objectifs pertinents pour la performance de l'organisation. Le manager est donc garant d'une rationalité parfaite, d'une loyauté à son employeur et ses objectifs personnels sont cohérents avec ceux de son organisation. D'autre part, la personne contrôlée est éventuellement opportuniste et peu courageuse. Cette personne cherche alors à minimiser ses efforts. Il faut la contraindre à mieux travailler et à participer aux objectifs de l'organisation au travers des systèmes d'incitations extrinsèques.

L'hypothèse sur le processus contrôlé suppose de pouvoir définir les normes, de savoir les mesurer, d'être capable de quantifier les résultats attendus et de les décliner dans le temps et dans l'espace. Pour cela, il est important de définir les objectifs au niveau des différents processus de l'organisation afin de mesurer leur atteinte ou non.

...A la logique opérationnelle, les résultats sont appréhendés par un système de direction par objectif, des systèmes de mesure, des indicateurs et un système d'incitation.

L'hypothèse sur l'organisation prend appui sur les centres de responsabilité et le principe de contrôlabilité. Ainsi, les centres de responsabilité regroupent divers centres de l'organisation et sont dirigés par un responsable à qui l'on fixe des objectifs et alloue un budget et des moyens. Par conséquent, il faut trouver les normes qui permettent de faire converger les objectifs d'un centre vers celui du niveau supérieur. Cela évite ainsi le transfert de l'efficacité et de l'inefficacité d'un centre vers un autre. Les objectifs doivent être définis afin d'assurer la convergence des intérêts individuels et de l'intérêt collectif. Quant au principe de contrôlabilité, il assure que les personnes évaluées ne soient pas responsables uniquement des éléments dont elles ont la maîtrise et sur lesquels elles peuvent agir. Le

manager évalué n'est donc pas responsable des éléments non contrôlables, exclus de l'évaluation des performances. Le manager ne contrôle que les éléments sur lesquels il dispose des leviers d'actions. Des normes d'incitations permettent aussi d'atteindre les objectifs fixés. La responsabilité et le principe de contrôlabilité sont indissociables.

Le système de direction par objectif vise donc à définir le type de résultats attendus et à fixer les objectifs à atteindre. Le type de résultats attendus des personnes est traduit par la nature de la contribution que chacun apporte aux objectifs globaux de l'organisation⁵.

L'hypothèse sur les individus prend appui sur les travaux de l'école des relations humaines. Ainsi, la participation et la responsabilisation des salariés favoriseraient leur implication en vue de la réalisation des objectifs de l'organisation. La gestion par les résultats implique de fixer les objectifs en cohérence avec les besoins de l'organisation. La fixation des objectifs est la définition des valeurs cibles de chaque indicateur. Les objectifs sont ainsi soumis à certains principes⁶.

L'hypothèse sur le processus contrôlé nécessite de définir les objectifs par niveau du processus et de les mesurer. A cet effet, les acteurs sont souvent en désaccord sur les objectifs assignés à chaque niveau. En cas d'accord, il faut alors noter la difficulté de les mesurer. L'hypothèse du processus contrôlé est véritablement difficile à mettre en œuvre parce que l'ambiguïté se perçoit soit au niveau de la définition des objectifs, soit lors de leur mesure. Au cours de la mesure des résultats, l'attention est portée sur les principaux écarts entre les objectifs et les résultats. Pour mesurer donc les résultats, il faut mettre en place un système

⁵ Sa déclinaison exige alors le respect de trois principes. Il faut d'abord que le type de résultat recherché par l'entreprise au niveau global soit traduit à un niveau plus local des entités et à un niveau individuel. Cela exige donc une congruence entre le type de résultat exigé « entités – individus » et le type de résultat recherché « organisation ». Il faut ensuite un objectif contrôlable par les entités et les individus. Il faut, enfin un objectif simple à comprendre. A cet effet, chaque manager contribue en fonction d'un ensemble d'indicateurs quantifiables. Ce système de mesure des performances peut être financier, non financier tout en restant limité.

⁶ Il faut des objectifs nécessairement datés. Le critère temporel est pertinent, car il sert de support pour la motivation. En fonction de la durée de l'exercice comptable et du cycle budgétaire, l'horizon utilisé est souvent annuel. Toutefois, il peut être à court ou moyen terme ou carrément pluriannuel. A cet effet, les objectifs répondent à un certain nombre de principes. Les objectifs doivent être donc réalistes, stimulants, fixés en collaboration avec le manager et sa hiérarchie. Ils ne doivent pas donc ni être éloignés de leur terrain, ni difficiles à atteindre, ni encore imposés. Par conséquent, lorsque le manager fixe seul les objectifs, on constate une réduction de l'ambition. Lorsque la hiérarchie l'impose, on assiste à une démotivation de la part des managers.

de recueil d'informations. Ceci vise à comparer les indicateurs obtenus et les objectifs préalablement définis. Le système d'incitation quant à lui, permet de stimuler les comportements, de les dynamiser et de les diriger vers la motivation des managers. Les incitations peuvent être soit intrinsèques, c'est-à-dire liées à l'autonomie des plans d'actions, soit extrinsèques, c'est-à-dire données par l'organisation. Ces incitations sont donc caractérisées par leur matérialité (une prime ou un avantage en nature) ou leur immatérialité (les félicitations publiques ou une reconnaissance hiérarchique).

Le système de direction par objectifs, les indicateurs, les mesures et le système d'incitation sont tous clairement spécifiés dans les termes d'un contrat négocié et accepté par les deux parties.

2-1-2 Le contrôle direct par les comportements (bureaucratie)

Des postulats de base...

Le contrôle direct des comportements est un système de contrôle qui porte sur ce que fait le subordonné. Il est fondé sur le principe qui consiste à analyser les comportements et les actions des employés. Le contrôle direct des comportements se focalise donc sur les actions et sur les « non actions ». Ceci suppose que la hiérarchie contrôle les actions jugées bénéfiques pour l'entreprise. Aussi, la hiérarchie s'assure-t-elle que les employés ne réalisent pas les actions jugées néfastes.

Encore appelé le contrôle par la bureaucratie, il est orienté vers les actions et les comportements. Il suppose alors de s'assurer que les individus réalisent ce qui leur est demandé et qu'ils œuvrent dans le sens prévu par l'organisation et selon les règles définies.

Le contrôle direct des comportements est appréhendé par la spécification de règles ou de normes fixées par la hiérarchie, par une surveillance de son application par le subordonné.

...A la logique opérationnelle.

Le contrôle direct des comportements prend en compte les tâches à accomplir ou à ne pas accomplir. A cet effet, la hiérarchie spécifie les règles et les normes en prenant appui sur des dispositifs de contrainte des comportements. Ces dispositifs empêchent certaines actions jugées néfastes. Pour cela, il faut des dispositifs physiques ou administratifs. Nous avons

donc la mise en place des clés de sûreté pour les entrepôts comme dispositifs physiques ou la restriction du pouvoir décisionnel comme dispositifs administratifs. La spécification des règles et des normes prend aussi appui sur les autorisations préalables à l'action. Ces dernières visent à encadrer les actions des subordonnées par un contrôle a priori de la hiérarchie. Pour cela, on utilise des dispositifs formels comme l'approbation de plans d'actions ou de dépenses budgétaires ou bien des dispositifs informels comme une simple discussion.

La surveillance de l'application des règles et des normes par le subordonné prend appui sur la responsabilité du subordonné sur chacune des actions entreprises. Cela traduit la définition par la hiérarchie des actions ou des tâches souhaitables ou interdites. En plus, un contrôle ex post de la conformité est réalisé sur les actions réelles de la prescription. Il faut ainsi s'assurer de la manière dont la tâche ou l'action a été exécutée. L'appréciation de la prescription s'appuie sur un support administratif qui peut prendre la forme écrite, orale, explicite ou implicite. Il s'agit des règles de travail, des procédures et des détails des lignes budgétaires. Les tâches sont donc très précises et de courte durée ; par exemple le nettoyage d'un matériel de transport précis. Les tâches peuvent être aussi des missions plus élaborées et requérant un délai plus important. La surveillance des actions réelles peut être d'une fréquence plus ou moins importante, directe ou indirecte. En cas de non-respect de la règle, des sanctions sont alors appliquées.

La mise en œuvre du contrôle par la bureaucratie repose sur des contraintes physiques et administratives. Ce contrôle mobilise des procédures et utilise la supervision directe par la hiérarchie. Les individus qui respectent les règles en vigueur seront récompensés. Ainsi, ce qu'il est possible de faire, est délimité de ce qui est interdit. Pendant que le contrôle par la bureaucratie définit ce qu'il ne faut pas faire, il laisse une certaine liberté pour le reste.

Le contrôle direct des comportements utilise aussi comme dispositif la redondance des actions. Il s'agit de confier une action à plusieurs personnes à la fois. Tous les dispositifs permettent à la hiérarchie d'intervenir directement dans le processus de contrôle et de mettre en place une surveillance très rapprochée.

2-1-3 Le contrôle par la culture (clan)

Des postulats de base...

Le contrôle par la culture est un système de contrôle relatif aux processus de socialisation au sein de l'entreprise. Il est donc fondé sur le principe qui consiste à s'assurer que les employés contrôlent leurs propres comportements ou ceux des autres. Il est encore nommé un contrôle clanique et il se focalise sur le processus de socialisation et sur l'employé lui-même.

Le contrôle par le clan ou la culture met l'accent sur la confiance dans le personnel pour réaliser ce qui est mieux pour l'organisation. Ainsi, contrôler c'est former les identités, les émotions, les attitudes et les croyances. Il s'agit, en réalité, de gagner les cœurs et les esprits.

Le contrôle par la culture vise ainsi le développement d'une culture commune et la création d'une pression sociale sur les individus. Cela favorise la convergence des comportements en obligeant chacun à se conformer aux normes du groupe. Le contrôle par la culture est appréhendé par les artefacts tels que les hypothèses de base, les valeurs partagées, les idéologies, les attitudes temporelles...

...A la logique opérationnelle.

Le contrôle par la culture prend appui sur l'artefact, un dispositif de contrôle. L'artefact est analysé comme le reflet des hypothèses fondamentales, des valeurs partagées et des idéologies partagées par les acteurs. Les organisations formalisent dans les projets d'entreprise et dans les codes d'éthiques, les valeurs et les engagements auxquels chaque salarié doit adhérer.

A cet effet, chaque salarié appartient à une communauté unie, ayant des valeurs et soumis à un rite d'intégration. Chacun attend plus de ses collaborateurs, de la hiérarchie et de la direction. Il faut donc un discours clair des changements à produire et la précision des axes à suivre. Le rite d'intégration transforme la représentation que chacun se fait d'elle-même, ainsi que les comportements à adopter. Ce rite a une efficacité symbolique car il façonne indirectement le réel et il agit sur la représentation des individus. Le contrôle par la culture utilise aussi des codes vestimentaires et l'aménagement des espaces de travail. Un référentiel commun est ainsi développé, traduisant un ensemble cohérent de normes intégré par tout le personnel. Les dispositifs des croyances partagées du contrôle par la culture ne sont pas

écrits, ni formalisés. L’imaginaire porté par chacun des membres oriente les attitudes et les comportements sans qu’ils en soient conscients. Ce contrôle s’exerce dans le long terme ; ainsi, chacun des membres intégrera durablement l’ensemble des valeurs.

Le contrôle par le clan porte sur les éléments immatériels tels que la maîtrise de l’affection, les facteurs de satisfaction, la promotion de l’identité par les valeurs, la culture, le contrôle par les pairs. Ce contrôle repose sur trois éléments : les pairs, la standardisation des qualifications et la socialisation. Ainsi, chaque membre est sous la surveillance de ses pairs. Chaque membre est aussi recruté parce qu’il a eu une formation pour assumer sa mission. Le diplôme obtenu atteste donc la conformité des valeurs et des comportements. Quant à la socialisation, elle conduit les individus à adhérer aux valeurs de l’organisation. Le contrôle repose alors sur des systèmes de croyance et s’appuie sur les valeurs fondamentales de l’organisation.

Ces valeurs qui définissent les principes, les objectifs et les responsabilités des employés ainsi que des parties prenantes s’inscrivent alors dans la personnalité des fondateurs. Dès que l’organisation croît, les valeurs doivent être communiquées de manière plus formelle au travers des crédos énoncés par la direction.

Avant d’aborder les modes de contrôle selon le type d’organisation, nous allons présenter le récapitulatif des contrôles par les résultats, par le comportement et par la culture.

Tableau 4 : Récapitulatif des modes de contrôle (Ouchi 1980b; Chiapello 1996; Giraud et al. 2009; Berland et De Rongé 2016)

Auteurs	Types de contrôles	Objectifs	Postulats de base	Éléments opérationnels
Ouchi 1980b	Contrôle par les résultats	Analyser le comportement	L’hypothèse sur l’organisation ⁷	système de direction par

⁷ L’hypothèse sur l’organisation est orientée vers la mise en place du pilotage par les résultats.

Giraud et al (2009) Chiapello (1996) Berland et De Rongé (2016)		des individus sur la base du résultat et des décisions (effets du comportement)	L'hypothèse sur les individus ⁸ L'hypothèse sur le processus contrôlé ⁹	objectif, des systèmes de mesure, des indicateurs et un système d'incitation
Selon le type d'activité	Contrôle direct des comportements	Analyser le comportement et les actions	Suppose de s'assurer que les individus réalisent ce qui leur est demandé et qu'ils œuvrent dans le sens prévu par l'organisation et selon les règles définies.	Dispositifs de contraintes des comportements (règles et normes) Surveillance de son application
	Contrôle par la culture	Analyser ses propres comportements et ceux des autres	Consiste en réalité à gagner les cœurs et les esprits en mettant l'accent sur la confiance dans le personnel pour réaliser ce qui est mieux pour l'organisation.	Processus de socialisation, culture commune, pression sociale, valeurs partagées, idéologies, attitudes temporelles, adhésion aux engagements et

⁸ L'hypothèse sur les individus suppose que le manager (le contrôleur) est capable de fixer des objectifs pertinents pour la performance de l'organisation ; et que la personne contrôlée est éventuellement opportuniste et peu courageuse.

⁹ L'hypothèse sur le processus contrôlé suppose de pouvoir définir les normes, de savoir les mesurer, d'être capable de quantifier les résultats attendus et de les décliner dans le temps et dans l'espace.

				aux hypothèses de base...
--	--	--	--	---------------------------

2-2 Les modes de contrôle selon le type d'organisation et l'individu

Les modes de contrôle permettent de prévoir les comportements. Ainsi, sur la base des travaux de Etzioni (1975), les organisations établissent toujours des liens avec les individus. Nous avons alors trois organisations à savoir : coercitives, normatives et instrumentales (utilitaires). Berland et De Rongé (2016) se sont basés sur les travaux d'Etzioni pour construire ces modes de contrôle. Il est important pour nous de définir certaines notions utilisées par Etzioni (1971) pour mettre en relation l'individu et l'organisation.

Le pouvoir de contrôle qu'une organisation possède sur ses membres repose soit sur le fonctionnaire, soit sur le leader informel, soit encore sur le leader formel. Le fonctionnaire est toute personne dont le pouvoir est issu de sa fonction au sein de l'organisation. Le leader informel est toute personne dont la capacité à contrôler les autres est surtout personnelle. Quant au leader formel, il s'agit de toute personne disposant à la fois d'une fonction et d'une capacité personnelle pour contrôler les autres. Par conséquent, le pouvoir de contrôle est d'une part, personnel c'est-à-dire basé sur la manipulation de symboles et l'engagement vis-à-vis de la personne qui le détient. D'autre part, le pouvoir de contrôle est fonctionnel dérivant ainsi de la fonction occupée dans l'organisation.

Dans l'organisation, il existe deux sphères d'activités que l'on peut contrôler. Le contrôle des activités instrumentales se rapporte à la distribution et à la consommation des moyens à l'intérieur de l'organisation. Il s'agit, par exemple, de l'exploitation et de la production. Le contrôle des activités expressives concerne les relations interpersonnelles entre les membres, l'établissement et le respect des normes au sein de l'organisation. Il s'agit donc des activités sociales, des cérémonies et des conversations. A cet effet, le contrôle des activités instrumentales utilise les outils tels que les examens, les tests, les stages pour sélectionner les membres de l'organisation. Le contrôle des activités expressives utilise les outils tels que

les services rendus au personnel, les assistances sociales, la participation des subordonnés aux prises de décisions.

Nous allons présenter chaque mode de contrôle au regard de chaque type d'organisation. Après avoir mis l'accent sur leur postulat de base, nous allons distinguer le pouvoir de contrôle, les acteurs et les activités de contrôle dans la logique opérationnelle.

2-2-1 Le contrôle dans les organisations coercitives

Des postulats de base...

Le contrôle exercé dans l'organisation coercitive est de type coercitif. Il est axé sur l'objectif selon lequel les buts des individus et de l'organisation sont opposés. L'objet du contrôle est donc l'entité physique et les individus sont soumis à des moyens physiques de contrôle.

Le contrôle coercitif destiné aux organisations coercitives est donc fondé sur la présomption que les personnes, dont le pouvoir de contrôle est issu de sa fonction (les fonctionnaires), ne peuvent exercer aucun pouvoir de contrôle. Ils sont alors équipés pour contrôler avec des moyens physiques. Les organisations coercitives sont les institutions totalitaires telles que les centres psychiatriques ou les prisons.

...A la logique opérationnelle.

Le contrôle dans les organisations coercitives utilise les moyens physiques telles que le fouet, le fusil, le cadenas, la menace de sanctions physiques. Son objectif est atteint dès lors qu'il y a eu un usage réel de la force physique. Les types d'organisations coercitives sont les camps de concentrations, les maisons de correction traditionnelle, les hôpitaux psychiatriques de détention, les camps de prisonniers, les syndicalistes...

Le pouvoir de contrôle est réparti entre les leaders formels et les leaders informels. Ceci vise ainsi à préciser que le contrôle coercitif est axé autant sur la fonction que sur la capacité personnelle.

Le contrôle des activités est orienté à la fois vers plus d'activités instrumentales et peu expressives. Le contrôle de l'activité est expressif parce que le pouvoir de contrôle des leaders informels vise à établir les règles et les normes afin de les mettre en vigueur. Ces leaders informels déterminent par la suite les relations sociales à mettre en œuvre avec tel

ou tel membre de l'organisation. Par exemple, dans un camp de détention, certains prisonniers sont des leaders informels. Ils décident de ce qui est bien ou mal. Ils déterminent qui doit parler aux gardiens et à quel moment. Toute personne qui déroge alors à ces règlements est sanctionnée. Aussi, les gardiens et les fonctionnaires sont-ils exclus de ces relations, ils ne peuvent que s'y résigner. Le contrôle de l'activité est instrumental parce que ces organisations ont un besoin de distribution de la nourriture, du travail et des biens matériels. Ceci conduit alors à la présence des leaders formels chargés partiellement de ce rôle de distribution.

Les leaders informels exercent une réelle influence sur les leaders formels. La réponse positive à ces pressions est la seule manière de maintenir le contrôle efficace sur l'organisation.

Le contrôle coercitif des organisations coercitives prône les valeurs comme l'autorité et l'obéissance.

2-2-2 Le contrôle dans les organisations normatives

Des postulats de base...

Le contrôle normatif est exercé dans les organisations normatives. Il porte sur la vision du monde et il est axé sur l'objectif selon lequel les buts de l'organisation et des individus sont convergents. Ces buts sont aussi partagés par tous les membres de l'organisation. Le contrôle est orienté sur l'utilisation des moyens symboliques.

Le contrôle normatif exercé dans les organisations normatives est fondé sur l'existence d'une fonction et des capacités personnelles considérables pour atteindre les buts organisationnels. Ceci souligne qu'il faut des leaders formels pour contrôler et faire fonctionner l'organisation normative. Il faut s'équiper pour cela des moyens symboliques.

...A la logique opérationnelle.

Le contrôle dans les organisations normatives utilise les moyens symboliques tels que les symboles normatifs (le prestige et l'estime) et les symboles sociaux (l'amour et l'acceptation). Ce contrôle est atteint lorsque les membres sont bénéficiaires de la pureté symbolique. Il est réalisé dans les organisations telles que les organisations religieuses, les organisations idéologiques et politiques, les collèges, les universités, les associations

volontaires, les écoles, les hôpitaux psychiatriques à but thérapeutique, les syndicats, les activités culturelles, les activités sportives, les activités sociales, les centres hospitaliers.

Le fonctionnement de ce contrôle normatif est orienté vers des leaders formels considérables, peu de fonctionnaires et peu de leaders informels. Les leaders formels contrôlent efficacement la plupart des participants. Lorsque les leaders informels surgissent, il convient de les embrigader et d'obtenir leur fidélité ainsi que leur coopération. Le contrôle reste ainsi toujours dans les mains des leaders formels. Dans les organisations normatives, le contrôle des activités expressives intéresse plus et on y exerce un moindre contrôle des activités instrumentales.

Le contrôle normatif des organisations normatives est axé sur les valeurs telles que la fidélité, la coopération, l'engagement, l'estime, l'amour, l'adhésion, l'intégrité, l'honneur...

2-2-3 Le contrôle dans les organisations instrumentales ou utilitaires

Des postulats de base...

Le contrôle instrumental des organisations utilitaires porte sur les comportements et la production de la rentabilité. Il est axé sur l'objectif selon lequel les buts des individus et de l'organisation sont divergents. Mais il faut noter que ces buts ne sont pas fondamentalement en opposition. Ce contrôle s'appuie sur la mise en place de système d'incitation et utilise les moyens matériels.

Le contrôle instrumental des organisations utilitaires est fondé sur un fonctionnement tout à fait efficace grâce à une répartition équitable du pouvoir de contrôle entre les fonctionnaires, les leaders formels et informels.

... A la logique opérationnelle.

Le contrôle des organisations utilitaires utilise les moyens matériels tels que la rémunération matérielle (biens et service) ou l'octroi de symboles financiers (les primes financières). Ce contrôle vise essentiellement la satisfaction dans l'utilisation des biens et services. Les organisations concernées sont les organisations d'ouvriers, les usines, les compagnies

d'assurance, les organisations d'employés, les banques, le service civil, les organisations militaires en temps de paix, les syndicats...

Le contrôle instrumental utilise équitablement les trois pouvoirs de contrôle (fonctionnaires, leaders formels, leaders informels). Il faut répondre efficacement à cette équité, car son défaut entraîne un malaise généralisé et une insatisfaction.

Le contrôle instrumental intervient pour les activités instrumentales telles que la production et la rentabilité. Il prend moins appui sur le contrôle des activités expressives. Toutefois, il faut souligner que le contrôle des activités expressives ne doit pas contrarier les activités instrumentales. Ceci traduit que les relations ne doivent pas empêcher les réalisations de la production et de la rentabilité.

Le contrôle instrumental des organisations utilitaires prône ainsi les valeurs telles que le respect, la responsabilité... Nous allons mettre dans le tableau suivant le récapitulatif des modes de contrôle selon le type d'organisation.

Tableau 5 : Récapitulatif des modes de contrôle selon le type d'organisation (Etzioni 1971, 1975)

Types d'organisations	Coercitives	Utilitaires ou instrumentales	Normatives
Modes de contrôle	Contrôle coercitif	Contrôle instrumental	Contrôle normatif
Objet de contrôle	Entités physiques	Comportements / Rentabilité	Vision du monde
Moyens de contrôle	Physiques	Matériels	Symboliques
Outils utilisés	Menaces de sanctions Cadenas Fusils Fouets	Rémunérations matérielles (biens et services) Octroi de symboles financiers Incitations	Symboles normatifs (prestige, estime) Symboles sociaux (amour, acceptation)

Vision	Usage réel de la force	Satisfaction dans l'utilisation des biens et services	Bénéficiaire de la pureté symbolique
Nature des organisations	Camp de prisonniers ou de concentration, Maison de correction traditionnelle, Hôpitaux psychiatriques de détention, Syndicats...	Organisations d'ouvriers, Usines, Compagnies d'assurance, Organisations d'employés, Banques, Service militaire en temps de paix, Syndicats...	les organisations religieuses/idéologiques /politiques, les collèges, les universités, les associations volontaires, les écoles, les hôpitaux psychiatriques à but thérapeutique, les syndicats, les activités culturelles, les activités sportives, les activités sociales, les centres hospitaliers.
Pouvoir de contrôle	Leaders formels Leaders informels	Répartition équitable entre fonctionnaires, leaders formels et leaders informels	Leaders formels considérables, Peu de fonctionnaires, Peu de leaders informels.
Valeurs prônées	Autorité Obéissance	Respect Responsabilité	Fidélité Coopération Engagement Estime Amour Adhésion Intégrité Honneur

Nous avons ainsi récapitulé les modes de contrôle selon le type d'organisation. Il s'agit du contrôle coercitif, du contrôle instrumental et du contrôle normatif. Il faut souligner que ces modes se focalisent essentiellement sur le lien entre l'individu et l'organisation. Aussi est-il important de rappeler que les modes de contrôle, selon l'activité, sont le contrôle par les résultats, le contrôle direct du comportement (contrôle par la bureaucratie) et le contrôle par la culture (contrôle par le clan).

3- La complémentarité entre les modes de contrôle : une relation entre l'activité – l'individu – l'organisation

Lorsqu'on veut porter un jugement sur les modes de contrôle existants en vue de proposer de plus pertinents, il est très important de les décrire et de réaliser une analyse (Giraud et al. 2009). La description vient d'être faite ci-dessus et l'analyse se focalise alors sur l'existence d'une relation entre les différents modes exposés. A cet effet, le mode de contrôle selon le type d'organisation précise non seulement la nature des organisations correspondantes, mais aussi prône des valeurs. Ces deux caractéristiques permettent particulièrement la prise en compte de l'individu dans l'organisation ; c'est pour cela que Etzioni (1971, 1975) et Berland et De Rongé (2016) ont bien souligné que ce mode de contrôle établit le lien entre l'organisation et l'individu. Cependant, le mode de contrôle de Ouchi (1980a) repris par les travaux de Chiapello (1996) et Giraud et al. (2009) a ignoré cette dimension humaine et organisationnelle en se focalisant uniquement sur l'activité. La présente étude propose alors un mode de contrôle plus pertinent en souhaitant une articulation entre l'activité – l'individu – l'organisation.

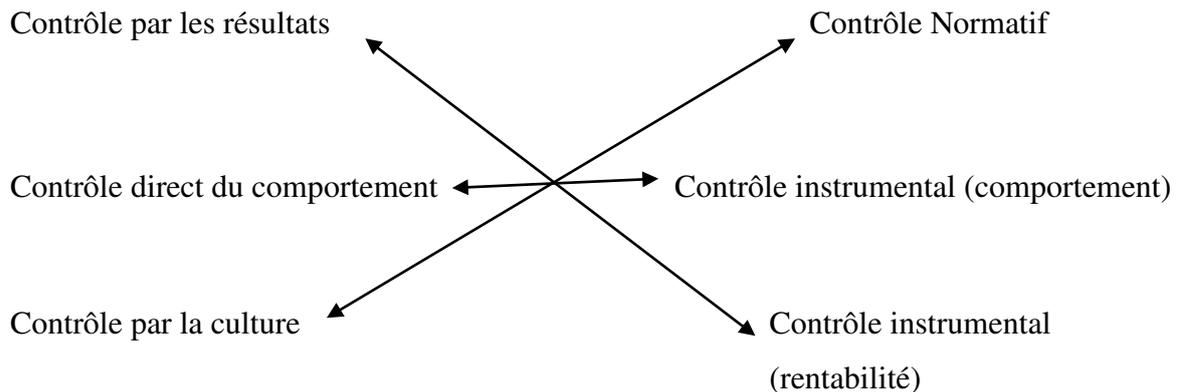
Toutefois, le contrôle coercitif présente des caractéristiques distinctes et il ne peut être lié à aucune autre typologie de contrôle issue de l'activité. Il est important d'écarter le contrôle coercitif parce que la présente étude s'inscrit dans une approche institutionnelle et recherche l'institutionnalisation. Or, dans cette approche, lorsque l'institution s'accompagne du critère coercitif, elle correspond à un ensemble de règles et un système de sanctions contraignantes pour le comportement des acteurs ; et, face à ce système de sanctions, les acteurs ne partagent plus les mêmes valeurs (Bensedrine et Demil 1998). Au regard de ces précisions, le contrôle coercitif est écarté de notre conception du mode de contrôle en relation avec l'organisation – l'individu – l'activité.

Tableau 6 : Relation entre les modes de contrôle de trois travaux (Chiapello 1996; Giraud et al. 2009; Berland et De Rongé 2016)

Eléments		Modes de contrôle selon l'activité		
		Contrôle par les résultats	Contrôle direct du comportement	Contrôle par la culture
Modes de contrôle selon l'individu – l'organisation	Contrôle coercitif	Pas de relation	Pas de relation	Pas de relation
	Contrôle instrumental (Rentabilité Comportement)	Relation Contrôle instrumental par les résultats (Rentabilité)	Relation Contrôle instrumental par le comportement (Comportement)	Pas de relation
	Contrôle normatif	Pas de relation	Pas de relation	Relation Contrôle normatif par la culture

Ce tableau conduit à préciser qu'il existe une relation entre le contrôle par la culture et le contrôle normatif ; entre le contrôle direct du comportement et le contrôle instrumental ; entre le contrôle par les résultats et le contrôle instrumental. Cela permet de présenter trois axes qui favorisent la prise en compte d'un contrôle normatif par la culture, d'un contrôle instrumental par le comportement et d'un contrôle instrumental par les résultats.

Schéma 1 : Relations entre les modes de contrôle de gestion



Le contrôle par la culture (clan) est lié au contrôle normatif parce que l'objectif visé consiste à gagner le cœur et les esprits en mettant l'accent sur la confiance dans le personnel en utilisant les symboles normatifs et sociaux. Ce contrôle est atteint lorsque les membres sont bénéficiaires de la pureté symbolique ; il se focalise essentiellement sur les éléments immatériels. Le processus de socialisation se réfère aux valeurs telles que la fidélité, la coopération, l'engagement, l'estime, l'intégrité etc...

Le contrôle direct du comportement analyse les comportements et les actions des membres de l'organisation. Selon les règles définies, les contraintes physiques et administratives, les procédures, la supervision directe par la hiérarchie, chaque individu réalise ce qui lui est demandé dans le sens prévu par l'organisation. Cette logique est identique lorsqu'on appréhende le contrôle instrumental par le comportement : le contrôle instrumental possède deux objets de contrôle, et dans ce cas il est question du comportement. Bien que ce contrôle vise la satisfaction dans l'utilisation des biens et services, il se consacre aux activités expressives. Il faut rappeler que le contrôle des activités expressives se rapporte aux relations interpersonnelles entre les membres, l'établissement et le respect des normes au sein de l'organisation. Ce contrôle des activités expressives emploie les outils tels que les services rendus au personnel, les assistances sociales, la participation des subordonnés aux prises de décisions. En conséquence, le contrôle direct du comportement est bien en liaison avec le contrôle instrumental par le comportement.

Quant au contrôle par les résultats, il analyse le comportement des individus sur la base des résultats et des décisions. Pour y parvenir, les objectifs sont donc définis et les systèmes de mesures ainsi que les indicateurs sont utilisés pour évaluer les résultats et les décisions. Le contrôle instrumental répond aussi à cette logique lorsqu'on considère le second objet de contrôle : la rentabilité. Dans la quête de satisfaction lors de l'utilisation des biens et services, le contrôle instrumental par la rentabilité se rapporte aux activités instrumentales. Le contrôle des activités instrumentales est lié à la distribution et à la consommation des moyens à l'intérieur de l'organisation et il emprunte les outils tels que les examens, les tests, les stages pour sélectionner les membres de l'organisation. La responsabilité est une valeur centrale pour la réussite de cette typologie de contrôle.

Nous avons ainsi présenté le mode de contrôle focalisé à la fois sur l'activité, l'individu et l'organisation. Il s'agit du contrôle normatif, le contrôle direct du comportement et le contrôle par les résultats.

Conclusion de la section 1

Dans cette section, l'objectif était de comprendre le système de contrôle de gestion. A cet effet, nous avons défini le système de contrôle de gestion. Nous avons aussi exposé les modes de contrôle de gestion. Il faut noter que le système de contrôle de gestion est composé des dispositifs visibles et des dispositifs invisibles et il est nécessaire d'assurer une cohérence entre ces deux dispositifs. Par ailleurs, le mode de contrôle selon le type d'organisation, met en œuvre une relation entre l'organisation – l'individu, et il serait important de prendre en compte l'activité accomplie par les individus dans l'organisation. Le cadre conceptuel propose donc un mode de contrôle qui révèle une relation entre l'individu – l'organisation – l'activité.

Section 2 : Le cadre théorique d'interprétation du contrôle de gestion

L'objectif de cette section est de présenter les cadres théoriques mobilisés et le lien existant entre eux. Pour étudier si le contrôle de gestion instauré par les bailleurs de fonds est opérant, nous proposons de voir si celui-ci est institutionnalisé. Pour cela, nous utilisons les théories institutionnelles pour donner du sens à ce que nous observons sur le terrain. Nous prenons appui donc sur un dispositif théorique d'interprétation liant plusieurs cadres théoriques.

Tout d'abord, nous allons préciser les différents cadres théoriques en quête de solution aux problèmes du système de contrôle de gestion afin de montrer le choix (1) et l'intérêt (2) portés aux théories institutionnelles comme théories intermédiaires. Nous allons ensuite focaliser l'accent sur la présentation du dispositif théorique d'interprétation (3) et montrer ainsi la complémentarité de chaque cadre mobilisé à savoir, le processus d'institutionnalisation de Greenwood et al. (2002), la notion de la routine chez Burns et Scapens (2000) et sa décomposition en actes et en discours avec le cadre de Pentland et Feldman (2003), le cadre des valeurs organisationnelles avec McDonald et Gandz (1992). A partir du dispositif présenté, nous proposons un cadre d'interprétation pour étudier si le mode de contrôle proposé par les bailleurs est institutionnalisé ou met en exergue des blocages (4). A travers ce cadre, nous pouvons cerner si a priori le mode de contrôle instauré est inopérant et en comprendre les raisons.

1-Le choix des théories institutionnelles comme théories intermédiaires

Les problématiques du système de contrôle de gestion sont analysées en grande majorité avec la théorie de la pratique, le concept de gouvernementalité, la théorie de l'acteur réseau, la théorie de la contingence, la théorie institutionnelle.

L'utilisation de la théorie de la pratique vise les relations spécifiques établies entre la compréhension et les traditions des groupes sociaux, ainsi que leurs aspirations compte tenu des problèmes. Comme le soulignent Barnes et Schatzki (2001), la pratique suppose non pas des acteurs passifs, mais des acteurs actifs capables de reconstituer les pratiques du système comme un ensemble de ressources partagées. Elle se reconstitue dans l'action de l'avoir utilisée comme ressources. Cette théorie met l'accent sur les rôles des acteurs, les règles, les procédures, les idéaux et les objectifs du système de contrôle de gestion. La pratique est donc

une activité humaine organisée (Schatzki, Knorr-Cetina, et Savigny 2001). La plupart des travaux se basent sur ces auteurs pour cerner la pratique. C'est ainsi que Ahrens et Chapman (2007) mettent l'accent sur le rôle des acteurs comme leur conception de la pratique ; ils l'ont appréhendée comme sphère symbolique. La sphère symbolique représente l'ensemble des perceptions et des significations de l'organisation. Le symbolique est une caractéristique d'ordre significative de la culture, mais à condition qu'il fasse partie du tissu social. En le rapportant à la pratique, il donne du sens à la culture tout en étant imprévisible (Rosaldo 1993; Sahlins 1995; Schatzki 2002). L'enjeu de la conception de la pratique de contrôle de gestion, comme une sphère symbolique et, par conséquent, une culture permet à Ahrens et Mollona (2007) de considérer tous les aspects de l'organisation. Il s'agit donc du processus de travail, des technologies, des valeurs, des croyances, des relations des membres et des stratégies de contrôle de gestion formelles. Ahrens et Chapman (2007) parviennent à conclure que le rôle des acteurs permet de considérer les pratiques du système de contrôle de gestion comme des structures par la forme ; ces structures sont façonnées par des normes communes et compréhensibles. Leurs contributions permettent de retracer l'émergence de discours du comptable et ses spécificités organisationnelles. Le contrôle de gestion comme une pratique culturelle vise à mettre l'accent sur l'action dans la définition des systèmes symboliques. Les pratiques sont donc comprises par des discours et des activités.

Quant au concept de gouvernementalité, il est construit par Foucault (1979). Ce concept a permis d'étudier la relation entre les programmes de rationalités et les technologies gouvernementales (Miller et Rose 1990). Le programme de rationalités est un cadre discursif à travers lequel les rationalités politiques sont représentées, les objectifs sont précisés et les politiques sont définies. Quant aux technologies gouvernementales, elles sont des mécanismes réels par lesquels les autorités essaient de façonner, de normaliser et d'instrumentaliser les conduites, les pensées, les décisions et les aspirations des autres. Le concept permet d'analyser les programmes (le discours), les pratiques et les processus empruntés par ces discours. Ainsi, Barretta et Busco (2011) ont pris appui sur ce concept, car il permet d'atteindre le but politique souhaité. Ces auteurs ont voulu comprendre les réformes que le secteur public a connues lors de l'introduction de nouveaux programmes : performance – efficacité – efficience. Les réformes visaient à abandonner les styles de gestion traditionnelle pour asseoir la mise en œuvre de pratiques novatrices. L'organisation publique a cru qu'elle pouvait garantir une utilisation plus efficace des ressources et obtenir

une meilleure performance. Mais l'analyse a permis de constater que ces nouveaux programmes n'ont guère amélioré ni l'efficacité, ni l'efficacités. Il faut alors retenir dans les travaux de Barretta et Busco (2011) que l'introduction du système de contrôle de gestion n'a pas réussi à atteindre le rôle souhaité pour cette réforme. L'organisation publique n'améliore-t-elle pas ses performances suite à l'introduction du système de contrôle ? Il s'agit alors d'une illusion qu'il faudrait soulever et prendre en compte. Pour y remédier, les organisations publiques ont décidé de se constituer en réseau afin de mieux gérer le succès ou l'échec des réformes. Si le concept de la gouvernementalité permet d'analyser les programmes de réformes, la perspective foucauldienne qu'on lui rajoute facilite la compréhension du contrôle de gestion. Cette perspective foucauldienne précise que la connaissance est produite par discours. A cet effet, Cowton et Dopson (2002) ont utilisé cette perspective pour mieux comprendre la manière dont le système de contrôle de gestion a effectivement lieu dans les organisations. Le même concept a permis aussi de cerner les données conceptuelles lors de l'élaboration d'une compréhension des pratiques de contrôle.

En ce qui concerne la théorie de la contingence, elle devait apparaître comme la théorie sur laquelle certains travaux analysent leur problématique, lorsqu'ils abordent les variables contextuelles, environnementales en relation avec le contrôle de gestion. Mais il est rare que les auteurs l'utilisent puisque le point de vue contingent considère le système de contrôle de gestion comme un outil passif. Plusieurs auteurs avaient déjà conçu les variables impliqués lorsqu'on aborde le système de contrôle de gestion (Burns et Stalker 1961; Perrow 1972; Thompson 1967; Lawrence et Lorsch 1967; Galbraith 1973). Ils ont mis en exergue l'impact de l'environnement et la technologie de la structure organisationnelle. Ils se sont aussi concentrés sur les aspects contemporains de ces variables en expliquant, comment l'efficacité des systèmes de contrôle de gestion dépend de la nature de ces paramètres, et quelle est leur pertinence. C'est ainsi que Chenhall (2003) a tenté d'expliquer l'efficacité des systèmes de contrôle de gestion en examinant les variables qui conviennent le mieux au contexte environnemental. Il aboutit à un résultat qu'il classe selon l'utilité ou l'utilisation. Il prend en compte les variables telles que la technologie, la taille, la structure, la stratégie et la culture nationale. Il conclut que le système de contrôle de gestion améliore la satisfaction au travail et la performance de l'organisation.

Par ailleurs, la théorie de l'acteur réseau permet d'analyser et de comprendre la mise en œuvre des réseaux d'acteurs, d'intégrer les éléments significatifs d'un contexte complexe. Elle présente l'intérêt d'explorer une technique (outil de gestion) et une réalité sociale (organisation complexe). Dans cette approche, l'outil de gestion est considéré comme un processus de traduction. Grâce à son processus de traduction, cet outil permet de comprendre la manière dont coopèrent les personnes aux logiques différentes. La théorie de l'acteur réseau associe les dimensions techniques et sociales pour s'intéresser aux processus de développement ou d'implantation. Akrich, Callon, et Latour (1988) considèrent que l'acteur réseau permet de mieux appréhender les raisons de succès ou d'échecs dans les organisations. Ces raisons de l'échec dans l'adoption d'une pratique, que l'approche qualifie d'innovation managériale, sont les facteurs de blocages stratégiques, culturels et structurels (Bartoli 2005). Il s'agit ainsi des résistances au changement. Cette approche basée sur l'empirisme ne vise pas à catégoriser les acteurs, mais à souligner les relations ; elle est un moyen pour observer la complexité des réseaux que de théoriser les relations entre acteurs.

Quant à la théorie institutionnelle, elle est utilisée souvent par les auteurs pour certains critères principaux : l'existence de la pression, le mythe autour de la pratique et la quête du pouvoir. Il existe, d'une part, l'ancien courant institutionnel guidé par les précurseurs Thorstein B. Veblen et John R. Commons (Commons 1931; Veblen 1898) et, d'autre part, le nouveau courant institutionnel de DiMaggio et Powell (1983) et Meyer et Rowan (1977). La théorie a été utilisée dans le secteur public pour contester l'hypothèse que l'idée nouvelle est introduite uniquement par la rationalité économique. Il s'agit plutôt d'une réponse cérémoniale aux pressions externes afin de démontrer un degré significatif de la rationalité dans la gestion de l'organisation (Meyer et Rowan 1977; DiMaggio et Powell 1983; Covalski, Dirsmith, et Samuel 1996). Cette rationalité aide à obtenir les ressources financières (Pfeffer et Salancik 2003), à promouvoir les autres utilisations des rôles et des pratiques de contrôle et de comptabilité au sein des organisations (Davila, Foster, et Oyon 2009). Le néo institutionnalisme rejette le modèle rationnel des acteurs, l'intérêt de l'institution comme variable indépendante, le virage vers les explications cognitives, l'intérêt de la propriété pour les unités d'analyse supra-individuelles. Même si les organisations intègrent, dans leur structure formelle, une variété de procédures rationnelles, des processus, des règles, des systèmes formels comptables, elles veulent maintenir les apparences et conférer une légitimité. Elles font souvent croire à une autre raison : entraîner

des décisions plus efficaces qui feraient de meilleurs résultats. Si l'efficacité est un moyen de la finalité logique au cœur de la technique, la légitimité est une logique culturelle constituant le noyau de l'institutionnalisme. Le néo institutionnalisme est aussi l'un des courants dominants dans l'analyse organisationnelle (Davis et Marquis 2005). Sa particularité est de mettre l'accent sur la primauté de la culture en soulignant la manière dont les ressources des structures sociales et leurs significations sont créées et ont une importance conséquente (Lounsbury et Ventresca 2003). Dans ce courant, l'institution est génératrice des intérêts, des identités propres et appropriées aux modèles des pratiques qui prennent forme dans le contexte socioculturel.

Dans cette perspective Collier (2001), dans ses analyses, a conclu que face à l'existence des pressions extérieures, le système de budgétisation mis en œuvre agit comme un discours. Ce dernier s'équilibre entre les demandes institutionnelles internes et externes pour réduire par la suite les conflits d'intérêts communs. Alors, la quête du pouvoir aboutit à la réalisation plutôt qu'à la domination. Modell (2001) a essayé de combler les lacunes du néo institutionnalisme en utilisant le cadre conceptuel de gestion de Oliver (1991). Il fait ainsi une extension du courant en explorant la manière dont les gestionnaires font leur choix et prennent des décisions proactives. Ces décisions sont prises malgré l'influence de fortes pressions institutionnelles. La mise en œuvre d'un nouveau système de mesure de performance au sein du secteur de la santé publique, a mené à un véritable changement. Modell (2006) a aussi mis l'accent sur le fait que l'approche institutionnelle explique mieux l'évolution des couplages entre l'objectif déclaré et l'indicateur de performance. Cette approche permet de porter l'attention sur l'interaction complexe entre les intérêts contradictoires dans l'évolution des pratiques. Dambrin, Lambert, et Sponem (2007) ont utilisé la théorie néo institutionnelle pour décrire le processus d'institutionnalisation des systèmes de contrôle de gestion, une nouvelle logique institutionnelle, en observant leur détail. Ces derniers auteurs aboutissent au fait que les discours des acteurs organisationnels contredisent les nouvelles idées et les contrôles techniques. Pour que ces nouvelles logiques institutionnelles se diffusent, il faut des discours stables.

Plusieurs théories ont été utilisées à la fois par les auteurs. A cet effet, Busco, Riccaboni, et Scapens (2006) ont utilisé le cadre institutionnel de changement comptable de Burns et Scapens (2000) avec la littérature sur la pratique et d'autres littératures. La particularité de

leurs travaux consiste en la recherche des solutions dignes de confiance en temps de crises organisationnelles. Les systèmes de contrôle et de comptabilité sont donc impliqués dans un processus de changement de culture organisationnelle. Lorsque les crises apparaissent, les organisations ont besoin d'un changement, la caractéristique particulière de la vie organisationnelle. Le mouvement du néo institutionnalisme conceptualise ainsi le changement au sein des organisations et institutions en insistant sur le changement en cours et les acteurs de base. La théorie de la pratique est utilisée pour aborder les actions pertinentes autour du système de contrôle de gestion mais complétée par d'autres littératures. Ainsi, Ahrens et Mollona (2007) ont relié la théorie de la pratique, le concept de gouvernementalité et la théorie de l'acteur réseau. Quant à Hopwood (1989), il a utilisé la théorie de la contingence pour analyser l'ajustement entre le contexte et la comptabilité d'une part, et la théorie de la pratique pour plonger dans les détails de sous-systèmes, d'autre part. La théorie de l'acteur réseau a été combiné avec le cadre institutionnel de changement comptable (Burns et Scapens 2000) pour l'analyse de changement d'une pratique de comptabilité de gestion (Quattrone et Hopper 2001).

Les recherches ont beau étudié les dimensions pour mieux appréhender le système de contrôle de gestion. Il n'en demeure pas moins qu'il reste encore des voies non explorées. Dans la théorie de la contingence, Chenhall (2003) souligne qu'il y a un besoin urgent sur les études portant sur les situations dans lesquelles le système de contrôle contemporain sera le mieux adapté. Pour cerner sa réussite, il faudrait examiner la manière dont la culture influence leur processus de mise en œuvre.

Les travaux sur la théorie de la pratique ont tant voulu résoudre et comprendre les actes, les discours des systèmes de contrôle de gestion, mais ils n'ont pas recherché la manière dont le système est déployé avant de comprendre les pratiques qui l'entourent.

Dans la théorie institutionnelle, le problème de contrôle de gestion est d'apporter à l'ensemble des acteurs autonomes une manière commune de réussite à chaque organisation. Pour cela, les auteurs proposent de combiner le néo institutionnalisme et l'ancien institutionnalisme pour enrichir la conception de nouvelles méthodes comptables. Ils proposent aussi d'orienter les recherches sur les manières dont le processus d'institutionnalisation est pris pour acquis et réellement construit par la réalité (Quattrone et Hopper 2001; Richard et al. 2009).

Parmi toutes les principales théories, l'une d'entre elles retient l'attention. Il s'agit de la théorie institutionnelle. Au-delà de son déterminisme que lui reprochent certains auteurs, nous nous penchons sur l'avis de Oliver (1991) en précisant que les organisations ne doivent pas être aveuglées pour imiter ou acquiescer, face à la pression institutionnelle ; elles peuvent également chercher des tactiques d'évitement, essayer de manipuler les sources de pressions. En plus, Zoogah, Peng, et Woldu (2015) précisent, dans leurs travaux, que la théorie institutionnelle est nécessaire et très utile pour les études portant sur le contexte africain ; ceci permet de tenir compte de la présence permanente des bailleurs de fonds. Ainsi pour ajouter, que le système de contrôle de gestion du contexte de notre étude a été préconisé et imposé par les bailleurs de fonds, les pressions extérieures. Nous allons présenter l'utilité d'une approche institutionnelle.

2-L'utilité des théories intermédiaires

Les théories institutionnelles utilisées comme théories intermédiaires focalisent l'attention sur deux courants de l'approche institutionnelle pour mieux cerner l'institution au cœur de l'institutionnalisation. Les courants institutionnels ne prônent pas l'existence d'institution idéale. Ils essaient de l'adapter au contexte social, car il faut comprendre que même les institutions inefficaces continuent de vivre. Ceci permet d'expliquer la formalisation des organisations en théorisant une réponse qui coordonne et contrôle leur complexité. Les courants institutionnels sont utilisés souvent par les auteurs pour certains critères : l'existence de la pression, la faveur de l'accès aux ressources, le mythe autour de la pratique et la quête du pouvoir. L'organisation lutte pour la survie en se conformant aux normes établies. Pour se conformer aux normes établies, il faut que l'organisation adopte des pratiques dans un souci de légitimité et pour un soutien à l'environnement. L'organisation est alors en compétition non seulement pour les ressources, mais aussi pour le pouvoir politique et la légitimité institutionnelle (DiMaggio et Powell 1983).

Parmi les travaux ayant utilisé ces courants, il faut noter que la Sociologie Néo-Institutionnelle (SNI) est très dominante dans l'analyse organisationnelle (Davis et Marquis 2005). C'est ainsi que Lounsbury et Ventresca (2003) précisent que le SNI prend appui sur la primauté de la culture pour montrer la manière dont les ressources des structures sociales sont créées. Busco, Riccaboni, et Scapens (2006) ont utilisé le cadre d'institutionnalisation de Burns et Scapens (2000) et d'autres littératures pour rechercher les solutions dignes de

confiance en temps de crises organisationnelles. Ainsi, les systèmes de contrôle de gestion sont impliqués dans un processus de changement de culture organisationnelle. En effet, lorsque les crises apparaissent, les organisations ont besoin d'un changement, la caractéristique particulière de la vie organisationnelle. Le courant de la SNI conceptualise donc le changement au sein des organisations et institutions en insistant sur les changements en cours et les acteurs de base. Il ne s'agit pas d'une théorie de changement organisationnel (Greenwood et Hinings 1996). Cependant, les courants institutionnels peuvent enrichir la compréhension des changements organisationnels en réponse aux questions sociales et environnementales. Les courants institutionnels permettent aux systèmes de contrôle de gestion d'apporter à l'ensemble des acteurs autonomes une manière commune favorisant la réussite de chaque organisation.

Plusieurs travaux ont recours au SNI alors que le courant de l'Old Institutional Economics (OIE) est souvent moins utilisé, bien que les deux courants soient nécessaires pour la formation de l'institution. Les théories intermédiaires choisies, prennent appui sur le courant du Old Institutional Economics (OIE) et le courant de la sociologie néo-institutionnelle (SNI). L'OIE défend l'idée selon laquelle l'institution est liée à la coordination des comportements des acteurs de l'organisation. Le SNI met en relation l'organisation et son environnement pour mieux expliquer les pressions subies et les comportements provoqués. Pour comprendre l'institution, il faut en premier lieu, cerner l'instinct et l'habitude qui permettent de préciser le comportement humain. Ainsi, au cœur de la mise en œuvre de l'institution, l'acteur est pris en compte. A cet effet, l'habitude est une prédisposition acquise pour se comporter d'une certaine façon et dans certaines circonstances. Quant à l'instinct, il est un trait irréductible (un trait héréditaire) de la nature humaine. L'instinct prescrit donc une séquence déterminée d'actions et laisse la latitude à l'homme pour développer des habitudes. Ces deux principes de représentation sont complémentaires à la formation de l'institution. L'institution est alors considérée comme une habitude de pensées socialement partagées dans une société à une époque donnée et dont les actions humaines sont guidées par l'habitude et l'instinct. Le processus de formation de l'institution considère la relation dynamique entre l'instinct et l'habitude pour capter les actions d'individus ou de groupes d'individus.

Il faut, en second lieu, cerner l'organisation et son environnement pour la formation de l'institution. L'organisation est un instrument technique visant à mobiliser les énergies humaines afin de les diriger vers des buts établis. L'organisation est considérée dans un environnement où l'ensemble des règles et des croyances exogènes créent des filtres tout en amenant les acteurs à fonder, de façon normative, leurs structures et leurs pratiques. L'environnement exige alors deux types de demandes à l'organisation. D'une part, les demandes techniques, économiques et physiques supposent que l'organisation doit produire des biens et services afin de les échanger. Cette exigence conduit donc l'organisation à être récompensée pour son apport d'efficacité et d'efficience. D'autre part, les demandes sociales, culturelles, juridiques et politiques amènent l'organisation à jouer un rôle particulier dans la société afin qu'elle conserve son apparence extérieure. Cette organisation sera récompensée pour sa conformité aux valeurs, règles et croyances.

La formation de l'institution nécessite alors l'interaction dynamique entre l'instinct et l'habitude. Ceci vise à percevoir la structuration des rapports sociaux, capable de fonder les relations entre les membres d'une société. Cela permet aussi de maintenir les règles sociales établies dans l'organisation. L'organisation adopte les règles, les normes et les croyances en vigueur. Mais les formes et les procédures que l'organisation doit adopter sont spécifiées et représentent une contrainte qui pèse sur le choix des acteurs. Pourtant, elle doit lutter pour la survie conformément aux normes sociales. Car, c'est le moyen pour l'organisation de devenir une institution ; l'organisation acquiert donc les valeurs infuses dans les pratiques établies.

L'OIE et le SNI permettent de retracer le processus de formation de l'institution, un concept au cœur des courants institutionnels. L'utilisation de ces deux courants permet ainsi de mieux comprendre le concept de l'institution. La relation entre ces deux courants est aussi cernée avec les travaux de Scott (1995). L'institution est constituée d'éléments régulateurs, normatifs et culturels-cognitifs qui favorisent la formation de l'institution. Ainsi, le pilier coercitif impose des règles, des sanctions, des contrôles sur les activités et les comportements des organisations. Le pilier normatif met l'accent sur les normes et sur les valeurs. Les normes sont nécessaires mais elles ne sont pas obligatoires pour orienter les prises de décision des acteurs. Les valeurs, quant à elles, représentent la conception de ce qui est préférable ou désirable, qu'on associe à la mise sur pied de standards. Ces standards seront

comparés aux structures et aux comportements afin de répondre aux problèmes de la vie collective. L'institution est aussi un élément culturel, car elle donne un sens aux actions des organisations, le pilier culturel-cognitif. Ce dernier permet aux routines d'être prises pour acquises comme des modes de comportements acceptés afin de rejeter les inconcevables. La cognition favorise donc la construction au fil du temps et la reproduction de comportements ancrés sur les expériences passées des acteurs.

En conséquence, l'institution est perçue comme une structure sociale relativement durable qui contraint le comportement des acteurs au sein d'un système social donné. Le processus de formation de l'institution traduit alors le passage du caractère instrumental initial à une infusion de valeurs intrinsèques conduisant l'organisation à une stabilité (Delpuech 2012). Huault et Leca (2009) ont su focaliser l'attention sur les pertinences de ces courants institutionnels : ils sont plus conformes à la réalité organisationnelle ; ils attirent l'attention sur les dimensions oubliées de l'organisation ; ils tiennent compte des considérations culturelles et cognitives, de l'influence des pressions environnementales, des effets de l'histoire et des contraintes réglementaires. Ils révèlent la réalité et ne se contentent pas du formalisme organisationnel (Hirsch et Lounsbury 1997). De même, ces courants fournissent à la fois l'explication et le résultat des problèmes (Al-Sharif et Bourquia 2011). Ceci permet aux éléments institutionnels, règles – normes – valeurs, de fournir des schémas cognitifs pour agir sur le comportement. Ceci permet en plus de mettre un accent sur l'importance des normes et des valeurs dans l'évolution de l'organisation. Ils permettent aussi de comprendre et de théoriser sur les tenants et aboutissants des pratiques de gestion et de répondre aux pressions institutionnelles.

Nous avons choisi une approche institutionnelle en présentant les raisons et son importance. A cet effet, l'approche institutionnelle est plus conforme à la réalité, explique mieux les pressions subies et les comportements provoqués, attire l'attention sur les dimensions oubliées de l'organisation, tient compte des considérations culturelles et cognitives, de l'influence des pressions environnementales, des effets de l'histoire et des contraintes réglementaires. Elle permet donc d'élaborer le cadre d'interprétatif. Pour élaborer le dispositif théorique d'interprétation, nous avons pris en compte cette conséquence qui a servi de fil conducteur pour les quatre cadres théoriques en œuvre.

3-Le dispositif théorique d'interprétation

Ce dispositif repose sur quatre cadres théoriques : il prend appui sur les étapes du processus d'institutionnalisation de Greenwood, Suddaby, et Hinings (2002) ; il emprunte la notion de la routine, issue du cadre d'institutionnalisation de Burns et Scapens (2000) ; il fait recours à la grille de décomposition de la routine de Feldman et Pentland (2003) en acte et en discours, et à la présence des valeurs avec le cadre de McDonald et Gandz (1991).

3-1 Le modèle de Greenwood, Suddaby, et Hinings (2002)

Le choix de ce modèle d'institutionnalisation provient de sa capacité à analyser le processus d'introduction d'une nouvelle idée introduite sous l'autorité des pressions externes. Le modèle de Greenwood, Suddaby, et Hinings (2002) se focalise sur le rôle d'une association dans un processus de changement institutionnel. Il vise à comprendre comment les pratiques du système de contrôle de gestion s'institutionnalisent dans l'organisation. Ce modèle s'intéresse à analyser la manière dont le changement institutionnel est réalisé et évolue au sein de l'organisation. Plusieurs travaux ont eu à utiliser ce modèle en l'appliquant aux domaines bancaires, dans une institution financière, dans une administration fiscale (Modell 2009; Helliard, Cobb, et Innes 2002; Soin, Seal, et Cullen 2002).

Le modèle du processus comporte six étapes : secousses – désinstitutionnalisation – pré-institutionnalisation – théorisation – diffusion – pleine institutionnalisation. A travers ces étapes, le modèle véhicule l'idée selon laquelle les organisations peuvent changer, se légitimer ; le changement est donc débattu, approuvé et effectué. Ce modèle est le reflet de la réponse des organisations face à un changement discontinu, non isomorphe (Meyer, Brooks, et Goes 1990; Greenwood, Suddaby, et Hinings 2002).

Entre secousses et désinstitutionnalisation

Les pratiques existantes sont perturbées par certains facteurs. Il peut s'agir des facteurs exogènes souvent issus des événements technologiques, compétitifs, réglementaires ou des bouleversements sociaux. Ces facteurs exogènes représentent le choc initial qui déstabilise les pratiques existantes. Ainsi, certains auteurs précisent qu'il peut s'agir d'une rupture dans les normes sociales (Zucker 1987), une révolution technologique (Garud, Jain, et Kumaraswamy 2002), un changement dans la concurrence ou dans la régulation (Tolbert et

Zucker 1999). Ces facteurs exogènes favorisent les **secousses** du processus, car, ils impactent et précipitent à la seconde étape. Ils s'accompagnent ainsi des facteurs endogènes pour finaliser la déstabilisation des pratiques existantes.

Les facteurs endogènes font intervenir certains acteurs nommés, les entrepreneurs institutionnels qui sont chargés de faire disparaître les pratiques anciennes. Les facteurs émergent du fait des contradictions institutionnelles qui génèrent assez de tensions (Seo et Creed 2002). Les entrepreneurs sont donc présents pour saisir l'opportunité d'introduire une nouvelle pratique. Ces acteurs ont une position sociale, de ressources suffisantes, une influence dominante et une compétence pour saisir les problèmes et les transformer en opportunités. Aussi, les périodes de tensions et de problèmes sont des conditions favorables pour que ces acteurs puissent modifier l'ordre social (Battilana, Leca, et Boxenbaum 2009). Ces facteurs endogènes orientent sur la deuxième étape du processus, la **désinstitutionalisation**. Ceci est traduit par la remise en cause de certaines pratiques instaurées dans l'organisation et la mise en œuvre de leur destruction. La désinstitutionalisation permet donc de rendre désuètes les pratiques existantes (Leblebici et al. 1991; Zucker 1987).

- L'entrepreneur institutionnel et son rôle d'initiateur de changement

L'entrepreneur institutionnel regroupe un ensemble d'acteurs qui s'organisent pour déstabiliser les pratiques existantes dans une organisation. Ces acteurs disposent de ressources financières suffisantes pour intervenir concernant un changement. Ainsi, ces acteurs réalisent les buts auxquels ils accordent de l'importance au-delà d'une lutte pour la survie (DiMaggio 1988). L'entrepreneur institutionnel crée alors des modèles et des pratiques organisationnelles qui paraissent inédits (Hwang et Powell 2005). L'entrepreneur institutionnel dispose d'une influence dominante pour créer de nouvelles institutions, il agit intentionnellement pour modifier les principes établis et structure les activités. De cette manière, il tente de modeler l'environnement en modifiant les règles et les usages. Le consensus déjà construit est ainsi perturbé afin que de nouvelles idées émergent en bouleversant les pratiques existantes.

L'entrepreneur institutionnel est chargé de créer la nouvelle institution conformément à ses buts visés et à ses idéologies. Il s'agit des acteurs qui favorisent le changement et remplissent

deux conditions essentielles : être à l'initiative du changement et participer activement à l'implémentation de ces changements (Battilana, Leca, et Boxenbaum 2009). De ce fait, l'entrepreneur institutionnel est un initiateur de changement même si les agents de l'organisation ne sont pas convaincus d'adopter la nouvelle pratique introduite. Certains éléments clés permettent de les identifier : la motivation, l'intentionnalité, la poursuite des opportunités et la quête de légitimité. L'entrepreneur institutionnel est ainsi préoccupé soit par un intérêt personnel, par un comportement désintéressé, par une idéologie, par un problème à résoudre, enfin par des objectifs sociétaux ou environnementaux (Lawrence, Suddaby, et Leca 2009; Leblebici et al. 1991).

L'organisation peut faire aussi recours à l'entrepreneur institutionnel de manière implicite. Il faut son aide à l'organisation pour résoudre un problème. L'entrepreneur se saisit de l'opportunité, crée alors la nouvelle idée et l'exploite pleinement grâce à ses capacités managériales. Ce concept d'entrepreneur institutionnel est bien vaste car, Lawrence, Suddaby, et Leca (2009) ont pris en compte tous les acteurs qui contribuent, même indirectement ou accessoirement, aux phénomènes institutionnels. Ceci conduit ces auteurs à employer la notion de travail institutionnel afin de désigner l'action intentionnelle des individus et des organisations visant à créer, maintenir ou détruire les institutions.

Retenons ici que, l'entrepreneur institutionnel doit avoir une capacité financière suffisante, une influence dominante, être à l'initiative du changement, participer à l'introduction du changement. Son rôle est de déstabiliser les pratiques existantes afin d'introduire une nouvelle logique à faire émerger. Les actions de ces entrepreneurs institutionnels viennent perturber l'équilibre existant (Eisenstadt 1980). Une nouvelle logique est introduite pour fonder l'ordre institutionnel. Ainsi, deux logiques sont en œuvre car il faut substituer les pratiques existantes aux nouvelles. Une nouvelle étape s'annonce ainsi dans le processus. Elle constitue la première étape du processus où de nouvelles normes, pratiques et valeurs pourront émerger (Colon 2014).

Pré institutionnalisation, Théorisation, Diffusion

L'introduction d'une nouvelle logique passe par l'étape de pré-institutionnalisation (troisième étape). Pour émerger, elle doit se théoriser (quatrième étape) et par la suite connaître une diffusion (cinquième étape).

Une nouvelle logique est introduite dans un champ organisationnel pour régler les problèmes ou les tensions. Ceci amène donc à présenter ce qu'on entend par un champ organisationnel et à quoi sert-il. Le champ organisationnel est une communauté d'organisation qui partage un système de sens et dont les participants interagissent plus fréquemment et inévitablement entre eux et d'autres acteurs (Scott 1995). Au sein de cette unité, les organisations s'influencent mutuellement et elles possèdent des normes, des règles et des représentations appartenant à un même secteur. Le champ organisationnel a l'intérêt de focaliser l'attention sur la totalité des acteurs pertinents structurant un système et dont la logique de fonctionnement est propre au domaine. Il permet d'insister sur le rôle des acteurs, de réintroduire l'importance des contextes dans l'étude organisationnelle (Huault et Leca 2009). Aussi permet-il de prendre en compte les organisations qui, collectivement, constituent une zone reconnue de vie institutionnelle ; un collectif d'organisations regroupées autour d'une même problématique (DiMaggio et Powell 1983; Hoffman 1999).

En effet, l'introduction de la nouvelle logique est alors une solution viable pour résoudre les diverses problématiques. La **pré-institutionnalisation** est ainsi une phase (troisième étape) d'innovation institutionnelle générant de nouveaux arrangements structurels (Tolbert et Zucker 1996). Cette phase est décisive pour l'organisation en quête de changement. Les entrepreneurs institutionnels, munis de l'innovation, utilisent les arrangements existants, professionnels ou normatifs pour mettre en œuvre le changement.

- La nouvelle logique institutionnelle à faire émerger

La logique institutionnelle indique le type de comportement qui est attendu et pour quel ordre institutionnel. Elle établit ainsi la liaison entre l'institution et les pratiques humaines (Friedland et Alford 1991). La logique institutionnelle est un ensemble de règles et de sanctions complexes construites par l'expérience. Elle permet donc de prévoir la régularité des comportements et peut-être repérée dans les éléments abstraits à savoir discours – représentations – règles – normes ainsi que les matériels – structures – pratiques (Colon 2014). Ainsi, la logique institutionnelle est un éclairage pour conceptualiser le changement.

Selon Thornton et Ocasio (2008), la logique institutionnelle est utilisée pour ancrer les analyses organisationnelles dans leur contexte sociétal. Elle permet de décrire les pratiques et les croyances contradictoires inhérentes aux institutions des sociétés modernes. Dans ces

sociétés modernes, les ordres institutionnels sont juxtaposés et fondés sur une logique. La logique est représentée par les pratiques matérielles et les constructions symboliques. Les individus et les organisations se focalisent alors sur la logique institutionnelle comme ressource et cadre pour agir. L'hypothèse centrale de la logique institutionnelle précise que les intérêts, les identités, les valeurs et les hypothèses des individus et des organisations sont encadrés dans des logiques. La logique institutionnelle se constate dans l'organisation puisqu'elle permet à l'individu de vivre, d'organiser le temps et l'espace pour donner du sens à la réalité sociale. Elle représente les systèmes de croyances définis à travers les buts et les valeurs poursuivis et défendus (Reay et al. 2013). La logique institutionnelle suppose la prise en compte des éléments abstraits et matériels. Pour son effectivité, il faut mettre en exergue les multiples croyances culturelles ainsi que les règles qui structurent la cognition dans le processus de décision des acteurs (Lounsbury 2008). Il faut néanmoins préciser qu'il est important de faire l'analyse empirique pour mieux comprendre et percevoir la logique derrière les pratiques (Thornton et Ocasio 2008; Lounsbury 2008).

En plus, il est nécessaire que la nouvelle idée soit disponible sous une forme plus simplifiée afin d'avoir du succès. Il s'agit ainsi de la phase de la **théorisation** (quatrième étape). Cette phase est le processus par lequel les déviations localisées des conventions en vigueur deviennent abstraites. Il faut donc les simplifier pour une large adoption. La théorisation répond à une élaboration de la chaîne de cause à effet en impliquant deux tâches : le constat d'un échec organisationnel général et la justification de cette innovation comme une solution, un traitement.

Ainsi, pour être théorisée, l'innovation de la nouvelle logique est présentée comme irrésistiblement plus appropriée. Elle recherche donc une légitimité de la nouvelle idée. Celle-ci sera légitime si elle ne s'écarte pas des prescriptions et ne recherche pas une logique d'efficacité. Elle répond ainsi à l'environnement, se conforme aux règles, aux normes aux valeurs en vigueur (Al-Sharif et Bourquia 2011). A travers un mimétisme, l'idée est adoptée par les autres organisations dans le but d'apporter des avantages économiques. Le mimétisme traduit une imitation organisationnelle consistant à copier les modèles, les structures ou les règles apparaissant plus légitimes. Cela s'effectue par un isomorphisme, le processus d'homogénéisation observable dans les organisations en vue de copier les modèles apparaissant légitimes et apportant de solutions viables avec peu d'effort. Les organisations

démontrent ainsi leur légitimité et la quête pour l'amélioration des conditions de travail. La nouvelle idée se diffuse dans le champ organisationnel au cours de la recherche de légitimité.

Cependant, en ce qui concerne cette recherche de légitimité, un regard a été porté sur les structures éducatives. Dans l'analyse des structures éducatives, Meyer et Rowan (1977) ont présenté que l'idée était de montrer la manière dont les rites scolaires intègrent un consensus social. Les structures éducatives fonctionnent comme des mythes afin d'augmenter leur chance de survie. La légitimité des structures éducatives est acquise lorsqu'elles adoptent les rites ou pratiques scolaires de façon cérémonielle et non pas pour les besoins du marché ni pour les raisons d'efficacité. Les règles éducatives sont alors comme des mythes ; elles servent de façon apparente à valider l'enseignement et le diplôme. Cela amène à préciser que, les structures adoptent de manière cérémoniale les mythes rationnels. Le mythe rationnel est une prescription rationalisée et impersonnelle qui identifie de nombreux buts sociaux comme étant des buts techniques.

A cet effet, la légitimité ne s'acquiert pas, tant que les adéquations avec les attentes de la société n'ont pas été respectées. La légitimité est une prescription qui généralise l'action organisationnelle en vue de montrer la conformité au système de normes, de valeurs, de croyances et d'idées socialement construites (Suchman 1995). Pour l'atteindre, il ne faut ni s'écarter de ces prescriptions, ni rechercher une logique d'efficacité ou une adaptation rationnelle.

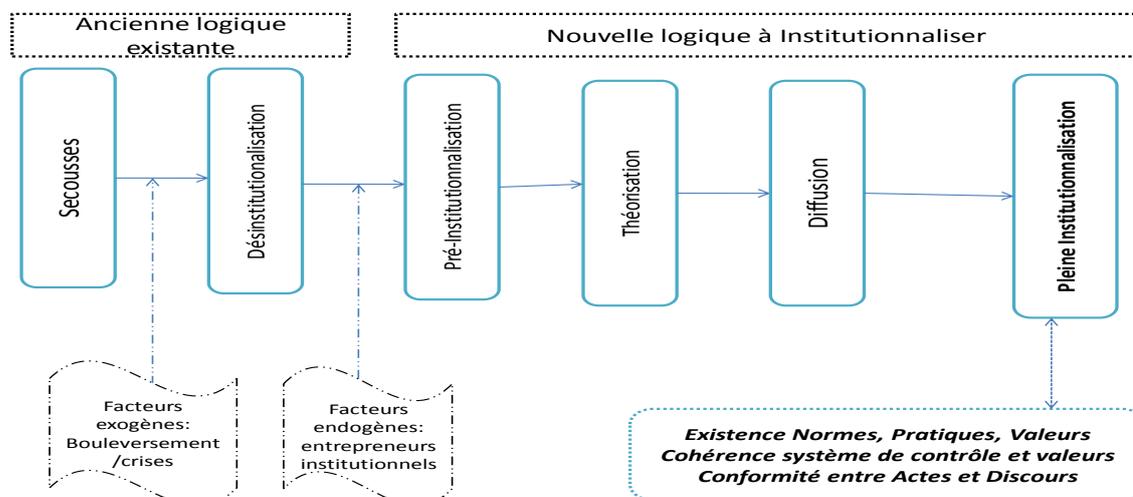
L'innovation est diffusée lorsqu'elle devient objectivée, c'est-à-dire gagne un consensus social concernant les valeurs pragmatiques. C'est le succès de l'innovation qui se diffuse encore plus loin lorsque la norme appliquée est imitée par isomorphisme. Ce dernier traduit le processus d'homogénéisation observable dans les organisations. La légitimité est gagnée lors de cette phase de la **diffusion**. La diffusion focalise l'attention sur la propagation de quelque chose dans un système social. Elle n'est pas un résultat, soulignons-le, puisque les pratiques qui se diffusent évoluent ou redescendent. L'intérêt de la diffusion se constate lorsque suite à l'adoption d'une pratique par l'organisation, les membres du système social se chargent de la communiquer à travers certains canaux.

L'institutionnalisation

Les sociologues utilisent le terme « institutionnalisation » pour désigner le processus de formalisation, de pérennisation et d'acceptation d'un système de relations sociales. Ce système de relations peut prendre des formes très variées. Il peut être soit une organisation, soit un rôle social, une série de valeurs ou de normes. L'institutionnalisation est alors le produit des efforts menés par les acteurs afin de réaliser leurs buts (DiMaggio 1988). Elle est aussi le résultat de constructions sociales (Hasselbladh et Kallinikos 2000). Mieux, Ribeiro et Scapens (2006) soulignent qu'il s'agit du processus de reconnaissance formelle d'une façon de faire et de son incorporation dans les routines.

Mais, Greenwood, Suddaby, et Hinings (2002) ont précisé que l'institutionnalisation est complète lorsque l'adoption est faite par plusieurs groupes, lorsque l'adoption fournit des idées avec une légitimité cognitive, lorsque les idées sont prises pour acquises, lorsque l'arrangement est naturel et approprié. L'institutionnalisation est achevée lorsqu'il y a eu sédimentation. Selon Tolbert et Zucker (1999), la sédimentation est un processus qui repose sur une continuité historique de la structure et assure ainsi sa survie à travers des générations de membres de l'organisation. La logique à institutionnaliser peut alors survivre à travers des générations, sans discernement et être acceptée comme la façon définitive de se comporter. L'institutionnalisation permet d'instaurer ainsi une personnalité organisationnelle et de la cristalliser à travers la préservation des coutumes ; elle permet aussi de réduire la variété, la diversité entre les organisations à travers l'homogénéité et la stabilité de la composante institutionnalisée.

Schéma 2 : Processus d'institutionnalisation du système de contrôle de gestion (adapté de McDonalds et Gandz, (1992)



Pour mieux cerner les pratiques réelles des acteurs et appréhender la dynamique de la nouvelle logique à faire émerger, le recours a été fait à la notion de la routine issue du cadre d'institutionnalisation de Burns et Scapens (2000).

3-2 La notion de la routine issue du cadre de Burns et Scapens (2000)

Le concept de la routine a été introduit par Stene (1940). Elle est considérée comme le moyen principal par lequel les organisations effectuent une grande partie de ce qu'ils font (Nelson et Winter 2004; Thompson 1967). L'histoire traditionnelle de la routine vise à l'appréhender au regard de trois métaphores (Winter et Nelson 1982). La routine est d'abord une habitude ; ensuite, elle est perçue comme un programme de performance ou de procédures opératoires, des scripts ; enfin, elle est prise comme un matériel génétique (Stene 1940; Winter et Nelson 1982; Carley et Lin 1997; Levitt et al. 1999). Ces trois métaphores amènent certains auteurs à prendre la routine comme un objet fixe et immuable, un mécanisme alors qu'elle devrait être prise comme une activité humaine et collective. Cela amène Feldman et Pentland (2003) à souligner que ces métaphores réduisent au minimum la possibilité de flexibilité et de changement ; elles mettent alors en évidence les qualités d'inertie de la routine. A cet effet, Feldman et Pentland (2003) ont négligé cette définition de la routine. Winter et Nelson

(1982) ont conceptualisé la routine en se basant sur l'approche cognitive de la théorie évolutionniste. Pour eux, la routine est considérée comme un ensemble de comportements humains ou organisationnels faisant apparaître des traits spécifiques comme de la répétition, de l'automatisme ; et aussi, une importance est accordée à l'analogie biologique (l'intérêt au principe génétique), aux faits techniques, au savoir-faire et à la compétence.

L'idée véhiculée par Winter et Nelson (1982) ne considère pas la routine comme un objet fixe et immuable comme le souligne Feldman et Pentland (2003). Ainsi, en prenant la routine comme une habitude ou un comportement, il faut recourir à son sens étymologique : une nécessité de pensée. Cela ne veut donc pas dire qu'il s'agit d'un objet fixe et immuable. En tant que comportement, la routine va au-delà de la façon de se conduire et d'agir ; la routine est l'ensemble des attitudes et des réactions objectivement observables d'un être humain. En tant qu'habitude, la routine n'est observable que par un individu qui pense ; l'état de la conscience étant pris en considération. La routine, prise comme une habitude ou un comportement, vise à comparer l'organisation à une personne humaine afin de montrer le réflexe issu de la pensée et de l'action. L'utilisation du matériel génétique dans la métaphore vise aussi à prendre la routine en le ramenant au gène en œuvre dans l'être vivant. Ceci permet de comprendre le comportement apparent et visible du matériel génétique œuvrant dans l'être humain. La routine n'est observable que si elle est mise en œuvre ; il faut alors l'action humaine pour la produire. En ce sens, Winter et Nelson (1982) ont bien été logiques entre leur métaphore et leur définition de la routine, même s'ils n'ont pas été les seuls à avoir ainsi appréhendé le concept.

La routine vise aussi un but lorsqu'on tente de l'appréhender ; c'est pour cela, certains auteurs ont donné une définition bien précise. Dosi, Pavitt, et Soete (1990) ont précisé que la routine permet aux acteurs une lecture et une interprétation des faits organisationnels tout en apportant une réponse. La routine s'entend donc, comme un modèle d'interaction représentant des solutions efficaces à des problèmes particuliers. Elle est une répétition des manières de travailler (Reynaud 1998). De leur côté, Cohen et Bacdayan (1994) précisent qu'elle est un modèle d'actions organisationnelles, des séquences de comportements appris qui impliquent de multiples acteurs liés entre eux par des relations de communication et/ou d'autorité. Il s'agit aussi de la capacité exécutable d'une performance répétée qui répond, dans un contexte organisationnel, à certaines pressions. Quant à Feldman et Pentland (2003),

la routine est un modèle répétitif et reconnaissable d'actions portées par de multiples participants. Ces séquences d'actions visent ainsi la réalisation d'un objectif final.

A la recherche des buts, la routine est perçue comme un besoin d'efficacité cognitive et une réduction de la complexité, comme le reflet d'une réponse à un objectif de gestion ou de pression (Cohen et Bacdayan 1994), comme le produit d'un apprentissage (March 1991). Dans une logique d'apprentissage, la routine favorise une variabilité réduite, une normalisation et une prévention des défaillances. Aussi favorise-t-elle la légitimité des organisations comme des institutions (Feldman et March 1981) puisque le comportement doit être conforme aux normes établies. Sous une analyse du pouvoir et du conflit, elle permet un accord sur la façon de travailler et réduit ainsi les différends (Winter et Nelson 1982). La routine est parfois considérée comme une source de stabilité, l'antithèse de flexibilité et de changement, une source d'inertie, une source de déqualification et de démotivation (Freeman et Hannan 1983; Leidner 1993, 1999; Ilgen et Hollenbeck 1991). Dans ce cas, elle conduit à une attention particulière car elle, est dans ce cas, une source de piège de la compétence (March 1991).

Entre l'origine, l'histoire traditionnelle, les définitions et les buts du concept de la routine, il faut la considérer comme des séquences d'actions en vue de réaliser un objectif final. La routine, dans la présente étude, est un modèle d'actions répétitives et reconnaissables portées par de multiples participants (Feldman et Pentland 2003). Elle vise donc la réponse à un objectif de gestion et de pression, la légitimité d'une organisation et l'observation du comportement et des habitudes (Meyer et Rowan 1977; Cohen et Bacdayan 1994; Feldman et March 1981; Winter et Nelson 1982). Toutefois, ce modèle de pensées et d'actions adopté par les participants (Burns et Scapens 2000) mérite une attention particulière pour ne pas conduire à un piège (March 1991).

A présent, nous allons décomposer la routine en prenant appui sur les travaux de Feldman et Pentland (2003) afin de percevoir les actes et les discours.

3-3 La routine appréhendée de manière décomposée en actes et en discours avec le cadre de Feldman et Pentland (2003)

Plusieurs travaux ont appréhendé le contenu réel de la routine en prenant appui sur des exemples précis et pratiques. C'est ainsi que Krohmer et Habib (2013) ont décrit la routine de la prise en charge du patient dans un service de soin. La routine, dans ce cas, comprend trois étapes : l'admission et l'accueil du patient pour mieux appréhender ses pathologies, le soin apporté au patient (la prescription et le suivi de son amélioration), la préparation de la sortie du patient. Pour décrire cette routine, les auteurs ont tenu compte de deux dimensions. La première est la dimension normative qui représente la routine et son cadre d'action ; elle offre une vision très générale et s'apparente à une règle. La seconde dimension est la pragmatique ; elle est la mise en œuvre de la routine. Elle permet aux acteurs d'adopter leur façon de faire à la situation présentée dans le service tout en traduisant leur expérience vécue. Leur dimension de la routine introduit la règle et ramène aux travaux de Burns et Scapens (2000). Selon Burns et Scapens (2000), la règle est indissociable de la routine. La règle est un moyen officiellement reconnu par lequel les choses devraient être faites ; elle coordonne et donne de la cohérence aux actions des groupes d'individus. Elle est soumise à une évaluation explicite et liée à l'institution. La routine, quant à elle, est habituellement adoptée par les individus ; il s'agit de la manière dont les choses sont réellement effectuées. La routine est prise en compte au cours de l'action structurant les pratiques (Van der Stede 2011). Lazaric (2000) a aussi affirmé que pour cerner la routine, il faudrait observer la règle d'un côté et leur représentation concrète de l'autre. Plusieurs travaux ont aussi soutenu cet avis. Ils précisent que c'est la seule manière d'observer la routine (Beckert 1999; Reynaud 1998). La routine fournit donc un champ d'action pragmatique où l'interprétation peut être faite.

Feldman et Pentland (2003) ont focalisé leur attention sur la structure et l'action pour cerner la routine. Ainsi, ils ont distingué deux aspects : le démonstratif et le performatif. Ces deux aspects visent à introduire à l'intérieur de la routine, la dimension active ou volontariste (performatif) et la dimension passive ou déterministe (ostensif). Cette dualité indique aussi que l'action dépend de la capacité d'une personne à créer une différence dans le cours des événements, à exercer du pouvoir ; et la structure fait référence aux règles ainsi qu'aux ressources engagées de façon récursive dans les institutions. Ces deux aspects agissent alors

en interaction, se renforcent et constituent en même temps les moyens de la reproduction du système social concerné. L'ostensif généralise l'idée de la routine et correspond au discours pendant que le performatif reflète la façon de la mise en œuvre, l'acte. Ces deux aspects ont permis à Lambert et Ouédraogo (2010) d'observer la routine associée à la mise en œuvre d'une norme. Ils déduisent alors que l'action d'une entreprise comporte la dimension ostensible qui force à suivre une démarche et le résultat de cette mise en œuvre, le performatif. De cette manière, la routine facilite la coordination, permet de répondre à des situations d'incertitude totale, renvoie aux connaissances auxquelles l'acteur n'a pas conscience.

Le processus d'institutionnalisation prend aussi appui sur la conception de Feldman et Pentland (2003). L'aspect ostensif (démonstratif) est abstrait ; il généralise l'idée et façonne notre perception de ce qu'est une routine. Il s'agit d'une norme prise pour acquise qui peut avoir une composante tacite intégrée dans la connaissance de la procédure (Cohen et Bacdayan 1994). Sa conceptualisation ne doit pas considérer l'aspect ostensif comme un objet unifié, ni comme une exploitation de la procédure standard. Sa connaissance n'est pas monolithique car elle est susceptible d'être répartie de manière inégale. L'ostensif intègre les conceptions subjectives des divers participants à la routine, en fonction de leurs rôles et de leur point de vue (Berger et Luckmann 1966). Il faut aussi préciser que l'ostensif n'englobe pas les performances spécifiques et il est impossible de spécifier une routine avec suffisamment de détail. Cet aspect guide l'action qui doit être prise, c'est un modèle de comportement d'un objectif normatif ; il ne peut pas donner des indications spécifiques sur les détails de la performance. Il aide à décrire ce que nous faisons de manière à rendre un sens à nos activités en s'y référant : il représente le discours.

Quant à l'aspect performatif, il permet de cerner la manière dont les actions spécifiques sont réalisées. Ces actions sont effectuées par des personnes spécifiques dans des lieux et des moments spécifiques. L'action est un comportement orienté vers des fins ou des buts ; elle se déroule dans des situations ; elle est réglée par des normes ; elle implique une dépense ou une motivation (Thiebaut 2014). Ainsi, cette conduite humaine, individuelle ou collective est guidée par des significations que l'individu découvre dans le monde extérieur. En effet, l'action est caractérisée par son symbolisme en fonction des valeurs qui alimentent la

subjectivité individuelle, par son intention en fonction de sa finalité, par sa situation, car elle prend forme dans un contexte spécifique (Parsons 1991).

S'il existe des normes et des pratiques relatives au contrôle de gestion, il est nécessaire d'avoir un cadre précis sur les valeurs. Cela conduit alors aux choix d'un cadre conceptuel des valeurs organisationnelles de McDonald et Gandz (1991) lors de l'élaboration de notre modèle. Au regard des modes de contrôle de gestion, ce cadre de valeurs sera choisi parce qu'il met aussi l'accent sur la relation entre l'individu et l'organisation. Le cadre des valeurs organisationnelles se focalise sur l'importance des valeurs et sa présentation.

3-4 Le cadre des valeurs organisationnelles de McDonald et Gandz (1991)

Le concept de valeurs organisationnelles, encore appelé valeurs communes ou valeurs partagées est souvent utilisé dans les travaux en ressources humaines. Ces derniers questionnent la relation entre l'employé et l'organisation afin de cerner la meilleure manière de mobiliser les acteurs autour des objectifs. La présente étude vise à établir la relation entre le système de contrôle de gestion et les valeurs organisationnelles. Ainsi, faut-il citer les travaux de Tremblay et al. (2005) qui ont eu à souligner que le comportement de l'acteur dans l'organisation est une dimension considérable pour l'amélioration de la performance ; ils parlent donc de comportement, et indexent les valeurs organisationnelles préalablement instaurées. Ces dernières constituent un levier permettant de susciter des comportements de performance chez les employés d'une organisation. Elles représentent « une source d'inspiration et de guides comportementaux » (Quenneville, Bentein, et Simard 2010a). A cet effet, Markus et Pfeffer (1983) et Flamholtz (1983) ont précisé qu'il doit exister une cohérence entre les valeurs organisationnelles et le système de contrôle de gestion. Pour cerner cette notion de valeur, il est important de la nuancer avec la notion de culture organisationnelle.

a) Valeur organisationnelle – culture organisationnelle

Lorsqu'on est confronté à la notion de valeur organisationnelle, il faut clairement préciser sa nuance avec la culture organisationnelle. Leurs objectifs ne sont pas identiques car, l'une est comprise dans l'autre. La culture organisationnelle est définie comme un moyen de transmission des modèles de valeurs et d'idées créés ainsi que d'autres facteurs du

comportement humain (Hofstede 1980a). La culture revient donc aux comportements humains utilisés pour expliquer les comportements observés dans un milieu d'affaires. Son but est de contribuer au « renforcement de l'identité et de la cohésion entre les membres d'un même groupe ou d'une organisation ». La culture organisationnelle permet donc à une entreprise de se démarquer des autres (Peters, Waterman, et Jones 1982) et d'atteindre de l'excellence (Dolan et Garcia 2002). Elle est aussi utilisée comme un outil de gestion qui a un impact significatif sur la performance économique (Heskett et Kotter 1992). C'est dans ce sens que certains auteurs ont affirmé que le facteur culturel est très pertinent lors de l'étude des données comptables, telles que les données de la comptabilité budgétaire – l'analyse des écarts – les tableaux de bord... (Hamadi, Bonache, Chapellier et Mohammed 2011).

Dans la culture organisationnelle, un concept clé y est inclus et ne fait pas souvent objet d'un accent particulier. Wiener (1988) précise ainsi que l'étude de la culture organisationnelle peut être bénéfique lorsque l'accent est mis sur les valeurs partagées, l'un des éléments essentiels et mesurables. Certains auteurs ont directement confondu valeur et culture organisationnelle. C'est dans cette perspective que, O'Reilly (1991) souligne que la culture est un système de valeurs qui définissent ce qui est important. Cette confusion n'est pas un déni de ce qu'est la culture organisationnelle mais le fait de montrer que la valeur est un moyen pour rentrer dans cette logique culturelle (Meglino, Ravlin, et Adkins 1989; Rokeach 1973). A cet effet, Stinglhamber, Bentein, et Vandenberghe (2004) proposent de cerner la culture organisationnelle au regard des valeurs véhiculées dans l'organisation. Comme le soulignent certains auteurs, il est difficile de décrire la sensation de différence que l'on ressent pour une organisation, il est alors plus difficile de définir précisément ce qu'est la culture organisationnelle (Meyer et Topolnytsky 2000).

Nous positionnons la valeur organisationnelle comme étant une des composantes de la culture organisationnelle. La valeur est déjà définie par l'organisation ; les employés se comportent au regard de ces croyances partagées qui accompagnent la réalisation des objectifs fixés. Elle n'est pas différente et n'indexe pas la provenance de l'employé. Si la culture organisationnelle est influencée par la culture de la société (Schein 1985), la valeur organisationnelle n'est pas sous influence culturelle. La valeur est développée autour de la mission et de la vision de l'organisation.

b) L'appréhension des valeurs organisationnelles et les raisons du choix de ce modèle

Les valeurs organisationnelles sont l'une des caractéristiques les plus distinctives de l'organisation. Elles représentent les valeurs véhiculées par le niveau stratégique (Michaud 2014). Elles sont sous-jacentes aux gestes quotidiens posés par les employés. Elles permettent de définir les orientations fondamentales de l'organisation, les grands principes sur lesquels se basent la vision, la mission et les objectifs (Tremblay et Wils 2005). Pendant que la vision rallie les énergies, rassemble les aspirations, suscite l'engagement des membres à prendre des initiatives pour la réalisation de la mission. La mission, quant à elle, décrit la raison d'être de l'organisation sur les plans de sa finalité, les compétences, les politiques et les comportements. L'objectif vise à fournir des repères précis pour évaluer la réalisation de la mission et le progrès vers la vision. Les valeurs organisationnelles ne sont donc pas proclamées mais vécues sur une base quotidienne et doivent avoir des preuves d'existence. Aussi, les comportements des membres doivent-ils être en cohérence avec ces valeurs prônées.

Plusieurs travaux ont mis en place des cadres de valeurs organisationnelles (Finegan 2000; Abbott, White, et Charles 2005; Quenneville, Bentein, et Simard 2010b; McDonald et Gandz 1991). Mais nous avons choisi le cadre de McDonald et Gandz (1991) parce que les auteurs ont été les seuls à mettre en avant la relation entre l'individu et l'organisation dans leur typologie. Il a été reproché aux autres cadres de valeurs organisationnelles de substituer les valeurs de l'individu aux valeurs de l'organisation ; et leurs items de base se rapportent plus à la culture organisationnelle (Michaud 2014).

Les auteurs ont pris appui sur les conclusions académiques et pratiques ; ils ont souligné que, les valeurs organisationnelles affectent positivement la performance organisationnelle et elles représentent un critère durable de réussite pour l'organisation. De nature abstraite et difficile à atteindre, ce modèle de valeurs prend appui sur l'importance des valeurs, ses dimensions spécifiques et les stratégies pour gérer ces valeurs.

Michaud (2014) s'est questionné sur ce que sont les valeurs organisationnelles. McDonald et Gandz (1991) ont émis aussi plusieurs inquiétudes lors de l'élaboration de leur modèle : la question, qu'est-ce que la valeur organisationnelle ne permet-elle pas d'obtenir une réponse fiable ? Les entretiens à réaliser pour la conception du modèle, seront-ils le reflet

des organisations ? Ou doivent-ils réfléchir à une autre méthode de recueillir ce phénomène non tangible ? Un grand doute a plané entre trois questions relatives aux valeurs : les valeurs véhiculées par la haute direction, les valeurs sous-jacentes aux gestes quotidiens posés par les gestionnaires ou les employés et les valeurs identifiées comme étant les plus importantes par le plus grand nombre d'employés (Michaud, 2014). Si Meglino et Ravlin (1998) n'ont pas pu trouver une réponse définitive à ces trois doutes, c'est parce qu'ils ont fait une distinction entre les valeurs affichées et les valeurs réelles, les caractéristiques distinctives des valeurs de l'organisation. Argyris et Schon (1978) ont aussi abordé cette préoccupation et ils ont déjà répondu à cette distinction. Ils ont conclu que les deux, valeurs affichées et valeurs réelles, coexistent et gouvernent les valeurs organisationnelles. L'on s'engage envers certaines valeurs, qui sont utilisées à la fois pour justifier, expliquer et orienter véritablement les actions et les décisions. Il n'existe aucune mesure qui permet de faire la distinction entre les deux valeurs ; alors celles qui émergent sont priorisées pourvu qu'elles ne soient pas en contradiction avec l'idéologie de l'organisation.

Le modèle choisi a su poser les questions pertinentes pour regrouper ces caractéristiques dans une typologie commune. Ce besoin de pertinence avait amené les auteurs McDonald et Gandz (1991) à rejeter les modèles de Rokeach (1973) et England (1967) puisque leurs questions portent sur : « quelles valeurs sont importantes dans votre organisation (sur lesquelles chaque individu sera couronné de succès) ? ; qu'est-ce qui est important au-delà de la compétence et des expériences de travail ? ».

Cependant, Pruzan (2001) et Hultman (2005) ne veulent pas entendre parler de pertinence pour les valeurs organisationnelles. Pour eux, l'organisation ne réfléchit pas et ne pense pas ; par conséquent, elle n'a aucune conscience. Une pertinence est définie par le dictionnaire comme étant le bien fondé, l'adéquation à quelque chose ou quelqu'un. Le lexique des termes juridiques précise qu'il s'agit de la qualité des faits se rapportant exactement au fond de la cause. Le rapprochement aux sciences juridiques nous permet de montrer que la pertinence peut se mesurer à un fait. En effet, un fait revient à un événement, il n'y a aucune nécessité de réfléchir, ni de penser. Il y a lieu de faire la part des choses entre l'individu et l'organisation. Si l'on peut demander la pertinence des valeurs organisationnelles, l'appréhension est bien fondée. Elle s'apparente à la pertinence d'un fait et non à l'acteur qui accomplit l'action.

Le cadre choisi prend ainsi appui sur une typologie dans laquelle les organisations et les travailleurs se reconnaîtront face à toute situation. Les auteurs ont effectué quarante-cinq (45) entrevues semi-dirigées avec les gestionnaires du secteur privé et public. Trois cent cinquante-huit (358) items ont d'abord été relevés suite aux entrevues. Cela a conduit à une mise en œuvre de vingt et une (21) dimensions avec la technique *Root Concepts from the Thesaurus*. Trois (03) dimensions ont été enfin rajoutées lors de la vérification et de la validité par les experts de la documentation scientifique. McDonald et Gandz (1991) ont mis en œuvre une liste de vingt-quatre (24) valeurs ayant la même signification pour le travailleur et son organisation. La typologie présente ainsi quatre regroupements de valeurs : les valeurs orientées vers la tâche, les valeurs orientées vers les relations, les valeurs orientées vers le changement, les valeurs orientées vers le statu quo. Chaque regroupement est relié à une forme organisationnelle ; nous avons ainsi quatre formes à savoir : le marché, l'adhocratie, le clan et la hiérarchie.

Schéma 3 : Cadre des valeurs organisationnelles de McDonald et Gandz (1991) (traduit de l'anglais)

RELATION	CHANGEMENT
LE CLAN	L'ADHOCRATIE
Valeurs Esprit Large - Pardon Considération - Humour Coopération - Franchise Courtoisie - Intégrité Morale Justice - Egalité sociale	Valeurs Adaptabilité Autonomie Créativité Développement Expérimentation
L'HIERARCHIE	LE MARCHE
Valeurs Circonspection Economie Formalité - Obéissance Logique Discipline	Valeurs Agressivité Diligence Initiative
STATU QUO	TACHE

c) L'explication du cadre de McDonald et Gandz (1991)

Les valeurs orientées vers la tâche correspondent à une forme organisationnelle du marché. Lorsqu'on s'oriente vers une forme organisationnelle orientée sur le marché, il faut insister sur l'efficacité et la productivité (Quinn et McGrath, 1985). Au sein de cette organisation, toute transaction doit paraître équitable pour chaque partie présente. Le coût lié à cette opération est aussi supporté par les parties. Chiapello (1996) précise que le modèle basé sur cette logique vise à réunir plusieurs conditions : un temps d'échange, un bien, un prix évaluant la valeur réelle du bien, une relation ponctuelle. Aussi bien qu'il soit établi, des complications surviennent et compliquent la transaction, soit rendant un contrat impossible

à réaliser. La relation se base ainsi sur un mode de contrôle de marché (Ouchi, 1980). Elle est orientée vers les possibles contrats à obtenir et vise une efficacité. Au travers de la médiation d'un prix, le marché incorpore et synthétise toute l'information. L'échange se réalise autour d'un marché de concurrence pure et parfaite. La forme organisationnelle du marché possède les valeurs telles que l'agressivité, la diligence et l'initiative qui sont à leur tour, orientées vers la tâche, vers un résultat. Pour comprendre ces valeurs, il faut les prendre dans leur groupe et ne pas les séparer. Autrement l'on risquerait de perdre le fil que les auteurs veulent lier à la valeur organisationnelle. La valeur reposant sur l'agressivité est traduite par un caractère provocateur, menaçant. L'employé est alors animé par un but de conquérir plus de transaction. Il est alors agressif envers toutes difficultés l'empêchant d'accomplir ses objectifs. Il atteint ses objectifs avec la dernière vigueur possible. Cela le conduit à mener un travail sur une longue durée avant d'obtenir des résultats. Cette valeur est perçue comme une diligence. L'employé saisit toutes les occasions afin d'assumer la responsabilité qui lui incombe. Il réalise ses tâches sans hésitations. Dans une logique de marché, il faut s'assurer d'une compétitivité au risque de se faire broyer par les concurrents toujours à la recherche de plus de transaction.

Lorsqu'on se focalise sur une forme organisationnelle basée sur l'adhocratie, il faut viser la transformation et la croissance. L'organisation est constamment en innovation. Le mode de contrôle correspondant à une forme pareille doit mettre l'accent sur la présence d'expert à cause du jeune caractère de l'organisation. Un travail complexe mérite d'être effectué et il fournit au fur et à mesure des réponses innovantes à cette complexité (Chiapello, 1996 ; Mintzberg, 1982). L'adhocratie, orientée vers le changement, regroupe les valeurs telles que l'adaptabilité, l'autonomie, la créativité, le développement et l'expérimentation. Dans cette logique d'innovation perpétuelle, l'organisation a besoin des acteurs indépendants et libres d'agir. Ainsi, ces acteurs développent de nouvelles idées en appliquant des approches novatrices. Toutefois, il faut s'assurer d'être flexible et changeant face à de nouvelles circonstances. Par ce moyen, le changement souhaité permet de parvenir à une croissance personnelle et à un apprentissage. Cette approche d'essai-erreur permet la résolution des difficultés qui surviendront. Cette forme organisationnelle défend alors la vision selon laquelle, l'organisation connaît un changement dès lors que l'individu se sent libre, obtient une évolution personnelle tout en menant des innovations à l'organisation qui lui procure son bien-être.

Le clan est orienté vers la relation et cette forme incite sur les valeurs telles que l'esprit large, la considération, la coopération, la courtoisie, la justice, le pardon, l'humour, l'intégrité morale, la franchise et l'égalité sociale. La logique du clan est défendue par Ouchi (1980) qui soutient que ce mode de contrôle permet de surmonter les difficultés. Lorsque le personnel est impliqué et adhère aux objectifs de l'organisation, cela atténue la contrainte d'avoir à suivre la performance de chacun. Les employés croient ainsi en l'existence d'une équité que chacun respecte. La relation clanique est ainsi fondée sur une convergence des buts très élevés (Chiapello, 1991). Cette forme met l'accent sur le moral et la cohésion du groupe. L'existence du groupe ne tient qu'à la relation maintenue et créant un renfort pour son existence autour des valeurs. Les points de vue sont écoutés voire acceptés même s'ils sont différents. Les acteurs de l'organisation se considèrent mutuellement, ils font preuve d'une attention et coopèrent dans l'accomplissement de leur mission. L'existence d'un respect mutuel se construit au profit de la dignité individuelle. Le mérite est surtout reconnu et valorisé. Les erreurs sont comprises et pardonnées entre les employés afin que la situation ne devienne pas conflictuelle. Autour de l'humour et d'une franche moralité, les relations se construisent sur la base de sincères discussions et sans différence de statut. Toutes les valeurs de ce groupe se focalisent sur la relation que l'on entretient avec l'acteur présent dans son environnement organisationnel.

Quant à la forme organisationnelle hiérarchique, les valeurs représentent la circonspection, l'économie, la formalité, la logique, l'obéissance et la discipline. Elles sont orientées vers le statu quo qui prône la stabilité et l'exécution des réglementations. L'employé devra être prudent afin de réduire son exposition au risque. Il fait preuve d'une rationalité tout en conservant le formalisme de l'organisation. Il accomplit sa mission dans le respect des règles et dans la stricte rigueur.

Après avoir présenté le dispositif du cadre théorique d'interprétation, nous allons montrer la manière dont le mode de contrôle imposé par les bailleurs peut aboutir à l'institutionnalisation. Cela permet de saisir les écueils en cas de blocage.

4-Comment étudier l'institutionnalisation ?

Forts de ces différents cadres théoriques, il est à présent possible de proposer la manière dont le cadre d'interprétation sera en œuvre. Au travers de l'institutionnalisation, nous avons proposé de voir si le mode de contrôle instauré par les bailleurs est opérant afin de donner du sens à ce que nous observons sur le terrain. Pour y parvenir, nous structurons un tel cadre autour de trois grandes phases : la déstabilisation des anciennes pratiques suivie de la présence des entrepreneurs institutionnels, la théorisation de la nouvelle idée (du mode de contrôle) et la nécessité de cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles. Au regard de ce que nous savons sur les modes de contrôle et les différents types de valeurs organisationnelles, nous obtenons une matrice de cohérence qui permettra de définir si le mode de contrôle est institutionnalisé et dans la négative, la raison de sa non-institutionnalisation.

On pourrait en résumer le projet comme l'étude du processus par lequel les modes de contrôle sont institutionnalisés s'il existe une cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles. Au cours de ce processus d'institutionnalisation, les facteurs endogènes et exogènes viennent bouleverser les pratiques existantes afin que la nouvelle idée puisse émerger. Cependant, cette nouvelle idée (du mode de contrôle) doit correspondre aux attentes de la société afin d'être acceptée par les acteurs. Ceci vise à questionner les pratiques réelles qualifiées de routines, à vérifier la conformité entre les actes et les discours, à analyser la cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles. Interpréter le processus d'institutionnalisation vise donc à reconstituer la chaîne qui commence dès les bouleversements jusqu'à la cohérence, et ceci, en vue de comprendre pourquoi le mode de contrôle instauré présente un caractère inopérant.

4-1 La déstabilisation des anciennes pratiques

Les entrepreneurs institutionnels sont présents pour mener à bien la déstabilisation des pratiques et des croyances antérieures. Des facteurs déstabilisateurs sont donc en œuvre pour amorcer le processus. C'est ainsi que l'ancienne logique du système préexistant doit disparaître au profit de la logique du système de contrôle de gestion. Les entrepreneurs sont munis d'une nouvelle pratique ; mais en réalité, c'est la logique institutionnelle, cet ensemble de pratiques matérielles et de constructions symboliques, qui doit être substituée.

Au regard de l'hypothèse centrale de la logique institutionnelle, les hypothèses des individus et des organisations se focalisent sur les intérêts, les identités et les valeurs. Ainsi, quatre logiques fondent les idéaux de la société : le capitalisme, l'Etat, la famille et la religion. Les logiques peuvent se superposer (Colon 2014). C'est l'idée que défend Lounsbury (2008) en affirmant que la multiplicité des logiques permet aux acteurs d'avoir un fondement institutionnel malgré les diverses revendications et actions à sélectionner. Dans une logique de capitalisme et de l'Etat, l'accumulation et la marchandisation de l'activité humaine peuvent donc être régulées et rationalisées par les règles hiérarchiques et bureaucratiques. La logique de famille peut aller avec celle de la religion. Ainsi, l'activité humaine est motivée au sein d'une communauté qui fait preuve de grande loyauté et de vérité inconditionnelle, tant par ses membres que par leurs besoins de reproductions. Il est important de souligner que la substitution de logique peut faire cohabiter plusieurs logiques à la fois. Il faut s'assurer que chacune d'elle ne soit pas en contradiction au risque d'empêcher le changement.

4-2 La théorisation de la nouvelle logique

Le processus d'institutionnalisation vise le changement qui s'observe lorsque la nouvelle logique émerge. Mais l'observation de ce changement, n'est possible que si chaque acteur accepte ce processus comme la panacée. Il s'agit de la théorisation qui est nécessaire pour s'assurer de la réussite de la nouvelle logique. La nouvelle logique est considérée comme la solution au problème organisationnel posé. Elle répond aux attentes des différents acteurs et fournit ainsi l'espoir que le changement est possible. Les acteurs sont convaincus de l'efficacité de la nouvelle logique par rapport aux difficultés rencontrées. Cette conviction se répercute sur l'usage que chaque acteur fait de la nouvelle pratique.

Lorsque la théorisation est réduite à une simple innovation que les entrepreneurs institutionnels doivent mettre en œuvre et diffuser, la pratique ne s'institutionnalisera pas dans les organisations. Plusieurs auteurs soutiennent que la théorisation est cruciale pour le changement institutionnel, car l'innovation répond à un problème. Ainsi, deux rôles sont reflétés : le rôle du cadrage d'un problème et le rôle de son acceptation comme solution. Cette étape est donc très importante pour obtenir l'institutionnalisation. Tant que la théorisation ne sera pas réussie, aucune institutionnalisation ne peut être espérée.

Greenwood, Suddaby, et Hinings (2002) précisent que leur modèle donne une présentation sommaire de la théorisation. Cependant, notre cadre d'interprétation met l'accent sur la manière d'y parvenir au travers de deux phases cruciales. D'une part, les actes posés de la nouvelle logique doivent être conformes au discours des acteurs lors de la mise en application. D'autre part, la nouvelle logique à émerger, doit être perçue comme cohérent avec les valeurs communes de l'organisation. C'est ainsi que les auteurs l'ont souligné indirectement dans leur analyse en montrant que le rôle des associations professionnelles était en conformité avec la base normative de la profession. La théorisation nécessite alors une conformité entre les normes, les pratiques et les valeurs. En outre, les principes institutionnels puisent donc leurs racines dans les significations et les valeurs de l'organisation. Cette construction fragile structure les rapports sociaux, fondent les relations entre les acteurs. Ces acteurs posent des résistances aux règles et aux routines lorsqu'ils contestent les valeurs. A cet effet, les acteurs auront la conviction que la nouvelle logique est la solution irrémédiable au problème posé lorsqu'il y aura cohérence avec les valeurs communes de l'organisation ; pour l'obtention de cette condition, une matrice de cohérence a été réalisée et elle sera exposée dans la suite. Au-delà, les acteurs présentent cette compatibilité en posant des actes conformes à leurs discours.

4-3 La conformité entre les actes et les discours des acteurs

La conformité entre les actes et les discours est la première des conditions pour réussir l'étape de la théorisation. Le défaut de cette conformité montre à quel point, l'application de la nouvelle logique est déconnectée avec les pratiques réelles ; ceci montre l'inopérance dont fait preuve les modèles. Ce défaut de conformité est cerné par le découplage qualifié d'une image externe dissociée de son fonctionnement interne (Weick 1979 ; Meyer et Rowan 1977). Plusieurs auteurs ont exploré le discours et son rôle au cours de l'institutionnalisation (Hasselbladh et Kallinikos 2000; Phillips, Lawrence, et Hardy 2004; Green, Li, et Nohria 2009). Le discours est une fonction de création de sens. Il s'accompagne de sa fonction performative ; il a une importance capitale car il permet de comprendre l'organisation. La réalité est ainsi construite et entretenue par le discours (Alvesson et Karreman 2000). L'organisation reflète les idéaux basiques sur lesquels les discours ont préalablement agi afin de contrôler les actions (Hasselbladh et Kallinikos 2000) ; le discours accompagne ainsi la pratique afin que le contrôle soit idéal. Bryer (2014) a aussi concilié le discours et les

pratiques pour montrer que le système de contrôle de gestion vise une meilleure atteinte des objectifs sans contraindre sa diversité interne. Avec la pratique, l'accent est ainsi mis sur le rôle des actions car la pratique se reconstitue dans l'acte de l'avoir utilisé comme ressources. Quant à Ahrens et Mollona (2007), ils ont aussi étudié l'organisation à travers les pratiques tout en mettant en œuvre dans leur contribution que les pratiques organisationnelles sont comprises par des discours et des actes. Le cadre discursif permet aux rationalités politiques d'être représentées, aux objectifs d'être précisés, aux politiques d'être définies, aux explorations des réformes politiques (Kurunmäki et Miller 2006). Pourtant, certains auteurs ne parlent pas de discours directement dans leurs travaux puisqu'il est difficile à obtenir ; pour cela, ils préfèrent parler de pratique (Dambrin, Lambert, et Sponem 2007; Barretta et Busco 2011).

Le discours est comme un système élaboré de relation et de liens de cause à effet ; il vise à exposer l'équilibre nécessaire pour que les idées stables et diffusées des modèles d'actions puissent jouer leur rôle (Hasselbladh et Kallinikos 2000). Le discours est important dans cette recherche de conformité et n'est jamais écarté des actes qui l'accompagnent. Aussi abstrait soit-il, le discours est relié aux actes afin de cerner le changement souhaité. En cas de décalage, on assiste au découplage entre les actes et les discours ; le changement souhaité mène alors, vers un développement soit vers une destruction (Lawrence, Suddaby, et Leca 2009). Il est ainsi constaté un caractère inopérant de la pratique adoptée.

Mais, lorsque l'action accomplie mène au résultat recherché, l'acteur s'est donc investi pour donner des significations, des valeurs pour une meilleure utilisation du système adopté (Massard 2009). Les raisons du découplage peuvent trouver leur fondement dans cet investissement dans les valeurs. Cet investissement dans les valeurs conduit aussi à mettre l'accent sur le modèle élaboré pour la cohérence entre la pratique adoptée, le système de contrôle de gestion dans ce cas, et les valeurs organisationnelles.

4-4 Une matrice de cohérence du mode de contrôle et des valeurs organisationnelles

La cohérence entre la nouvelle logique et les valeurs communes de l'organisation est la seconde condition pour réussir l'étape de la théorisation. Elle permet ainsi de comprendre le décalage constaté entre les actes et les discours car selon Parsons (1991) l'action se caractérise par son symbolisme en fonction des valeurs au cœur de la subjectivité

individuelle ; le résultat recherché est ainsi obtenu (Massard 2009). L'inopérance peut donc se comprendre lorsque la cohérence fait défaut entre la nouvelle logique et les valeurs communes de l'organisation. La quête de l'institutionnalisation est atteinte lorsque la conformité (entre actes et discours de la nouvelle logique) et la cohérence (entre la nouvelle logique et les valeurs communes de l'organisation) sont obtenues. Dans le cas contraire, l'institutionnalisation est inaboutie car le blocage se manifeste à la théorisation. Il faut alors comprendre que l'approche institutionnelle fournit à la fois l'explication et le résultat des problèmes comme le soulignent Al-Sharif et Bourquia (2011).

La recherche de la cohérence a conduit donc à la mise en œuvre d'une matrice de cohérence au regard de ce que nous savons sur les modes de contrôle et les différents types de valeurs organisationnelles. A cet effet, il faut souligner que les modes de contrôle dégagés dans la première section mettaient en relation l'activité, l'individu et l'organisation : le contrôle par la culture, le contrôle direct par les comportements et le contrôle par les résultats. Les valeurs organisationnelles mettent aussi en relation l'individu et l'organisation et nous avons comme formes organisationnelles : le clan, le marché, la hiérarchie et l'adhocratie.

Si une cohérence peut être établie respectivement entre les modes de contrôle par la culture et par les résultats avec les valeurs organisationnelles axées sur les formes organisationnelles du clan et du marché, une analyse préalable est nécessaire pour le reste. A cet effet, le mode de contrôle par les comportements nécessite une présence constante de la hiérarchie pour encadrer les actions du subordonné ; ce dernier est surveillé lors de l'application des règles et normes fixées. Dans le même sens, la forme organisationnelle de la hiérarchie prône l'exécution des réglementations car chaque acteur doit accomplir sa mission dans le respect des règles et dans la stricte rigueur ; par conséquent, une cohérence peut donc être établie entre le mode de contrôle par les comportements et les valeurs organisationnelles axées sur une forme organisationnelle de la hiérarchie. En outre, la forme organisationnelle de l'adhocratie peut être cohérente avec le mode de contrôle par les comportements puisque les objectifs visés par ce type d'organisation sont la transformation et la croissance. Ces deux objectifs s'obtiennent lorsque l'innovation est constante et les acteurs développent à chaque fois de nouvelles approches. Cette forme organisationnelle de l'adhocratie correspond au contrôle par les comportements, parce que ce mode de contrôle vise la satisfaction dans

l'utilisation des biens et des services. Le changement s'obtient lorsque l'acteur se sent libre pour mener les innovations dont dépendent son évolution personnelle et son bien-être. Ainsi,

- le contrôle par la culture est cohérent aux valeurs axées sur la relation et en présence d'une forme organisationnelle du clan ;

- le contrôle direct par le comportement est cohérent aux valeurs axées sur le statu quo lorsque la forme organisationnelle est orientée vers la hiérarchie ;

- le contrôle direct par les comportements est aussi cohérent aux valeurs axées sur le changement en présence d'une forme organisationnelle de l'adhocratie ;

- le contrôle par les résultats est cohérent aux valeurs axées sur la tâche lorsque la forme organisationnelle est orientée vers le marché.

Les valeurs, lorsqu'elles sont profondément ancrées, elles reflètent un impact positif sur les comportements organisationnels. Ce facteur est essentiel car il influence les modes de contrôle dans l'organisation. A cet effet, plusieurs auteurs ont précisé qu'il doit exister une cohérence entre les valeurs organisationnelles et les caractéristiques de son système de contrôle (Flamholtz 1983; Markus et Pfeffer 1983). En outre, Giraud et al. (2009) ont aussi focalisé l'attention sur le besoin de cohérence entre les modes de contrôle et les valeurs communes aux organisations. Sans la prise en compte de ces valeurs, le système de contrôle fonctionnerait difficilement. Ceci a conduit à l'élaboration d'un modèle de cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles. Ce modèle sert aussi de fondement pour la recherche de l'institutionnalisation. Il met en œuvre quatre propositions qui constituent la base pour le choix d'un mode de contrôle et utilise donc les modes de contrôle proposés dans le chapitre (le contrôle direct par le comportement, le contrôle par le résultat, le contrôle par la culture). Par ailleurs, le mode de contrôle proposé présente certaines valeurs ; il s'agit de la responsabilité, le respect, la fidélité, l'engagement, l'estime, l'amour, l'adhésion et l'honneur. Mais, la définition des valeurs du cadre de McDonald et Gandz (1991) met déjà en exergue ces valeurs du mode de contrôle proposé.

Ainsi, le modèle de cohérence, entre les modes de contrôle et les valeurs organisationnelles, repose sur les propositions suivantes :

- le contrôle par la culture doit être implémenté lorsque les valeurs organisationnelles sont axées sur la relation et orientées vers une forme organisationnelle du clan. Ainsi, les valeurs axées sur la relation sont : l'esprit large, la considération, la coopération, la courtoisie, la justice, le pardon, l'humour, l'intégrité morale, la franchise, l'égalité sociale.

- le contrôle par le résultat doit être implémenté lorsque les valeurs organisationnelles sont axées sur la tâche et orientées vers une forme organisationnelle du marché. Ainsi, les valeurs axées sur la tâche sont : l'agressivité, la diligence et l'initiative.

- le contrôle direct par le comportement doit être implémenté, lorsque les valeurs organisationnelles sont axées sur le changement et orientées vers une forme organisationnelle de l'adhocratie. Ainsi, les valeurs axées sur le changement sont : l'adaptabilité, l'autonomie, la créativité, le développement et l'expérimentation.

- le contrôle direct par le comportement doit être aussi implémenté lorsque les valeurs organisationnelles sont axées sur le statu quo et orientées vers une forme organisationnelle de la hiérarchie. Ainsi, les valeurs axées sur le statu quo sont : la circonspection, l'économie, la formalité, la logique, l'obéissance et la discipline.

Schéma 4 : Matrice de cohérence entre contrôle de gestion et valeurs organisationnelles

Matrice de cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles	
<p>Contrôle par la culture</p> <p>Valeurs axées sur la relation (Clan)</p> <p>Esprit large, considération, coopération Courtoisie, Justice, Pardon, Humour, Intégrité, Franchise, Egalité sociale,</p>	<p>Contrôle par les comportements</p> <p>Valeurs axées sur le changement (Adhocratie)</p> <p>Adaptabilité, Autonomie, Créativité, Développement, Expérimentation</p>
<p>Contrôle par les comportements</p> <p>Valeurs axées sur le statu quo</p> <p>(Hiérarchie)</p> <p>Circonspection, Economie, Formalité, Logique, Obéissance, Discipline</p>	<p>Contrôle par les résultats</p> <p>Valeurs axées sur la tâche</p> <p>(Marché)</p> <p>Agressivité, Diligence, Initiative</p>

(Relation entre l'organisation – l'activité – l'individu)

Conclusion de la section 2

L'objectif de cette section était de justifier du choix de l'institutionnalisme comme cadre théorique élaboré et de présenter le dispositif théorique élaboré. A cet effet, les théories institutionnelles sont plus conformes à la réalité, expliquent mieux les pressions subies et les comportements provoqués, attirent l'attention sur les dimensions oubliées de l'organisation, tiennent compte des considérations culturelles et cognitives, tiennent compte de l'influence des pressions environnementales, des effets de l'histoire et des contraintes réglementaires. Elles prennent appui sur le concept de l'institution. La formation de l'institution a été présentée, car il est important pour mieux appréhender le processus d'institutionnalisation. La formation de l'institution nécessite la présence non seulement des normes, des pratiques, mais aussi des valeurs. S'il existe des normes et des pratiques relatives au système de contrôle de gestion, il est nécessaire d'avoir un cadre précis sur les valeurs.

En outre, le dispositif théorique est élaboré sur la base de quatre cadres théoriques qui cadrent avec la formation de l'institution. Il s'agit du cadre d'institutionnalisation de Greenwood et al. (2000), de la notion de routine issue du cadre de Burns et Scapens (2000) et sa décomposition en actes et en discours selon le cadre de la routine de Pentland et Feldman (2003), les valeurs organisationnelles de McDonald et Gandz (1992). A travers ce dispositif, nous proposons de voir si le mode de contrôle est institutionnalisé ; dans ce cas, le mode de contrôle proposé par les bailleurs est opérant. Dans le cas contraire, un caractère inopérant se présente et l'institutionnalisation n'est pas aboutie.

Ce cadre interprétatif a ainsi focalisé l'attention sur les éléments conduisant à l'institutionnalisation. Afin de s'assurer de l'institutionnalisation du mode de contrôle et de son caractère opérant, il a été mis en exergue que les anciennes pratiques doivent être déstabilisées afin que la nouvelle logique émerge. La réussite de théorisation de la nouvelle pratique est cruciale pour une institutionnalisation réussie. Pour y parvenir, il est important que les normes, les pratiques et les règles soient présentes ; il faut que les actes et les discours des acteurs soient conformes ; il faut aussi que la nouvelle idée soit cohérente avec les valeurs de l'organisation, dans le cas d'espèce, la cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles. Cela a conduit à la mise en œuvre d'une matrice de

cohérence au regard de ce que nous savons sur les modes de contrôle et les différents types de valeurs organisationnelles.

Conclusion du chapitre 2

L'objectif de ce chapitre était de présenter un cadre conceptuel et théorique d'interprétation de l'institutionnalisation du système de contrôle de gestion. Ce cadre permet d'analyser l'évolution du système de contrôle de gestion. Le modèle théorique a été exposé ainsi que les propositions qui découlent de sa mise en œuvre.

Le cadre conceptuel a permis d'appréhender le système de contrôle de gestion et les modes de contrôle. A cet effet, le système de contrôle de gestion est considéré comme l'ensemble des dispositifs visibles et invisibles permettant d'assurer la cohérence du système, d'obtenir les ressources, de les utiliser de manière efficace et efficiente et d'orienter le comportement des acteurs pour la réalisation des objectifs de l'organisation. Nous avons présenté les modes de contrôle qui peuvent être soit en fonction de l'activité (contrôle par les résultats, contrôle direct du comportement, contrôle par la culture), soit en fonction de l'individu et de l'organisation (contrôle coercitif, contrôle instrumental, contrôle normatif). L'état de la littérature a permis de déduire la possibilité d'une relation entre les deux orientations des modes de contrôle. Ainsi, nous avons dégagé un mode de contrôle qui met l'accent à la fois sur l'activité, l'individu et l'organisation : le contrôle par la culture, le contrôle direct par les comportements et le contrôle par les résultats.

Le cadre théorique prend donc appui sur les théories institutionnelles comme théories intermédiaires. Pour une meilleure compréhension, le modèle s'est focalisé sur le courant du Old Institutionnal Economics et le courant du néo-institutionnalisme sociologique. A cet effet, l'approche institutionnelle est plus conforme à la réalité, explique mieux les pressions subies et les comportements provoqués, attire l'attention sur les dimensions oubliées de l'organisation, tient compte des considérations culturelles et cognitives, de l'influence des pressions environnementales, des effets de l'histoire et des contraintes règlementaires. Le dispositif interprétatif prend en compte quatre cadres théoriques afin de voir si l'institutionnalisation du mode de contrôle instauré par les bailleurs est réalisée ; la réponse positive traduit le caractère opérant du mode de contrôle. Cependant, la réponse négative vise à voir à quelle étape se trouve le blocage et en comprendre les raisons. L'étape cruciale de cette quête d'institutionnalisation est donc la théorisation qui nécessite l'obtention de deux conditions fondamentales : la conformité entre les actes et les discours, la cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs

organisationnelles. La recherche de la cohérence a conduit donc à l'élaboration d'une matrice de cohérence entre le mode de contrôle élaboré et les valeurs organisationnelles.

A présent, nous allons focaliser l'attention sur le cadre méthodologique de la recherche.

CHAPITRE 3 : LE CADRE METHODOLOGIQUE DE LA RECHERCHE

Section 1 : Positionnement interprétativiste

Section 2 : La collecte des données de la recherche

Section 3 : Traitement - Analyse des données – Validité de la recherche

Conclusion du Chapitre 3

CHAPITRE 3 : LE CADRE METHODOLOGIQUE DE LA RECHERCHE

L'objectif de ce chapitre est de présenter la démarche méthodologique adoptée pour répondre à nos questions de recherche. La démarche méthodologique constitue une phase indispensable dans une recherche, dans la mesure où elle met en relation l'état de la littérature, le cadre théorique et le terrain de recherche. Nous présenterons en premier lieu, le positionnement épistémologique de la présente étude (section 1). A cet effet, Perret et Séville (2003) soulignent que la recherche repose sur une certaine vision du monde, utilise une méthodologie, propose des résultats visant à comprendre la connaissance produite. Au travers de cette compréhension, la démarche de la recherche est contrôlée et la connaissance produite a une validité. Ce positionnement vise ainsi, à montrer la connaissance que le chercheur tente de produire et la manière dont elle sera élaborée. En second lieu, nous allons exposer la méthodologie employée, l'ensemble des méthodes choisies pour produire la connaissance (section 2). Nous allons, en troisième lieu, discuter des traitements des données, des critères de validité et de fiabilité de la recherche (section 3).

Section 1 : Positionnement interprétativiste

Cette section vise à présenter la posture épistémologique de la recherche. Elle s'appuie sur une démarche interprétative pour produire de la connaissance (Thietart 2014; Perret et Séville 2003; Giordano 2003; Dumez 2013). Cela vise à montrer le fruit d'un rapport entre le chercheur et son terrain, car la société n'existe pas en dehors des représentations des individus ; le sens que les personnes donnent à leurs actes constitue le véritable objet de recherche. Nous allons exposer le sens que nous donnons à une démarche interprétative.

La présente étude s'inscrit dans une approche théorique qui s'intéresse à la formation de l'institution, cet ensemble de normes, de pratiques et de valeurs qui conditionnent les manières de penser et d'agir. Il importe alors de situer l'analyse dans son temps et son espace (Thornton, Ocasio, et Lounsbury 2012). Il existe donc une interaction entre l'acteur et le contexte. Pour les interprétativistes, la réalité dépend du sujet qui observe ; alors, le monde

social est fait d'interprétations. Les interprétations permettent la construction sociale de la réalité (Berger et Luckmann 1996; Perret et Séville 2003).

L'interprétativisme cherche à comprendre la réalité au travers des interprétations des acteurs. La compréhension des motivations, des attentes, des valeurs des acteurs est en adéquation avec l'observation des faits et l'analyse de la pratique. Cette posture mène donc à une compréhension en profondeur ; elle permet aussi de travailler sur l'acte et le discours (Miles et Huberman 2003) ; ceci est alors en adéquation avec nos choix du cadre théorique d'interprétation.

Dans une démarche interprétative, la compréhension vise à expliquer un ensemble d'éléments par la signification que les acteurs leur donnent ; les observations sont multipliées afin de repérer des régularités dans les mobiles de l'action (Wacheux 1996). Cette démarche vise aussi à décrire des phénomènes sociaux et à transmettre une compréhension riche et approfondie (Lukka et Modell 2010). Ainsi, les significations sont élaborées au cours des interactions entre les acteurs et l'objet. Cela ne veut pas dire qu'il faut se focaliser sur la manière dont les acteurs interprètent la réalité, mais plutôt il faut établir les liens entre les discours et les actes (Colon 2014).

Selon Perret et Séville (2003), trois questions doivent orienter cette démarche :

- Quelle est la nature de la connaissance produite ? La réponse à cette question consiste à partir de la vision du monde social et de la nature du lien entre le chercheur et son objet ; cela revient à préciser la conception de la réalité - le rapport entre sujet/objet.

- Comment la connaissance scientifique est-elle produite ? Le fondement est d'explicitier le chemin parcouru par cette connaissance, une explication, une interprétation ou une construction.

- Quelle est la valeur de cette connaissance ? Cela revient à préciser la valeur scientifique de la connaissance et les critères qui permettent de la valider.

La nature de la connaissance est subjective, contextuelle et relative puisqu'elle est élaborée par le sujet et se trouve indissociable de ce dernier. L'expérience du monde n'est pas séparée de celle des acteurs ; la réalité est dépendante de celui qui l'observe. Les interprétativistes focalisent leur attention sur les recherches de nature idiographiques ; ces types de recherches privilégient l'étude des phénomènes en situation afin de conforter la validité de la recherche.

Par exemple, dans cette démarche, l'institutionnalisation du système de contrôle de gestion n'existe pas dans l'absolu, elle est construite à partir d'une représentation portée par les acteurs sur ce qu'il convient de faire. Le chercheur ne peut que reconstituer la réalité. La connaissance produite intègre une description détaillée afin de mieux comprendre le phénomène étudié.

Wacheux (1996) précise que les recherches interprétatives utilisent des données empiriques relatives aux personnes, intègrent le cadre de référence de l'acteur pour représenter les situations et les données théoriques. Il faut noter que le phénomène en situation qui intéresse le chercheur lui permet de se mettre à la place de l'acteur pour percevoir ce qu'il ressent. C'est ainsi que le chercheur développe ses capacités d'empathie, pour assurer la validité de la recherche. A cet effet, Thietart (2014) affirme que la démarche interprétative se concentre sur deux critères de validité : l'étude du phénomène en situation et la capacité d'empathie du chercheur. L'empathie est la capacité du chercheur à être attentif aux cadres de référence d'où parlent les acteurs ; ceci permet de comprendre les discours et les représentations de la réalité à interpréter. L'empathie se comprend aussi dans le contexte de la recherche. Au regard de Thietart (2014), la présente recherche vise à développer une interprétation cohérente, contextuelle et temporelle, qui soit enracinée, qui permette de comprendre la réalité sociale étudiée, qui établisse un rapport permanent entre le chercheur et le terrain.

Tableau 7 : Récapitulatif de la démarche interprétative adapté de Perret et Séville (2003)

Questions épistémologiques	Paradigme interprétatif choisi	Application à notre recherche
Quel est le statut de la connaissance ?	Hypothèse relativiste L'essence de l'objet ne peut être atteinte (Interprétative)	L'essence du système de contrôle de gestion ne peut être atteinte Elle est subjective et relative à l'expérience de l'organisation
Quelle est la nature de la réalité (ontologie)	La réalité est interprétée par des sujets connaissant	Notre ontologie est d'interpréter la réalité de l'institutionnalisation du

		système de contrôle de gestion dans les entreprises
Quelle est la nature du lien entre sujet/objet ? (épistémologie)	Dépendance du chercheur et de l'objet (empathie) Empathie entre le chercheur et son objet de recherche Le chercheur interprète ce que les acteurs interprètent l'objet de recherche	Le chercheur interprète la réalité sur ce que les acteurs disent ou font, et ce après que les acteurs eux même interprètent, l'objet de recherche
Comment la connaissance est-elle produite ?	L'interprétation, la formulation de la recherche en terme de « pour quelles motivations des acteurs... »	L'interprétation des données empiriques permet de comprendre les actes et les discours liées à l'institutionnalisation du système de contrôle de gestion Nous allons comprendre comment il a évolué, comment l'améliorer
Quel est le chemin de la connaissance ?	La compréhension La connaissance est fondée sur la compréhension empathique des représentations des acteurs	Comprendre l'évolution du système de contrôle de gestion et la dynamique des actions autour de l'institutionnalisation. La connaissance est subjective et contextuelle
Quelles est la valeur de la connaissance produite ? les critères de validité ?	Idiographie Empathie	L'étude de l'institutionnalisation dans un contexte réel

		<p>Le chercheur se met donc à la place de l'acteur qui a d'abord perçu la réalité</p> <p>Il y a une interdépendance entre l'objet et le chercheur</p>
--	--	---

Adapté de Perret et Séville (2003) et de Dumez (2013)

La posture interprétative renforce les théories intermédiaires institutionnelles. C'est ainsi que l'introduction d'une nouvelle logique ne peut s'observer comme une chose. La perception de la nouvelle logique naît de la représentation issue des acteurs ; l'émergence de la nouvelle logique est conditionnée par les façons de penser et d'agir. En conséquence, les normes, les pratiques et les valeurs n'existent pas en dehors d'un contexte social et ne peuvent être comprises suite aux interprétations faites par les acteurs.

Conclusion section 1

Cette première section a focalisé l'attention sur la posture épistémologique choisie dans la présente recherche. Le choix est fait sur la démarche interprétative, car elle découle de l'objet de recherche et de l'existence d'un problème au sein d'un terrain. L'interprétation vise à décrire les phénomènes sociaux afin de mieux les comprendre. Cette démarche permet une compréhension riche et approfondie des significations et des représentations. Elle établit aussi des liens entre les discours et les faits issus du contexte. Elle présente ainsi un caractère subjectif.

Nous allons présenter, dans la section suivante, la méthodologie choisie pour collecter les données de la recherche.

Section 2 : La collecte des données de la recherche

Cette section expose la manière dont la recherche a été conduite. Selon Royer et Zarlowski (2001), le *design* de la recherche est un processus qui comporte sept étapes successives et

itératives : l'identification d'un thème de recherche, la revue de littérature et l'exploration, la définition de la problématique, l'élaboration du design de la recherche, le recueil des données, l'analyse des données, les résultats. Les trois premières étapes ont été abordées dans les précédents chapitres. L'élaboration du design de la recherche a alors focalisé l'attention sur le choix de l'approche qualitative tout en privilégiant l'étude de cas multiples (1). La façon dont les données ont été collectées (2) sera également expliquée.

1- Une approche qualitative : l'étude de cas multiples

L'option pour une approche qualitative privilégie les données issues des situations naturelles et prend en compte le point de vue des acteurs (Silverman 1993). L'approche qualitative est qualifiée par Dumez (2013) comme la recherche de l'essentiel. A cet effet, l'auteur souligne que cette approche s'efforce d'analyser les acteurs comme ils agissent ; cette approche s'appuie sur les discours et les intentions (le pourquoi de l'action), sur les modalités des actions et leur interaction (le comment de l'action).

Le choix est effectué pour cette approche qualitative parce qu'elle permet d'atteindre l'objectif recherché et de profiter de la multiplicité des données ; elle permet aussi de décrire et de fournir des explications très riches (Miles et Huberman 2003). Cette approche permet au chercheur d'étudier dans son cadre naturel le sens donné par les acteurs au phénomène en question. Giordano (2003) précise que cette approche permet de faire une navette constante entre littérature et terrain.

La présente étude prend appui sur l'approche qualitative pour comprendre la manière dont le système de contrôle de gestion a évolué dans les entreprises publiques. Elle permet de rechercher la cohérence entre le système de contrôle de gestion en présence et les valeurs organisationnelles qui découlent des entreprises publiques. Il s'agit, ainsi, de comprendre une réalité sociale et complexe. La méthode qualitative de recherche est donc appropriée pour étudier le phénomène social. Elle est complexe parce qu'elle permet la compréhension en profondeur des situations observées, des processus de pensée dans leur contexte, la description du détail de la situation, des comportements, des interactions.

Parmi les méthodes qualitatives, la présente étude a focalisé l'attention sur l'étude de cas multiples. D'abord, l'étude de cas est considérée comme une enquête empirique examinant un phénomène contemporain à l'intérieur de son contexte (Yin 2009). Plus précisément,

l'étude de cas est une recherche empirique focalisée sur un phénomène contemporain et son contexte réel (David 2003). Elle porte aussi sur une compréhension des dynamiques d'un environnement unique malgré la complexité du problème.

Ensuite, l'étude de cas possède certaines finalités en fonction du choix de mener un ou plusieurs cas (Stake 2005). Lorsqu'on réalise une seule étude de cas, il faut noter que son intérêt est de conduire le chercheur vers des découvertes potentielles de choses nouvelles ; une seule étude de cas ne permet pas de comprendre un concept ; une seule étude de cas offre la possibilité d'être utilisée comme un instrument pour faciliter la compréhension d'un autre phénomène. Lorsqu'on réalise une étude de cas multiples, il faut souligner qu'elle facilite l'appréhension d'un phénomène.

Enfin, l'étude de cas est appropriée lorsque trois conditions sont réunies : les questions de type « pourquoi » ou « comment » ; le questionnement des phénomènes contemporains ; le degré de contrôle faible du chercheur sur les situations comportementales (Yin 2009). A cet effet, la présente recherche vise à comprendre comment contribuer à la cohérence du système de contrôle de gestion au regard de ses dispositifs visibles et invisibles. Cette question oriente vers un contexte où le phénomène contemporain est introduit au cours des années 1980. Le contexte de la recherche porte aussi sur les entreprises publiques béninoises créées dans les années 1960. Nous l'avons souligné dans l'introduction et dans le chapitre 1. En outre, le chercheur a peu de contrôle sur les événements, il ne peut pas procéder à une expérimentation.

Au regard de Woodside et Wilson (2003) et Gagnon (2005), l'étude de cas permet la description, l'explication, la prédiction et le contrôle de processus inhérent dans ce cas au système de contrôle de gestion. Le phénomène observé peut être au niveau de l'individu, du groupe ou de l'organisation. A cet effet, la problématique de la présente étude et ses questions de recherche conduisent à :

- décrire et comprendre l'évolution du système de contrôle de gestion dans les entreprises publiques béninoises ;
- comprendre les actes et les discours autour des pratiques du système de contrôle de gestion ;

- tenter d'expliquer et de prédire que les raisons du caractère inopérant des pratiques du système de contrôle de gestion proviennent de l'incohérence du système de contrôle choisi et des valeurs organisationnelles présentes ;

- contrôler en vue de comprendre les propositions à l'œuvre pour la cohérence du système de contrôle de gestion afin de le rendre opérant.

L'étude de cas vise à dégager une nouvelle compréhension d'un phénomène ; le chercheur tente ainsi d'expliquer le phénomène étudié par des liens de causalité, même s'il y a des difficultés pour mesurer de façon précise en face des données qualitatives (Wacheux 1996; Yin 1994; Gagnon 2005).

Le choix du cas est aussi fortement lié à sa capacité à apporter une meilleure compréhension du phénomène ; à obtenir un même résultat au travers d'une recherche de points communs. L'étude de cas multiples permet en plus de formuler des propositions théoriques en partant des éléments récurrents et transversaux des cas étudiés. Le nombre de cas qui puisse permettre cette formulation de propositions théoriques varie entre deux ou trois (Yin 2009) ou peut évoluer à quatre (Eisenhardt 1989). Toutefois, le nombre de cas est un critère principal, mais il faut aussi l'équilibre entre le détail de chaque cas et le degré que l'on veut atteindre avant de généraliser.

La présente recherche a choisi donc l'étude de cas multiples qui se trouve très utile lorsque le phénomène veut être observé dans différents contextes ; les sources d'informations sont diversifiées et les expériences sont multiples. Nous avons choisi trois études de cas qui feront l'objet de consolidation pour obtenir des résultats exploitables. En étant adaptées à la compréhension de l'institutionnalisation d'un système de contrôle de gestion cohérent, les trois études de cas favorisent le détail des données ; elles permettent l'exploration des cas en mettant un ordre dans la complexité du phénomène. Une relation est établie entre les faits observés et le problème étudié afin de maintenir la chaîne de preuve et d'être lisible pour l'observateur externe. Le chercheur est ainsi soumis à une rigueur scientifique afin d'exploiter fidèlement le matériel factuel.

Le défaut de précision et de clarté du phénomène conduit l'étude empirique à sa complexité. Thietart (2014) souligne, à cet effet, que la variété des éléments composant un système ainsi que les interactions entre ces derniers traduisent cette complexité. A travers l'étude de cas,

un ordre est identifié derrière cette complexité afin de mieux analyser le problème. L'idée est de faire passer un message par un récit interprétatif de la réalité. La recherche qualitative est menée au travers d'une description et d'une narration des cas multiples.

Dans cette approche qualitative, l'étude de cas multiples vise ainsi à décrire et à narrer.

1-1 Le récit interprétatif : une narration

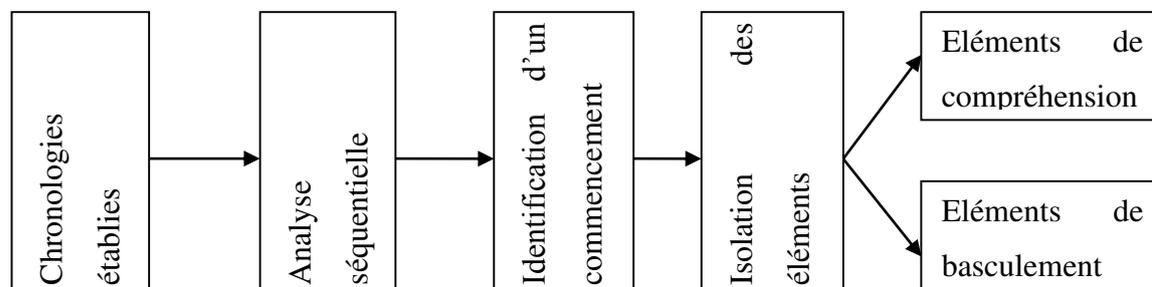
La narration est construite en prenant appui sur le raisonnement contrefactuel (Dumez 2013). Ce raisonnement consiste à ne pas analyser et présenter les faits tels qu'ils se sont passés. Il faut plutôt se poser deux questions : existe-t-il une alternative plausible à ce qui s'est passé ? S'il existait bien une alternative plausible alors, qu'elles auraient pu en être les conséquences ? Le raisonnement doit être le plus cohérent possible avec ce qui s'est réellement passé. La narration permet de lier des données empiriques de statuts divers. Dans le développement du récit, la narration discute des hypothèses rivales, plausibles tout en mobilisant ce raisonnement contrefactuel. La narration mobilise les données qui apparaissent comme des anomalies ou de petits faits inexplicables. La narration respecte le principe de la colligation considérée comme l'assemblage d'éléments particuliers, le principe de symétrie qui vise à utiliser les mêmes facteurs pour éclairer des orientations différentes d'une dynamique, le principe d'équi-finalité qui privilégie une seule explication dans la narration.

Dumez (2013) met l'accent sur la relation complexe entre la description et la narration. Dans l'optique d'envisager l'un sans l'autre, il serait vraiment biaisé si l'on procède à la description sans la narration. Ces deux notions sont complémentaires et l'une ne va pas sans l'autre. Même si la description est une coupe instantanée et porte souvent à une période T, elle est incluse dans la narration. Cela se remarque dès lors que toute narration commence par une description, l'état d'équilibre initial. La narration doit être construite à partir d'une chronologie et d'une analyse séquentielle permettant de montrer l'exploration. Cette dernière sera riche lorsqu'elle présente un usage systématique pour expliquer chaque élément narratif. Ainsi, des faits nouveaux sont confirmés tandis que certains sont écartés.

Le récit interprétatif du processus d'institutionnalisation du système de contrôle de gestion doit rechercher entre, d'une part, le foisonnement des détails et digressions à éviter et, d'autre part, le compte rendu des discours et des actions des acteurs. Comme le souligne Dumez (2013), lorsque la narration est trop riche, elle ne joue plus son rôle d'outil de discussion

avec la théorie. En revanche, lorsqu'elle est trop pauvre, elle ressemble « aux histoires de Shakespeare racontées par un idiot ». La narration tient donc compte de ce schéma issu des précisions de Dumez (2013).

Schéma 5 : Les étapes de la narration



Adapté de Dumez (2013)

2- Les études de cas

Nous allons présenter, d'une part, les trois études de cas sélectionnées (2.1) et d'autre part, exposer les données collectées (2.2).

2-1 Les critères du choix des études de cas

Afin de choisir les entreprises publiques qui feront l'objet des études de cas, plusieurs critères ont été retenus. Le premier critère est celui du choix des secteurs indispensables pour l'essor du pays. Il s'agit du secteur de l'eau, de l'énergie et de l'agriculture. Nous avons trois entreprises à savoir : la Société Nationale des Eaux du Bénin (SONEB), la Société Béninoise d'Énergie Électrique (SBEE), la Société Nationale pour la Promotion Agricole (SONAPRA).

Le second critère qui a conforté le choix de ces trois études de cas est la forte influence des bailleurs de fonds dans le financement de ces trois secteurs du pays. Les bailleurs ont eu un impact particulier avec la préconisation suivie de l'obligation d'adopter un système de contrôle de gestion par les résultats, condition d'accès au financement. Le troisième critère est l'avis favorable obtenu des autorités pour la réalisation des périodes d'observation, des entretiens et de l'accès aux documents desdites entreprises.

Ces trois entreprises ont été bien ciblées puisque l'avis favorable du troisième critère a conforté nos choix. Il aurait été adéquat de disposer de quatre études de cas conformément

aux recommandations méthodologiques concernant les cas multiples. Cependant, des conditions d'accès au terrain étant restreintes, le choix a été fait de ne pas retenir cette étude de cas. Il s'agit de la Société Nationale pour la Commercialisation des Produits Pétroliers (SONACOP), dont la demande d'accès a été refusée par les responsables ; il était impossible de réaliser une observation ou des entretiens.

Tableau 8 : liste des trois entreprises choisies

Nom de l'entreprise	Statut	Activités	Création de la fonction de contrôle de gestion
Société béninoise d'énergie électrique (SBEE)	Entreprise publique	-l'approvisionnement, la production, le transport et la distribution de l'énergie électrique -la production des poteaux et réalise des travaux d'extension et de branchements	1999
Société nationale des eaux du Bénin (SONEB)	Entreprise publique	Adduction en eau potable (le captage, le transfert, le traitement et la distribution de l'eau potable en milieu urbain et sur toute l'étendue du territoire national ; le traitement et l'évacuation des eaux usées en milieu urbain)	2003
Société nationale pour la promotion agricole (SONAPRA)	Entreprise publique	la coordination de la promotion et le développement des filières agricoles	1999

Les trois entreprises ont mis en place le système de contrôle de gestion préconisé et imposé par les bailleurs de fonds. En tant qu'entreprises publiques, elles possèdent aussi une

direction générale et plusieurs directions régionales. Il est nécessaire de présenter en annexe 4 chaque contexte des études de cas pour faciliter la compréhension. Cette présentation prend donc en compte l'historique, la mission et l'activité, l'organisation et la gouvernance.

Nous allons mettre l'accent sur les différentes sources de financements, issues des bailleurs de fonds et le développement du service de contrôle de gestion dans ces entreprises.

A la SBEE et à la SONEB, les ressources financières proviennent le plus souvent de la même source. Les moyens financiers permettent de respecter ses engagements vis-à-vis des tiers et d'améliorer ses services à travers l'acquisition de nouvelles technologies. Les ressources financières de la SBEE et de la SONEB proviennent pour la plupart des emprunts négociés par l'Etat auprès d'organismes internationaux. Les ressources internes sont généralement générées par les recettes résultant de la fourniture de l'électricité, de l'eau, les subventions de l'Etat, les subventions des abonnés. Les ressources externes proviennent des crédits à moyen et long terme accordés par les institutions financières telles que : AFD, BIRD, BAD, FED et le DANIDA du royaume de Danemark.

A la SONAPRA, les financements internes sont les recettes d'exportation de produits générées par les activités de l'entreprise. La plupart des clients de la SONAPRA sont des étrangers avec lesquels, l'entreprise a signé des contrats d'exportation de ses produits. Le financement externe est opéré à travers des crédits bancaires, des préfinancements de l'Etat via le trésor public.

2-2 Les données collectées

La collecte des données a commencé par une immersion dans deux entreprises. Il s'agit de la Société Béninoise d'Energie Electrique (SBEE) et de la Société Nationale pour la Promotion Agricole (SONAPRA). Au cours de l'année 2015, une période de cent vingt (120) jours (Janvier à Avril 2015) a permis d'observer les acteurs, de les côtoyer afin de comprendre les représentations de la réalité. La collecte des données ne s'est pas faite en une fois. Il a fallu nous tenir au courant des avancées concernant les dispositifs que nous analysons dans le système de contrôle de gestion. En cas de manque de données, un retour se fait sur le terrain au fur et à mesure pour les combler. La troisième entreprise n'a pas fait l'objet d'une immersion. Seuls les documents ont été utilisés pour mener cette étude de cas.

Yin (2009) identifie plusieurs sources de données pour conduire les études de cas. Il s'agit des documents, des entretiens, des observations directes, des observations participantes. Wacheux (1996) affirme ainsi que l'entretien et la documentation sont deux sources incontournables lorsqu'on s'intéresse aux acteurs, à l'organisation et aux comportements des acteurs dans l'organisation.

Ce contexte des études de cas est en lien avec notre propre origine, ce qui présente un avantage dans la spontanéité des personnes interrogées. Pourtant, au début de la phase d'observation, cela n'était pas évident puisque le simple fait d'être doctorant repoussait plusieurs acteurs. La logique qui découle d'une personne faisant une thèse relève d'un appui étatique. Du coup, le chercheur que je suis, était perçu comme un espion du gouvernement. Non seulement les acteurs l'ont pensé mais ils l'ont aussi exprimé dans leur discours. Au constat de cette remarque et sous le risque que les entretiens me soient refusés, il a fallu les rassurer à travers mes discours que la qualité de chercheur ne relève pas d'une mission secrète pour le gouvernement dans lesdites entreprises. Le critère d'être perçu comme un envoyé de l'Etat a été le refus d'observation fait par l'un des directeurs d'une entreprise publique : la Société Nationale pour la Commercialisation des Produits Pétroliers (SONACOP). La demande d'observation a été refusée sous le motif qu'ils ne reçoivent que les étudiants en Licence à cause de la fuite d'information faite par les étudiants en Master.

Les diverses inquiétudes des agents ont été traitées avec la plus grande attention afin d'obtenir les données nécessaires. Une relation de confiance a été surtout créée avec les différents acteurs des entreprises.

2-2-1 Les données primaires : les documents internes, les journaux de bord et les entretiens.

- Les documents internes et les journaux de bord

Nous avons privilégié une observation non participante et des entretiens semi-directifs afin d'enrichir la compréhension de ces deux études de cas où l'immersion a été réalisée. Un journal de bord a permis de retranscrire les éléments issus de l'observation. Ce journal est tenu quotidiennement et il y est noté toutes les impressions, les remarques, les expressions d'acteurs, les faits saillants, tout ce qui a été dit ou commenté par les acteurs. Les données issues de l'entretien et de l'observation constituent les données primaires des deux

entreprises SBEE et SONAPRA. Dans la troisième entreprise, aucune observation n'a été effectuée. Il a été priorisé la collecte des documents internes.

Les documents internes ont été collectés dans les entreprises afin de mieux s'imprégner des réalités. Ces documents regroupent les notes de services, les règlements de l'entreprise, les documents de développement stratégique, les comptes rendus de mission et les divers rapports des programmes réalisés.

- **L'entretien**

L'entretien s'est déroulé durant plusieurs périodes. Une lettre officielle a été envoyée pour informer certains responsables afin qu'ils nous donnent leur disponibilité. D'autres responsables soumis à l'entretien et qui sont en dehors du site ont été informés par appel téléphonique. Les agents qui ne sont pas aux postes de responsabilités n'ont pas eu cette contrainte ; dès l'acceptation verbale, le chercheur a procédé à l'entretien. La première phase des entretiens a été réalisée entre janvier 2015 et avril 2015. La seconde phase a été effectuée en Août 2015. Les autres entretiens ont été effectués en janvier 2016 et Août 2016. Cela a permis d'entrer en relation avec les acteurs, de comprendre leurs représentations, et l'interprétation qu'ils font des outils mis à leur disposition. L'entretien est une technique qui est idéale pour recueillir les informations, pour découvrir le contexte dans lequel évoluent les acteurs sociaux et comprendre leurs raisons d'agir. L'entretien semi-directif a été utilisé parce qu'il permet à la personne entretenue de répondre aux questions dans toutes les dimensions ayant un sens à la recherche.

L'entretien semi-directif permet l'expression d'éléments subjectifs. Les questions ont été orientées sur les actions des acteurs, les discours, les comportements et les dispositifs du système de contrôle de gestion. Ainsi, il a été réalisé quarante-deux (42) entretiens dans les deux entreprises (voir tableau récapitulatif des interviewés). Les personnes entretenues sont en relation avec le service de contrôle de gestion ; elles appartiennent à différents niveaux hiérarchiques afin de saisir tous les contours de la vie organisationnelle. Les entretiens ont été arrêtés dès que les données recueillies redonnaient la même information en vertu du principe de saturation. Le chercheur estime avoir obtenu l'essentiel des informations permettant de conduire les études de cas.

L'objectif du chercheur était de questionner différentes catégories d'acteurs concernés par le phénomène étudié. L'échantillon ne vise donc pas à être représentatif de la population étudiée ; mais l'échantillon cherche des points de vue qui peuvent s'exprimer pour éclairer notre recherche. L'échantillon constitué est théorique car les personnes, les lieux et les situations dans lesquelles le chercheur collecte les données empiriques visent à montrer leur capacité à favoriser l'émergence des données « *théorisables* » (Guillemette 2006). Les données permettent ainsi de mieux comprendre le phénomène et non de le documenter simplement. Cette notion d'échantillonnage théorique, utilisée par les chercheurs du courant de la Grounded Theory, peut être mobilisée dans nos études de cas. C'est ainsi que Delpuech (2012) et Igalens (1994) ont souligné que l'échantillon théorique a l'objectif de fournir un échantillon contrasté ; ce dernier vise à obtenir un matériau verbal riche et diversifié issu de différentes personnes et pleines d'idées.

Tableau 9 : Récapitulatif des personnes interviewées pour l'entretien

ENTRETIENS REALISES SBEE ET SONAPRA			
Catégorie des interviewés SBEE	Commentaires	Catégorie des interviewés SONAPRA	Commentaires
Chef d'agence Banikoara	Enregistré 80 minutes et retranscrit	Chef classement contrôle et qualité du coton B/A	Refus d'enregistrement/ notes prises 30 minutes
Chef section dépannage chez abonné	Enregistré 40 minutes et retranscrit	Chef section contrôle budgétaire et financier (CSCBF) borgou – alibori	Refus d'enregistrement/ notes prises 60 minutes
Inspecteur de la région borgou–alibori	Enregistré 40 minutes et retranscrit	Agent 1 CSCBF	Refus d'enregistrement/ notes prises 30 minutes
Chef section Magasin borgou – alibori (B/A) et 1 agent	Enregistré 40 minutes par entretien et retranscrit	Agent 2 CSCBF	Refus d'enregistrement/ notes prises 30 minutes
Chef d'agence Parakou (région 1 Borgou)	Enregistré 40 minutes et retranscrit	Agent 3 CSCBF	Refus d'enregistrement/ notes prises 30 minutes
Chef d'agence Tchaourou et 2 agents	Enregistré 40 minutes par entretien et retranscrit	Chef section comptabilité générale borgou – alibori	Refus d'enregistrement/ notes prises 30 minutes
Chef d'agence Kpébié (région 2 Borgou) et 2 agents	Enregistré 40 minutes par entretien et retranscrit	Chef section logistique borgou – alibori	Refus d'enregistrement/ notes prises 30 minutes

Chef commercial Parakou et 2 agents	Enregistré 40 minutes par entretien et retranscrit	Chef Magasin et réparation borgou – alibori	Refus d'enregistrement/ notes prises 30 minutes
Contrôleur de zone Borgou Alibori et 1 agent	Refus d'enregistrement/ note prises 40 minutes par entretien	Agent 1 service audit et contrôle de gestion (SACG)	Refus d'enregistrement/ notes prises 30 minutes
Directeur Régional	Refus d'enregistrement/ note prises 40 minutes	Chef service financier (CSF) borgou – alibori	Rendez-vous donné mais jamais honoré
Chef service adm. Et financier et 2 agents	Enregistré 40 minutes par entretien retranscrit	Agent 1 SACG	Refus d'enregistrement/ notes prises 30 minutes
Chef caissier et 1 agent	Refus d'enregistrement/ note prises 40 minutes par entretien	Caissière borgou – alibori	Refus d'enregistrement/ notes prises 30 minutes
Chef Personnel (adjoint du CSAF)	Enregistré 40 minutes et retranscrit	Agent 1 CSF	Refus d'enregistrement/ notes prises 30 minutes
Agent (1) Région Atlantique	40 minutes Refus d'enregistrement	Agent 2 CSF	Refus d'enregistrement/ notes prises 30 minutes
Chef d'agence (1) Région Atlantique	1h d'entretien non enregistré	Chef Audit et contrôle de gestion CACG borgou – alibori	Refus d'entretien "tu as déjà tout observé, j'ai rien à y ajouter"
Chef service Patrimoine	1h d'entretien Refus d'enregistrement	Chef Audit et contrôle de gestion parti à la retraite en novembre 2014	Refus d'enregistrement/ notes prises 90 minutes
Heures totales SBEE	1160 minutes (19 heures 20 minutes)	Heures totales SONAPRA	510 minutes (8 heures 50 minutes)

- **Le guide d'entretien (voir annexe 5)**

Le guide d'entretien est un guide à usage interne pour le chercheur. Il permet de s'assurer que l'ensemble des thématiques évoquées seront utilisées. Le guide de questionnement est adapté en fonction de l'interviewé et les questions ne sont pas traitées dans le même ordre. L'analyse de contenu réalisé a permis de remettre en ordre les propos dans les catégories, les thèmes adéquats. L'objectif visé par cette recherche est de comprendre la manière dont le système de contrôle de gestion a évolué dans les entreprises publiques béninoises ; une compréhension qui inclut les actes et les discours des acteurs ; une compréhension qui suscite la prise en compte des règles, des pratiques et des valeurs.

Pour conduire les entretiens, le soin a été pris de préciser le sujet sur lequel l'étude était réalisée. Puis, les questions ont été centrées sur l'expérience de l'interviewé. La promesse a été faite sur l'utilisation des verbatims dans la discrétion de leur auteur. Les questions ont donc été posées sur :

- La perception du contrôle / du contrôle de gestion,
- Les outils du contrôle de gestion,
- Les actes – les discours autour de chaque outil,
- Le rôle réel du système de contrôle de gestion depuis sa mise en place,
- La présence et la prise en compte des valeurs organisationnelles.

L'objet de recherche concerne la pratique du système de contrôle de gestion. En termes de contenu, il prend en compte les thèmes recouvrant : dispositifs visibles, dispositifs invisibles, actes, discours, facteurs endogènes et exogènes, logique à faire émerger etc. En termes de processus d'institutionnalisation, il permet de retracer l'évolution ; les thèmes ont pris en compte les étapes du modèle : secousses – désinstitutionnalisation – pré-institutionnalisation – théorisation – diffusion – pleine institutionnalisation. Mais ces derniers n'ont pas pu être perçus dans les données des entretiens recueillis. Il faut toutefois souligner que ce guide sur le processus et le contenu n'est pas directement utilisé auprès des interviewés pour ne pas induire des réponses.

Les données primaires ne sont pas seulement utilisées pour nos études de cas. Elles s'accompagnent aussi des données secondaires.

2-2-2 Les données secondaires

Le recours a été fait aux archives des bailleurs de fonds sur les banques de données de la Banque Mondiale, du Fonds Monétaire Internationale et de la Commission Economique Africaine. Les archives ne comportaient pas toutes les informations sur le processus d'institutionnalisation. Les rapports antérieurs collectés étaient orientés sur les activités réalisées par les entreprises et non le système de contrôle de gestion. Les données secondaires concernent quatre cent vingt cinq (425) rapports obtenus des archives diverses et elles couvrent la période de 1960 jusqu'en 2015. Ceci confirme les propos des travaux de Greenwood, Suddaby, et Hinings (2002) qui soulignent que les archives permettent la construction chronologique des événements ; qu'ils l'ont utilisées comme matériaux

principaux en complétant par les entretiens. La présente étude utilise les données d'archives comme des données secondaires.

Tableau 10 : Grille des données secondaires issue des archives

Sources	Thèmes de recherche	Nombre de rapports
Commission Economique Africaine	Bénin	63
	Système de gestion / entreprise publique / Bénin	132
	Système de contrôle de gestion / entreprise publique / Bénin	23
Banque Mondiale	Bénin/contrôle de gestion/entreprise publique	187
Fonds Monétaire International	Bénin	11
	Système de contrôle de gestion / Bénin	9
Nombre total de rapports		425

Ce matériau des bailleurs de fonds constitue un élément pertinent parce qu'il relate l'expérience de la conduite de la nouvelle idée du système de contrôle de gestion. Les rapports des ministères de tutelle ont été aussi collectés ainsi que certaines publications de la presse locale.

Nous avons focalisé l'attention sur la collecte des données primaires et secondaires nécessaires pour nos études de cas multiples. Ceci a permis d'avoir des matériaux empiriques 1 et 2 et les matériaux des dispositifs de gestion.

Tableau 11 : Récapitulatif des matériaux empiriques

Données	SBEE / SONEB / SONAPRA
Matériaux empiriques des dispositifs de gestion	-budget - contrôle budgétaire -tableau de bord -indicateur de performance -contrats d'objectifs de performance

Matériaux empiriques (1)	<ul style="list-style-type: none"> -données historiques et politiques - documents d'archives -rapport d'activités -document de développement stratégique -rapports commission économique africaine/fonds monétaire international -rapports banque mondiale -rapports ministères de tutelles
Matériaux empiriques (2)	<ul style="list-style-type: none"> -entretiens semi directif -notes de services -comptes rendus ou rapports de mission

Mais l'objectif visé par la présente recherche est de comprendre les raisons du caractère inopérant du mode de contrôle proposé. Ceci permet de s'intéresser à la mise en cohérence du système de contrôle de gestion et des valeurs organisationnelles. Pourtant nos données collectées ne permettent pas encore de parvenir à atteindre l'objectif visé. Nous avons été conduits à administrer un questionnaire auprès de différents acteurs de l'entreprise, pour identifier les valeurs organisationnelles présentes dans les entreprises publiques. A cet effet, dans les entretiens réalisés, certaines questions ont été posées aux acteurs ; il s'agit de huit questions, qui amèneraient les interviewés à aborder les valeurs organisationnelles :

- Quels sont les mots que vous souhaitez utiliser pour décrire votre entreprise ?
- A quoi vos dirigeants accordent le plus d'attention ?
- Quels types de comportements sont récompensés dans votre entreprise ?
- Etes-vous réellement intégrer dans votre entreprise ? Oui ou non et pourquoi ?
- Quelles sont les valeurs communes partagées par les agents ?
- Quelles valeurs sont reflétées dans les visions et la mission de votre entreprise ?
- Quelles sont les valeurs avec lesquelles vous collaborez avec vos collègues/agents ?
- Quels sont les "thèmes" qui qualifient les valeurs de votre entreprise ?

Cependant, la grille de lecture des valeurs met l'accent sur le piège qui guette lorsqu'on recherche les valeurs d'une organisation (Michaud 2014 ; McDonald et Gandz 1991). A cet effet, il faut faire attention aux valeurs individuelles que les acteurs substituent souvent à celle organisationnelles. Les réponses des interviewés focalisaient l'attention sur les valeurs individuelles de chaque acteur. Nous avons donc décidé d'utiliser la grille de valeurs de McDonald et Gandz (1991). Ces derniers ont bien précisé dans leur typologie que leur cadre met en avant la relation entre l'individu et l'organisation. Cette grille de vingt-quatre (24) valeurs a orienté pour la réalisation du questionnaire et son analyse lève le doute sur l'ambigüité entre les valeurs individuelles et organisationnelles.

Les données du questionnaire visent alors à cerner les valeurs organisationnelles présentes dans les entreprises. Les données primaires et secondaires ne nous permettaient pas d'avoir réellement connaissance de ces valeurs. Au regard des vingt-quatre (24) valeurs du modèle de McDonald et Gandz (1991) que nous avons choisies et présentées dans le chapitre précédent, un questionnaire a été soumis aux acteurs des entreprises publiques. Ce questionnaire est présenté sous une forme de phrases positives qui traduisent la signification des valeurs. L'échelle de Likert a été la méthode que nous avons choisie pour déterminer les valeurs correspondantes et présentes dans les entreprises publiques. Les vingt-quatre valeurs organisationnelles représentent les 24 items du questionnaire administré. Cette échelle ordinale (ou d'intervalles comme le préfèrent certains auteurs) détermine les choix des répondants au regard d'une grille entre 1 et 5.

Tableau 12 : Questionnaires aux acteurs de l'entreprise

<p><u>Afin de recueillir de l'entreprise, ses valeurs organisationnelles veuillez bien choisir entre une échelle de 1 à 5</u> 1 est égale à « non (pas du tout d'accord) » 2 est égale à « pas d'accord » 3 est égale à « ni en accord, ni en désaccord » 4 est égale à « presque d'accord » 5 est égale à « tout à fait d'accord »</p>					
<p><u>Explications des valeurs organisationnelles</u> <u>(MCDONALDS ET GANDZ 1992)</u></p>					<p>CODES¹⁰</p>

¹⁰ Ces codes sont issus des lettres de chaque valeur organisationnelle.

1 Etre flexible à tout changement de méthode de travail. (ADAPTABILITE)						AD
2 Etre rigoureux pour accomplir vos objectifs. (AGRESSIVITE)						AG
3 Etre indépendant et libre d'agir. (AUTONOMIE)						AU
4 Accepter différents points de vue et les opinions de vos collaborateurs. (ESPRIT LARGE)						EL
5 Etre prudent afin de minimiser l'exposition au risque lié à votre travail. (CIRCONSPCTION)						CIR
6 Etre attentionné, gentil et prévenant. (CONSIDERATION)						CON
7 Etre coopératif pour travailler avec les autres. (COOPERATION)						COOP
8 Etre poli et respecter la dignité individuelle. (COURTOISIE)						COUR
9 Développer de nouvelles idées pour accomplir votre travail. (CREATIVITE)						CR
10 Réalisez une croissance personnelle pendant l'exercice de vos tâches. (DEVELOPPEMENT)						DEV
11 Travaillez très dur et longtemps pour obtenir des résultats. (DILIGENCE)						DIL
12 Etre économe et prudent concernant les dépenses de l'entreprise. (ECONOMIE)						EC
13 Adoptez une approche d'essai en cas d'erreur pour la résolution de problèmes. (EXPERIMENTATION)						EXP
14 Etre juste et fournir une reconnaissance en cas de mérite. (JUSTICE)						JUS
15 Pardonnez et comprendre lorsque des erreurs surviennent. (PARDON)						PAR

16 Maintenir la tradition. (FORMALITE)						FOR
17 Créer l'humour pour faire avancer le travail. (HUMOUR)						HUM
18 Saisir les occasions et prendre la responsabilité sans hésiter pour avancer le travail. (INITIATIVE)						IN
19 Etre rationnel pour effectuer les travaux. (LOGIQUE)						LOG
20 Avoir le sens de l'honneur et suivre les principes éthiques. (INTEGRITE MORALE)						INT MOR
21 Se conformer aux directives et aux règles. (OBEISSANCE)						OB
22 Etre simple, sincère et franc dans les discussions. (FRANCHISE)						FR
23 Etre rangé et bien organisé avec les données nécessaires pour l'objectif à atteindre. (DISCIPLINE)						DIS
24 Eviter les différences de statut, être socialement égaux. (EGALITE SOCIALE)						EGS

La fiche a été distribuée à tous les acteurs de chaque entreprise ; tous les agents rencontrés ont donc reçu le questionnaire, c'est-à-dire 114 personnes questionnées. Nous avons pris le soin de ne pas mentionner les formes correspondantes aux valeurs afin de ne pas influencer leur choix. Cela est conforme puisque les répondants ont pour rôle de préciser les valeurs qu'ils considèrent comme applicables dans leur organisation. Cependant, la fiche ci-dessus mentionne la valeur organisationnelle qui correspond à son explication. Nous avons assisté au remplissage du questionnaire par certains ; ce qui nous a permis de recueillir les propos concernant les valeurs. Nous avons recueilli les réponses aux questionnaires à la fin du remplissage. Pour certains répondants, nous avons distribué les fiches et donné un délai pour les récupérer. Ils ont disposé d'une semaine pour les déposer sous plis fermé chez leur responsable de section. Parmi les questionnaires distribués, tous les agents ont rendu leurs fiches, d'autres l'ont mal remplies ; par conséquent, nous les avons éliminées de l'échantillon.

Conclusion de la section 2

Cette section avait pour objectif de présenter les choix méthodologiques adoptés pour conduire la recherche. Les précisions ont porté sur le choix de la narration, la collecte des données primaires et secondaires et la conduite du questionnaire. Ceci a conduit aux entretiens, à une observation non participante, au recueil des archives des entreprises. Les trois cas de l'étude ont été présentés afin que l'historique, le fonctionnement et les activités soient mieux appréhendés.

Après avoir exposé toutes les données collectées, nous allons focaliser l'attention sur le traitement et l'analyse des données.

Section 3 : Traitement - Analyse des données – Validité de la recherche

Traiter et analyser les données qualitatives consistent à réduire les informations pour les catégoriser, les mettre en relation, pour finalement aboutir à une description, une explication ou une configuration (Wacheux 1996). En l'absence de règles de décisions et de procédures communes pour l'analyse de données qualitatives, Miles et Huberman (2003) proposent une stratégie en trois étapes : la réduction des données, la représentation des relations empiriques et la déduction des résultats. Le matériau empirique de la présente recherche doit alors être valorisé afin de permettre une fine interprétation. Les données étaient abondantes (les divers rapports, les notes prises, les *verbatim*, les notes de services). Elles ont été réduites et sélectionnées sur la base des codages encadrés par nos propositions littéraires et théoriques. Il a été réalisé des allers-retours constants entre la littérature et le terrain de recherche, entre le cadre interprétatif théorique et les matériaux empiriques. Nous allons présenter la manière dont les données ont été réduites (1).

Le questionnaire soumis à l'échelle de Likert a permis d'obtenir les données quantitatives. Le traitement et l'analyse de ces données quantitatives ont été réalisés à l'aide d'une analyse en composantes principales. Nous allons exposer la procédure pour réaliser l'analyse en composantes principales (2) tout en mettant l'accent sur les critères de validité de la recherche (3).

1-Le traitement des données qualitatives : la réduction des données

Tous les matériaux empiriques ont été identifiés, classés au fur et à mesure de leur collecte. En fonction des usages, les matériaux 1 sont destinés à l'analyse au niveau macro ; quant aux matériaux 2, ils concernent l'analyse au niveau macro et micro. Concernant les matériaux empiriques 1, une extraction a été effectuée suite à un premier codage. Le codage permet aux données brutes d'être transformées afin de décrire précisément les éléments pertinents du contenu. Les termes du 1^{er} codage sont identiques aux termes de recherches des différents rapports. Les termes sont identiques parce que les matériaux empiriques 1 sont plus orientés sur l'activité de l'entreprise ; il faut extraire les données relatives au phénomène étudié. Les données des rapports ont mérité une attention particulière afin de ne pas éliminer les éléments utiles. Les matériaux empiriques 1 ont été complétés avec les données des entretiens et les données des observations (notes de service, journaux de bord, rapports de mission). Les matériaux empiriques 2 ont alors été soumis à un second codage. Les thèmes de codage (voir tableau de la liste des éléments de codage) ont à la fois émergé de l'état de littérature, du cadre interprétatif théorique et du terrain. Ce processus a facilité la construction de cohérence dans les données qualitatives. Les données ont donc été sélectionnées, simplifiées, abstraites et opérationnalisées.

Tableau 13 : Liste des éléments du 1^{er} et du 2nd codage

1 ^{er} codage	2 nd codage			
Thèmes	Concepts issus du terrain	Théories institutionnelles	Modèle d'institutionnalisation	Concepts littéraires

Système de gestion Entreprise publique	Système de contrôle de gestion		Secousses	Système de contrôle de gestion
Système de contrôle de gestion	Outils de contrôle de gestion	Facteurs endogènes	Désinstitutionnalisation	Caractère opérant
Contrôle de gestion Benin	Tableau de bord	Facteurs exogènes	Pré – institutionnalisation	
	Budget		Théorisation	
	Contrôle budgétaire	Logiques institutionnelles	Diffusion	
	Indicateurs de performance		Pleine - Institutionnalisation	
	Contrats de performance		Discours - Actes	
	Gestion axée sur le résultat		Normes - Règles	
			Routines - Pratiques	
			Valeurs (ADAPTABILITE AGRESSIVITE AUTONOMIE ESPRIT LARGE CIRCONSCRIPTION CONSIDERATION COOPERATION COURTOISIE CREATIVITE DEVELOPPEMENT DILIGENCE ECONOMIE EXPERIMENTATION JUSTICE PARDON FORMALITE HUMOUR INITIATIVE LOGIQUE INTEGRITE MORALE OBEISSANCE FRANCHISE DISCIPLINE EGALITE SOCIALE)	

Après l'étape de codage, les éléments du niveau macro ont permis d'établir la chronologie des événements ayant marqué le système de contrôle de gestion axé sur le résultat instauré. Ces événements sont relatifs à l'histoire du pays, aux entreprises publiques et aux secteurs d'activités utilisés comme étude de cas. Les facteurs endogènes et exogènes ont été identifiés ; les acteurs à capacité financière ont été aussi identifiés ainsi que leurs rôles effectifs. Le récit de chaque étude de cas a été constitué depuis l'instauration du système de

contrôle de gestion axé sur le résultat. Les différents dispositifs du système de contrôle de gestion ont été identifiés. C'est ainsi que nous avons mis en exergue dans l'étude de cas multiples, trois sous cas représentant ces dispositifs : le contrat d'objectif de performance, le budget, le tableau de bord et les indicateurs de performance.

Les données codées ont été regroupées sous les catégories thématiques suivantes :

- Le thème facteurs désigne les événements endogènes et exogènes qui ont déclenché la mise en œuvre du système de contrôle de gestion,
- Le thème de la logique institutionnelle désigne l'idée traduite derrière la mise en place de cette pratique,
- Le thème des outils de contrôle désigne tous les dispositifs visibles utilisés par le système de contrôle de gestion,
- Le thème actes désigne ce que font les acteurs autour de chaque outil (dispositif mentionné),
- Le thème discours désigne ce que disent les acteurs autour de chaque outil (dispositif mentionné).

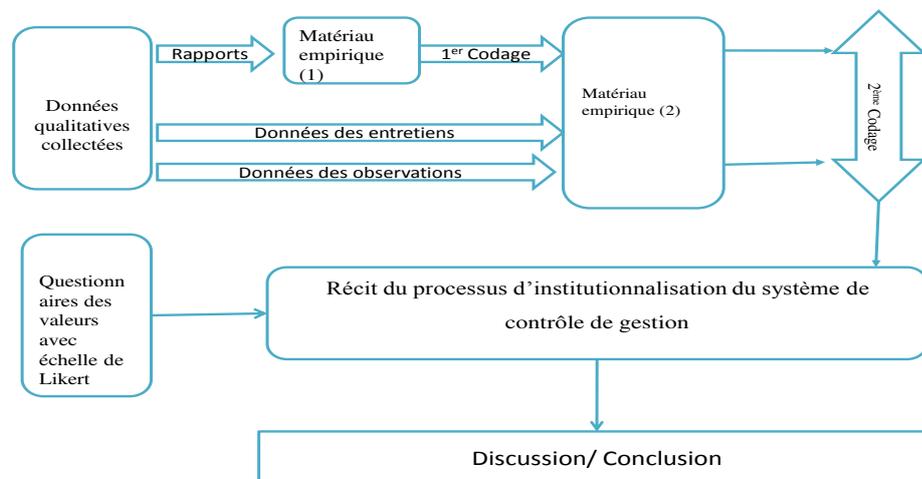
Comme le souligne Bardin (1977), la catégorisation permet de réaliser des déductions spécifiques à propos d'un événement, au lieu de se baser sur la fréquence d'apparition. Les thématiques permettent d'établir le lien entre le niveau macro et micro de l'organisation, de comprendre le fonctionnement de chaque outil, d'établir le lien entre les actes et les discours des acteurs.

Tout au long du traitement des données qualitatives, l'objectif était de tenter de cerner l'évolution du système de contrôle de gestion. Ceci est indispensable pour améliorer l'effet que le système doit avoir sur l'organisation : un caractère opérant. Pour ce faire, le traitement est resté ouvert concernant le codage. Certes, il y avait certains éléments du codage prédéfinis. Ces éléments du codage ont été au fur et à mesure ajoutés lorsqu'ils émergent du terrain. Il a été choisi de ne pas utiliser de logiciel d'analyse textuelle, car la présente recherche ne vise pas une vérité, encore moins une exhaustivité. Le traitement des données qualitatives vise alors l'identification des liaisons du cadre interprétatif (facteurs endogènes, facteurs exogènes, logique institutionnelle, conformité des actes au discours, cohérence entre les normes, les pratiques et les valeurs, le caractère opérant derrière l'institutionnalisation).

Il a été jugé que le recours au logiciel n'était pas opportun dans le cas d'espèce. Le logiciel effectue le codage ; certes, il assiste le chercheur sans pour autant, tout en lui laissant la réflexion et l'analyse (Lejeune 2010). Grâce à une analyse de contenu, le chercheur a intégré chaque acteur et il a pris le soin de prendre du recul pour favoriser une synthèse des résultats. Après chaque passage sur le terrain, une période de distanciation a été mise en place pour permettre une prise de recul.

Le traitement des données a été un véritable enjeu, car il fallait maintenir le filtre essentiel mettant en relation les liens conceptuels et les faits expliqués. Les réductions doivent permettre d'établir les relations empiriques de l'interprétation théorique et la pertinence des données. De cette manière, les données réduites conservent les propositions et les observations qui sont par la suite repérables et discutables. Le schéma suivant présente la démarche suivie lors du traitement des données qualitatives.

Schéma 6 : Traitement des données qualitatives



2- Le traitement des données quantitatives : l'analyse en composantes principales

Les données quantitatives issues de l'échelle de Likert sont soumises à l'analyse en composantes principales. Cette analyse se présente comme un outil auquel nous faisons recours dans nos études de cas multiples. Le but de l'analyse en composantes principales est de résumer le maximum d'informations possibles en perdant le moins possible. Elle fait

partie intégrante de l'analyse descriptive. Sans déformer la réalité, elle permet d'obtenir, le résumé le plus pertinent possible des données initiales. Son intérêt est ainsi de faciliter l'interprétation d'un grand nombre de données tout en donnant du sens à celles réduites.

Cette méthode d'analyse permet de voir si les données peuvent être factorisées, le nombre de facteurs que l'on peut retenir et la manière dont on peut interpréter les résultats. Cette méthode a pour but de résumer le plus possible d'informations et d'hierarchiser cette dernière sans une grande perte des données. Elle cherche ainsi une solution pour mieux refléter l'ensemble de la variance des variables mesurées, de sorte que les composantes soient indépendantes entre elles (c'est-à-dire orthogonales).

Pour Tabachnick et Fidell (2001), cette méthode permet de répondre à un certain nombre de questions : combien de facteurs sont nécessaires pour donner une juste représentation des données, tout en réduisant le nombre de dimensions possibles ; quelle proportion de la variance des données peut être expliquée par un certain nombre de dimensions (facteurs) majeures ; quelle est la signification de ces facteurs ; jusqu'à quel point la solution factorisée est conforme à la théorie que nous souhaitons vérifier ; la structure reste-t-elle identique pour divers groupes.

Nous voulons déterminer les valeurs communes de l'organisation présentes dans les entreprises publiques béninoises. Nous estimons que les trois entreprises étudiées présentent des valeurs identiques et elles présentent tout l'intérêt de traiter les données ensemble. Cela se justifie puisque deux d'entre elles possèdent déjà une partie de vie commune. De plus, les trois fournissent des biens indispensables au développement du pays. Cette analyse oriente sur le nombre de facteurs que nous pouvons retenir sans perdre les informations importantes.

2-1 La procédure du traitement quantitatif

Elle s'appuie sur un tableau R comprenant **104** individus (n) et 24 variables ($R_{i,j}$). Les variables dans ce cas représentent les valeurs organisationnelles. Le but est de trouver un nombre réduit de variables pour décrire efficacement les phénomènes structurant d'un groupe de données.

Il faut chercher les corrélations existant entre les variables initiales pour rapprocher au sein des composantes (facteurs), les variables les plus proches entre elles. On regroupe les variables pour qu'elles composent des dimensions dans le but de réduire le nombre de caractéristiques décrivant les individus ; cela facilitera les interprétations.

Après la recherche des corrélations, nous avons déterminé les dimensions possibles entre toutes les variables en procédant à l'analyse. Les 24 valeurs organisationnelles ont été donc sélectionnées et la méthode « *d'extraction principal components* » (ACP) a été respectée. La rotation orthogonale Varimax (minimiser le nombre de variables ayant de fortes corrélations sur chaque facteur) a été effectuée. Les résultats ont été générés par SPSS. Cette analyse permet de voir : Combien de composantes se présentent avec nos données empiriques ? Est-ce que les données empiriques donnent un sens à la catégorisation du cadre interprétatif ? Pour le déterminer, il faut s'orienter vers les critères de pertinence et de fiabilité.

2-2 Fiabilité et pertinence des données

Les instruments d'échelles de mesure sont validés grâce à un critère de fiabilité. L'échelle de mesure est la réponse que l'on donne sur une question ou un élément à l'aide de l'échelle de Likert que nous avons utilisée dans ce cas (choix de réponse gradué allant de 1= pas du tout d'accord, ... 5= tout à fait d'accord). Le critère de fiabilité permet de mesurer la cohérence interne ; l'échelle doit donc retourner un même score pour une personne lorsqu'elle le remplit à des moments différents. Il faut aussi que tous les items mesurent le même construit.

Pour le critère de fiabilité, nous avons utilisé à la fois la matrice de corrélation inter-item et le calcul de l'indice alpha de Cronbach. Ils sont tout à fait concordants avec une analyse en composantes principales. La règle de décision demande d'observer si plusieurs variables sont corrélées, c'est-à-dire supérieure à 0.5, alors la factorisation est possible (condition 1). Si non, la factorisation n'a pas de sens et n'est donc pas conseillée. La matrice de corrélation permet de voir la relation de chacun des éléments entre eux. Cette manière de rechercher la cohérence interne a une forte homogénéité lorsque l'indice est bien élevé. Quant à l'alpha de Cronbach, l'indice est une expression décimale variant entre 0 et 1 ; plus la valeur s'approche de 1, plus l'ensemble des éléments est homogène (condition 2).

Pour observer la pertinence, nous avons choisi de mener l'analyse en composantes selon le KMO (Kaiser-Mayer-Olkin) et le test de normalité de Bartlett. La règle de décision de l'indice KMO est utile car il permet l'évaluation de l'ensemble des variables sélectionnées. Cela est cohérent et donne une solution pertinente lorsque l'indice tend vers 1 (condition 3). Si ce n'est pas le cas, la factorisation n'est pas conseillée. Pour juger, l'on peut se baser sur l'échelle suivante, inscrite dans le tableau de pertinence ci-dessous.

Tableau 14 : Pertinence des données

VALEUR KMO	SOLUTION
MOINS DE 0,5	INACCEPTABLE
0,5	MISERABLE
0,6	MEDIOCRE
0,7	MOYENNE
0,8	MERITOIRE
0,9	MERVEILLEUX

Source : Ghewy (2010)

Le test de Bartlett est utilisé pour vérifier si toutes les corrélations sont égales ou non à zéro (condition 4). Si la signification (Sig) tend vers 0,000 alors c'est très significatif ; inférieur à 0.05 significatif ; entre 0.05 et 0.10 acceptable et au-dessus de 0.10, on rejette. Lorsque l'ACP satisfait à au moins deux de ces quatre conditions, l'on peut continuer.

Mais combien de facteurs peut-on retenir ? Et comment le choix se fait-il ? Lorsque le logiciel produit la table des composantes (matrice des composantes) et la variance totale expliquée, le nombre de facteurs (dimensions) possibles est remarqué sur les deux tableaux. En ligne dans le tableau des variances totales expliquées, on ne retiendra que les valeurs propres supérieures à 1 (Thietart 2014). Le nombre de ces valeurs retenues correspond au nombre de facteurs du tableau des composantes.

Il faut ensuite décider de la restitution minimale d'informations que l'on souhaite. On peut par exemple souhaiter que les facteurs retenus restituent au moins 70% de l'information. Les

interprétations s'en suivent en fonction de l'objectif que l'on s'est fixé concernant l'analyse en composante principale.

Parmi les facteurs qui seront révélés dans la matrice composante, les valeurs organisationnelles seront choisies au regard de leur valeur propre. Dans cette étude, la valeur propre doit être d'au moins 78%. Les valeurs ayant ce pourcentage seront considérées comme celles qui émergent dans le contexte de recherche.

Le traitement des données qualitatives et de l'outil quantitatif appréhendé conduisent à présenter par la suite la manière de représentation des données empiriques et les questions de validité / fiabilité de la recherche.

3- La représentation des relations empiriques : l'abduction autour du travail d'interprétation

Les recherches qualitatives s'inscrivent dans de multiples logiques : déductive, inductive ou abductive. Pour distinguer chacune des logiques, il faut se référer à la relation entre la théorie et les observations empiriques. Ainsi, l'induction résulte de la connaissance produite par les données d'observations empiriques. Par contre, il s'agit de la déduction, lorsque la connaissance théorique précède les observations empiriques qui servent par la suite à vérifier la connaissance initiale. En cas d'interaction entre la théorie et les données empiriques, la connaissance produite résulte d'une abduction. Dans un processus dynamique et récursif, des allers et retours se font entre la théorie et l'investigation empirique. L'objectif de l'abduction est de proposer un cas pouvant rendre compte de la conséquence si la règle est vraie. Dans la logique des raisonnements, un cas est une manifestation empirique supposée ou réelle ; donc, étudier un cas revient à s'intéresser de manière centrale à une situation empirique singulière. Dans une logique abductive, l'étude d'un cas n'a pas un statut de théorie générale ou d'un simple matériau d'observation ; mais il s'agit d'une théorie intermédiaire, locale, contextuelle et porteuse d'un questionnement plus large. L'étude d'un cas revient donc à la formulation de théories intermédiaires.

La présente étude, une recherche exploratoire, est logiquement associée à l'abduction. L'exploration vise à proposer des résultats théoriques novateurs, à aboutir à une règle générale capable d'expliquer la conséquence d'une observation empirique (David 1999).

L'abduction est le raisonnement que l'on tient lorsqu'on réalise l'interprétation de ce qui est observé ; ce qui amène à coïncider les faits et les théories (David 1999). Cette logique de raisonnement issue de Peirce (2002) se trouve comme étant le meilleur moyen d'obtenir une idée nouvelle ; en partant d'un fait surprenant, une nouvelle proposition est formulée sur ce qui pourrait expliquer, ce qui s'est passé. L'abduction commence donc par un fait surprenant. Comme Dumez (2013) le souligne, un fait ne surprend que si l'on s'attendait à autre chose ; ainsi, l'abduction remonte en arrière pour formuler une nouvelle hypothèse sur ce qui pourrait expliquer ce qui s'est passé. L'abduction prend donc son fondement sur l'étonnement face à des faits sans explication ; alors, le doute est présent dans toute la démarche et il représente le noyau dur de la recherche. Concrètement, cette recherche repose sur une logique abductive car elle est issue d'un aller-retour entre théorie et terrain. Un fait surprenant a démarré l'étude ; il s'agit du constat de l'inopérance du contrôle de gestion qui surprend alors que l'on s'attendait à autre chose (un caractère opérant du contrôle de gestion). Nous avons formulé de nouvelles propositions afin d'expliquer le fait déroutant de l'inopérance que l'on n'arrive pas à comprendre. Nous avons donc effectué une description du contexte ; une revue de littérature est réalisée sur le contrôle de gestion et le mode de contrôle ; autour de la théorie institutionnelle, nous avons élaboré le processus d'institutionnalisation du contrôle de gestion. La littérature et la théorie ont favorisé la mise en œuvre d'une matrice de cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles nécessaires à l'institutionnalisation du contrôle de gestion, les règles générales sont ainsi élaborées ; nous avons donc formulé quatre propositions qui servent d'idées nouvelles pour mieux expliquer le fait surprenant de l'inopérance. Sur le terrain, les entretiens réalisés – les documents obtenus – le questionnaire élaboré, ont servi à mieux décrire les pratiques de contrôle de gestion. Afin de trouver l'explication de l'inopérance, les cas d'étude ont servi à interpréter le processus d'institutionnalisation du contrôle de gestion et à confronter avec la matrice de cohérence. Les résultats de nos cas d'étude ont alors un statut d'une théorie intermédiaire (à moyenne portée) car la règle du contrôle de gestion présentant un caractère opérant est bien vraie.

3-1 La validité et la fiabilité de la recherche

Les deux critères de fiabilité et de validité sont très importants car ils sont nécessaires pour une utilisation ultérieure. Un effort important a été fait pour conforter ces critères dans la présente recherche selon les précisions de Thietart (2014) et de Drucker-Godard, Ehlinger,

et Grenier (1999). La fiabilité est exigée au regard de chaque instrument de mesure utilisé et au niveau de la recherche globale. Quant à la validité, nous en distinguons quatre types : la validité du construit, la validité des instruments de mesure, la validité interne (validité des inférences causales) et la validité externe (possibilité de généralisation). Au regard de ces critères, les résultats sont rigoureux, véridiques et conformes à la réalité des cas observés. Miles et Huberman (1991) affirment que les compétences du chercheur sont fondamentales avec les questions de validité et de fiabilité dans la recherche qualitative.

3-2 La validité du construit

Selon Drucker-Godard, Ehlinger, et Grenier (1999), la validité du construit est souvent difficile à aborder dans les recherches en management. Toutefois, elle réside dans le processus d'opérationnalisation des données qui consiste à réduire le concept principal en une série de variables d'opérationnalisation. Ces dernières représentent les indicateurs observables ou mesurables au cas où, le concept n'est pas observable directement. Ce concept opérationnalisé est appréhendé par le terme « construit ». La question de la validité du construit amène à s'assurer que le concept opérationnalisé reflète bien le concept théorique. Plus spécifiquement, la validité du construit dans une recherche qualitative doit montrer, que les variables d'opérationnalisation (les indicateurs observables) sont les bonnes, que la méthodologie de recherche permette de répondre à la problématique posée et aux questions sous-jacentes de la recherche.

A cet effet, la validité du construit nécessite qu'il y ait une adéquation entre l'objet de recherche et la méthode ; il faut aussi éviter les biais relatifs au contexte de la recherche, au recueil des données et à l'échantillon. C'est ainsi que la question de notre recherche a été convenablement posée. Sur cette base, les concepts centraux ont été précisés ; le cadre conceptuel et théorique a été élaboré ; le cadre méthodologique a été aussi construit.

La présente recherche vise d'une part à vérifier que le contrôle de gestion est bien inopérant, et d'autre part, comprendre pour quelles raisons il y a inopérance. Selon Fann (1970), il est important pour le chercheur, qui veut valider l'abduction, d'expliquer les raisons qui l'ont conduit à formuler une hypothèse nouvelle. L'étude s'est ainsi penchée sur l'analyse du processus d'institutionnalisation du contrôle de gestion, justifiant ainsi la meilleure manière d'expliquer les propositions du cadre théorique d'interprétation. La recherche de l'institutionnalisation visée, a conforté les analyses et cela a fait émerger que la présence des

normes et des pratiques ne conduit pas forcément à l'objectif visé. Il fallait ainsi la présence des valeurs nécessaires à l'institutionnalisation. L'étude s'est donc penchée sur la question de cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles. Les trois cas des entreprises publiques béninoises de l'étude illustrent parfaitement la problématique de cohérence entre les modes de contrôle et les valeurs organisationnelles. L'étude de cas multiples s'inscrit aussi dans une posture interprétative et s'adapte aux observations, aux entretiens, aux différents rapports collectés qui facilitent la compréhension. L'établissement des chaînes d'évidences a permis de confirmer les résultats observés. Par conséquent, toute personne extérieure à la recherche peut suivre la manière dont les données alimentent toute la démarche de la formulation des questions à l'énoncé des conclusions (Thietart 2014; Miles et Huberman 2003; Yin 2009).

3-3 La fiabilité des instruments de mesure

La validité de l'instrument de mesure et la fiabilité de l'instrument consistent à vérifier que les données empiriques ont été collectées et elles rendent compte avec précision de la démarche interprétative. Plusieurs sources d'erreurs rendent difficile la mesure de l'objet observé. Il faut donc s'assurer que, les données empiriques représentent rigoureusement la mesure du phénomène étudié tout en donnant la meilleure représentation possible de l'objet. Selon Drucker-Godard, Ehlinger, et Grenier (1999), la fiabilité permet, soit à différents observateurs de produire des mesures identiques d'un même objet avec le même instrument, soit à un observateur de produire des mesures similaires d'un même objet à des moments différents ; quant à la validité, elle permet à l'instrument de présenter la mesure qu'on lui demande et de donner la mesure exacte de l'objet étudié. L'idée de triangulation est indexée en matière de fiabilité. Il faut donc nécessairement du travail de terrain, poser la même question à différentes sources de preuves empiriques ainsi que différents interviewés. La même réponse obtenue, est une garantie alors que le chercheur a bien triangulé les données (Dumez 2013).

L'instrument porte alors sur les observations, les entretiens, les sources documentaires. L'entretien est fiable lorsqu'il est réalisé par plusieurs personnes et l'on peut les comparer ; de plus, lorsque la qualité du codage réalisé donne des informations nécessaires, au problème posé. L'entretien est valide lorsqu'il y a moins d'erreur dans l'interview avec une meilleure

adéquation avec la réalité. Au regard des deux postulats soulignés par Grawitz (2001), la parole de l'homme exprime la vérité – la connaissance de la pensée des gens n'est connue qu'après l'avoir demandée, l'importance de la validité n'est pas de savoir si l'on mesure ou observe bien ; il faut seulement reconnaître ce que l'on découvre.

Les données d'observations ont été décrites avec précision ; la prise de note a pris en compte les discours et les actes posés par les acteurs. Les données de l'observation ont permis de comprendre le phénomène étudié. Les données documentaires ont été sélectionnées sur la base des éléments de codage concernant les sources de la communauté économique africaine et de la Banque Mondiale. Par la suite, tous les documents qui intéressaient le chercheur et le phénomène étudié ont été retenus et interprétés. Sur la base d'un codage successif, le travail de catégorisation a bien été effectué pour analyser les matériaux, les sources documentaires sont alors fiables. Quant à la fiabilité des entretiens, la retranscription et l'analyse ont été effectuées avec toute la rigueur possible. Les questions posées lors de l'entretien permettent d'appréhender les faits du problème posé ; il a été privilégié la richesse des informations obtenues. Toutes les analyses ont donné un contenu significatif pour le problème posé et ont reproduit fidèlement la réalité des faits.

3-4 La validité interne

Concernant la validité interne, la démarche de la recherche et son adéquation avec la problématique sont questionnées. La recherche a une validité interne lorsque les résultats générés sont pertinents et font preuve d'une cohérence interne. Plusieurs types de biais peuvent ainsi influencer la recherche. Ainsi, Drucker-Godard, Ehlinger, et Grenier (1999) identifient huit types de biais parmi lesquels nous mettons l'accent sur l'effet d'histoire, d'instrumentation, de sélection et de contamination. L'effet d'histoire focalise l'attention sur des événements extérieurs à l'étude ; ces derniers se sont déroulés durant la phase d'étude et ils n'ont pas influencé les résultats. L'effet d'instrumentation existe en cas de mauvaises formulations des questions de recueil de données. L'effet de sélection survient lorsque l'échantillon n'est pas représentatif de la population du cas d'étude. Quant à l'effet de contamination, il a lieu lorsque les interviewés apprennent par d'autres interrogés l'objet de l'étude, ce qui fausse les résultats.

La démarche de la thèse a pris en compte une introduction, la présentation du contexte de recherche et les difficultés liées au contrôle de gestion, le positionnement dans les travaux

en contrôle de gestion et l'émergence de la problématique. Par la suite, le cadre conceptuel et théorique a été mis en œuvre ; il s'est focalisé sur le contrôle de gestion et les modes de contrôle, sur le modèle du processus d'institutionnalisation et sur la construction de la matrice de cohérence entre les valeurs organisationnelles et les modes de contrôle. La méthodologie adoptée a été présentée ainsi que l'analyse des résultats ; ceci a donné suite à une discussion au regard du cadre construit.

Les biais relatifs au contexte de la recherche, au recueil des données et à l'échantillon ont été évités car nous avons pris en compte la réalisation d'événements extérieurs pouvant influencer et fausser nos résultats. A cet effet, les cas étudiés sont des entreprises cruciales pour le pays et les mesures de transfert de propriété étaient une préoccupation du gouvernement. Dans le cas où ces entreprises sont transmises dans la propriété privée, nos résultats seront confortés par une telle modification. Nous avons pris soin de vérifier dans les propos recueillis lors des entretiens et dans l'actualité de la gestion desdites entreprises, si certains facteurs qui n'ont pas été pris en compte lors de l'explication des faits observés peuvent impacter ces derniers. Tous les différents éléments identifiés dans nos analyses ont permis de réduire l'effet d'histoire. En outre, les questions ont été formulées au regard du cadre littéraire et théorique afin d'éviter l'effet d'instrumentation. L'entretien a été arrêté lorsque les données présentaient une redondance – le questionnaire a été distribué à tous les agents, sauf ceux qui ont émis un refus ; par conséquent l'effet de sélection a été évité. Les interviewés n'ont pas communiqué entre eux l'objet de l'étude car ils représentent différentes strates de l'organisation.

3-5 La validité externe

La validité de la recherche questionne la possibilité de généralisation de l'étude ainsi que les conditions de réappropriation des résultats obtenus. Drucker-Godard, Ehlinger, et Grenier (1999) précisent que la recherche qualitative présente une validité externe au regard du terrain choisi et de l'analyse des données collectées. Eisenhardt (1989) souligne que le choix de plusieurs études de cas permet de varier les caractéristiques contextuelles et de limiter les spécificités du choix d'un cas unique. En ce qui concerne la manière d'analyser les données collectées, Dumez (2013) propose un processus que nous avons suivi pour produire une narration.

Pour avoir une validité externe des résultats obtenus, Eisenhardt (1989) propose de les comparer à la littérature. Drucker-Godard, Ehlinger, et Grenier (1999) précisent qu'il faut déterminer le niveau de généralisation possible, soit à l'échantillon ou soit à une population d'entreprise. Dans le cas des entreprises publiques béninoises, nous avons eu accès au terrain et aux multiples sources d'informations qui ont permis la triangulation des données. Parmi les données recueillies, l'entretien donne l'accès aux faits, aux représentations et aux interprétations des situations connues par les acteurs (Wacheux 1996). Nos études de cas sont alors à l'origine de fécondes conclusions. Il faudrait répondre à la question de savoir si la généralisation est possible à l'échantillon, à une population d'entreprises, à un secteur d'entreprises. Nous reviendrons sur la question de la généralisation dans la conclusion de la thèse.

3-6 La fiabilité globale de la recherche

La fiabilité de la recherche dépend en grande partie des capacités du chercheur à expliquer sa démarche pour qu'elle soit réutilisable par d'autres chercheurs, mais aussi sur la fiabilité de l'instrument de mesure. Il faut donc montrer tout au long de la démarche que le chercheur soit capable de transmettre la méthode utilisée et tout ce que cela implique, dans la mesure où un seul enquêteur, un seul observateur et un seul analyste, le chercheur lui-même, a effectué toutes les étapes de la recherche. Comme Yin (1989) le souligne, pour aborder le problème de la fiabilité, il faut rendre le plus opérationnel possible les étapes ; cela permet de conduire la recherche comme si quelqu'un était en train d'observer ce qui est fait (Chiapello 1994). Les étapes comportent donc la collecte des données, le codage et toute autre opération de préparation et d'analyse des données.

Conclusion de la section 3

Cette section avait pour objectif d'aborder la démarche de traitement, d'analyse des données et de validité de la recherche. Le matériau empirique de la recherche a mis en œuvre une liaison entre l'objet de recherche, la collecte des données, le traitement et l'analyse des données ainsi que l'interprétation du cas. Pendant que les données qualitatives ont fait objet d'un codage, les questionnaires sous l'échelle de Likert ont été soumis à

l'analyse en composantes principales. Cette double analyse qualitative et quantitative a permis de mieux comprendre l'évolution du mode de contrôle instauré et de cerner les raisons de son inopérance. La présente section expose par la suite les critères de validité et de fiabilité de l'étude. Dans une démarche abductive, un aller-retour constant est réalisé afin de montrer la validité du construit et sa fiabilité, la fiabilité de nos instruments de mesure, la validité interne et la fiabilité globale de la recherche. Quant à la validité externe, elle sera abordée plus largement dans notre conclusion.

Conclusion du Chapitre 3

Ce chapitre focalise l'attention sur notre démarche méthodologique de recherche. La première section a exposé la posture épistémologique de l'étude : il s'agit du paradigme interprétatif. Ce dernier vise particulièrement la compréhension d'un objet de recherche. Dans cette perspective, notre objet de recherche est issu d'allers et retours entre terrain – concepts et théories. Comme choix méthodologique, nous avons adopté une étude des cas multiples au travers d'un récit interprétatif de la réalité. Cette interprétation est influencée par le caractère subjectif du chercheur. D'une nature abductive, les cas multiples portent sur l'étude du secteur de l'énergie, de l'eau et de l'agriculture du Bénin. La deuxième section présente ainsi la démarche méthodologique. Les études de cas ont été menées par une immersion dans le contexte organisationnel, par la réalisation de deux observations participantes et d'une observation non participante. Aussi, des entretiens – des recueils d'archives – des questionnaires, ont-ils été réalisés dans les entreprises publiques béninoises. Les données collectées ont fait l'objet d'un traitement initial, grâce à un premier codage. Suite à un second codage, le matériau empirique a fait l'objet d'un traitement et d'analyse afin de recueillir la richesse de son contenu. L'analyse du matériau empirique, le cadre d'interprétation conceptuel et théorique ainsi que l'objet de recherche ont permis de donner du sens à l'institutionnalisation – aux discours – aux actes du contrôle de gestion. Le questionnaire a fait l'objet d'un traitement avec l'analyse en composantes principales. Les résultats ont été la clé de voûte expliquant les conclusions de l'analyse qualitative.

La troisième section a abordé les questions relatives aux critères de validité et de fiabilité. Ces critères reposent sur un processus d'opérationnalisation des données (validité du construit), une adéquation entre la démarche de la recherche et la problématique posée (validité interne), une meilleure triangulation des données (fiabilité des instruments de mesure), une capacité à bien expliquer sa démarche pour sa réutilisation par d'autres chercheurs (fiabilité globale). L'accent n'a pas été mis sur la question de généralisation de l'étude (validité externe) car il sera exposé dans nos conclusions.

Conclusion de la partie 1

Au terme de cette première partie, trois chapitres ont été exposés. Le chapitre 1 a montré la manière dont la problématique a émergé. Il a donc été présenté le contexte de la recherche, le terrain d'étude et les difficultés du contrôle de gestion constatées. Ces derniers semblent montrer une inopérance, car n'ayant pas produit les effets escomptés. Suite à un positionnement dans une dimension pragmatique, la problématique conduit à se questionner sur : Pourquoi le contrôle de gestion présente un caractère inopérant dans les entreprises publiques béninoises ? Cela se présente comme étant un gap puisque la présente recherche vise à analyser l'inopérance du contrôle de gestion au regard d'un problème de cohérence avec les valeurs organisationnelles présentes. Pour mieux comprendre les raisons d'inopérance du contrôle de gestion, l'étude s'intéresse donc, à la mise en cohérence du contrôle de gestion avec les valeurs organisationnelles. L'objectif de la présente recherche est alors d'améliorer le caractère opérant du contrôle de gestion. Deux questions de recherche ont facilité l'atteinte de cet objectif :

Comment le contrôle de gestion a évolué dans les entreprises publiques béninoises ?

Existe-t-il une cohérence entre le contrôle de gestion et les valeurs organisationnelles présentes ?

Le chapitre 2 a mis l'accent sur le cadre conceptuel et théorique d'interprétation du contrôle de gestion opérant. Le cadre conceptuel a dégagé une relation entre les modes de contrôle ; il s'agit d'une part du mode de contrôle en fonction de l'activité (contrôle par les résultats, contrôle direct du comportement, contrôle par la culture) et, d'autre part, du mode de contrôle en fonction de l'individu et de l'organisation (contrôle coercitif, contrôle instrumental, contrôle normatif). La relation met en œuvre un mode de contrôle qui est à la fois en fonction de l'activité, de l'individu et de l'organisation : le contrôle par le résultat, le contrôle direct par le comportement et le contrôle par la culture.

Par la suite, la théorie institutionnelle a été utilisée pour construire le cadre d'interprétation qui retrace l'évolution du contrôle de gestion. Le cadre d'interprétation met l'accent sur l'institutionnalisation du contrôle de gestion, l'appréhende jusqu'aux actes et aux discours et nécessite la prise en compte des règles et des pratiques mais surtout des valeurs. Le cadre repose ainsi sur quatre modèles : il prend appui sur les étapes du processus d'institutionnalisation de Greenwood, Suddaby, et Hinings (2002) ; il emprunte la notion de la routine, issue du cadre d'institutionnalisation de Burns et Scapens (2000) ;

il fait recours à la grille de décomposition de la routine de Feldman et Pentland (2003) en acte et en discours, et à la présence des valeurs avec le cadre de McDonald et Gandz (1991). En plus du cadre théorique mis en place, une matrice de cohérence a été conçue entre les différents modes de contrôle de gestion et les valeurs organisationnelles ; ceci soutenu par le fait, que l'institutionnalisation a besoin non seulement des normes et des pratiques mais aussi et surtout de valeurs. Le cadre d'interprétation et la matrice de cohérence reflètent ainsi, le caractère opérant d'un contrôle de gestion.

La présente recherche s'est positionnée dans une approche à la fois qualitative et quantitative, dans son troisième chapitre. L'étude de cas multiples est effectuée dans les entreprises publiques du Bénin. Dans une démarche compréhensive, des entretiens ont été réalisés – des observations ont été effectuées – des rapports et notes de services ont été collectés ; ceci vise à saisir la démarche qualitative. Un questionnaire a été aussi distribué aux acteurs de l'entreprise afin de cerner les valeurs organisationnelles ; ceci vise donc une démarche quantitative. Nous avons ainsi cerné le processus d'institutionnalisation du contrôle de gestion en tentant d'entrer dans l'histoire des entreprises, en s'imprégnant des actes et des discours des acteurs, en déterminant les raisons du caractère inopérant des pratiques de contrôle de gestion.

PARTIE 2 : ANALYSE EMPIRIQUE DANS LES ENTREPRISES PUBLIQUES AU BENIN : VERS UNE COMPREHENSION DE L'INOPERANCE DU MODE DE CONTROLE PAR LES RESULTATS

CHAPITRE 4 : L'INSTITUTIONNALISATION INABOUTIE DU CONTROLE DE
GESTION AXE SUR LES RESULTATS

CHAPITRE 5 : L'ECHEC DU CONTROLE DE GESTION PAR LES RESULTATS : UNE
INCOHERENCE ENTRE LE MODE DE CONTROLE ET LES VALEURS
ORGANISATIONNELLES

CHAPITRE 6 : DISCUSSION : LA COHERENCE ENTRE LE MODE DE CONTROLE
ET LES VALEURS ORGANISATIONNELLES COMME MOYEN D'OBTENTION
D'UN CONTROLE DE GESTION OPERANT

Conclusion de la deuxième partie

PARTIE 2 : ANALYSE EMPIRIQUE DANS LES ENTREPRISES PUBLIQUES AU BENIN : VERS UNE COMPREHENSION DE L'INOPERANCE DU MODE DE CONTROLE PAR LES RESULTATS

Cette seconde partie présente l'analyse empirique réalisée. Elle confirme le caractère inopérant du contrôle de gestion et fournit des explications du caractère inopérant du mode du contrôle de gestion. Cette partie focalise l'attention sur la manière dont la dynamique institutionnelle s'est construite autour des pratiques de contrôle de gestion. Sur la base du cadre d'interprétation progressivement construit au fur et à mesure des phases de terrain, nous allons répondre aux questions de recherches : Comment le contrôle de gestion a-t-il évolué dans l'entreprise publique béninoise ? Existe-t-il une cohérence entre le contrôle de gestion et les valeurs organisationnelles ? Nous allons comprendre ce qui rend ou peut rendre le mode de contrôle inopérant dans les entreprises publiques béninoises.

A cet effet, le chapitre 4 aborde les questions à un niveau macro et micro en présentant l'institutionnalisation inaboutie du contrôle de gestion axé sur le résultat. D'une part, le niveau macro aborde de manière générale cette innovation du mode de contrôle dans l'entreprise publique béninoise. Il est important de rappeler que les auteurs qui s'intéressent aux phénomènes d'institutionnalisation précisent, qu'il y a innovation lorsqu'une nouvelle idée est introduite dans l'organisation. D'autre part, le niveau micro expose la pratique de chaque étude de cas, dès l'introduction du mode de contrôle jusqu'au constat de son inopérance, justifiant donc celle-ci. L'objectif de ce chapitre est alors d'appréhender l'évolution du contrôle de gestion dans l'entreprise publique béninoise. Le chapitre 5 se focalise sur les raisons de l'institutionnalisation inaboutie du mode de contrôle par les résultats. De ce fait, le caractère inopérant du contrôle de gestion est questionné en décomposant le niveau micro, en actes et en discours. En outre, les valeurs organisationnelles ont été ignorées dans la mise en œuvre de ce mode de contrôle. Ce chapitre considère qu'une explication possible à l'inopérance du contrôle de gestion provient d'un défaut de cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles. A l'issue de ces analyses, le chapitre 6 présente et discute les résultats de la recherche.

CHAPITRE 4 : L'INSTITUTIONNALISATION INABOUTIE DU CONTROLE DE GESTION AXE SUR LES RESULTATS

Section 1 : Secousses et désinstitutionnalisation des pratiques dans les entreprises publiques béninoises

Section 2 : Emergence bloquée à la théorisation du mode de contrôle instauré dans les entreprises publiques béninoises

Conclusion du chapitre 4

CHAPITRE 4 : L'INSTITUTIONNALISATION INABOUTIE DU CONTROLE DE GESTION AXE SUR LES RESULTATS

Dans ce chapitre, nous cherchons principalement à identifier dans quelle mesure le mode de contrôle instauré, le contrôle de gestion axé sur les résultats, n'a pas pu aboutir à une institutionnalisation. La section 1 présente donc notre interprétation au niveau macro de l'évolution du contrôle de gestion. Il s'agit ainsi d'identifier les différents bouleversements subis par les entreprises publiques, ainsi que l'intervention des bailleurs de fonds. De multiples facteurs sont à l'origine des phases de secousses et de désinstitutionnalisation : changement de régime, absence de ressources financières, les programmes d'ajustements structurels. Suite à ces bouleversements, le contrôle de gestion axé sur les résultats est introduit dans les entreprises publiques au Bénin ; il repose sur une nouvelle logique institutionnelle qualifiée de logique de marché.

Quant à la section 2, elle focalise l'attention sur la présentation des caractéristiques du mode de contrôle instauré et de son caractère inopérant. Chaque cas d'étude est donc abordé afin de comprendre le niveau micro de ce mode de contrôle. L'analyse au niveau micro, c'est-à-dire dans chaque entreprise publique, montre un blocage du processus d'institutionnalisation en phase de théorisation. A cette étape de la théorisation, le contrôle de gestion n'a pas pu convaincre les acteurs qu'il s'agit de la solution irrémédiable au problème posé. L'émergence progressive du contrôle de gestion par les résultats se trouve ainsi bloquée à l'étape où les acteurs devaient être convaincus de son utilité.

Section 1 : Secousses et désinstitutionnalisation des pratiques dans les entreprises publiques béninoises

L'objectif de cette section est de présenter la manière dont la substitution de logique a été effectuée sous l'influence de multiples facteurs. Plusieurs événements ont donc influencé les entreprises publiques béninoises, depuis l'indépendance en 1960 jusqu'en 1990. Dans un premier temps, il convient de revenir sur les bouleversements politiques et le changement de régime politique, qui ont été les premiers facteurs (exogènes) ayant occasionné les secousses

des anciennes pratiques de gestion (1). Dans un deuxième temps, les problèmes de ressources financières ont été les facteurs endogènes ayant entraîné des secousses supplémentaires (2). Cette absence de ressources étatiques a créé une dépendance vis-à-vis des bailleurs de fonds, que nous assimilons à des entrepreneurs institutionnels ; ils seront abordés dans un troisième temps (3). Ces bailleurs de fonds ont aussi focalisé leur attention sur certaines directives traduites dans les programmes d'ajustements structurels. Dans un dernier temps, il est exposé que ces programmes d'ajustements ont demandé aux entreprises publiques de s'appareiller d'un contrôle de gestion et plus particulièrement d'un mode de contrôle par les résultats (4) ; une directive qui repose sur une logique de marché.

1-Les secousses issues des bouleversements politiques

De multiples secousses politiques sont les premières sources des bouleversements rencontrés par les entreprises publiques. Comme le soulignent Tolbert et Zucker (1999), les événements réglementaires, politiques ou sociaux peuvent créer un choc initial et perturber les normes sociales. Durant la période de 1960 à 1972, la crise politique a entraîné ainsi une succession régulière de gouvernements ; mais, aucun leader n'a exercé le pouvoir politique pendant plus de trois ans. En douze ans, le pays a connu quatre coups d'Etat, qui ont entraîné la succession de dix présidents, tant civils que militaires.

Par un coup d'état militaire, le cinquième dans l'histoire du Bénin indépendant¹¹, le commandant Mathieu KEREKOU a mis fin à cette instabilité politique et à ce système politique anachronique le 26 octobre 1972. Entre 1972 et 1974, ce commandant introduit un système politique décomposé en pouvoir d'Etat et en pouvoir de l'armée¹². Le 30 novembre

¹¹ Il faut rappeler que le Bénin a obtenu son indépendance le 1^{er} Août 1960, date à laquelle, le Bénin n'est plus colonisé par la puissance française.

¹² Dans cette période transitoire, les diverses forces s'affrontent dans le pays. Les diverses forces constituent l'appareil d'Etat, une fraction de l'armée (proche de l'appareil d'Etat), les militaires, la fraction civile de la bureaucratie. Un équilibre précaire est noté au sein des membres du gouvernement, des forces de l'armée ; cela conduit à une conjoncture de désintégration des forces. Une période d'intégration est mise en œuvre et elle recherche une prédominance des alliances sur les conflits. Une alliance se crée entre une fraction des syndicats, la jeunesse (ceux que l'on désigne les Ligueurs) et les militaires. Au sein des Ligueurs, la base est principalement composée de la bureaucratie moyenne et inférieure (des professeurs et des instituteurs) et, quelques étudiants.

1974, il a proclamé l'option socialiste de développement qui est basée sur le marxisme-léninisme. Les bouleversements ont continué car, la proclamation du régime marxisme-léninisme a entraîné une profonde crise au sein du mouvement syndical, une désagrégation progressive de l'Etat et un régime complètement instable ¹³.

À partir de 1980, le régime socialiste connaît un déclin, les scandales de détournement de fonds se multiplient et les difficultés s'enchaînent. La situation était si critique que le Président de la République a dû intervenir dans le mois de juillet pour fustiger le comportement des cadres des entreprises d'État. Ces cadres ont été accusés d'être les principaux responsables du pillage économique des entreprises publiques et de la situation catastrophique du moment.

Jusqu'en 1989, les tensions sociales n'étaient toujours pas retombées, le climat politique était vicié, la crise était à son comble. Le pays a basculé dans les troubles sociaux au point où une conférence nationale des forces vives de la nation fut organisée. L'une des grandes décisions prises au cours de cette rencontre historique, fut le retour du libéralisme à partir de 1990 avec comme corollaire, une certaine stabilité politique.

Les différents chocs exogènes sont allés dans le sens d'un changement qualitatif du comportement des entreprises dans un environnement fait d'incertitudes. Des réajustements sont périodiquement faits en fonction des mutations et des besoins du moment. Toutes ces secousses exogènes ont donc influencé la situation économique des sociétés d'Etat.

¹³ La période entre 1975 et 1977 est caractérisée par l'ambiguïté du pouvoir politique et sa faiblesse. Cette faiblesse est due à un consensus fragile dénommé Ligneurs-militaires car, n'ayant pas bénéficié de l'appui massif des syndicats, ils doivent tenir compte de la force de l'opposition nationaliste et radicalisée. On note donc des tentatives de putsch en Janvier 1975, de vastes mouvements des personnels de la fonction publique en Avril 1975 illustrent la faiblesse du pouvoir d'Etat, l'élimination des protagonistes, des tentatives de coup d'Etat en janvier 1977, l'envahissement graduel de certains appareils de l'Etat par les forces d'opposition, en décembre 1978 la recrudescence de tracts subversifs, au début de l'année 1979 l'accentuation des contestations estudiantines, les grèves successives dès juin 1979.

2- Les secousses issues de l'absence de ressources financières

Comme l'affirment Meyer, Brooks, et Goes (1990), les secousses affectent l'entreprise et se reflètent sur les résultats. Le Bénin a donc amorcé un début de croissance économique¹⁴. Malgré cette amélioration, d'énormes difficultés sont survenues dans les entreprises publiques béninoises. Comme difficultés, les décisions ont été prises sans une prévision préalable, le rôle de l'entreprise publique a été élargi et le nombre d'entreprises a été augmenté. En conséquence, les entreprises publiques sont devenues très coûteuses en occasionnant de multiples problèmes. Au cours d'un séminaire organisé en 1978 par les autorités gouvernementales, un état a été réalisé sur les problèmes de gestion des entreprises publiques. Lors de ce séminaire, les questions relatives à la gestion sont discutées ainsi que les différents moyens susceptibles de favoriser la résolution desdits problèmes. Pour le gouvernement, la gestion de l'entreprise publique revêt d'une grande importance parce qu'elle est à l'avant-garde du développement et qu'elle favorise la croissance économique. Pendant cette période où le séminaire a eu lieu, le régime socialiste a été marqué dans le pays par une centralisation accrue des décisions étatiques. Les orientations budgétaires, les objectifs et les prévisions ont été alors fixés par le gouvernement de ce régime. La centralisation a été donc assurée par un petit groupe d'experts au niveau national et chaque entreprise était chargée de réaliser l'objectif assigné par le ministère du plan. A l'issue de ce séminaire, les autorités gouvernementales et les dirigeants de chaque entreprise publique ont rendu un rapport des faits qui étaient à la base des problèmes :

« ... un manque de personnel comptable, une inexistence de système permettant de procéder aux contrôles et aux évaluations, une difficulté à atteindre les objectifs fixés du fait d'un financement insuffisant ; l'augmentation du stock d'approvisionnement sans que le besoin existe dans l'entreprise. Les achats n'étaient pas planifiés, les utilisateurs n'étaient pas identifiés, aucun calendrier de quantité ni de qualité des achats n'était prévu. Le défaut d'un répertoire des fournisseurs et des achats nécessaires a conduit à l'existence des stocks excédentaires ou insuffisants. L'entreprise publique ne savait plus comment écouler les matériaux et marchandises inutiles qui se trouvaient en leur possession, suite à un achat

¹⁴ La croissance économique du Bénin passait d'un taux de 2,67% en 1962 à 5,5% en 1971. A partir de 1972, le régime a connu un début d'amélioration du taux de croissance : une augmentation de 0,7% par an entre 1972 et 1976.

sans planification et discernement. Le véritable problème provient du fait qu'au lieu de renforcer les entreprises publiques existantes, les gouvernements ont créé de nouvelles entreprises à un rythme inestimable et sans tenir compte de la disponibilité des ressources financières... ». (Rapport 67774, Août 1978).

En outre, les acteurs du séminaire ont précisé dans ce même rapport que :

« ...l'équilibre financier de l'entreprise publique est menacé et elle se trouve dans une phase cruciale parce que les dettes ont conduit à une trésorerie insuffisante et, les dotations en fonds propres étaient aussi insuffisantes... »

Malheureusement, le gouvernement était incapable de rendre disponibles les moyens financiers. L'État ne pouvait donc plus jouer son rôle et l'espoir fut mis sur les institutions internationales puisqu'elles étaient les seules capables d'apporter aux entreprises publiques, des ressources financières. Les bailleurs de fonds, pouvant être assimilés à des entrepreneurs institutionnels, ont alors profité de cette opportunité pour amorcer l'étape de la désinstitutionalisation.

3- Les entrepreneurs institutionnels face à la désinstitutionalisation des pratiques anciennes

Comme l'affirment Seo et Creed (2002) et Battilana, Leca, et Boxenbaum (2009), les périodes de tensions et de problèmes sont des conditions favorables pour l'entrée en scène des acteurs qualifiés d'entrepreneurs institutionnels. Les entrepreneurs institutionnels ont une position sociale, des ressources financières suffisantes, une influence dominante et une compétence pour saisir les problèmes et les transformer en opportunités. L'absence de ressources financières dans l'entreprise publique béninoise apparaît comme le moyen de faire recours aux bailleurs de fonds parce que les deux tiers (2/3) des soixante (60) entreprises publiques béninoises ont présenté des problèmes financiers (treize entreprises présentent des résultats bruts d'exploitation déficitaires, onze entreprises disposent d'un fonds de roulement négatif et dix ont fait faillite). Les différentes pertes ont été compensées par les prêts des institutions bancaires nationalisées ; pourtant, la situation n'a pas été améliorée.

Par ailleurs, une commission a été mise en place en 1979 (après le séminaire de 1978). Cette commission a été nommée « la commission nationale des bilans » et elle est chargée d'examiner les entreprises en difficulté, de proposer des solutions pour les rendre plus

viables et de les réorganiser. De plus, une seconde commission a été mise en place en 1980 afin d'appuyer la commission de 1979 et le séminaire de 1978. Toutes les commissions ont été appuyées par les experts nationaux et les acteurs des institutions internationales ; les décisions des commissions ont été notifiées au gouvernement.

Les entrepreneurs institutionnels s'organisent pour déstabiliser les pratiques existantes d'une organisation ; ils interviennent concernant un changement ; ils bouleversent le consensus déjà construit en agissant intentionnellement. Ils veulent être à l'initiative du changement et participer activement à l'implémentation (Battilana, Leca, et Boxenbaum 2009). Tel qu'il est constaté, les bailleurs de fonds ont été les entrepreneurs institutionnels, les institutions de Bretton Woods à savoir la Banque Mondiale et le Fonds Monétaire International. Pour parvenir à la désinstitutionalisation, ces entrepreneurs ont remis en cause tout ce qui était instauré et œuvré pour leur destruction.

A cet effet, le recours aux bailleurs de fond découle d'un constat lointain. Après la seconde guerre mondiale et la guerre froide, un nouvel élan économique a suscité la création des institutions issues des accords de Bretton Woods à savoir le Fonds Monétaire International (FMI) et la Banque Mondiale (BM). Plusieurs pays en développement ont mis en place un modèle de développement basé sur le mouvement des « non-alignés », défini comme « le mouvement des pays n'étant alignés ni avec, ni contre aucune grande puissance mondiale ». Le but a été défini dans la « Déclaration de la Havane » de 1979. Dans la déclaration, il a été assuré pour les pays « non-alignés » l'indépendance nationale, la souveraineté, l'intégrité territoriale et la sécurité du pays ; il a été promis la lutte contre l'impérialisme, le colonialisme, le néocolonialisme, la ségrégation, le racisme, et toutes les formes d'agression étrangère, de grandes puissances ou de blocs politiques. Une place importante était accordée à l'Etat nation. Le mouvement a rassemblé plusieurs pays dans la lutte socialiste. Mais, les institutions ont indirectement maintenu les pays du sud dans les filets occidentaux par les différents prêts accordés. De cette manière les pays ont été empêchés d'adopter les idéaux socialistes, car les entrepreneurs ont voulu maintenir un contrôle sur leur économie.

Suite à la décolonisation, les pays en développement, dont le Bénin, ont lentement été « recolonisés » avec les divers programmes d'aide au développement. Par ailleurs, l'époque coloniale a laissé un continent axé sur l'extraction plutôt que l'industrialisation. Les structures de l'économie béninoise acquérant cet héritage ont préalablement continué en exportant les matières premières extraites au détriment de leur transformation. Après

l'indépendance ¹⁵ , l'industrialisation était un élément central du programme de développement. Il s'agissait du moyen pouvant faciliter le passage à une économie industrielle moderne. Le modèle de substitution des importations était perçu comme une protection des entreprises locales à la concurrence étrangère. Malheureusement, les résultats escomptés n'ont pas été atteints et ils se rapportent à plusieurs argumentations¹⁶.

Entre le défi de lutter contre la pauvreté, d'améliorer les services en eau et énergie – de fournir les emprunts relatifs aux grands projets, les entreprises publiques ont été enfermées dans un engrenage sans fin. Au-delà de l'intérêt porté au pays, les autorités gouvernementales ont préféré leur bien-être au détriment de celui du peuple. L'échec successif des décisions gouvernementales a conduit les bailleurs à exiger plusieurs programmes. Pour satisfaire les besoins fondamentaux et améliorer la situation du pays, il a été lancé des programmes qui dépendent de l'aide internationale. L'assainissement de tous les secteurs est devenu un sujet préoccupant pour les Nations Unies ainsi que pour la Banque Mondiale et le Fonds Monétaire International. Lorsque le pays a lancé des appels pour l'investissement dans différents secteurs, la réponse favorable des bailleurs de fonds est apparue comme l'idéal et cela a réjoui le gouvernement à court de ressources. Les politiques d'aides ont représenté pour les bailleurs une manière de maintenir le contrôle dans le pays. Les organisations internationales ont assisté ainsi les grands projets sous la forme d'aides alimentaires, sanitaires, d'assainissements, financières etc. A travers ces aides, les réformes sont préconisées et indirectement imposées ; la mise en œuvre a conditionné aussi l'octroi de ressources.

Les entrepreneurs institutionnels sont ainsi préoccupés par un problème à résoudre, des objectifs sociétaux et environnementaux (Leblebici et al. 1991; Lawrence, Suddaby, et Leca 2009). Comme le précise Eisenstadt (1980), les actions de ces entrepreneurs perturbent l'équilibre existant parce qu'une nouvelle logique est introduite pour fonder l'ordre institutionnel. Afin de mettre en œuvre leurs actions, les réformes ont été introduites au

¹⁵ Condition d'un Etat qui ne relève pas d'un autre.

¹⁶ Le gouvernement n'avait aucune capacité financière pour le bon fonctionnement des entreprises publiques créées pour appuyer l'industrialisation. Les subventions aux biens d'équipements importés et les facilités de prêts à taux réduit ont diminué les efforts d'amélioration de croissance des entreprises du pays. Les politiques visent essentiellement à attirer l'investissement étranger en leur offrant en retour un monopôle sous la forme de droits d'exploitation exclusive ou de contrat de fournisseurs exclusifs.

travers des programmes d'ajustement structurel. Les politiques d'ajustement structurel ont reposé sur le postulat que les marchés peuvent réguler efficacement l'allocation de ressources, tandis que les interventions des pouvoirs publics sont inefficaces puisqu'elles donnent de faux signaux au marché. Toutes les stratégies de substitution des importations, y compris la protection des entreprises locales, et autres restrictions à l'importation ont été éliminées. Les programmes d'ajustement structurel ont permis de libéraliser les échanges et le secteur financier ; mais, en réalité ils ont servi à privatiser les entreprises publiques. L'objectif fondamental était de créer des conditions favorables au développement à travers ces réformes structurelles. Les bailleurs de fonds ont su alors profiter de leurs réformes pour instaurer la logique du marché dans les entreprises publiques et dans le pays. Cette logique vient ainsi substituer aux anciennes logiques, coloniales et de l'Etat, qui existaient dans lesdites entreprises.

4- La demande de substitution des logiques coloniales et de l'Etat à celle du marché

La logique institutionnelle repose sur les pratiques matérielles et les constructions symboliques qui servent de cadre aux individus pour agir ; elle indique donc le type de comportement attendu ; elle regroupe aussi un ensemble de règles et de sanctions complexes construites par l'expérience. Comme plusieurs travaux ont précisé, les logiques institutionnelles dénotent des modèles historiques, idéalement et socialement construits de symboles culturelles et matérielles, de pratiques; elles comprennent aussi les hypothèses, les valeurs et les croyances selon lesquelles les individus et les organisations donnent un sens à leur activité quotidiennement, organisent le temps et l'espace, et reproduisent leurs vies et leurs expériences (Thornton, Ocasio et Lounsbury 2012; Thomann, Lieberherr et Ingold 2016). Nous avons donc reconstitué la logique institutionnelle dans l'entreprise publique depuis la transition entre l'époque coloniale et l'indépendance. La logique coloniale est héritée de la période coloniale ; elle a influencé la formation des institutions économiques et elle a aussi laissé des habitudes de penser se reflétant sur les comportements. Le facteur colonial permet alors d'expliquer les pressions subies et les comportements provoqués, tant sur les effets de l'histoire que sur les contraintes réglementaires. L'effet colonial est ainsi le facteur explicatif du niveau de développement, la source d'un long processus.

A cet effet, l'héritage colonial est mesuré par l'identité de l'ancienne métropole coloniale et le degré de pénétration économique, une dépendance du pays avant et après la décolonisation (Bertocchi et Canova 2002). La conclusion des travaux de Bertocchi et Canova (2002) révèle que, la colonisation a eu un impact négatif sur le développement des pays africains, dont le Bénin, car elle a altéré le processus d'accumulation des facteurs de production en provoquant des distorsions économiques et institutionnelles. L'impact colonial a eu un effet sur les structures des pays colonisés en favorisant ou non le développement du pays (Acemoglu et Robinson 2010a, 2010b). Sans jamais chercher à sortir réellement de la structure coloniale, le gouvernement de l'époque a développé un secteur public avec la conscience du poids réel du capital français dans l'économie. Cet investissement privé français appuyé des moyens de l'Etat, bien que faibles, a été un enjeu à surmonter. Par ailleurs, le défi de transformation d'une structure économique, façonné dans la logique coloniale, n'a pas permis de mettre en œuvre une gestion économique postcoloniale et d'y intégrer un objectif de développement national.

Ainsi, les entreprises publiques créées au lendemain des indépendances ont hérité les méthodes de gestion des anciennes puissances coloniales. Il fallait rationaliser et réguler l'activité humaine par un système de lois et de règles bureaucratiques. Il fallait en plus, justifier l'existence de services publics et la régulation d'un secteur dominé par le modèle marchand. L'entreprise publique s'est appuyée donc sur un contrôle bureaucratique, fondé sur la spécialisation des tâches, l'utilisation des règlements, de procédures, de contrôles comptables et budgétaires ; elle a évolué dans un environnement variable et souvent caractérisé par un facteur d'instabilité avec des responsabilités restreintes et centralisées. Nous retrouvons ainsi la logique de l'Etat tant prônée par Friedland et Alford (1991) où l'activité humaine est rationalisée et régulée grâce aux hiérarchies réglementaires et bureaucratiques. Selon les auteurs Friedland et Alford (1991), l'existence du service public détermine aussi la logique de l'Etat, matérialisée au regard des lois, des règlements et des valeurs normatives. Par ailleurs, la logique de l'Etat vise à justifier la non-rentabilité des investissements du fait de la satisfaction de l'intérêt général. L'entreprise publique est perçue comme un Etat re-distributeur et elle vise un accroissement du bien commun dans une citoyenneté nationale.

Selon plusieurs travaux, la logique de l'Etat est perçue comme la représentation de la politique publique au peuple ; elle implique une rationalité de service public qui se concentre sur des valeurs telles que la légalité, l'équité, la sécurité, le besoin d'exactitude dans la production des services publics (Skelcher et Smith 2014 ; Thomann, Lieberherr et Ingold 2016). Par ailleurs, Thomann, Lieberherr et Ingold (2016) précisent que la logique de l'Etat possède les particularités suivantes: la source de l'autorité (bureaucratie - gouvernement), la source de légitimité (la participation démocratique), son mode de gouvernance (une gouvernance bureaucratique fondée sur les lois, les règles et les directives; une responsabilité envers le souverain), la vision et la mission (l'Etat en tant que souverain, au service de la société et un intérêt public), les normes basiques (la citoyenneté - le statut dans l'intérêt du groupe), la stratégie de base (l'augmentation du bien-être de la communauté) (Meyer et al. 2014 ; Fuenfschilling et Truffer 2014 ; Skelcher et Smith 2014).

Les bailleurs de fonds ont instauré au cours de leur réforme, une logique de marché dans les entreprises publiques. La logique de marché, selon Friedland et Alford (1991), repose sur l'accumulation et la marchandisation de l'activité humaine. D'après les travaux de Thomann, Lieberherr et Ingold (2016), la logique de marché est appréhendée comme la logique rattachée aux acteurs privés qui sont intégrés dans les institutions du marché, qui défendent les valeurs de performance, d'efficacité, de compétition et de rentabilité (Fuenfschilling et Truffer 2014 ; Thornton et Ocasio 2008). Par ailleurs, la logique de marché est caractérisée par l'existence d'actionnaires comme source d'autorité ; le prix de l'action - la base du résultat comme source de légitimité. Comme mode de gouvernance, cette logique est caractérisée d'une part en fonction d'une gouvernance contractuelle basée sur des objectifs/des cibles, des résultats, des mesures de performance et des outils de gestion dans un environnement concurrentiel ; d'autre part, en fonction de sa responsabilité vis-à-vis des actionnaires et des clients. Cette logique de marché vise aussi l'atteinte des objectifs/des cibles et le service aux clients, un intérêt personnel dans le marché, une augmentation de l'efficacité et du profit.

Les travaux sur la logique institutionnelle ont précisé que plusieurs logiques peuvent coexister ou créer de conflits et de tensions. La présente recherche ne focalise pas l'attention sur la possibilité ou l'effet de la coexistence de plusieurs logiques institutionnelles. Néanmoins, d'après la matrice élaborée au chapitre 2, cette étude montre la nécessité de cohérence entre le mode de contrôle implémenté (avec sa logique sous-jacente) et les valeurs

organisationnelles des entreprises publiques béninoises. Avec la logique de marché, il importe pour nous, de connaître la régularité des comportements et de les repérer dans les éléments abstraits (discours) et matériels (pratiques) ; ce qui se fera particulièrement dans le prochain chapitre. Pour son effectivité, la logique doit mettre en exergue les règles structurées dans le processus de décision (Lounsbury 2008). Les règles au cœur de cette logique de marché se retrouvent dans les directives des programmes d'ajustement structurel. Comme directives, les entrepreneurs institutionnels ont introduit un mode de contrôle : le contrôle de gestion par les résultats.

Conclusion de la section 1

Après les indépendances au Bénin, les entreprises publiques sont contrôlées selon un contrôle bureaucratique, hérité de l'époque coloniale. Mais, une nouvelle logique intervient dans les entreprises avec la libéralisation, celle du marché prônant au travers des bailleurs de fonds le contrôle de gestion par les résultats. Ce mode de contrôle présente certaines caractéristiques bien qu'il ait connu une théorisation difficile.

Section 2 : Emergence bloquée à la théorisation du mode de contrôle instauré dans les entreprises publiques béninoises

Cette section vise à présenter la manière dont le mode de contrôle instauré a connu une émergence difficile. La phase de pré-institutionnalisation (1) est présentée car il s'agit de l'étape où l'introduction du mode de contrôle est censée améliorer la gestion des entreprises publiques béninoises. Ce mode de contrôle axé sur les résultats prend appui sur certaines caractéristiques que nous allons préciser (2) d'une part, avant de les transposer dans nos cas d'étude d'autre part (3). Les caractéristiques du contrôle de gestion n'ont pas été appliquées ; elles ont connu une stagnation à l'étape où elles devaient être la solution appropriée aux problèmes de gestion (4). La théorisation est donc bloquée du fait de l'inapplication des caractéristiques du mode de contrôle. Ce blocage a donc empêché l'institutionnalisation du mode de contrôle dans les entreprises publiques béninoises.

Le fil conducteur de cette section est d'exposer le mode de contrôle instauré, depuis les directives issues des programmes d'ajustement structurel jusqu'aux difficultés de son application. L'introduction du contrôle de gestion par les résultats connaît ses prémises en 1978 ; quant à sa mise en œuvre, elle commence en 1980 et nos analyses suivent l'évolution jusqu'à fin 2016.

1-L'instauration du mode de contrôle par les résultats

L'introduction d'un nouveau mode de contrôle apparaît comme la solution viable pour améliorer les résultats de l'entreprise publique. Cette phase, qualifiée de pré-institutionnalisation, est décisive pour l'entreprise en quête de changement car, comme le précisent Tolbert et Zucker (1996) de nouveaux arrangements structurels sont générés. Tel qu'il se donne à constater dans le rapport 67774 du mois d'Août 1978, la conclusion des autorités gouvernementales révèle l'instauration d'un mode de contrôle par les résultats. Dans ce rapport écrit, on trouve un énoncé managérial qui explicite l'objectif visé avec ce mode de contrôle :

« ... Il a été décidé de mettre en place un système de contrôle de gestion axé sur les résultats ; cette technique moderne de gestion a été reconnue comme un moyen important d'améliorer les résultats du secteur public... » Rapport 67774 du mois d'Août 1978.

En Avril 1982, la grande décision de l'introduction du contrôle de gestion fût déclinée dans le plan de développement, à la table ronde de négociation entre les partenaires de la Banque Mondiale et le gouvernement béninois. Comme le rappelle Tolbert et Zucker (1996), la mise en œuvre du changement nécessite plusieurs arrangements structurels, tel que précisé ci-dessus. L'introduction du contrôle de gestion intervient donc, au moment des réformes de l'avènement du 1^{er} programme d'ajustement structurel, qui ont été mises en œuvre entre 1983 et 1987. Les acteurs de la Banque Mondiale – les experts nationaux – les dirigeants des entreprises publiques sont les acteurs réunis lors du sommet de la Commission Economique Africaine et, le rapport 46860 de Mars 1984 précisent que la décision d'une gestion axée sur les résultats est inscrite dans le plan de développement. Telle qu'une stratégie managériale, on peut lire dans ce rapport :

« ...Le plan de développement 1983-87 a prévu dans ses stratégies de développement, la mise en place d'un système plus efficace de contrôle, un système de gestion axé sur les résultats... ».

Dans le cas d'espèce, l'analyse amène à se demander dans quelle mesure cet écrit du mode de contrôle allait être performé. Mais, la réponse n'est pas immédiate car, ce n'est qu'après avoir obtenu le résultat escompté que l'on sait si le mode de contrôle avait été bien mis en acte. Pour parvenir à ce résultat, les actions des acteurs sont orientées durant le processus de mise en œuvre.

L'entreprise publique a donc fait face au début de cette introduction du mode de contrôle à une difficulté : il s'agit de l'intrusion d'un facteur politique. Ainsi, la pré-institutionnalisation a connu un échec dans cette première période d'ajustement structurel parce qu'un événement est venu bouleverser le pays : le passage d'une période socialiste à celle démocratique. Pour autant, Greenwood, Suddaby, et Hinings (2002) n'ont pas fait état de cette possibilité à l'étape du processus.

L'acte écrit de la mise en œuvre du mode de contrôle de gestion semblait parfaitement élaboré et à même de produire les effets attendus. Pourtant, les effets inattendus ont montré que tout événement ne prend sens que par rapport à la situation vécue par les acteurs de l'entreprise publique. Nous allons donc exposer la manière dont ce bouleversement est intervenu et a causé l'échec de la pré-institutionnalisation. Dès le départ, ce mode de contrôle par les résultats a focalisé l'attention sur les réformes budgétaires puisque la principale directive adoptée lors du 1^{er} programme d'ajustement structurel était la régulation de la demande assurée par des réformes budgétaires ; les réformes budgétaires se traduisent par des objectifs précis en termes de recettes et de dépenses, tout en freinant ces dernières. Au cours du 1^{er} programme d'ajustement structurel qui a marqué la période socialiste, les entreprises publiques ont été très tôt exposées à la concurrence étrangère. A ce moment, ces entreprises étaient loin d'être prêtes. Elles se sont heurtées à plusieurs difficultés de développement car leur économie est toujours conduite par la production de matières premières et l'exportation de produits agricoles. La croissance de la valeur ajoutée manufacturière a été décevante pendant cette période ; les entreprises publiques béninoises ont donc connu une désindustrialisation. Au lieu d'accroître l'exportation des produits

manufacturiers, le pays exporte les matières premières vers les pays industrialisés qui les transforment et les revendent plus chères.

Malgré l'effort des bailleurs de fonds, les améliorations n'ont pas permis de connaître le succès espéré, des conditions favorables au développement des entreprises publiques. Au lieu de retrouver une croissance soutenue, les réformes budgétaires ont fait naître un accroissement des déficits budgétaires et un niveau d'endettement très élevé. La situation du Bénin n'a cessé de se dégrader et cela a suscité un programme de stabilisation. Ce programme de stabilisation a été imposé par le Fonds Monétaire International et il était composé des mesures économiques drastiques : un prélèvement de 10% sur les salaires, le gel des embauches, les mises en retraites forcées. Pourtant, en 1989, deux autres programmes d'ajustements structurels ont été conclus avec les bailleurs de fonds. Ils ont été mis en œuvre après l'avènement du régime démocratique : il s'agit du second programme de 1993 à 1996¹⁷ et du troisième de 1996 à 1999¹⁸.

Au-delà de l'échec de performance du 1^{er} programme d'ajustement, la mise en œuvre du mode de contrôle a commencé par produire des effets concrets. Les directives de ces nouveaux plans d'ajustement ont été non seulement relatives à la liquidation de dix-sept (17) entreprises publiques, le désengagement de l'Etat de onze (11) entreprises, la réalisation des études diagnostiques de quatre (4) entreprises ; mais, aussi, il a été demandé l'informatisation des outils d'analyse économique et financière, la mise en œuvre du plan d'apurement des dettes de l'entreprise publique. Les actions sur ces nouvelles réformes ont visé entre autre : l'autonomie des entreprises, la surveillance de la performance, le désengagement / la réhabilitation des entreprises. L'ajustement structurel s'est axé sur le principe de la libéralisation supposant implicitement que l'investissement et la croissance économique seraient dictés par les forces du marché. Aucune attention n'a été accordée aux énormes contraintes pesant sur l'offre, sur les défaillances endémiques du marché notamment les faiblesses des institutions économiques, sociopolitiques et l'insuffisance en infrastructure matérielle et humaine. La libéralisation des marchés et la privatisation de la majorité des entreprises publiques n'ont pas produit les investissements nécessaires pour

¹⁷ Programme d'Ajustement Structurel II (PAS II)

¹⁸ Programme d'Ajustement Structurel III (PAS III)

accroître le développement. De plus les programmes d'ajustement ont affaibli les capacités du pays puisqu'ils n'ont pas pu élaborer et appliquer les politiques appropriées de modification des structures économiques.

La mise en œuvre du mode de contrôle a été fondée sur un travail précis de pratiques managériales. Mais qu'en était-il des caractéristiques à l'épreuve du contenu de ce mode de contrôle par les résultats ?

2-Les caractéristiques du mode de contrôle par les résultats

Le contrôle de gestion par les résultats présente des caractéristiques que les entrepreneurs institutionnels et les autorités gouvernementales ont mentionné dans leur rapport. Ce mode de contrôle symbolise, comme l'ont montré Giraud et al. (2009), Berland et De Rongé (2016), un moyen d'analyse du comportement des individus sur la base du résultat obtenu et des décisions prises. C'est la manière d'avoir une « *...influence sur l'efficacité de la gestion...* », comme l'affirment les entrepreneurs institutionnels et les autorités gouvernementales dans le rapport 46860 de Mars 1984. Telles que les caractéristiques ont été appréhendées par Giraud et al. (2009), Berland et De Rongé (2016), le contrôle de gestion par les résultats dans ce cas d'espèce est constitué de trois dispositifs : un système de direction par objectif, un système budgétaire et son suivi, un système d'évaluation de la performance et d'incitation.

En premier lieu, le contrôle de gestion par les résultats se fonde sur un système de direction par objectif qui fixe les objectifs, assigne les responsabilités et clarifie l'autorité des acteurs impliqués. Ce système nécessite que les objectifs soient datés et réalistes car les critères temporels et de réalisation sont pertinents. Comme nous pouvons distinguer dans les rapports n°46860 du mois de mars 1984 :

« ...Il fut décidé d'instituer un système de contrôle de gestion qui disposera d'une équipe compétente, chargée de fixer les objectifs, de suivre les progrès enregistrés par chacune des entreprises et de voir leur capacité à atteindre des résultats satisfaisants. Il faut ainsi tenir compte d'une planification rigoureuse et judicieuse ... Il faut garantir une autonomie tout en précisant les buts et les objectifs à atteindre. Ces objectifs doivent être clairement définis et la direction doit connaître précisément la date à laquelle tel objectif quantifié peut être atteint ... ».

En effet, les activités de l'entreprise publique sont désormais stipulées clairement dans un cahier de charges sous formes d'objectifs à atteindre. Pendant longtemps, le dirigeant de l'entreprise publique a agi sous la dictée des ministres de tutelles afin de conserver son poste. Pour un effort de planification rigoureuse, il a été adopté un contrat engageant les parties à la réalisation d'un objectif commun. Comme le précise Giraud et al. (2009) et Berland et De Rongé (2016), les objectifs doivent être fixés en collaboration avec le manager et sa hiérarchie. Alors, le « contrat plan » a été introduit comme un acte managérial dans les entreprises publiques dans cette quête de planification. Les appellations « contrat-programme », « contrat entreprise » ou « contrat plan » recouvrent la même réalité. L'Etat a commencé l'utilisation de ce système dans un souci de clarification des objectifs et d'amener les entreprises à faire preuve d'autonomie dans leur gestion. Avec ce système, le contrôle de l'Etat se réduit à la nomination des dirigeants des entreprises publiques et au contrôle post-facto de leur gestion. L'Etat et l'entreprise publique deviennent des partenaires liés par un contrat de gestion établi d'un commun accord. Le contrat définit la stratégie à suivre par l'entreprise à la lumière des objectifs de l'Etat, il indique de manière explicite les objectifs de gestion et ce, sous des formes d'indicateurs de gestion chiffrés, les objectifs de gestion.

Par ailleurs, une fois le contrat signé par le ministère de tutelle et les dirigeants de l'entreprise, aucune décision n'est plus soumise au régime de l'autorisation préalable de l'Etat. De cette manière, aucune des parties ne peut remettre en cause les stratégies consignées dans le contrat. L'Etat est représenté au conseil d'administration au même titre que les autres parties contractantes, collectivités publiques, cadres de l'entreprise, syndicats... Les représentants sont tenus d'exprimer leur propre opinion sur la gestion de l'entreprise et non d'imposer les mots d'ordres reçus du ministère de tutelle. Le contrat plan est également un outil précieux d'évaluation de l'entreprise publique, dans la mesure où il offre des données précises de référence et établit de manière explicite la responsabilité des dirigeants de l'entreprise. Il rétablit l'équilibre entre le contrôle de l'Etat et l'autonomie de l'entreprise publique.

Dans le processus initial d'application des contrats plans, les progrès ont été perçus dans la performance des entreprises publiques avec une baisse du déficit. Néanmoins, l'immixtion des ministères de tutelles est toujours une réalité même si le principe de gestion autonome

est défini par le contrat plan. Ce dernier permet de constater les résultats effectifs réalisés par chaque acteur.

En second lieu, le contrôle de gestion se présente au travers d'un système budgétaire et son suivi. Comme le notent Giraud et al. (2009), Berland et De Rongé (2016), un responsable est chargé d'établir ce système budgétaire et de faire son suivi en fonction des moyens alloués au budget. L'entreprise est alors découpée en centres de responsabilités et l'on peut en distinguer quatre : coût, revenu, profit et investissement. Chaque centre de responsabilité s'influence mutuellement et cela impacte sur le résultat. En outre, l'horizon utilisé pour le cycle budgétaire est souvent annuel. Par ailleurs, au cours du suivi, l'attention est portée sur les principaux écarts entre les objectifs et les résultats. Ceci permet de comparer les indicateurs obtenus et les objectifs définis.

Pour le matérialiser, le rapport n°46860 du mois de mars 1984 a affirmé que :

« ...Pour mieux contrôler la situation financière, un système budgétaire et son suivi quotidien a été mis en place ; il permet de dresser l'évolution des recettes, des dépenses et de la trésorerie... Il faut préciser les ressources à mettre en œuvre pour réaliser les objectifs... ».

L'entreprise publique a donc respecté les principes du cycle budgétaire. Autrefois, le budget classique était la méthode traditionnelle¹⁹ utilisée pour les estimations budgétaires. A l'instar du nouveau système budgétaire instauré et suite à la loi n°88/005 du 26 Avril 1988 portant création, organisation et fonctionnement des entreprises publiques et semi-publiques, la présentation du budget est devenue obligatoire au Bénin. Le budget a pour objet de déterminer le montant des fonds disponibles et de les répartir de manière à faciliter les opérations de la comptabilité et la vérification de l'application du budget. La procédure budgétaire s'accomplit donc au travers de cinq étapes : la préparation, l'approbation, la

¹⁹ En appliquant cette méthode traditionnelle, l'on est tenu d'assurer la continuité dans les dépenses déjà engagées. Elle n'exige pas que l'on évalue réellement les nouveaux besoins et leurs coûts. La base de ce système classique est la fixation de plafonds des dépenses pour chaque département ou service. Il était difficile de lier les dépenses aux objectifs auxquels ils ont été assignés, ni d'apprécier si le résultat est atteint. Il était aussi impossible de mettre en évidence la manière dont chaque service a accompli les tâches. Il fallait être légal que de rechercher la qualité de la gestion. Le système budgétaire était purement mécanique et une simple formalité.

comptabilité - exécution, la vérification et l'étude critique du budget. En outre, les propositions budgétaires définies supposent que les dirigeants des entreprises publiques doivent participer à l'élaboration des plans d'actions. Il est ensuite soumis au conseil d'administration puis enfin approuvé par le ministère de tutelle et celui des finances.

Le budget permet l'autonomie des entreprises, la surveillance de la performance et il tient compte des nouveaux contrats plans ; l'on assiste ainsi à l'élaboration des budgets-programmes puisqu'ils sont conçus en se basant sur les contrats programmes passés avec les entreprises. Le budget programme²⁰ a été aussi présenté comme le remède aux imperfections budgétaires car la programmation permet de mieux répartir les ressources de manière efficace et en fonction des missions et objectifs assignés. Le budget programme est une gestion par objectif qui organise les choix budgétaires autour de la détermination des objectifs et politiques publiques. Il permet de faire des arbitrages dans la poursuite de plusieurs politiques en fonction des ressources disponibles. Le programme est un objectif auquel l'on associe les moyens nécessaires pour l'accomplir. Les objectifs peuvent être au-delà de l'exercice budgétaire lorsque le programme dépasse l'annualité. Comme le soulignent Giraud et al. (2009), Berland et De Rongé (2016), le cycle budgétaire peut être pluriannuel. A cet effet, le budget-programme a été abandonné au profit du Document de Programmation Pluriannuelle des Dépenses (DPPD). Il s'agit de l'une des innovations majeures de la loi organique N°2013-14 du 27 septembre 2013 relative aux lois de finances. Le Document de Programmation Pluriannuelle des Dépenses est élaboré de façon triennale et se décline annuellement à travers le Plan Annuel Prévisionnel et le Plan de Travail Annuel.

Il s'agit d'un dispositif du contrôle de gestion qui établit pour le moyen terme (trois ans) les prévisions annuelles d'activités, de résultats qualitatifs ou quantitatifs. Ces derniers sont établis par centre de responsabilité. Le budget montre la liaison entre les coûts des programmes et leurs résultats. Les crédits sont alors alloués en fonction des résultats à atteindre. Le budget est défini comme étant un cadre sectoriel de dépenses à court et moyen terme, les ressources aux résultats attendus de chaque centre de responsabilité. En tant qu'un outil de planification, il sert de document de négociation et d'appui financier avec les

²⁰ Le budget programme est en réalité le passage d'un système budgétaire basé sur les moyens à un système axé sur les résultats.

partenaires au développement. Il contient les grandes orientations de développement de l'entreprise ainsi que ses différents objectifs. Il suit un processus participatif qui allie en même temps les étapes d'élaboration, de programmation et de budgétisation. Le responsable déclenche le processus en envoyant la lettre de cadrage des dépenses. Chaque secteur déclenche l'élaboration de son budget. Différents acteurs en charge des centres de responsabilités sont alors chargés de l'analyser et d'arbitrer avant son adoption par le conseil d'administration et le conseil des ministres. En plus, il retrace en termes d'indicateurs, les résultats et les performances attendus de l'exécution des programmes. Tel que le rapport n°67774 a précisé :

« ...le gouvernement peut alors savoir quand l'entreprise doit avoir un résultat afin de procéder aux vérifications correspondantes tout en se référant aux prévisions... ».

Le budget de l'entreprise publique est distinct du compte habituel de recettes et de dépenses publiques qui sont fonctions des allocations budgétaires annuelles. Il est identique à celui des organisations commerciales et se compose du budget d'exploitation, de trésorerie et d'équipement. Le budget d'exploitation présente l'état d'estimation du revenu et les dépenses calculées pour une année. Il fait état de l'évaluation la plus exacte possible des unités de vente et de leur prix et présente l'estimation des dépenses annuelles fondées sur le coût historique. Le budget de trésorerie met en évidence tous les détails de la gestion des fonds assurés par les entreprises publiques. Il mentionne ainsi les recettes cumulées issues des ventes prévues, les paiements estimés sur la base des engagements prévus. Le budget d'équipement montre la mobilisation des ressources et détermine essentiellement les résultats obtenus par l'entreprise publique. Il est composé des nomenclatures de projets classés par ordre de priorité. Lorsque l'ordre de priorité a été rigoureusement déterminé, il constitue un outil efficace pour éliminer les demandes de fonds non rentables, de faire avancer les projets favorables à la réalisation des objectifs, de contrôler l'utilisation des fonds et l'allocation des ressources. Un état de mouvement de fonds est annexé à ces budgets et il mentionne toutes les sources et l'utilisation des financements. Le service de la dette et le remboursement d'emprunts passés sont précisés dans cet état annexe.

En troisième lieu, le contrôle de gestion axé sur les résultats est aussi focalisé sur le système d'évaluation de la performance et d'incitation. Giraud et al. (2009) et Berland et De Rongé (2016) ont bien mentionné dans les précisions de mode de contrôle, que le manager contribue

en fonction d'un ensemble d'indicateurs à la mesure des performances ; ces indicateurs peuvent être quantifiables, financiers ou non. La réalisation des objectifs est appréciée au regard des mesures régulières dans le temps. L'atteinte des résultats est aussi stimulée par un système d'incitation. L'incitation a pour objectif de réduire le risque de comportement opportuniste et la répartition inéquitable des activités. Que l'incitation soit en nature, financière ou immatérielle, elle stimule et dynamise vers une meilleure motivation.

Dans l'entreprise publique, les experts nationaux et les acteurs de la Banque Mondiale ont mentionné dans leur rapport que :

« ...l'entreprise publique ... doit mettre en place un système d'évaluation des performances ; il faut ainsi la mise en place d'un système d'encouragement à la bonne gestion... ».

Le système d'évaluation des performances est particulièrement un moyen pour introduire les mesures d'encouragement et les primes de rendement. A cet effet, le rapport 46860 a précisé que :

« ...les mesures d'encouragement ont été introduites pour les dirigeants ainsi que pour leurs employés. La mise en place d'un système d'évaluation des performances précise clairement les objectifs et cela diminue les contrôles détaillés...La politique du personnel est dictée avec des primes de rendement et des mesures d'encouragement... ».

Le système budgétaire avait déjà introduit la notion de performance et d'indicateurs. Ces deux éléments sont en relation avec les programmes, les objectifs et les stratégies auxquels ils se rapportent. Par ailleurs, l'informatisation du système d'information de gestion en 1994 a favorisé la mise en place des indicateurs de performance. Ces indicateurs portent sur la taille, la croissance, la solvabilité, l'efficacité, la rentabilité et la productivité de l'entreprise. Pour les matérialiser, les indicateurs sont renseignés dans un tableau de bord. Le tableau de bord est un outil privilégié à la disposition particulière du dirigeant de l'entreprise. Son objectif est de lui donner en permanence, sous forme de schéma synthétique (courbes, tableau de chiffres...) des renseignements sur les éléments constitutifs essentiels de l'entreprise, l'état des résultats acquis, la comparaison avec les objectifs et les programmes prévus. Il oriente aussi sur les lignes fondamentales d'actions et les facteurs critiques de l'entreprise. Ces indicateurs de performance sont utilisés pour attribuer les primes de

rendement et les mesures d'encouragement. Un système d'incitation est donc utilisé par les responsables en fonction de la performance mesurée par ces indicateurs.

Pour parvenir à transformer ces actes écrits et obtenir un résultat, une équipe d'assistance est chargée d'organiser le déroulement et le suivi de chacune des caractéristiques énoncées. Ainsi, cette assistance est offerte aux entreprises publiques afin que chacune des caractéristiques soit réellement mise en œuvre. Cette assistance a été dénommée l'Association Internationale de Développement (IDA). L'Association Internationale de Développement (IDA) a eu à former le personnel pour les techniques d'élaboration des plans prévisionnels. La prise de décision est effectuée au niveau des entreprises, et cela est accompagné d'un compte prévisionnel. Les ministères de tutelle, celui du plan et le ministère chargé de l'inspection des entreprises publiques ne restent pas en marge de ces nouvelles pratiques ; ils participent à chaque élaboration sans imposer les directives comme dans l'ancien système ; ils peuvent demander des informations sur les activités réalisées et les programmes d'investissement. Il a été aussi mis en place un conseil d'administration dans chaque entreprise publique, composé d'un directeur général assisté d'un comité de direction. Chaque entreprise disposait ainsi : de son ministre de tutelle, du directeur de l'entreprise, d'un représentant de l'Assemblée Nationale, d'un représentant du ministère du plan – du commerce – de l'industrie – des finances – et du travail. Ce conseil associe aussi cinq représentants du personnel, deux des services concernés et enfin du commissaire au gouvernement. Les décisions prises au sein de ce conseil peuvent être remises en cause et le ministre de tutelle demande alors un réexamen.

Le mode de contrôle par les résultats apparaît ainsi pour chaque entreprise publique comme un énoncé managérial facile à mettre en œuvre. Chacune des caractéristiques du mode de contrôle incarne de nouvelles formes d'instrumentation qui cherchent à créer les conditions de réussite. Nous avons observé deux entreprises et analysé une troisième afin de voir ce qu'il en était de chaque dispositif à l'épreuve des faits.

3-La transposition des caractéristiques du contrôle de gestion par les résultats à nos études de cas

Dans cette présentation de nos études de cas, les caractéristiques du contrôle de gestion par les résultats apparaissent formalisées et sont perçues comme des exploits dans cette quête d'amélioration des entreprises.

3-1 Cas SBEE

De la pré-institutionnalisation...

L'introduction du contrôle de gestion par les résultats a connu une évolution qu'il est important de narrer. Pour cela, nous commençons par l'organe qui abrite ce mode de contrôle pour parvenir à ces différentes caractéristiques. La structure de l'évolution du contrôle de gestion correspond au schéma classiquement établi dans le système administratif. Toutefois, il faut noter la particularité des dirigeants à effectuer des modifications. Ces modifications proviennent de plusieurs raisons : soit l'équipe dirigeante a changé et chaque directeur veut mettre sa touche particulière à la structure, soit à cause de la volonté à équilibrer la mission de contrôle de gestion et de technicien des installations électriques. Il faut remarquer dans ces modifications, la difficulté de l'organisation de fusionner les centres de responsabilités technique et de gestion.

A cet effet, il y avait à la SBEE le service Audit Interne et il est animé par le chef service Audit Interne et a été créé en septembre 1989. Ce chef service accomplissait seul la mission. Mais, en 1994 un contrôleur des guichets et caisses lui a été affecté et ce service en 1996 est devenu « Service Audit Interne et Inspection » ; il comprend alors l'auditeur, le contrôleur et quatre (04) inspecteurs (anciens directeurs centraux ayant perdu leurs postes). En 1998 (janvier), il a été transformé en Département Audit Interne, doté de nouveaux agents et techniciens en Eau et en Electricité. Ce département comprenait : le service Contrôle des Guichets et Caisses et Magasins ; le service Audit des Opérations Commerciales et Financières ; le service Audit des Prestations Electricité ; le service Audit des Prestations Eau ; le service Contrôle Installations Techniques.

En 1999, il a été créé la Direction du Contrôle Général comprenant trois départements : le Département Audit Interne, le Département Contrôle de Gestion et le Département Contrôle des Installations Techniques. Le département de contrôle de gestion est donc créé à la

direction générale et il a connu une modification de la dénomination et des différents services qui les composent. Cette Direction est devenue en 2004 « la Direction de l'Inspection Générale » comprenant outre les trois (03) départements ci-dessus, quatre (04) Inspecteurs de Zones. Cette Direction a cédé la place à deux (02) autres entités en janvier 2006 pour devenir : la Direction de l'Audit et de Contrôle de Gestion ; la Direction de l'Inspection Technique.

En 2008, il a été créé de nouveau le Contrôle Général comprenant : la Direction de l'Audit et de l'Inspection ; les Directions du Contrôle de Zone ; la Cellule De Contrôle De Gestion Et De La Prévention Des Risques²¹. Il est important d'avoir un aperçu de la manière dont la cellule est arrivée à avoir le service de contrôle de gestion au niveau régional. Le contrôle est effectué dans chaque service mais les ressources financières sont gérées par le service administratif et financier.²²

Les activités techniques et commerciales sont coordonnées et contrôlées par la section Inspection- Gestion SIM et Statistiques. Cette section est qualifiée dans l'entreprise de contrôle du premier degré. Mais en Avril 2008, le Contrôle Régional a été installé dans les

²¹ La cellule de contrôle de gestion et de la prévention des risques a pour mission de contrôler et de superviser les activités des services techniques. Elle assure à travers ses services techniques : l'assistance à la Direction Générale dans l'organisation, le pilotage et l'amélioration des performances ; l'organisation et l'animation du Système d'Information Management (S.I.M) et du processus budgétaire ; l'élaboration du tableau de bord de l'entreprise ; l'administration (rédaction, négociation et évaluation) des contrats d'objectifs ; la détection des risques inhérents aux activités de la S.B.E.E et notamment la protection juridique du patrimoine de l'entreprise. Cette cellule comprend aussi le service tableau de bord et suivi budgétaire chargé de : définir les indicateurs et les tableaux de bord nécessaires à la mesure des performances des centres de responsabilités ; collecter, traiter et analyser les informations relatives aux indicateurs de performance ; proposer les contrats d'objectifs des directions fonctionnelles et assister les responsables fonctionnels dans la gestion de leurs contrats d'objectifs avec leurs collaborateurs ; faire le suivi de l'exécution du budget annuel de l'entreprise et mettre en évidence les écarts en vue de susciter des actions correctives.

²² Le service administratif et financier est chargé : de mettre à la disposition de la Direction de la Comptabilité et du Budget les informations financières et commerciales nécessaires à la tenue de la comptabilité générale et analytique ; d'élaborer les budgets des centres de coûts de la Direction Régionale ; de gérer le Magasin Régional et l'usine poteau béton ; de réaliser l'inventaire annuel des immobilisations, des stocks et des travaux en cours de la Direction Régionale ; de gérer et d'évaluer périodiquement le personnel dépendant de la Direction Régionale ; d'identifier et de répercuter auprès de la DRH les besoins et excédents en personnel ainsi que les besoins en formation ; d'établir les bordereaux des éléments variables de la paye du personnel de la Direction Régionale ; d'informer en temps réel des mutations du personnel intervenus dans la région ; de gérer les caisses menues dépenses ainsi que les remboursements de dépôts de garantie aux clients après résiliation ; d'envoyer les dossiers de sinistres à l'assureur-conseil de la SBEE et d'informer la Cellule de Contrôle de Gestion et de la Prévention des Risques (CCGPR) des litiges et contentieux.

régions. Sous l'appellation du contrôle du second degré, il dépend du directeur général et s'étend à toutes les opérations administratives, financières, commerciales et techniques. Dirigé par un Contrôleur de Région et assisté de gestionnaires et/ou de techniciens, il vise le suivi de l'exécution du budget, le contrôle des caisses et guichets, l'ordonnancement du contrôle des systèmes de comptage, le contrôle du respect des procédures, la rédaction ainsi que l'actualisation de ces procédures. En 2014, il est dénommé département du contrôle de zone et département de l'inspection technique, du contrôle de qualité et des normes.

En 2014, suite à la modification de l'organigramme, le service Contrôle de Gestion et Gouvernance a été créé et il est rattaché à la direction de gouvernance d'entreprise et de contrôle de gestion ; il est chargé de mettre en place les outils de contrôle de gestion, de participer à l'élaboration du contrat d'objectifs, de suivre l'exécution de ce contrat, d'élaborer le budget de la Direction Régionale, de suivre son exécution, de faire respecter l'éthique et d'élaborer le tableau de bord de la direction régionale. Il est essentiellement chargé du suivi des dépenses en les enregistrant dans un fichier Excel qu'il a conçu. Il envoie à la direction les récapitulatifs suivis des justificatifs à la fin du mois. A la direction régionale, le service de contrôle de gestion se trouve rattaché au directeur régional.

... A la présentation des caractéristiques du mode de contrôle par les résultats

- **Le contrat d'activité périodiquement négociable CAPN**

A la SBEE, le contrat d'objectifs est nommé contrat d'activité périodiquement négociable. Le contrat d'activité périodiquement négociable est un contrat d'améliorations de performances socio-économiques passé entre chaque salarié de l'entreprise et son supérieur hiérarchique direct. Il s'agit du contrat d'objectif de performance. Il repose sur l'idée fondamentale d'un engagement réciproque et à l'avance de réalisation de performances supplémentaires, qualitatives, quantitatives et financières.

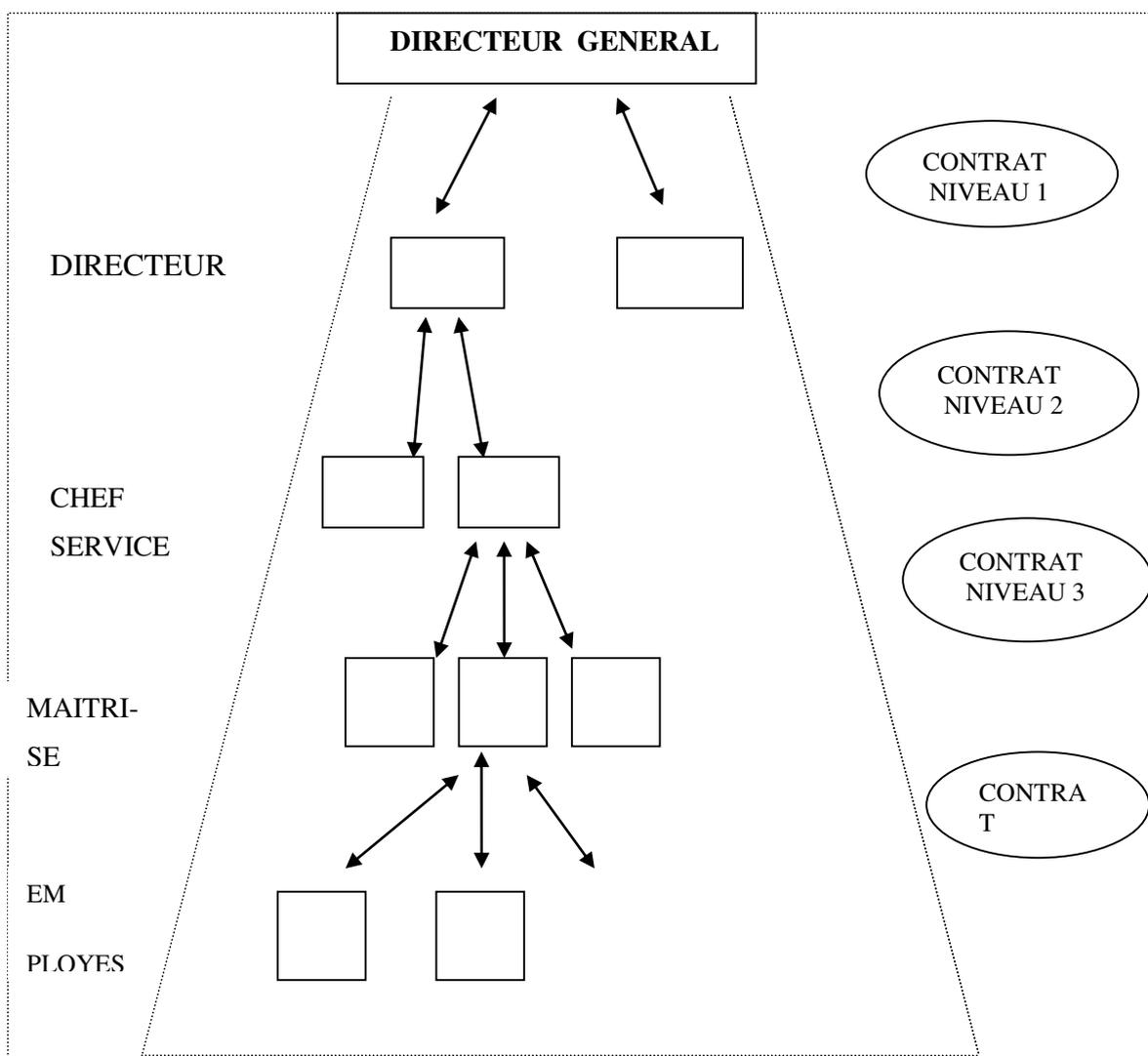
Chacune des deux parties, le collaborateur et son supérieur hiérarchique direct, s'engage à l'avance sur des termes précis. L'entreprise, représentée par le supérieur hiérarchique direct du salarié, s'engage à apporter des structures d'activités de meilleures qualités, des moyens spécifiques mieux adaptés et enfin un complément de rémunération au salarié. Le collaborateur s'engage sur un comportement productif plus efficace, des améliorations de résultats immédiats et une contribution personnelle plus forte à la création du potentiel.

Ce contrat porte sur des performances socio-économiques à avoir :

- des **performances sociales**, source de satisfaction individuelle et collective des personnes dans les domaines de conditions de travail, organisation du travail, gestion du temps, communication- coordination- concertation, formation intégrée et mise en œuvre stratégique, facteurs de la qualité de vie professionnelle des membres de l'entreprise ;

- des **performances économiques**, sources de survie et de développement de l'entreprise à la fois en termes de résultats immédiats (capacité d'autofinancement) et de création de potentiel (investissement stratégique matériel et immatériel).

Schéma 7 : Contrats d'activité périodiquement négociables



Source : Documents internes de la SBEE

- **Le budget et son suivi budgétaire**

Principes d'élaboration du budget et son exécution (Voir le détail en annexes 7)

Le budget de la SBEE est élaboré suivant un certain nombre de principes. Si la direction générale est composée des directions techniques, chaque région comporte une direction régionale et plusieurs agences. L'élaboration du budget est effectuée dans le sens contraire, c'est-à-dire, depuis les agences et l'information remonte à la direction générale. Dans son élaboration, il se base donc sur le budget validé au niveau de chaque région en étroite collaboration avec les agences propres aux régions concernées. A cet effet, les budgets des sections et divisions sont consolidés au premier degré c'est-à-dire au niveau des agences. Ces budgets - sections sont à leur tour consolidés et arbitrés au second degré au niveau de la région. Un rapport d'exécution du budget – agence et une note de présentation du budget prévisionnel, doivent être joints et ils sont envoyés à la direction générale. Au niveau de la direction générale, chaque direction ou département du siège doit établir son budget. La consolidation de ces différents budgets est assurée par la Direction de la Comptabilité et du Budget (DCB). Le budget général doit faire l'objet d'arbitrage au niveau du comité de direction (CODIR) avant son adoption par le conseil d'administration, sous réserve de l'avis technique écrit du ministre des finances et de l'économie pour une approbation en conseil des ministres.

L'exécution du budget est relative à la consommation effective des besoins exprimés par les différents services de l'entreprise et la réalisation des recettes. L'engagement des dépenses concerne les lettres de commandes envoyées aux différents fournisseurs pour l'achat ou la consommation d'un service. La Direction des Approvisionnements et de la Gestion des Stocks (DAGS) est seule habilitée à faire les achats après consultation de la Direction de la Comptabilité et du Budget (DCB). Une fois les achats faits et les matières et fournitures envoyées au magasin, leur consommation se réalise par l'émission d'un bon de sortie de matière et fourniture. Le chef de service remplit son carnet qu'il fait signer par son directeur hiérarchique et le chef magasinier. Lorsque le matériel est disponible, il est servi ; dans le cas contraire l'article est acheté sur le marché en cas d'urgence.

Quant aux dépenses d'investissement, le directeur concerné émet une décision d'investissement avec toutes les preuves que cette dépense a été budgétisée. Cette fiche est adressée au Directeur Général qui avant de donner son autorisation, fait vérifier la disponibilité de crédit par la Cellule de la Gouvernance d'Entreprise et du Contrôle de Gestion. Cette dernière affecte la décision au Directeur des Approvisionnement et de la Gestion des Stocks qui se chargera d'établir le bon de commande. Lorsque la dépense n'est pas budgétisée, le directeur émet la décision d'investissement en justifiant le besoin. Le Directeur Général analyse et donne son avis avant l'engagement de la dépense.

Le suivi budgétaire

Pour tendre vers les résultats escomptés, les budgets devront être assortis d'une procédure de contrôle budgétaire. Ce dernier permet de suivre les réalisations et d'amener les responsables à déclencher des actions correctives, si le réel s'écarte trop de l'objectif.

A la SBEE, des procédures de suivi et de contrôle budgétaire sont élaborées mais ne sont pas opérationnelles. Selon ces procédures, chaque responsable de centre doit élaborer et consolider des états de réalisations budgétaires. A cet effet, il doit : rassembler les statistiques des dépenses ou recettes du mois exprimées en volume et en valeur autant que possible ; vérifier leur vraisemblance ; remplir les fiches de coûts ; calculer les différentes consommations spécifiques du mois pour chaque centre de production ; remplir les fiches de recettes pour chaque centre ; calculer les encaissements et les taux de recouvrement du mois ; consolider les fiches de coût et de recettes à chaque niveau de responsabilité. Il faut rapprocher ensuite les réalisations aux prévisions ; ainsi, comparer les consommations spécifiques aux prévisions du mois ou aux réalisations du mois passé et les émissions aux encaissements du mois. Le responsable procède à l'analyse des écarts constatés. A ce niveau, il lui est fait obligation de matérialiser ses analyses et ses recommandations sur les fiches de coût, de consommation et de recettes. Il doit rapporter sur cette fiche, tout incident technique survenu. Il doit diffuser les résultats au niveau de tous les acteurs du centre et tenir un registre de suivi des recommandations. Les rapports sont systématiquement communiqués à la hiérarchie supérieure.

Au niveau du service budget, à partir des informations reçues de la Comptabilité Générale, de la Comptabilité Analytique, de la Direction des Approvisionnement et de la gestion des

Stocks, de la Direction Commerciale et de la clientèle, des Directions Régionales, le chef service procède à une centralisation et dégage les écarts par rapport aux prévisions. Il restitue les écarts par rubrique budgétaire. Il analyse ces écarts et dresse un tableau de bord destiné à la Direction Générale. Cette dernière prend des mesures correctives sur la base des recommandations du service budget.

- **Le système d'évaluation de performance et d'incitation au travers des indicateurs de performance et des tableaux de bord**

Le système d'évaluation de performance et d'incitation est basé sur des indicateurs de performance que la SBEE consigne dans un tableau de bord. Le tableau de bord de pilotage de la société est élaboré de façon mensuelle et contient les indicateurs ci-après : extensions réalisées, branchements réalisés, l'achat et la production d'énergie (en KWh), la consommation spécifique, les ventes d'énergie (en KWh), le taux de perte, le chiffre d'affaires, les charges, les recouvrements, les impayés, les dettes. L'explication des indicateurs est présentée aussi en annexes 8.

Le tableau de bord est un système d'information permettant de connaître en permanence les données indispensables pour contrôler la bonne marche de l'entreprise. S'il existe une forme de tableau de bord utilisé par les services de contrôle de gestion de la SBEE, il s'agit d'un fichier Excel permettant de faire le suivi de chaque ligne budgétaire. Ce dispositif est un outil utilisé par la SBEE dans le cadre du contrôle budgétaire. Il est présent sous deux formes : le tableau de bord prospectif et le tableau de bord de gestion.

Le tableau de bord prospectif est effectué pour le compte du directeur général. D'une périodicité mensuelle, il est disponible au plus tard la quinzaine du mois. Les données utilisées par le tableau de bord sont transmises par les directions régionales (divisions, agences et secteurs). Pour le transmettre au directeur général, il doit être accompagné d'une fiche qui récapitule, les différents indicateurs sur lesquels l'attention du directeur doit être attirée, ainsi que les différentes recommandations relatives aux anomalies constatées. Les indicateurs couvrent donc les domaines techniques, commerciaux et financiers.

Quant au tableau de bord de gestion, nous en avons de différentes sortes. Le tableau de bord du chiffre d'affaires donne l'évolution des ventes en kilowattheures et en valeurs concernant les consommations de basse tension et de haute tension (BT/HT). Le tableau de bord du

stock oriente dans le suivi du stock sur une période comptable déterminée et par magasin et il permet de ressortir l'évolution de chaque matériel du stockage. Par ailleurs, nous avons aussi le tableau de bord de suivi des ressources humaines qui aide à suivre l'évolution mensuelle des effectifs par directions et par catégories (cadres, maîtrises, employés, ouvriers). Ce tableau de ressources humaines retrace l'évolution des charges d'assurance maladie, des accidents de travail et de circulation du personnel. Il y a aussi le tableau de bord du suivi et d'analyse des investissements qui permet de suivre mensuellement toute acquisition de biens par direction. Toutes les données sont regroupées au plus tard le 10 de chaque mois pour une transmission à la direction générale au plus tard le 13 du même mois. Après vérification de tous les indicateurs de chaque tableau de bord, le directeur de contrôle de gestion transmet le 15 de chaque mois tous les écarts relatifs aux données. Les indicateurs de performance sont mentionnés dans le tableau de bord de la SBEE ci-dessous :

Tableau 15 : Tableau de bord et indicateurs de performance

EXPLOITATIONS							
INDICATEURS	Cumul annuel		Réalisation mensuelle			Objectif	
	août-07	août-08	août-07	juil-08	août-08	2008	Taux de réalisation
*Extension BT(mètre)							
*Extension MT(mètre)							
*Branchements							
*Branchements en instance							
*Impayés(millier de FCFA)							
*Recouvrement(millier de FCFA)							
PRODUCTION & VENTE							
INDICATEURS	Cumul de l'année		Réalisation du mois			Objectif	
	août-07	août-08	août-07	juil-08	août-08	2008	Taux de réalisation
Production & Ventes (KWh)							
*Achat CEB							
*Production globale							
*Consommation combustibles (litre)							
*Ventes							
*Taux de perte							
*Consommation spécifique(litre/KWh)							

CHIFFRES D'AFFAIRES & CHARGES							
INDICATEURS (en milliers de FCFA)	Cumul de l'année		Réalisation du mois			Objectif	
	août-07	août-08	août-07	juil-08	août-08	2008	Taux de réalisation
Chiffres d'affaires & charges							
*Chiffres d'affaires							
*Charges significatives							
-CEB							
-Salaires							

DETTES FINANCIERES & DETTES D'EXPLOITATION			
*Dette CEB (à fin Août)		Dont échue	
*Dette pétroliers (à fin Août)		Dont échue	
*Autres dettes (à fin Août)		Dont échue	
*Encours des traites(fin Août)		Dont échue	
Encours des emprunts au 30/08/2008		Echus non honorés au 30/08/2008	

Tableau de bord de la SBEE
Prévention des Risques

Source : SBEE, Cellule de Contrôle de Gestion et de la

3-2 Cas SONAPRA

De la pré-institutionnalisation...

A la direction générale, la Direction de l'Audit et du Contrôle de Gestion (DACG) est un organe d'aide à la décision pour la société. Elle est chargée de l'audit interne de la société, de l'élaboration du budget annuel de la société et du contrôle de son exécution, de l'élaboration du système analytique et des tableaux de bord financiers. Elle a pour objectif, l'amélioration de la gestion de l'entreprise, assiste le Directeur Général dans le processus de prise de décisions, assure l'animation de l'équipe et coordonne les activités de l'audit interne et du contrôle de gestion. La DACG se charge alors d'apprécier et d'évaluer les éléments du budget, de contrôler l'utilisation des lignes budgétaires allouées à chaque Département.

Dans les régions, ce service est chargé de veiller à la régularité de la gestion. Selon les règles, il s'occupe essentiellement du contrôle du bien-fondé des opérations de décaissement puis de l'inspection et du suivi budgétaire. A cet effet, il établit des normes budgétaires auxquelles les dépenses de la DRE (Direction Régionale d'Exploitation) doivent être

conformes dans leur réalisation. Il représente la DACG au niveau de la direction régionale d'exploitation. Il est rattaché fonctionnellement à la DACG et hiérarchiquement à la DRE. Il assure le relais des activités, assiste le directeur régional en tant que conseil et appui dans les prises de décisions. Il assure en liaison avec la DACG et le Chef Service Comptable et Financier - le suivi et le contrôle budgétaire.

Créé le 29/09/1999 par note de service N°114/99/SONAPRA/DG/DARHC/SGRH, le Service d'Audit et de Contrôle de Gestion est le relais des activités de la Direction d'Audit et Contrôle de Gestion au niveau des DRE. L'objectif poursuivi par la Direction Générale de la SONAPRA est d'établir à travers ces services une liaison avec les DRE pour l'appui et le suivi des décisions budgétaires et coordonner les activités de l'Audit Interne (AI) et du Contrôle de Gestion (CG). Dans ce cadre, le SACG de la Zone Nord s'est fixé comme objectifs spécifiques de suivre le respect des procédures financières et comptables, de suivre les lignes budgétaires allouées à chaque unité de la zone, de faire le contrôle des biens matériels et des flux financiers.

Ce service a deux (02) sections à savoir : Section Audit Interne, Section contrôle, inspection et suivi budgétaire.

La Section Contrôle, Inspection et Suivi Budgétaire a pour rôle de sécuriser le patrimoine de l'entreprise, de fiabiliser l'information comptable, de porter un regard critique sur les personnes afin de s'assurer qu'elles respectent bien les règles qui leur sont imposées, d'assister les responsables opérationnels dans la réalisation des objectifs financiers et autres, de planifier la budgétisation, d'exécuter le budget, de contrôler et d'analyser les écarts.

Pour atteindre ses objectifs, le SACG –ZN effectue le suivi des procédures financières et comptables. Il doit attirer l'attention de chaque unité sur certaines parties indispensables de la procédure (achat de biens et services, décaissement des fonds etc.) ; faire des séances de travail répétées avec certains Chefs service et Chefs d'usine en présence des agents d'exécution ; faire des fiches au DRE toutes les fois qu'il est nécessaire d'attirer matériellement son attention sur des faits, qui lui auraient été signalés verbalement à maintes reprises.

... A la présentation des caractéristiques

- **Le budget – le plan de travail annuel budgétisé (PTAB)**

L'élaboration du budget est l'œuvre collective de toutes les directions réparties en centres de coûts. La direction comptable et financière (DCF) joue un rôle prépondérant de coordination par l'intermédiaire du service de budget. C'est la DCF qui engage la procédure d'élaboration en faisant soumettre à la signature du Directeur Général (DG) une note de service demandant aux directeurs techniques de leur faire parvenir les besoins en fournitures et matériels. Ce budget est un budget contrat qui tient lieu de loi pour toutes les parties impliquées dans la gestion. Dès réception des besoins ou collecte des informations, le chef service budget les envoie au service approvisionnement pour déterminer leur valeur tout en tenant compte des effets de l'inflation. Ces besoins chiffrés sont renvoyés au service de la DCF. L'évaluation des dépenses ne se fait pas au hasard, elle tient compte des dépenses réalisées à mi-parcours au 30 septembre de l'année en cours.

Le budget de fonctionnement comporte un état détaillé des produits et des charges d'exploitation de la société. Son élaboration comporte trois étapes successives qui sont : l'étape de l'expression des besoins, l'étape de l'évaluation des besoins et l'étape de détermination des objectifs budgétaires. Les besoins ainsi évalués subissent des modifications afin de servir de projet de budget. La DCF effectue des réajustements qui s'imposent afin d'avoir l'équilibre entre les produits et les charges ; corrige les erreurs d'imputation ; fait des recommandations de corrections compte tenu des objectifs arrêtés par la direction générale puis transmis au directeur général pour les amendements.

Quant aux besoins en investissements, ils sont envoyés à la DCF au même moment que les besoins de fonctionnement. En effet, le budget des investissements ou d'équipement est élaboré dans les mêmes conditions de forme et de fond que le budget d'exploitation. L'élaboration du budget d'investissement intervient dans le cadre de l'acquisition des biens ou des installations ayant un caractère durable. Les budgets d'exploitation et d'investissement ainsi élaborés sont envoyés aux commissaires aux comptes et c'est après leurs recommandations que le conseil d'administration (CA) est convoqué. Les membres du CA doivent recevoir ces documents 15 jours avant la date fixée pour la réunion. Les états approuvés par le CA sont ensuite envoyés au Ministère de l'Economie et des Finances. Après avoir reçu les recommandations et corrections de ceux-ci, ces documents sont envoyés au Ministère de l'Agriculture de l'Elevage et de la Pêche pour les soumettre en Conseil des

Ministres.

Pour effectuer le suivi des lignes budgétaires, un tableau de bord nommé « tableau de suivi budgétaire des comptes de charges » est confectionné pour chaque unité (usine, DRE, atelier) et mis à la disposition de chaque comptable pour recenser chaque mois les dépenses effectuées par son unité. La compilation des dépenses par rubrique opposée aux prévisions permet de dégager les pourcentages de réalisation par mois. Les écarts critiques font objet d'une fiche au DRE et au chef d'unité concernée. Le contrôleur de gestion s'occupe aussi des biens matériels et des flux physiques de l'entreprise. Pour un meilleur suivi des biens matériels, des flux physiques et financiers, divers tableaux ont été confectionnés et mis à la disposition des gestionnaires de chaque usine (tableau de suivi des ventes de gas-oil à crédit aux transporteurs et les récupérations effectuées ; tableau de suivi des versements de fonds et des tickets valeur issus des ventes à la caisse DRE par les usines et les reversements faits par la caissière de la DRE à la Banque ; tableau de consommation des carburants (gas-oil, essence etc.) par poste (Groupe, véhicules SONAPRA, privés, engins etc.).

Dans le cadre de l'accomplissement de sa mission, le gouvernement confie à la SONAPRA la coordination de certains programmes spécifiques. Ces programmes concernent souvent le développement de la filière agricole et prennent en compte les opportunités offertes par des partenaires publics et privés nationaux et extérieurs. Les actions prévues dans ces programmes constituent l'ossature du plan de travail annuel budgétisé (PTAB). Le plan de travail annuel budgétisé prend souvent en compte des fonctions comme l'approvisionnement des producteurs en intrants spécifiques, l'appui à l'accompagnement technique des producteurs, l'appui à la valorisation et à la mise en marché des produits agricoles, le suivi-évaluation des actions de promotion des filières agricoles. Sous la supervision du ministère de l'agriculture, de l'élevage et de la pêche, la SONAPRA mène ses activités de développement des filières agricoles conformément aux programmes. Afin de respecter les attentes agricoles, le ministère de tutelle et la SONAPRA élaborent une note de cadrage, une lettre de mission et un contrat de performance. Au travers de ce contrat, les objectifs et les conditions d'exécution du plan de travail annuel sont fixés.

3-3 Cas SONEB

De la pré-institutionnalisation

Créée en octobre 2003, la cellule de contrôle de gestion est chargée de l'élaboration et du suivi budgétaire, du suivi des performances de l'entreprise, de la comptabilité analytique et de la comptabilité des matières. Elle comprend trois services : le service Elaboration et suivi du budget, le service Comptabilité analytique et le service Contrôle des recettes.

Le service élaboration et suivi du budget a pour attributions entre autres : l'élaboration et le suivi du budget de l'entreprise, le suivi de la réalisation des indicateurs de performances retenus au budget et dans le contrat plan, l'élaboration des rapports trimestriels sur l'exécution du budget, le suivi de l'exécution du plan de formation, la confection des tableaux de bord d'exploitation, la préparation des rapports d'activités de l'entreprise, la mise à jour des procédures de gestion de l'entreprise, l'actualisation des procédures internes et des modes opératoires du service.

Le service comptabilité analytique quant à lui, a la charge de la tenue de la comptabilité des matières, le calcul et l'analyse des coûts de l'eau et des prestations, la proposition pour actualisation des tarifs, l'élaboration des rapports trimestriels sur l'évolution des coûts de l'eau et des prestations ainsi que sur la tenue de la comptabilité des matières, la participation à l'actualisation du modèle financier et à l'élaboration du budget, l'actualisation des procédures de la comptabilité analytique.

Le service contrôle des recettes se consacre au contrôle des encaissements sur la base des pièces comptables, au contrôle inopiné des encaissements au niveau de tous les guichets de la SONEB, à la délivrance des notes de crédit, au point mensuel de réalisation des recettes par rapport aux prévisions budgétaires à transmettre au directeur général, au rapprochement bancaire des opérations d'encaissements, à l'actualisation des procédures internes et modes opératoires du service.

... A la présentation des caractéristiques

- **Budget – Contrat d’objectif de performance – Système d’évaluation de performance**

Depuis 2000, le budget programme prend en compte les projets des bailleurs de fonds qu’il faut inclure dans le budget de la SONEB. A cet effet, l’amélioration de l’accès à l’eau potable est une priorité clairement établie dans le document de réduction de la pauvreté et le programme d’action du gouvernement du Bénin. La gestion des ressources en eau représente donc un enjeu important pour permettre de poursuivre le développement économique du pays. Pour y parvenir, le budget programme a été initié et mis en œuvre avec l’appui des bailleurs. Fondée sur les performances, cette réforme permet de faire passer toutes les aides extérieures par le budget de l’Etat. C’est pour cette raison que dans le budget de la SONEB, les projets d’alimentation en eau potable et d’assainissement ont été inscrits et suivis par le département en charge des projets.

Un contrat-plan est réalisé entre l’Etat et la SONEB de manière pluriannuelle. Il est validé par le comité interministériel et transmis à la présidence pour approbation en conseil des ministres. Le contrat-plan permet par la suite d’assigner à chaque directeur central et régional des objectifs précis. Les objectifs sont élaborés dans un contrat d’objectifs de performance. La réalisation des objectifs est soumise à une rémunération équitable ; un rapport mensuel est aussi élaboré au regard des activités réalisées par les structures centrales.

Il faut noter que la SONEB a bénéficié des programmes tels que : EAU I à III, Cotonou phase d’Urgence, huit (8) adductions d’eau villageoise (AEV), partenariat public privé (PPP) lavage des mains, et Programme Pluriannuel d’appui au secteur de l’Eau et l’Assainissement (PPEA). Dans ce cadre du renforcement des systèmes d’alimentation en eau potable, la SONEB a bénéficié de plusieurs financements des partenaires des Pays-Bas, de la Banque Européenne d’Investissement, de la Commission Européenne, de la Coopération Néerlandaise. Parmi les financements, le Programme Pluriannuel d’appui au secteur de l’Eau et l’Assainissement (PPEA) financé par les Pays-Bas concerne cette étude. Les fonds doivent servir à renforcer la capacité de production en eau potable, à renouveler les anciennes conduites d’eau et à créer de nouveaux branchements du système d’approvisionnement en eau potable. Il s’agit de deux financements qui concernent deux phases du Programme

Pluriannuel d'appui au secteur de l'Eau et l'Assainissement (PPEA I de 2007 à 2012 et PPEA II de 2012 à 2015).

La coopération bilatérale entre les Pays-Bas et le Bénin a commencé depuis les années 1972 et elle possède un historique²³. La phase I du PPEA a été exécutée et le rapport a mentionné que : « ...*la phase I n'a pas fait l'objet d'un dysfonctionnement car aucune mauvaise gestion des fonds n'a été constatée par les différentes parties... La phase I ne présente pas une forte relation entre les résultats et la performance d'une part et l'affectation des ressources financières d'autre part...* » (Rapport Septembre 2012 N°2291/MEF/DC/DGB/PPEA du 27/09/2012).

Cette phase I n'a donc pas fait l'objet de la présente étude. Toutefois, dans l'appréciation du processus certaines leçons apprises ont conduit à identifier les facteurs de réussite et les contraintes sur la base des critères principaux d'évaluation que sont : la pertinence, l'impact,

²³ Entre le Bénin et les Pays-Bas, il existe une coopération intensive au service du développement. Cette coopération a commencé dès 1972 et les Pays-Bas ont une Ambassade à Cotonou depuis 1994.

Le Plan de coopération actuel 2014-2017 de l'Ambassade du Royaume des Pays-Bas se concentre sur trois thèmes prioritaires, définis en concertation avec les interlocuteurs béninois : la sécurité alimentaire y inclus le transport rural ; la santé de reproduction et les droits sexuels ; l'eau, l'hygiène et l'assainissement ; la santé de reproduction et les droits sexuels.

Avec des sujets transversaux : le développement du secteur privé, la gouvernance, et le climat.

Dans la perspective de permettre au Bénin d'atteindre les OMD (Objectifs du Millénaire pour le Développement), le Royaume des Pays-Bas fournit depuis 2004 un appui au secteur de l'eau et de l'assainissement. Divers programmes tels qu'EAU I, EAU II et EAU III, 09 AEV, PPPLM, NPT ProfEau visaient, notamment pour les trois premiers, à expérimenter dans le secteur de l'eau l'approche sectorielle, la décentralisation/déconcentration, et l'alignement aux procédures béninoises. Le Programme Pluriannuel d'appui au secteur Eau et Assainissement (PPEA) a été lancé en 2007 pour une période de cinq ans, finalement exécuté sur six années. En 2012, une deuxième phase du programme a été formulée pour une durée de trois ans, ce qui est sujet de cette évaluation externe.

Ces programmes, exécutés par les structures gouvernementales suivant les politiques, stratégies et procédures béninoises, ont permis sur la période 2004-2012 entre autre de :

- Donner accès à l'eau potable à plus d'un million de personnes additionnelles, notamment les populations démunies en milieu rural et urbain ;
- Réaliser plus de 2.600 latrines institutionnelles, donnant ainsi accès à un assainissement adéquat à plus de 130.000 personnes, essentiellement en milieu scolaire ;
- Mettre progressivement en place un cadre législatif et institutionnel de Gestion Intégrée des Ressources en Eau (GIRE), par exemple à travers la loi et la politique nationale de l'Eau et leurs textes d'applications, le premier schéma directeur d'aménagement du bassin de l'Ouémé, le tout premier au Bénin, et des projets pilotes concrets d'illustration de la GIRE ;
- Expérimenter l'exercice effectif et intégral de la maîtrise d'ouvrage communale en dotant toutes les 77 communes de ressources transférées pour un volume global de 4 milliards de FCFA avec en appui un renforcement de leurs capacités ;
- Renforcer les instituts universitaires et de développer des profils spécifiques à l'eau et à l'assainissement dans les curricula universitaires.

l'effectivité, l'efficacité et la durabilité du point de vue institutionnel – organisationnel – social – technique – économique et environnemental.

La définition de ces critères d'évaluation :

- Pertinence : la mesure dans laquelle l'activité est ajustée aux besoins, priorités et politiques des bénéficiaires, du pays partenaire et du pays du donateur.
- Effectivité : le degré auquel les objectifs de l'activité sont atteints et perçus en tant que tels par les bénéficiaires ou attendus d'être atteints dans le proche avenir. Une attention particulière doit être prêtée à la question qui a bénéficié ou bien qui bénéficiera. Des résultats non planifiés devraient également être analysés.
- Efficacité : mesure des résultats ('outputs') qualitatifs et quantitatifs par rapport aux intrants ('inputs'). Ou bien : utilise les ressources les moins coûteuses que possible afin d'atteindre les résultats escomptés.
- Impact : les changements positifs et négatifs produits par une intervention de développement, de façon directe ou indirecte, envisagés ou non, ou bien des effets de substitution.
- Durabilité : la mesure dans laquelle il est probable que les bénéfices d'une activité continuent après que le bailleur se sera retiré.
Autrement dit : dans quel degré seront maintenus les résultats et impacts, ou avec quelle probabilité ils seront préservés pour une période étendue sans appui financier particulier du bailleur de fonds.

Nous avons exposé la pré-institutionnalisation du contrôle de gestion et de ses caractéristiques dans chacune de nos études de cas. Il convient de comprendre ce qu'il en est de son application réelle. L'énoncé managérial associé aux caractéristiques du mode de contrôle allait-il être aussi performé ? Pour aller plus loin, il convient d'analyser les effets observés des dispositifs du mode de contrôle.

4- La découverte des pratiques réelles du contrôle de gestion : les controverses d'une théorisation

Le contrôle de gestion par les résultats est une instrumentation ambitieuse car il s'agissait du meilleur moyen, selon les acteurs de la Banque Mondiale, d'obtenir de meilleurs résultats pour les entreprises publiques béninoises. Pour mettre en œuvre le changement issu du contrôle de gestion par les résultats, il faut la rendre plus simple afin de réussir une large adoption (Greenwood, Suddaby, et Hinings 2002). Dans cette quête de l'adoption, les autorités gouvernementales ont tout mis en œuvre afin d'y aboutir. Après la longue période de privatisation et de dissolution, le reste des entreprises publiques devaient tout mettre en

œuvre pour ne pas être les prochaines à disparaître. La mise en place du contrôle de gestion par les résultats a été la première des conditions pour bénéficier de financements de la part des bailleurs de fonds. Le refus de son implémentation conduit à ne pas obtenir de financements. Chaque entreprise a alors mentionné dans son manuel, l'existence d'un contrôle de gestion axé sur les résultats. Par exemple, nos trois cas d'études ont introduit cette pratique en 1999 ; si le cas SONEB a fait état de cette pratique en 2003, il faut rappeler qu'il était en fusion avec le cas SBEE. L'adoption du contrôle de gestion a connu une large adoption grâce à un mimétisme coercitif. Ce processus d'homogénéisation des pratiques organisationnelles est un mimétisme coercitif lorsque les pressions sont exercées par le gouvernement au travers des lois ou des injonctions d'autres acteurs (la Banque Mondiale en l'espèce) (Scott 1995; Greenwood, Suddaby, et Hinings 2002; Lawrence, Suddaby, et Leca 2009). A cet effet, le gouvernement a mis plusieurs réformes et formations en œuvre dans l'entreprise publique ; au regard du fait qu'elle soit rattachée à leur ministère de tutelle, les programmes ont donc été effectués de manière généralisée.

Nulle part ailleurs que dans l'entreprise publique, ce mythe du contrôle de gestion par les résultats n'a été autant célébré comme une méthode de gestion favorable à une amélioration du développement. En 1999, la réforme budgétaire a été engagée avec son appui au budget programme. Cette réforme, instituée par les entrepreneurs institutionnels, vise à accroître l'utilisation stratégique, efficace et équitable de toutes les ressources publiques dans le but de promouvoir la croissance des entreprises. Les pratiques de contrôle de gestion étaient proposées dans les Documents Stratégiques de Réduction de la Pauvreté²⁴ (DSRP). Ce document a été adopté en Septembre 1999 ; il s'agit d'une nouvelle nomenclature budgétaire conforme aux normes de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africain²⁵ (UEMOA). Pour unifier l'utilisation du budget axé sur le résultat, une loi de finance présentée sous la

²⁴ Les documents de stratégie pour la réduction de la pauvreté sont établis par les pays membres en consultation étroite avec les parties prenantes et les partenaires au développement, y compris les services de la Banque mondiale et du FMI. Actualisés tous les trois ans, avec des rapports d'avancement annuels, ces documents décrivent les politiques macroéconomiques, structurelles et sociales menées par le pays pour appuyer la croissance et la réduction de la pauvreté et ils font état des besoins en financement extérieur et des principales sources de financement.

²⁵ L'Union économique et monétaire ouest-africaine (UEMOA) est une organisation ouest-africaine qui a comme mission la réalisation de l'intégration économique des États membres, à travers le renforcement de la compétitivité des activités économiques dans le cadre d'un marché ouvert et concurrentiel et d'un environnement juridique rationalisé et harmonisé.

forme d'un document unique a été votée. Dans ce document unique, il est introduit la pratique de budgets pluriannuels et sous-tendus par un Cadre de Dépenses à Moyen Terme (CDMT). Les dirigeants sont tenus de fournir à la fin de chaque exercice, un rapport de performance qui est validé par les acteurs. Ce rapport est envoyé à la Chambre des Comptes de la Cour Suprême.

De l'année 2000 à 2005, toutes les entreprises publiques ont généralisé l'utilisation du budget programme ; même leur ministère de tutelle a aussi suivi dans la mise en œuvre de cette réforme. Cette dernière a été dénommée PERAC (Public Expenditure Reform Adjustment Credit). La réforme PERAC se caractérise par l'introduction de nombreuses innovations dans la pratique budgétaire. Ces innovations sont relatives à la démarche de performance, au budget programme, à la planification stratégique, au cadre de dépense à moyen terme, au suivi évaluation. Au travers du budget et des indicateurs de performance, de multiples actions sont entreprises afin d'uniformiser les pratiques de contrôle ; il s'agit des formations, ateliers, symposiums, congrès. Les différentes formations sont effectuées suite à un financement à valider en fin d'exercice ou suite à une présence de potentiels investisseurs. Au cours de ces formations, la présence des pays développés est constamment observée puisqu'ils représentent les bailleurs de fonds.

Tableau 16 : Quelques ateliers sur les programmes de formation

Périodes	Thèmes du séminaire ou de l'atelier	Présence Entrepreneurs institutionnels	Pays	Objectifs
Août 2011	Renforcement des organes de contrôle	NON	-	Création du poste d'Auditeur Interne du gouvernement
Mai 2014	Performance dans le secteur public	OUI (appui financier)	Union européenne	Orientation plus accrue des pratiques de gestion vers les résultats
Juin 2014	Performance dans le secteur public (Suite)	OUI	Union Européenne	Renforcer les capacités

Juillet 2014	Performance et contrôle interne dans le secteur public	Non	-	Harmonisation des pratiques dans le domaine du contrôle
Novembre 2009	Contrôle et performance dans les entreprises et services publics au Bénin	OUI	Royaume Unis (Pays-Bas)	Contribuer à une meilleure gestion des entreprises et services publics
Juin 2011	Renforcement des capacités en vue de la bonne gouvernance	NON	-	Instaurer une nouvelle gouvernance pour un développement réel
Février 2012	Amélioration de l'environnement de contrôle : Rôle des organes de contrôle dans la conduite des politiques nationales	OUI	Royaume Unis (Pays-Bas) Commission Européenne	Accroître l'impact des contrôles sur les performances des entités
Décembre 2011	Coordination des organes de contrôle de l'ordre administratif du Bénin	OUI	Royaume Unis (Pays-Bas) Commission Européenne	Améliorer la contribution des organes de contrôle à une meilleure gestion et utilisation des ressources du secteur public
Août 2011	Importance de la responsabilité des organes de contrôle et de direction	NON	-	Améliorer la gouvernance de l'entreprise publique
Juin 2014	Bonne gouvernance et améliorer la qualité des services publics	NON	-	Améliorer le contrôle interne dans le secteur public

Décembre 2014	Performance des services et établissements publics	NON	-	-Réaliser d'économie lors de l'acquisition des ressources -Réaliser d'efficacité lors de l'utilisation des ressources -Réaliser de l'efficacité lors de l'atteinte des résultats escomptés
Novembre 2007	Culture du contrôle et promotion de la bonne gouvernance	OUI	Pays Bas	Sensibiliser sur l'objectif du contrôle et la bonne gouvernance
Décembre 2007	Renforcement des capacités sur la bonne gouvernance	OUI	Pays Bas	Gestion efficace et efficiente des ressources et affaires publiques
Février 2008	Techniques de contrôle et Audit de performance des budgets-programmes	OUI	Pays Bas	Eviter les dérives par rapport à la gestion des fonds publics
Août 2008	Techniques de prévention et de détection des fraudes	OUI	Pays Bas	Obtenir une meilleure gouvernance, une meilleure efficacité et responsabilisation de la chose publique

Toute la démarche pour la large adoption, la simplification de l'innovation du contrôle de gestion par les résultats ne sont que les préalables pour réussir l'étape de théorisation. Pour

atteindre le succès et obtenir la théorisation, l'innovation a besoin d'être appréhendée comme la solution irrémédiable à l'échec organisationnel constaté et être conforme aux règles, pratiques et valeurs en vigueur. Ainsi, le contrôle de gestion par les résultats en tant que règle, ne doit pas s'écarter des attentes et adéquations de la société (Suchman 1995; Al-Sharif et Bourquia 2011). Les acteurs de l'entreprise doivent donc être convaincus de sa nécessité au problème posé ; c'est cette conviction qui se répercute dans l'usage que chaque acteur fait de la pratique du contrôle de gestion par les résultats.

Dans cette phase cruciale, nous sommes confrontés à une grande difficulté. Dans les procédures, les programmes de formation, les réformes, tout semblait parfait à l'idée de produire les effets attendus. Cependant, les pratiques des acteurs révélaient une autre analyse à l'interne ; l'effet attendu du contrôle de gestion par les résultats véhicule une inacceptation avec les attentes de la société. Malgré les mesures mises en œuvre pour rendre le contrôle de gestion plus perceptible, sa pratique a montré l'absence d'actes performatifs puisque les effets attendus n'ont pas été produits. Pendant le déroulement du processus, les acteurs gouvernementaux et les bailleurs de fonds avaient souligné dans le rapport de l'atelier sis à Addis Abéba en décembre 1994 que ce mode de contrôle semblait sous contrôle. Pourtant, les pratiques managériales ont présenté en permanence des difficultés inattendues. Dans ce rapport écrit, on trouve un énoncé qui explique que :

« ...toutes les recommandations relatives à la clarification des buts et des objectifs, à l'introduction de systèmes de contrôle et de l'amélioration des procédures étaient virtuellement ignorées au niveau de l'application par les acteurs... Les mesures et les réformes des années 1980 ont été controversées... » Rapport de l'atelier sis à Addis Abéba en décembre 1994.

En outre, les mesures innovantes, que les entrepreneurs institutionnels ont voulu mettre en œuvre, n'ont pas été suivies dans les pratiques ; le système d'incitation et d'encouragement a été arrêté à l'étape du discours ; l'autonomie des dirigeants dans leur conduite des activités a été tenue au discours sans que les acteurs n'aient une liberté pour agir ; le système d'objectifs négociés et les méthodes de planification n'ont pas été respectés. C'est ainsi que les cas étudiés ont présenté les attentes infructueuses du mode de contrôle par les résultats. Dans nos entretiens réalisés, on pouvait noter :

« ...Les activités évoluent à reculons car les problèmes, que le contrôle de gestion vient déceler et régler, ne sont jamais éradiqués... Les problèmes que les dirigeants veulent régler en mettant en place le contrôle de gestion existent toujours... » Agents Cas SBEE.

« ...Même si nous n'exécutons pas les tâches du contrat de performance ou autres, les écarts seront constatés de toute manière... » Contrôleur de gestion Cas SONAPRA.

Les pratiques demeurent inexécutées par les acteurs comme si le mode de contrôle n'est pas accepté dans l'entreprise publique. Cette nouvelle idée du mode de contrôle par les résultats devait répondre à un problème, mais visiblement il y a un rejet des acteurs. Tant que l'étape de la conviction de l'idée du mode de contrôle par les résultats n'est pas perçue comme la solution au problème posé, il est impossible de parvenir à l'institutionnalisation. Les acteurs considèrent que leurs dirigeants acceptent les mesures pour bénéficier des financements. En conséquence, les responsables de contrôle de gestion des cas étudiés soulignent :

« ...Nous ne pouvons pas dès le départ nous opposer aux réformes étatiques. Mais la seule chose à faire est, de ne pas réaliser les recommandations de cette gestion afin de montrer qu'il s'agit d'une perte de temps. Lorsque les partenaires amènent de nouvelles manières de faire, avec la mise à disposition d'un financement, les autorités ne peuvent qu'accepter... Les dirigeants de l'entreprise sont seulement convaincus que le contrôle de gestion axé sur le résultat permet d'obtenir les financements. C'est la seule chose, qui est importante pour que l'entreprise fonctionne... ». Contrôleur de gestion Cas SBEE et Agents de la caisse.

Pour répondre à la question de savoir si le mode de contrôle en tant qu'acte écrit pouvait parvenir à être performé, il faut s'assurer que les effets attendus soient produits. Si les actes performatifs sont difficilement observables lors du séjour dans les cas étudiés, les effets sont perçus dans les propos des acteurs de nos cas étudiés.

« ...Lorsqu'il y a des dysfonctionnements, les autorités nous envahissent avec le contrôle de gestion alors que son intervention après les actes de scandales financiers n'a plus aucun sens... » Responsable du budget Cas SONAPRA.

« ...A quoi sert le contrôle de gestion, si les scandales ne peuvent-être décelés avant qu'ils ne se produisent ? ... » Chef commercial Cas SBEE.

« ...En cas de soupçons ou d'irrégularité, l'attention est attirée et le contrôle s'intensifie... Le responsable du contrôle de gestion devait anticiper sur ces événements et les empêcher de se produire... » Chef d'agence Cas SBEE.

« ...Que vaut le contrôle de gestion puisque les manœuvres financières se produisent toujours malgré que les mesures aient été mises en œuvre... » Responsable magasin Cas SBEE.

Comme l'affirment Greenwood, Suddaby, et Hinings (2002), la théorisation correspond à une élaboration de la chaîne de cause à effet. Pour la réaliser, la théorisation implique le constat d'un échec organisationnel et la justification d'une innovation comme la solution irrémédiable au problème. Il est important de rappeler que les auteurs qui s'intéressent aux phénomènes d'institutionnalisation précisent, qu'il y a innovation lorsqu'une nouvelle idée est introduite dans l'organisation. La présente recherche ne s'oriente donc pas, dans le sens des travaux menés sur l'innovation managériale. Dans le cas d'espèce, le mode de contrôle introduit pour améliorer la gestion de l'entreprise publique n'a pas pu résoudre le problème posé. L'effet produit par ce contrôle de gestion par les résultats n'a pas permis d'améliorer les conditions de l'entreprise publique. Tels que le soulignent Orlikowski et Iacono (2001), l'inopérance est la déconnection d'un modèle de ses pratiques réelles. Le mode de contrôle instauré dans l'entreprise publique est alors sur les écrits apparents ; mais son application demeure vide et sans effet (Richard 1992; Godener et Fornerino 2005; Husser 2010; Bertrand et Mévellec 2004).

Conclusion de la section 2

Cette section a focalisé l'attention sur les contours du contrôle de gestion dès son introduction dans les entreprises publiques. Le mode de contrôle est donc caractérisé par un contrat plan, un budget et son suivi, une évaluation des performances et les moyens d'incitation. Au travers de ce mode, les objectifs sont fixés, les progrès sont enregistrés ainsi que les capacités à atteindre des résultats satisfaisants. Pour son effectivité, il a été demandé l'intervention de l'Association Internationale de Développement, une assistance installée par la Banque Mondiale. Cette association comprend aussi bien les consultants extérieurs que les techniciens et gestionnaires résidents. Ainsi, cette phase de pré-institutionnalisation du contrôle de gestion vise à orienter les entreprises publiques vers une vocation commerciale. Leur rôle est donc d'assurer le développement du commerce et la sauvegarde des intérêts nationaux. Le contrôle de gestion prône alors le libéralisme économique comme la voie de développement.

Nous avons mis l'accent sur les caractéristiques du contrôle de gestion. Le contrôle de gestion doit émerger, convaincre les acteurs de sa nécessité pour améliorer la gestion afin de produire les effets escomptés. Pour y parvenir, il a été présenté la manière dont les acteurs ont appliqué ce système de contrôle de gestion. A cet effet, le contrat plan, le budget et les systèmes d'évaluation de la performance ont été largement diffusés au travers des séminaires, des ateliers et des formations. Le contrôle de gestion est donc adopté par l'ensemble des entreprises publiques. Néanmoins, la pratique réelle reflète tout le contraire car cette innovation du contrôle de gestion n'a pas convaincu les acteurs comme étant l'idéal moyen de développement. Il est important de rappeler que les auteurs qui s'intéressent aux phénomènes d'institutionnalisation précisent, qu'il y a innovation lorsqu'une nouvelle idée est introduite dans l'organisation. La pratique de contrôle de gestion met en exergue une absence des effets attendus de chacune des caractéristiques que nous avons matérialisées au travers des propos.

Cette absence des effets attendus du contrôle de gestion amène à appréhender toute la difficulté de la théorisation de ce mode de contrôle. Les effets produits ont donc été contradictoires aux actes écrits ; ce que nous avons énoncé à priori comme de l'inopérance.

Conclusion du chapitre 4

L'aspect macro de cette analyse amène à constater que le contrôle de gestion au sein des entreprises publiques est le fruit de plusieurs éléments. A la lumière du cadre d'interprétation, ces éléments représentent le changement de régime – l'instabilité politique – l'absence de ressources financières – une dépendance vis – à – vis des bailleurs de fonds. Ces éléments macro-économiques et politiques constituent des secousses ayant bousculées l'entrée d'un nouveau mode de contrôle dans les entreprises publiques. Ainsi, l'absence de ressources étatiques pour soutenir les entreprises publiques oblige à recourir aux bailleurs de fonds ; l'instauration du mode de contrôle par les résultats conditionne la mise à disposition des ressources financières. Le contrôle de gestion par les résultats représente alors la logique institutionnelle du marché à faire émerger ; cette logique se substitue donc à la logique coloniale et de l'Etat précédemment instauré.

Par ailleurs, le mode de contrôle par les résultats prend en compte, au niveau micro, les caractéristiques suivantes : le système de planification, le système budgétaire et son suivi, le système d'évaluation et d'incitation. Si tout a été mis en œuvre pour leur diffusion massive, cela n'a pas été le cas dans l'application par les acteurs. Ce mode de contrôle a été bloqué dans les pratiques ; il n'a pas convaincu les acteurs d'être la solution la plus appropriée au développement des entreprises publiques. Il a ainsi fait preuve d'une considérable inapplication, une inopérance de la nouvelle pratique. Le processus d'institutionnalisation est bloqué à l'étape de théorisation puisqu'il s'agit de la phase cruciale nécessaire à l'institutionnalisation. Malgré une homogénéisation du contrôle de gestion par toutes les entreprises, les acteurs ne sont pas convaincus de la nécessité de s'appareiller de ce mode de contrôle.

Pour mieux s'en convaincre, nous allons creuser plus loin dans le prochain chapitre, en décomposant le niveau micro en actes et en discours ; les actes performatifs des acteurs seront rapprochés des aspects ostensifs. Le découplage entre les pratiques et les discours autour du contrôle de gestion est exposé dans le prochain chapitre. Cette orientation se fonde sur le fait que le processus emprunté par le mode de contrôle prend appui sur les règles, les pratiques et les valeurs. Comme convenu dans le cadre d'interprétation, nous allons décomposer les pratiques en aspects ostensifs et performatifs. Ces pratiques ne sont

pas les seules à être questionnées ; les valeurs sont aussi appréhendées. Ainsi, nous allons comprendre ce qui rend inopérant ce mode de contrôle par les résultats.

CHAPITRE 5 : L'ECHEC DU CONTROLE DE GESTION PAR LES RESULTATS : UNE INCOHERENCE ENTRE LE MODE DE CONTROLE ET LES VALEURS ORGANISATIONNELLES

Section 1 : Absence de conformité entre les pratiques et les discours du contrôle par les résultats

Section 2 : Incohérence entre les valeurs organisationnelles des entreprises publiques béninoises et le contrôle de gestion par les résultats

Conclusion du chapitre 5

CHAPITRE 5 : L'ECHEC DU CONTROLE DE GESTION PAR LES RESULTATS : UNE INCOHERENCE ENTRE LE MODE DE CONTROLE ET LES VALEURS ORGANISATIONNELLES

Le présent chapitre expose d'abord l'absence de conformité entre les pratiques et les discours du contrôle par les résultats. Il s'attache ensuite à montrer l'existence d'une incohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles. A cet effet, nos cas d'étude se focalisent sur une décomposition du niveau micro, qui consiste à étudier les actes et les discours du mode de contrôle pour mieux comprendre le blocage à l'étape de la théorisation. Pour cela, la pratique décomposée en actes et en discours (Burns et Scapens 2000; Feldman et Pentland 2003) permet de mieux cerner l'inopérance de ce mode de contrôle. Ainsi, la section 1 expose les situations de découplage du mode de contrôle que nous avons pu saisir entre les discours et les pratiques des acteurs des entreprises publiques béninoises. Le découplage a donc été abordé au regard de chaque caractéristique des pratiques de contrôle par les résultats.

Par ailleurs, selon le cadre interprétatif élaboré (dans le chapitre 2), nous allons questionner non seulement les normes et les pratiques, mais aussi les valeurs. A cet effet, sur la base de la matrice de cohérence élaborée avec le cadre des valeurs de McDonald et Gandz (1991), nous allons questionner les valeurs afin de mieux comprendre le blocage à la théorisation. De ce fait, la section 2 explore le défaut de cohérence entre le mode de contrôle par les résultats et les valeurs organisationnelles présentes dans les entreprises publiques béninoises. Le mode de contrôle par les résultats se présente donc comme un échec dans l'entreprise publique béninoise, car les analyses ont fait émerger d'autres modes de contrôle cohérents avec les valeurs organisationnelles.

Section 1 : Absence de conformité entre les pratiques et les discours du contrôle par les résultats

Le découplage est perçu par Weick (1995) comme étant la dissociation de l'image externe de l'organisation de son fonctionnement interne ; l'organisation adopte un nouvel outil mais ne change pas ses pratiques organisationnelles. Cette étude vise plus loin en prenant la

routine au travers des actes et discours ; le découplage se présente comme étant non seulement une dissociation de l'image externe et de son fonctionnement réel mais aussi entre les pratiques et les discours du mode de contrôle introduit.

Au regard du mode de contrôle par les résultats, la présente section interprète le découplage entre les pratiques et les discours. Les caractéristiques du mode de contrôle par les résultats rendent compte des aspects performatifs et ostensifs des acteurs du mode de contrôle. A cet effet, ce contrôle de gestion par les résultats repose sur un système de direction par objectif réalisé au travers du contrat d'objectif de performance (1), le système budgétaire et son suivi mis en œuvre au travers d'un budget (2), le système d'évaluation des performances et d'incitation au travers des indicateurs de performance et du tableau de bord (3).

1- Les situations de découplage du système de direction par objectif

Si les caractéristiques du mode de contrôle sont bien mentionnées, le modèle de pensées et d'actions adopté par les auteurs Burns et Scapens (2000) mérite une attention particulière afin d'éviter les pièges (March 1991). Selon chaque caractéristique considérée, le modèle d'actions répétitives et reconnaissables porté par les acteurs est précisé (Feldman et Pentland 2003). Cela passe donc par l'ostensif qui généralise et correspond au discours pendant que le performatif reflète la mise en œuvre, l'acte. Par surcroît, l'acte performatif est constaté et l'acte oral qui découle du discours apparaît dans le principe car il accompagne la règle.

Dans l'étude de la SBEE, le système de direction par objectif est nommé, comme nous l'avons déjà souligné, le contrat d'activité périodiquement négociable (CAPN). Pour comprendre la règle autour, ce contrat est un outil fondamental de mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise. Le ministre de tutelle, le directeur général et les directeurs régionaux fixent la stratégie générale ; le panier d'actions de mise en œuvre stratégique est instrumenté par le portefeuille des CAPN de l'entreprise. Le contenu des contrats d'activité périodiquement négociable (les couples objectifs-moyens) reflète en particulier la nature des choix stratégiques majeurs effectués par l'entreprise, en travaillant au niveau d'actions beaucoup plus fines. Les composantes fonctionnelles de la stratégie se reflètent dans les plans d'actions prioritaires des directions fonctionnelles (financière, commerciale, marketing, ressources humaines, industrielles...). Sur cette base du contrat d'activité

périodiquement négociable, les directeurs régionaux et les divers responsables réalisent celui de chaque région et à l'échelle de chaque responsable et employé. Par ce moyen, il souhaite que la stratégie soit ancrée au plus profond de chaque individu de l'entreprise. Les objectifs du CAPN sont fixés pour une période identique à celle du plan d'actions, à savoir six mois et recomposés à la fin de chaque semestre. Ils sont renouvelés à cette échéance pour tenir compte de l'évolution de la stratégie de l'entreprise, de la situation de l'équipe et des projets de la personne.

Quant à la performativité, les activités du contrat d'activité périodiquement négociable sont difficiles à saisir pour un observateur externe qui n'est pas intégré dans les grandes instances où les objectifs sont fixés. Malgré cette difficulté, le CAPN semblait bien utilisé et rien ne semblait empêcher sa réalisation. Cependant, ce n'est pas l'objectif en lui-même qui cause problème. Mais, ce qui semble constater une dissociation, c'est la synergie et la faisabilité des objectifs qui sont négociés de même que les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs. Pour souligner l'acte ostensif qui en découle et cause son apparence, les responsables n'ont pas obtenu les moyens nécessaires pour l'accomplissement des objectifs préalablement fixés. C'est ainsi que l'adjoint du contrôleur de gestion de la région Borgou Alibori précise dans son discours que :

« ... les moyens pour réaliser les objectifs définis dans le contrat ne sont même pas mis à notre disposition ; comment pouvons-nous le mettre en œuvre ? Ce défaut principal de notre entreprise réduit la performance qu'elle devrait connaître. La région couvre plusieurs agences et le suivi des activités est très difficile pour le responsable du contrôle de gestion... ».

Selon l'extrait ci-dessous du contrat d'objectif de performance, le chef de contrôle de gestion n'a pas pu réaliser les objectifs comme convenus ; le timing recommandé n'est pas conforme avec les actes posés par les responsables de contrôle de gestion. Pour confirmer le défaut de réalisation des actes performatifs qui découlent du contrat d'activités périodiquement négociable, le chef d'une agence de la région souligne dans ses propos discursifs que :

« ...le CAPN n'a pas été mis en application malgré qu'il soit bien élaboré ; le défaut de moyen a contribué à mettre en veilleuse ce contrat. C'est une réalité même si dans les notes de services et les documents internes, le contrat est présent dans les écrits... ».

Tableau 17 : Extrait du Contrat d'objectif de Performance de la cellule de contrôle de gestion

N° d'ordre	Activités à mener	Objectifs	Moyens	Echéance	Acteurs	Timing
1	Imputation	Suivi budgétaire	Micro-Ordinateur	Dès présentation de la pièce	Chef cellule contrôle de gestion	Chaque jour ouvrable
2	Contrôle des guichets et caisses	Réduction des malversations	Carburant Véhicule	Sans délai	Tous les agents de contrôle de la région	Chaque jour ouvrable
3	Contrôle dans les bordereaux	Réduction du taux d'impayés	Carburant Véhicule	Sans délai	Tous les agents de contrôle	Chaque jour ouvrable
4	Contrôle dans les magasins	Faire le point des compteurs et des disjoncteurs, des fournitures de bureau	Fonds de paiement pour les manœuvres	Fin de chaque mois	Tous les agents du contrôle	Chaque fin de mois
5	Rapport statistique mensuel	Renseigner la direction générale des activités menées courant du mois	Rapport de tous les services techniques et commerciaux	La date 05 de chaque mois	Chef cellule contrôle de gestion	Date 10 de chaque mois
6	Participation au relevé de la SBEE et de la Centrale Electrique du Bénin	Savoir-faire ce type de relevé	Carburant Véhicule	Deux fois par an	Chef cellule contrôle de gestion	Juin Décembre

7	Relevé par échantillonnage dans les bordereaux	Contrôle des releveurs pour le relevé dans les bordereaux	Bordereaux de relevé Véhicule Carburant	Toutes les fins du mois	Tous les agents de contrôle	Vers les 30 du mois
---	--	---	---	-------------------------	-----------------------------	---------------------

Source : Données de la SBEE

Dans le cas de la SONAPRA, le ministre de l'agriculture, de l'élevage et de la pêche élabore le contrat d'objectif avec le directeur général. A son tour, le directeur prend appui sur ce contrat d'objectif pour établir avec les directeurs régionaux d'exploitation le plan de travail annuel budgétisé. Chaque programme de développement de la filière agricole est décrit dans ce plan ainsi que les actions prévues. Comme par exemple, au cours de l'année 2010 et au-delà de l'activité régulière de coton, il y a deux programmes qui ont été réalisés : le programme spécial d'installation des jeunes dans l'agriculture (PSIJA) et le programme national de promotion des filières agricoles (PNPFA). Durant cette année, la SONAPRA s'occupe alors prioritairement de la culture du riz et du maïs, des cultures maraîchères et de la volaille. L'avantage de ce plan de travail annuel pour un observateur extérieur est la possibilité d'avoir eu accès aux rapports effectués par les responsables.

Chaque action comporte la dimension ostensible qui devait orienter dans la démarche ; cet équilibre permet que l'action puisse jouer son rôle, un changement (Hasselbladh et Kallinikos 2000). Malgré cela, les actes effectués ne sont pas reliés au discours pour produire l'effet souhaité (Lawrence, Suddaby, et Leca 2009). A cet effet, sous la supervision du contrôleur de gestion l'un des objectifs du programme, considéré comme la règle demande : « ...la mise en place de mécanismes sécurisés d'approvisionnement en facteurs de production et d'appui technique... »

En plus, le résultat attendu précise que :

« ... les investissements dans le secteur agricole seront renforcés ; la mise en œuvre d'une politique d'appui aux acteurs pour la mise en place d'investissements adéquats nécessite plusieurs actions... ».

Comme l'une des actions associées à cet objectif et ce résultat, nous avons :

« ...l'appui pour la réfection de 5 magasins et la construction de 15 aires de séchage des produits agricoles (riz et maïs) ... ».

Les aspects discursifs sont bien élaborés dans la règle, qu'en est-il des actes performatifs qui devaient l'accompagner ? Un découplage est constaté dans la pratique puisque, bien que le détail des activités soient mentionnées, le contrôleur de gestion explique dans son rapport que :

« ... les mesures de protection (réfection de magasins et construction d'aires de séchage) des stocks de riz et du maïs n'ont pas été réalisées. Les produits stockés ont été envahi par l'eau suite aux inondations de la commune... ».

Le contrôleur se retourne contre son supérieur hiérarchique, le directeur régional d'exploitation en affirmant que :

« ...plusieurs objectifs sont bien précisés dans le plan de travail annuel au regard du contrat de performance mais ils ne sont jamais réalisés. On se demande pourquoi les actions ont alors été prévues et détaillées. Malgré que le dossier soit prêt pour le lancement de certaines actions, il fallait l'accord du directeur. Malheureusement, ce n'est pas leur priorité le respect des objectifs du contrat d'objectif de performance... ».

Nous remarquons alors que les actes performatifs censés accompagner la règle n'ont pas été tenus. Pourtant le discours des actes écrits, tels que les précisions de l'objectif et du résultat attendus, n'a pas été performé. Le découplage entre les discours et les pratiques renforce la destruction du mode de contrôle adopté car Lawrence, Suddaby, et Leca (2009) ont bien souligné qu'en cas de décalage, le changement mène soit vers un développement ou soit vers une destruction. Dans les deux cas SBEE et SONAPRA déjà exposés, le découplage a montré une volonté dans la mise en œuvre d'un changement menant à la destruction du système de direction par objectif au regard du contrat d'objectifs de performance.

Pour soutenir encore cette orientation de destruction, le cas SONEB²⁶ vient renforcer les faits de découplage. Sur la base d'un contrat plan, signé entre le directeur général, les directeurs régionaux et de chaque centre, des objectifs ont été élaborés. Malgré cela, la mise

²⁶ Pour rappel : Dans ce cadre du renforcement des systèmes d'alimentation en eau potable, la SONEB a bénéficié de plusieurs financements des partenaires des Pays-Bas, de la Banque Européenne d'Investissement, de la Commission Européenne, de la Coopération Néerlandaise. Parmi les financements, le Programme Pluriannuel d'appui au secteur de l'Eau et l'Assainissement (PPEA) financé par les Pays-Bas concerne cette étude. Les fonds doivent servir à renforcer la capacité de production en eau potable, à renouveler les anciennes conduites d'eau et à créer de nouveaux branchements du système d'approvisionnement en eau potable. Les deux financements concernent deux phases du Programme Pluriannuel d'appui au secteur de l'Eau et l'Assainissement (PPEA I de 2007 à 2012 et PPEA II de 2012 à 2015).

en œuvre du contrat plan selon le plan de travail annuel met en exergue une appréciation très insuffisante. Même s'il est difficile pour l'observateur externe d'accéder aux faits, un agent de l'entreprise a dénoncé le 20 avril 2015, le défaut de performativité des actions dans une lettre ouverte au président de la république et aux bailleurs de fonds. Ainsi, il faut prendre connaissance des aspects discursifs contenus dans les principes des faits soulignés ; on a constaté que les objectifs du plan de travail n'ont pas été exécutés conformément aux programmes d'actions prévues, et la performativité des actes présente un décalage avec les discours car d'autres actions n'ont aucune liaison avec l'activité prévue. Par exemple, la livraison des consommables informatiques n'a pas été prévue au programme de travail annuel et elle n'a aucun lien avec l'approvisionnement en eau potable, pourtant sa livraison est faite et au regard des prix surestimés :

« ...disques durs de 500Go à 725 000 FCFA l'unité... d'un GPS à 3 000 000... », de plus, « ...des travaux de réfection des bureaux sans l'existence des documents justificatifs... ».

En outre, il faut noter dans cette lettre que les actions prévues ne sont pas réalisées, pourtant les dépenses ont été engagées et liquidées :

« ...la tranche annuelle de 2014, soit un montant de 3,7 milliards de francs CFA a été prévu dans le plan de travail annuel harmonisé avec le comité de pilotage mis sur pied. L'ensemble des opérations porte sur des dépenses engagées et liquidées pour des offres de services non réalisés... ».

De plus, le rapport de la SONEB en 2015 affirme une contradiction en précisant que les projets ont été réalisés :

« ...quatorze (14) forages ont été exécutés dans la région de Djougou et deux (02) à Tanguiéta... Le contrôle et la surveillance des travaux d'exécution des forages dans les localités sont achevés... ».

Par ailleurs, la lettre ouverte au président de la république, l'agent dénonce que : *« ...parmi les forages prévus au profit de la région de Djougou profitent au village de Matéri (05 forages prévus) et de Toucoutouna (05 forages prévus) ; mais seul un (01) seul a été effectivement réalisé à Matéri et trois (03) à Toucoutouna... ».*

Au regard des investigations de la presse et de la population (chefs quartiers, délégués et autres), *« ...aucun forage n'a été réalisé entre 2013 et 2015 ; seuls les forages du premier programme PPEA-I ont été réfectionnés et badigeonnés...Les bailleurs de fonds peuvent venir nous interroger directement et ils découvriront la véracité des faits... ».*

L'absence de liaison, le défaut de conformité entre le discursif et le performatif conduit le système de direction par objectif sur une pente de destruction au regard de Lawrence, Suddaby, et Leca (2009). Ce système vise à définir le type de résultat attendu de chaque participant de l'organisation. Malgré que l'aspect ostensif soit bien élaboré dans les règles, les pratiques n'ont pas été performées afin de produire les effets attendus, un résultat. Qu'en est-il des autres caractéristiques du mode de contrôle par les résultats ?

2- Les situations de découplage du système budgétaire et de son suivi

Le découplage du système budgétaire conduit-il aussi à un changement vers la destruction du mode de contrôle ? Nous allons donc retracer la manière dont le budget présente un décalage.

Dans le cas de la SBEE, le premier point est la participation à l'élaboration du budget. Comme l'affirment Giraud et al. (2009) et Berland et De Rongé (2016), le budget est réalisé en collaboration avec les managers et la hiérarchie. C'est ce qu'on constate dans les documents de la SBEE précisant que l'élaboration du budget est validée au niveau de chaque région en étroite collaboration avec les agences concernées ; ce n'est qu'après cette étape que l'information remonte à la direction. Pourtant les actes performatifs qui devaient en découler ne sont pas conformes puisque les agents techniques accusent les responsables budgétaires de ne pas les associer à l'élaboration budgétaire :

« ...nous sommes des agents techniques, nous n'avons rien à y voir avec leur élaboration du budget ; c'est sûrement pour cette raison que les responsables ne viennent pas nous informer pour qu'on puisse présenter nos besoins réels... ».

Dans le même temps, les responsables renforcent ce défaut de performativité en soulignant que leurs employés ne sont pas disponibles pour le respect des dates :

« ...sous le prétexte qu'ils sont surchargés par leur tâches, les courriers ne sont même pas lus ; alors on procède à l'élaboration du budget en s'inspirant de leur besoin antérieur... ».

Les responsables en charge de l'élaboration budgétaire précisent aussi, qu'il est parfois difficile de retrouver les agents techniques et de travailler avec eux sur les budgets parce qu'ils sont très sollicités sur le terrain ; ces agents techniques nous rappellent souvent que,

« ...le budget, c'est seulement l'affaire des financiers, pourvu qu'il ne manque pas de disponibilités après... ».

Cependant, le défaut de performativité au cours de l'élaboration budgétaire a été observé durant notre présence dans le cas SBEE. Au 06 Janvier de l'année 2015, la dotation en carburant prévue au budget 2015, et qui figure pour un montant de 1 400 000fcfa, est négatif de 800 000fcfa. Pour ce budget 2015, la ligne prévue pour les missions des agents techniques est déjà négative dès le premier jour ouvrable de l'exercice ; l'écart négatif d'une ligne qu'on doit entamer dès le 01/01/ de l'exercice en cours. L'élaboration budgétaire n'a donc pas tenu compte des besoins réels des acteurs techniques. En conséquence, le budget est bien élaboré sans la participation réelle des acteurs concernés alors que le principe d'élaboration prévoit un budget général avec la collaboration de chaque acteur. Par ailleurs, l'adjoint du contrôleur de gestion en justifiant ces faits précise que l'entreprise ne respecte pas souvent tout ce qui est écrit dans les documents de procédure.

« Le planning et la procédure tels que décrits, ne sont jamais respectés au niveau des Directions Régionales et Centrales... » Propos de l'adjoint du contrôleur de gestion.

Le second point de découplage concerne la manière dont les lignes budgétaires sont affectées après la réalisation des missions. Pour le calcul d'une mission, le problème ne se pose pas puisque la règle est bien énoncée. La formule de calcul existe en fonction de la distance à effectuer. Cependant, le contrôleur de gestion, le chef-service aux affaires financières et le directeur ont souvent été en désaccord concernant les ressources accordées aux personnels en mission au regard de la ligne budgétaire de la dotation en carburant. Le directeur demande souvent d'arrondir les sommes au lieu de tenir compte du prix donné par le principe.

« Pour 3500f, le directeur suggère de mentionner 5000f puisqu'il n'y a pas de ticket valeur de 3500f. Malgré le désaccord du contrôleur, le directeur intime l'ordre d'exécuter le paiement des 5000f ». Contrôleur de gestion de la région.

Ce n'est qu'à cette condition que le directeur régional signera la mission à effectuer. Le contrôleur s'obstine mais il finit par donner l'aval au chef service aux affaires financières

car les missions concernent des pannes d'énergies urgentes. Le contrôleur de gestion a donc laissé le principe de calcul pour tenir compte de la suggestion du directeur afin d'obtenir sa signature. Par ailleurs, la situation devient compliquée si l'affectation des ressources concerne les arriérés ; aucun texte ne précise dans quel ordre il faut effectuer la régularisation. Dès la réception de la dotation mensuelle des frais de mission, la partie correspondante aux frais de mission est distribuée aux agents ayant effectué des activités de mission. Cette répartition se fait en fonction des urgences réalisées et le contrôleur de gestion de la région procède par tâtonnement.

« ...Puisque les dotations attribuées ne couvrent jamais les attentes, je procède par tâtonnement et je sou mets à l'avis du directeur général... » Propos du contrôleur de gestion de la région.

Ainsi, pour la dotation du mois de janvier 2015, les directives sont mises en œuvre en fonction des exigences du directeur régional.

« ... Nous avons des missions de plus de deux années impayés, parfois les agents sont déjà à la retraite. Lorsque j'ai ordonné la libération des frais de mission des agents n'étant plus dans la région – des agents admis à la retraite – des agents dont le montant est moindre, le directeur veut que ses frais de missions soient prioritaires. J'ai aussi proposé qu'un minimum soit laissé pour les missions urgentes, et dont les décaissements de fonds sont immédiats. Ainsi, les arriérés de chaque agent seront payés... » Propos du contrôleur de gestion de la région.

Le directeur régional a validé les consignes de paiement des frais de mission mais il précise qu'on doit lui verser toutes ses missions impayées avant qu'il appose sa signature.

« Avant que je ne signe mes frais de missions doivent être payés ; je dois donc voir mon nom qui figure avec tous mes arriérés » Propos du directeur régional.

Les consignes du directeur régional ont été respectées avant la transmission de la fiche définitive au service financier, au risque de créer un conflit avec le directeur. Le contrôleur de gestion se retrouve souvent dans une situation délicate à chaque fois parce que les frais de missions ne couvrent jamais les missions prévues. Ainsi, ce responsable du contrôle de gestion précise :

« ...Je me demande quel agent payé au détriment de quel autre agent. Il m'est arrivé que certains agents admis à la retraite soient déjà décédés. J'ai dû me rapprocher des familles pour qu'un représentant vienne rentrer en possession des fonds... » Propos du contrôleur de gestion.

En troisième lieu, le découplage est constaté sur le logiciel mis en place pour recouvrer les recettes concernant les factures. La mise à disposition de l'énergie électrique pour la consommation de la clientèle est soumise à un paiement mensuel d'une facture. Certaines régions difficiles d'accès ne sont pas pourvues de logiciel pour le suivi et l'informatisation des encaissements, il ne s'agit pas de découplage. Mais il s'agit de manque de ressources pour assurer l'existence des moyens de travail. L'écart entre le performatif et l'ostensif est constaté dans le logiciel installé dans les régions. Son changement successif vise une amélioration du rendement des factures reçues.

Mais ce logiciel mis à la disposition de la caisse, laisse un écart considérable. Lorsque le client s'acquitte de la somme due, des irrégularités se présentent. Nous les soulignons parce le problème n'est pas seulement posé à l'interne. Il fait suite aux plaintes successives des clients qui se retrouvent avec des quittances payées qu'on leur repositionne souvent. Le système avait bien transmis la quittance de paiement. Cela met en situation de manipulation le caissier qui reçoit des demandes d'explications pour un système qu'il ne contrôle pas, mais exécute les indications auxquelles il a été formé.

Ainsi, une note de service mentionne l'un des cas :

« Nous avons l'honneur de vous rendre compte de ce qui suit.

Nous constatons la récurrence de doubles paiements de factures de consommation d'énergie électrique, effectués dans un même guichet à l'agence de Parakou, annexe de kpébié.

C'est le cas de Monsieur T, abonné TX, numéro de police TXX qui a payé un montant Y pour sa facture de consommation d'énergie électrique, du mois de Janvier 2012, le 29 Mars 2012, au guichet de kpébié, tenu par Madame LL.

Alors que cette facture est censée ne plus apparaître à ce guichet du fait de son règlement et de la quittance qui a été délivrée au payeur, portant comme solde restant dû zéro franc au 29/03/2012, la même facture a été repositionnée quelques jours après et a fait l'objet d'un nouveau règlement le 23 avril 2012.

Face à ce dysfonctionnement dont les conséquences risquent de nous surprendre, nous suggérons que le Chef cellule informatique déjà informé de plusieurs cas similaires, intervienne promptement pour corriger cette faiblesse qu'affiche notre système d'encaissement.

Ainsi, l'image de la SBEE, ne sera pas écorchée par ces doubles paiements exigés à nos clients pour corriger une situation qui dénote les efforts quotidiens faits envers la clientèle.

Aussi, les remboursements autorisés pour régulariser ladite situation amenuisent sensiblement les dotations allouées à la Région pour ses dépenses courantes ».

Un logiciel qui est censé traduire l'accomplissement d'un objectif fait mention d'un défaut de performativité quelques mois après. Alors que les dirigeants ont fait l'éloge dans leur discours lors de l'installation de ce logiciel. En 2011, le logiciel qui était utilisé était « SAGE CONTACT ». La plupart des anciens caissiers que nous avons rencontrés lors de nos entretiens ont affirmé que c'était le meilleur logiciel. Il fallait l'actualiser, augmenter la capacité de stockage de données en fonction de la croissance de la clientèle et étendre le réseau à toutes les régions. Mais les chargés de la caisse ont compris qu'à l'arrivée de chaque directeur général, il veut apporter sa touche particulière.

« Puisque chaque directeur doit montrer sa touche en changeant ce que son prédécesseur a fait, nous sommes en perpétuel changement de logiciel de caisse. On nous forme chaque fois qu'un nouveau directeur vient avec son soi-disant meilleur logiciel » Propos d'un ancien caissier nommé chef d'agence.

« Nous avons fait chaque fois un rapport sur les constats de ce logiciel utilisé depuis 2011. Mais jamais les remplaçants du directeur général qui l'ont mis en place, n'ont voulu l'améliorer. Ils ont préféré accumuler les insuffisances afin de montrer son incapacité à répondre aux besoins de la clientèle. Le cabinet qui l'a installé a bien mentionné dans son plan de suivi, une amélioration successive des irrégularités afin de parfaire son utilisation. Lorsque les rapports ont été accumulés, un autre logiciel a été introduit en 2012. Il est dénommé « Gd'O ». Il n'a pas fait non plus long feu dans l'entreprise. Moins d'un an de sa mise en place, il a été remplacé par le nouveau et actuel « Gd'Or » installé en décembre 2013. Nous espérons qu'un nouveau directeur ne viendra pas le changer » Propos de certains caissiers.

Le responsable du stockage précise que ces irrégularités d'écart entre le discours des dirigeants et leurs actes posés ne produisent pas les conséquences seulement sur la clientèle, mais aussi sur les stocks et leurs renouvellements.

« ...Par exemple, le logiciel installé le 1^{er} décembre 2013 est censé améliorer nos conditions de travail. Il a été bien apprécié dans le discours du directeur général lors de sa mise en place. Le cabinet a aussi fait l'éloge de son universalité puisque sa touche principale est de permettre à un client de régler sa facture non pas seulement dans sa ville mais aussi dans n'importe quelle ville de sa région. Au fur et à mesure, ils s'assureront de faciliter les règlements depuis n'importe quelle région. En Mars 2015, nous sommes encore en phase d'essai comme le mentionne bien les responsables. Nous espérons que la phase active de l'exploitation de ce logiciel sera réalisée sous peu parce que le logiciel qui est installé à la caisse doit ressortir au fur et à mesure le niveau du stock. Mais il fonctionne de manière différée parce que les sorties de matériels ne sont pas mentionnées et le niveau du stock n'est pas non plus connu. La fréquence d'enregistrement des données ne reflète pas les constats du magasin. Nous faisons alors un comptage physique au magasin mais seulement sur les matériels ayant un fort taux de rotation. Cette activité devrait être effectuée chaque mois en principe. Mais compte tenu du volume des matériels et des activités, nous le faisons par trimestre. Les autres matériels ne sont pas pris en compte. Notre fiche de stock est effectuée sur un support papier et il nous permet de suivre le flux des mouvements à l'interne. Le responsable de la direction chargé de la gestion de stock ne peut pas connaître l'état réel du stock. Alors que le directeur général a inauguré le logiciel qui devrait générer ce stock et il en a fait un éloge immense. Et ce n'est pas tout, on nous parle de logiciel alors que nous ne disposons même pas de matériel informatique pour établir une fiche de stock adéquat ... ».

Dans le cas de la SONAPRA, la situation de découplage est perçue à l'égard des dirigeants qui donnent l'impression de fournir les éléments nécessaires au fonctionnement du service de contrôle de gestion. C'est ainsi qu'un ancien responsable de contrôle de gestion, admis à la retraite en décembre 2013, précise que cette fonction a été occupée par trois personnes (lui-même y compris) depuis son introduction en 1999. Dès 1999, la première responsable avait quatre assistants parce que le service contrôle de gestion est surtout orienté lors de la campagne cotonnière sur le suivi et le contrôle des dépenses organisationnelles, le suivi de

la trésorerie et les diverses validations de paiement. Ce responsable admis à la retraite en 2013 était l'un de ses assistants, donc il a connu toute la difficulté de cette période : l'enregistrement des factures doublement émises par les centres de réception des tonnages de coton. Les dirigeants de la SONAPRA ont bien introduit le contrôle de gestion dans l'entreprise. Mais, ils n'ont pas accompagné leurs discours des actes permettant d'accomplir les attributions qui incombent aux acteurs. Ils étaient plus occupés par l'inscription sur l'une des portes de l'existence de cette fonction, comme le souligne ce responsable du contrôle de gestion admis à la retraite :

« ...L'important pour les dirigeants est l'inscription sur l'une des portes de l'entreprise du service de contrôle de gestion et dans le manuel de procédure. Cette situation est déplorable alors qu'il n'existe que deux directions régionales sur toute l'étendue du territoire. Les dirigeants ne peuvent pas dire qu'ils manquent de financement pour réaliser ces investissements ; ils manquent juste de volonté pour que les cabinets d'audit puissent trouver toujours de la matière en cas de problèmes... » Le contrôleur de gestion admis à la retraite en décembre 2013.

Trois années après la première équipe, le contrôleur admis à la retraite en 2013 que nous avons interviewé a été nommé à cette fonction de contrôleur de gestion. Il a alors pris toutes les mesures qu'il faut pour mieux assumer sa fonction. Ceci montre un effet favorable, qualifié de mineur, à la mise en œuvre du mode de contrôle par les résultats. Selon ce contrôleur, la fonction de contrôle de gestion est semblable à l'araignée.

« ...J'ai pris mes mesures quand j'ai été nommé car le contrôle de gestion est comme une araignée ; il tisse sa toile et l'insecte qui s'y hasarde y tombe... » Le contrôleur de gestion admis à la retraite en décembre 2013.

« ...Pour le suivi de la campagne cotonnière, j'ai fait appel à un spécialiste de concepteur de logiciel de gestion et j'ai fait la demande d'obtenir un logiciel de gestion des factures cotonnières. J'ai énuméré tous les paramètres que je voulais avoir avec cet outil informatique. Nous avons mis en place cet outil et suivi toutes les phases de traitement afin de corriger les erreurs possibles. J'ai payé de mes ressources personnelles cette mise en place car, on dirait que la direction est ravie de voir ses agents soupçonnés de manœuvres financières. La direction n'est même pas capable de nous fournir l'essentiel mais elle ne

réagit que pour dépêcher des contrôles externes. L'outil mis en place a eu un écho favorable au niveau des acteurs du service de contrôle de gestion de la région du centre. La direction a ordonné qu'on l'installe dans la région du centre sans considération à l'acteur ayant déboursé les fonds. J'ai reçu les félicitations verbales de mon directeur régional, celui sous qui j'ai tout mis en œuvre pour une meilleure performance, deux années après mon admission à la retraite. C'est vraiment dommage, car l'agent se démerde pour mieux accomplir sa mission... ».

« ...Par ce moyen, les cotonculteurs sont suivis et les factures à payer en double sont interceptées. L'apposition de mon visa de contrôleur de gestion confirme au directeur régional de signer le chèque. Cette erreur a fait perdre à l'entreprise d'énormes ressources financières. Le contrôleur de gestion qui m'a remplacé ne maîtrise pas cet outil mais j'ai pu former son assistante qui avait travaillé sous moi. Elle pourra faire continuer l'utilisation de l'outil de suivi de campagne cotonnière et d'autres programmes de cultures agricoles... »

Le contrôleur de gestion admis à la retraite en décembre 2013.

Dans le cas de la SONEB, la dissociation entre les pratiques et le discours est observée sur la discipline budgétaire. Parmi les constats, soit les lignes budgétaires ne sont pas respectées ou soit les actions prévues ne sont pas effectuées à cause du retard dans la mise en œuvre du budget.

« ...Contre une prévision de 37 279 millions (dont 8 750 qui concernent la SONEB) inscrite dans le document du PPEA-II, le programme de travail annuel a validé un total budgétaire de 42 264 millions (dont 10 130 qui concernent la SONEB) ...

...Pour 1 600 millions de dotation budgétaire initiale et portant sur deux années, il y a eu une dotation budgétaire complémentaire de 2 190 millions ...

...Parmi 7 951 millions environs de dépenses budgétaires consommées entre 2013 et 2015, les dépenses non pertinentes – non efficaces – non inscrites au programme de travail annuel concernent au moins 141 millions ; soit un taux de 1,8% ... » Rapport final d'évaluation du PPEA II, Septembre 2015.

Après cette séquence de découplage sur le système budgétaire, il revient de voir si le changement conduit à la destruction du mode de contrôle instauré. Mais si Chiapello (1996) définit le mode de contrôle comme une modalité d'exercice du contrôle, le contrôle vise la

réduction des degrés de libertés (Chiapello 1996). Cependant, chacun des découplages du système budgétaire et de son suivi ont réduit la modalité d'exercice du contrôle. Le découplage doit-il réduire complètement cette modalité d'exercice du contrôle pour une qualification de destruction du mode de contrôle ? En réalité, le déséquilibre est créé puisque les actes performatifs ne sont pas reliés au discours (Hasselbladh et Kallinikos 2000). L'inexistence de conformité entre les actes et les discours (Burns et Scapens 2000; Feldman et Pentland 2003) du système budgétaire, renforce la destruction (Lawrence, Suddaby, et Leca 2009) du mode de contrôle par les résultats. Qu'en est-il du système d'évaluation de la performance et d'incitation ?

3- Les situations de découplage du système d'évaluation de la performance et d'incitation

L'attention particulière est portée à l'évaluation de la performance dans les cas de la SBEE et de la SONEB. En ce qui concerne la SONAPRA, l'important est d'obtenir un tonnage de coton nécessaire pour l'exportation ; ceci procure une entrée massive de devise. Dans le cas de la SBEE, le premier point est le rejet de réalisation des indicateurs de performance. En qualité d'observateur, les faits ont été constatés et nous avons orienté notre recherche vers les antécédents. Les agents des agences ne voient pas l'intérêt de réaliser les indicateurs de performance car ils sont persuadés que les dirigeants les modifient à leur guise.

Tous les lundis, le contrôleur de gestion doit envoyer les indicateurs de performance selon la lettre envoyée par la direction générale et le format du tableau qui l'accompagne. Chaque service apporte ses réalisations de la semaine écoulée pour que le contrôleur de gestion centralise. Mais durant une soixantaine de jours, à raison de huit rapports, nous n'avons observé aucune transmission des indicateurs de performance.

Le 04 juin 2013, le directeur du contrôle de gestion a relancé les acteurs dans la réalisation des indicateurs de performance.

« Il m'a été donné de constater que les indicateurs de performance de vos régions respectives ne parviennent pas à la direction des exploitations comme convenu. Je vous rappelle qu'ils permettent de suivre en même temps que vous les activités menées dans votre région. Cela permet d'apporter des solutions idoines à vos problèmes qui ont tendance à

créer de la contreperformance. Afin de permettre à la direction des exploitations de rentrer vite en possession desdits indicateurs, je vous demande de me communiquer le nom de votre collaborateur chargé d'exécuter cette tâche au plus tard le 05 juin 2013 ... ». Note de service du directeur de contrôle de gestion, N°137/13/SBEE/DG/DGA/SG/DE/SP, le 04 Juin 2013.

Les acteurs de l'organisation ne consacrent que leur temps à l'objectif qui leur est assigné. Mais cette incitation à produire les indicateurs de performance n'est pas du tout partagée. Les acteurs n'ont pas été impliqués dans l'utilisation des indicateurs de performance. Ils ne se sentent pas obligés de les produire puisqu'ils peuvent être mis en œuvre dès l'envoi des rapports des différentes régions. Le discours relatif à cette note n'a jamais été mis en exécution. Certes, il y a des agents qui ont obéi, de peur que les sanctions ne tombent sur eux. Cette crainte des acteurs concernés a été balayée du revers de la main, dans l'attente que le directeur général adresse une note de sanction. Les actes n'ayant pas été corroborés avec les discours des dirigeants, une note de service est renvoyée aux directions régionales.

« ...Dans le souci de l'élaboration d'une base de données fiables et d'un meilleur suivi des exploitations dont vous avez la charge, il vous a été demandé de transmettre de façon régulière et continue à la direction générale, les informations devant permettre la mise à jour des indicateurs de performance. Ces dispositions permettant de préparer les réponses en temps réels aux préoccupations du Ministère de tutelle, d'élaborer à bonne date les rapports d'activité en fin d'année, de planifier la maintenance pour réduire les avaries d'équipements de distribution et les manques à gagner dus aux interruptions de fournitures d'énergie, de fournir des données permettant de planifier les approvisionnements en matériel pour mieux répondre à la demande de la clientèle....

...Dans l'exécution des présentes instructions, vous devez prendre toutes les dispositions pour éviter les incohérences constatées par le passé notamment : les chiffres erronés, les chiffres manquants et l'utilisation d'un format non conforme aux modèles. Je vous rappelle que les indicateurs de performance hebdomadaires sont attendus tous les lundis à 10heures et tous les 05 du mois pour les indicateurs mensuels... ». Note de service Août 2014, N°1481/14/SBEE/DG/DGA/SG/D.Expl/SP signé par le directeur général.

Le directeur général a eu la diligence de rappeler l'envoi des indicateurs de performance relatifs à chaque centre d'exploitation. Mais chaque responsable atteste qu'il a bien reçu la

lettre et qu'elle sera mise en exécution. Suite à cette réponse, les agents de la SBEE mentionnent dans leurs discours, qu'ils ne transmettront jamais ces indicateurs puisque la direction générale a seulement comme rôle de les calculer à leur niveau. Voici les raisons qu'avancent les agents dans les différents centres d'exploitation :

« ...ils n'en auront pas besoin à l'exploitation, les rapports des travaux effectués sont transmis à la fin de chaque semaine, si la direction veut effectuer les rapports de certains éléments que les agents de la direction générale s'en chargent... ».

Ces indicateurs de performance n'ont pas été envoyés jusqu'à ce que le directeur du contrôle de gestion en fonction en 2015 renvoie une troisième note de service de relance.

« ... Par la présente lettre, nous venons vous demander de bien vouloir nous transmettre chaque lundi les indicateurs de performance de vos régions respectives. Pour une célérité de la communication desdits indicateurs, vos services compétents peuvent nous les envoyer par le fax de la direction générale ou nous les communiquer par téléphone avant que les confirmations nous parviennent... ». Note de service 06 Janvier 2015 du directeur de contrôle de gestion.

Cette note de service envoyée le 06 janvier vient encore une fois prouver que les actes qui devraient accompagner cette décision de transmission des indicateurs de performance n'ont pas été conformes au discours des dirigeants. Durant trois années, les acteurs de l'entreprise n'ont pas pu ancrer cette manière de faire dans leurs actions. L'on serait en mesure de croire le contraire puisque les textes mentionnent que les indicateurs de performance sont réalisés de manière hebdomadaire. Mais en réalité, les acteurs n'accomplissent pas cette action spécifique. Si une minorité d'acteurs accomplissent cette transmission des indicateurs de performance, ils ne respectent pas pour autant le formulaire indiqué.

Il est certain que les lettres de relance de l'accomplissement des indicateurs de performances sont renvoyées aux acteurs des différentes régions. Pourtant la direction générale fait mention de leur réalisation comme si les acteurs ont ancré cette manière de faire dans leurs actions. Pour s'expliquer au cours des interviews, les agents qui doivent transmettre ces données soulignent que :

« ...Les indicateurs de performance sont au rouge, ne nous voilons pas la face. Il est arrangé chaque fois à la direction afin de bénéficier des subventions. Il en est ainsi parce que le

discours politique a pris le dessus sur le discours de l'entreprise. Dans l'entreprise publique, deux discours règnent : celui du dirigeant de l'entreprise et celui du ministre de tutelle (aux ordres du chef de l'Etat). Chacun oublie que leur discours doit viser l'accomplissement des actes améliorant les activités de l'entreprise ... Les indicateurs de performances sont arrangés afin de cacher les problèmes réels de la SBEE... », souligne le chef du magasin cas SBEE.

Quant à ce qui concerne le tableau de bord, s'il est réalisé dans l'entreprise, il existe un découplage qu'il est important d'aborder. Même si dans certains cas rares, l'effet favorable mineur est perçu dans les pratiques ; comme par exemple, le tableau de bord utilisé par le nouveau chef d'agence (ancien agent de la direction de contrôle et de gestion). Ce dispositif a été introduit en 2010 à la direction générale, pourtant une utilisation rigoureuse ne l'a pas suivi ; ce qui fait que les acteurs en fonction au cours de cette année ont été les seuls formés par son usage. Son efficacité permet de suivre toutes les activités dès la demande de devis jusqu'à la mise en place des compteurs et du suivi des réparations ainsi que de toutes les sommes encaissées. Mais, son utilisation n'a pas été poursuivie par les dirigeants.

« ...Au lieu que le service de contrôle de gestion soit le principal utilisateur, c'est le secteur commercial qui en bénéficie. Je suis l'un des acteurs ayant été formé en 2010 ; en temps qu'actuel chef d'une agence, je l'utilise pour le suivi de toutes les activités de mon agence. Je l'ai amélioré afin que le tableau de bord puisse lui générer les écarts comparatifs, les indicateurs de performance entre plusieurs périodes (mois, trimestres, semestres) de l'année N et N-1... J'étais parmi le comité ayant recommandé que le contrôle de gestion soit installé dans toutes les directions régionales de l'entreprise et non pas seulement à la direction générale. Mais si cela a été effectué, les dispositifs qui devraient l'accompagner ont été abandonnés. Bien que ce tableau de bord soit abandonné, moi j'en ai perçu l'utilité et je l'utilise depuis que j'ai été promu chef d'agence. Il me permet de suivre toutes les activités de mon agence, tous les paiements des clients, leurs demandes et leurs réclamations... ». Propos du chef d'une agence de la région de l'Atlantique.

Le tableau de bord conçu pour les services de contrôle de gestion n'est pas effectivement utilisé. De plus, il est adopté par une seule agence et par un acteur s'occupant de la clientèle alors que le tableau de bord est destiné pour le contrôleur de gestion.

« ...Il a fallu une réunion tenue en Août 2016, pour que le nouveau directeur général puisse me demander de me préparer à une mission. Cette mission servira à former les chefs d'agences et diffuser ce tableau de bord dans toutes les autres régions. Il me l'a demandé parce que j'ai présenté mon agence lors de sa prise de fonction. Ce tableau de bord me donne le moindre détail possible de chaque indicateur. J'espère que les propositions du directeur général seront mises en exécution. Cela serait plus simple, que le directeur général demande à tous les contrôleurs de gestion que ce tableau de bord soit réintroduit dans toutes les régions. Le directeur devrait poser des actes qui soient conformes avec l'utilisation de ce tableau de bord permettant le suivi réel des activités. Le chef d'agence recherche seulement la satisfaction de la clientèle et une réalisation du meilleur chiffre d'affaires ; les financiers se chargent du reste... ». Propos du chef d'une agence de la région de l'Atlantique

Dans le cas de la SONEB, les critères d'évaluation indiqués sont pourtant bien explicités. Comme indiqué par les responsables, la pertinence – l'effectivité – l'efficience – l'impact – la durabilité ont été bien validés dans les rapports. Les rapports ont bien été respectés et établis selon les règles énoncées des critères d'évaluation ; on a tendance à croire que la conformité existe puisque l'ostensif semble équivalent au performatif. Mais, le rapport établi a présenté des actes performatifs fictifs avec des taux de réalisés non conformes. Ces actes performatifs méritent bien une attention particulière.

A cet effet, les rapports de la SONEB de 2013 à 2015 précisent que « ...les réalisations de la phase II des programmes sont respectivement de 85%, 95% et 44%... Le taux de réalisation de 44% aurait été meilleur si le Royaume des Pays-Bas n'avait pas suspendu la mise à disposition des ressources ... ». Comme programme, on peut lire dans les rapports de la SONEB, l'exécution des travaux prévus. Par exemple, le rapport 2015 précise :

- « ... Renforcement du système d'Alimentation en Eaux Potable (AEP) de la ville de Cotonou et ses agglomérations -phase II : tous les travaux du projet sont achevés et réceptionnés ; les prestations de la mission d'assistance à maîtrise d'ouvrage sont achevées ; le rapport provisoire de fin de la mission d'assistance à maîtrise d'ouvrage est disponible ; le taux d'exécution physique global du projet est de 100 %... » ;

- « ... Projet d'Alimentation en Eau Potable (AEP) des villes secondaires Comé, Grand-Popo, Malanville, Kétou et Bantè : Ce projet entièrement ... est exécuté en deux phases ; la réception provisoire de la 1^{ère} phase a été prononcée depuis janvier 2013 ; pour

ce qui concerne la 2^{ème} phase de ce projet démarrée le 02 septembre 2014, tous les travaux (génie civil ; pose de conduites et d'équipements hydrauliques, électromécaniques et électriques) sont achevés dans toutes les villes du projet de même que les essais généraux ... le taux d'exécution physique global du projet est de 92 %... » ;

- « ... Renforcement du système d'alimentation en eau potable de la ville d'Abomey-Calavi et ses environs (Etudes techniques détaillées et réalisation des forages) : les rapports définitifs des études hydrogéologiques et géophysiques sont disponibles et les prestations de contrôle et surveillance des travaux d'exécution des forages sont achevées ; les contrats de l'entreprise FORAG-SA sélectionnée pour la réalisation des deux lots (lot 1 : exécution de 07 forages ; lot 2 : réalisation de 03 forages et 02 piézomètres) ont été approuvés respectivement les 06 février et 13 mars 2015 ; tous les travaux relatifs aux deux lots sont achevés et leurs constats d'achèvement ont été effectués le 15 septembre 2015 ; le taux d'exécution physique global du projet est de 100 %... ».

Une demande d'évaluation externe a été demandée par les bailleurs. Une équipe, composée d'experts internationaux et de consultants nationaux, a donc procédé à l'évaluation, du 9 juin au 9 juillet 2015. L'évaluation a été réalisée en se focalisant sur les critères définis. Le rapport final est rendu mi-septembre 2015. Cette évaluation prend en compte l'appréciation de l'élaboration budgétaire, le déroulement du programme, le respect de la discipline budgétaire, le suivi et le contrôle de l'exécution budgétaire. Par ailleurs, les termes de référence du volet financier de l'évaluation ont concerné les critères d'efficacité et d'efficience. Ces termes ont été appréciés suivant les niveaux très satisfaisant – satisfaisant – insatisfaisant – très insatisfaisant.

Le rapport d'évaluation externe précise que « ...les activités du programme PPEA-II exécutées n'ont pas été suivies parce qu'aucun comité de suivi de réalisation n'existe ; si ce comité de pilotage existe, il n'a alors pas assuré le suivi des réalisations physiques sur le terrain faute de moyens... ».

Par ailleurs, les modalités de contrôle présentent une appréciation insatisfaisante. Ainsi, le rapport du PPEA-II affirme que : « ...les structures de contrôle existent mais ils sont inefficaces ; cette défaillance des structures de contrôle a permis les dérives et l'arrêt anticipé du programme PPEA-II... ». Les critères d'efficacité et d'efficience ont donc été insatisfaisants tout au long des trois années de réalisation du programme ; près de 3 milliards de ressources confiées à la gestion des services de l'Etat ont malheureusement fait l'objet de

dépenses. Ces ressources doivent donc être remboursées²⁷ par le gouvernement béninois suite à la demande des bailleurs de fonds.

Quant à l'incitation, c'est un sujet tabou selon lequel, même l'observateur externe n'a pas accès. Pourtant, l'incitation est le moyen permettant de garantir une loyauté à son employeur, de minimiser les comportements opportunistes et de motiver à mieux participer aux objectifs (Giraud et al. 2009; Berland et De Rongé 2016). L'incitation peut être de toute nature, matérielle ou immatérielle. Par ce moyen, l'entreprise dynamise au travers d'une prime, d'un avantage en nature, des félicitations publiques ou des reconnaissances hiérarchiques. Les acteurs ont clairement exposé que l'incitation est absente, comme on peut le lire dans leur propos :

« ...Vous ne voyez pas vous-même, c'est la médiocrité qui est primée ; je le dis sans hésitation. Il suffit juste d'avoir de bons appuis politiques ... Pour la simple histoire, je vous raconte ce qui s'est passé lors d'un achat de pneus prévu au budget dans une agence. Après l'acquisition, tout le stock a disparu entre la livraison et le transport. Les informations ont réellement été confirmées par les enquêtes qu'il s'agit du chef de l'agence. A la grande surprise, il a été promu directeur de l'inspection... Je me permets de taire le nom car vous le connaissez... » Propos du chef commercial de la région Cas SBEE.

« ...Il faut reconnaître que le mérite n'existe pas et n'est pas récompensé ; l'essentiel est l'appui politique de chacun en guise de récompense puisqu'il peut en profiter pour obtenir des reconnaissances hiérarchiques... ». Propos responsable service budget cas SONAPRA.

Le système d'évaluation de la performance présente aussi un changement orienté vers la destruction puisque les acteurs mettent en exergue soit un refus d'exécution, soit une apparence d'avoir accompli un acte performatif. La destruction est cruciale avec le système d'incitation car il fait état d'une absence caractérisée. Aucun formalisme ne présente la manière dont l'employé peut être incité à réduire son côté opportuniste et stimuler sa

²⁷ Le Bénin est sommé de rembourser 3,175 milliards de francs CFA pour la seule période de 2014 sous revue dont 1,815 milliards sur le sous-programme « Approvisionnement Eau Potable » et 1,360 milliards sur le sous-programme, « Gestion Intégrée des Ressources en Eau ». Ce remboursement de montant 3,175 milliards ne prend pas en compte les limitations de dépenses portant sur 615 millions, soit respectivement 410 millions francs CFA pour le premier sous-programme et 205 millions francs CFA pour le deuxième.

motivation. L'obtention d'un résultat et la loyauté à son employeur sont pourtant une conséquence de la qualité de la stimulation (Giraud et al. 2009; Berland et De Rongé 2016).

Conclusion de la section 1

Afin de mieux comprendre le blocage à l'étape de la théorisation du mode de contrôle par les résultats, nous avons questionné cette inapplication constatée. Ce questionnement a été effectué au niveau micro entre les pratiques – les discours effectifs des caractéristiques du contrôle par les résultats. Les découplages entre les pratiques et les discours du contrôle de gestion axé sur le résultat ont alors été mis en exergue. Si le système de direction par objectif, le système budgétaire et le système d'évaluation de la performance présentent une destruction du mode de contrôle, le système d'incitation renforce la pente de l'échec du contrôle de gestion par les résultats. L'équilibre nécessaire entre la pratique et le discours est rompu et le mode de contrôle ne remplit nullement son rôle. Le découplage constaté renforce donc le caractère inopérant puisque les actes performatifs n'ont pas été conformes à l'aspect discursif. Ce mode de contrôle n'a donc pas produit les effets attendus. Le blocage à la théorisation est mieux cerné avec les règles et les routines du mode de contrôle et cela amène ainsi, à comprendre l'institutionnalisation inaboutie. Comme le souligne Parsons (1991), l'action est caractérisée par son symbolisme en fonction des valeurs qui alimentent la subjectivité individuelle car son intention prend forme dans un contexte spécifique.

Si les normes et les pratiques ont été abordées, les valeurs qui constituent le troisième élément nécessaire à l'institutionnalisation n'ont pas été mentionnées. Le blocage de la théorisation peut aussi se produire lorsque les adéquations avec les attentes de la société ne sont pas respectées ; lorsque la nouvelle idée s'écarte des prescriptions et ne répond pas à l'environnement (Hasselbladh et Kallinikos 2000; Greenwood, Suddaby, et Hinings 2002; Lawrence, Suddaby, et Leca 2009). Ainsi, il n'existe donc pas une conformité entre les règles, les pratiques et les valeurs. Pendant que les règles et les pratiques ont été abordées, les valeurs n'ont pas encore fait objet de questionnement.

Afin de mieux comprendre ce qui crée le blocage à la théorisation, la section 2 aborde le questionnement des valeurs organisationnelles présentes dans les entreprises publiques étudiées.

Section 2 : Incohérence entre les valeurs organisationnelles des entreprises publiques béninoises et le contrôle de gestion par les résultats

Afin de mieux comprendre le blocage à la théorisation et les situations de découplage qu'il génère, nous focalisons l'attention sur le questionnement des valeurs organisationnelles ; nous voulons déterminer celles qui émergent des entreprises publiques béninoises. A cet effet, nous rappelons que nos bases de données se rapportent aux questionnaires (sous la forme de l'échelle de Likert) qui sont soumises à 114 agents des entreprises publiques béninoises ; tous les agents ont retourné leurs questionnaires. Parmi cette base, nous avons éliminé 10 fiches de répondants parce qu'elles sont mal remplies (certaines fiches sont remplies à moitié – sur d'autres fiches, toutes les grilles de 1 à 5 sont cochées).

Tout d'abord, nous allons rappeler brièvement les situations (1) qui nous ont conduit aux questionnaires et présenter le traitement de ces derniers (2) suite à l'analyse en composantes principales. Cette base de données a permis de produire plusieurs types de résultats : la matrice de corrélation – les statistiques de fiabilité – l'indice Kaiser Mayer Olkin et le test de Bartlett – la variance totale expliquée – la matrice des composantes. Nos traitements des résultats révèlent un conflit de valeurs car celles présentes dans les entreprises publiques béninoises ne sont pas cohérentes avec celles adaptées au mode de contrôle par les résultats. Nous allons ensuite, mettre l'accent sur la remise en cause des valeurs portées par la logique du marché au profit des valeurs orientées vers la relation [forme organisationnelle du clan] et le statu quo (3) [forme organisationnelle de la hiérarchie]. Nous allons enfin, focaliser l'attention sur l'existence des modes de contrôle présentant une délicate cohérence avec les valeurs organisationnelles des dites entreprises ; il s'agit du contrôle par la culture (clan) et du contrôle par les comportements (hiérarchie) (4).

1- La difficulté d'extraction des valeurs organisationnelles de nos données qualitatives

Au cours de nos recherches, les situations d'observation et d'analyse sur le terrain, n'ont pas permis d'identifier convenablement les valeurs organisationnelles. A cet effet, les entretiens – les notes du journal de bord – les notes d'observation n'ont pas facilité la tâche d'identifier

les valeurs organisationnelles. Pourtant, ces valeurs ont été centrales dans l'identification des situations d'achoppement de la théorisation. Pour cela, nous avons pris le parti d'essayer de les identifier au travers d'un cadre robuste de McDonald et Gandz (1992) ; ce qui a nécessité de déployer un questionnaire auprès des individus des trois entreprises et un traitement des résultats par la logique d'une analyse en composantes principales. Cette analyse permet d'obtenir le résumé le plus pertinent possible des données initiales. Nous allons donc exposer l'analyse issue du questionnaire.

2- La présentation du traitement des résultats du questionnaire

L'analyse en composantes principales présente un intérêt car elle a facilité l'identification des valeurs organisationnelles dans les entreprises publiques béninoises. Ainsi, le test statistique présente en premier lieu, la matrice de corrélation (voir en annexe 9) ; elle permet de décider si la factorisation est possible ou non. Afin de prendre cette décision, il faut que plusieurs variables soient corrélées entre elles, avec des valeurs d'au moins égales à 0,5. A cet effet, **la matrice de corrélation** permet de constater que :

- la variable « intégrité morale » révèle une très forte corrélation car elle est en relation avec dix-neuf autres variables ; leurs valeurs sont corrélées entre 0,501 et 0,876 ;

- les variables « considération – courtoisie » révèlent une forte corrélation car elles sont en relation avec quatorze autres variables ; leurs valeurs sont corrélées entre 0,500 et 0,795 ;

- la variable « humour » révèle une forte corrélation car elle est en relation avec treize autres variables ; leurs valeurs sont corrélées entre 0,505 et 0,802 ;

- les variables « créativité – obéissance » révèlent aussi une moyenne corrélation car elles sont en relation respectivement avec douze et onze autres variables ; leurs valeurs sont corrélées entre 0,505 et 0,869 ;

- la variable « discipline » est corrélée avec neuf autres variables pour des valeurs comprises entre 0,508 et 0,741 ;

- les variables « esprit large – justice – franchise » sont corrélées avec huit autres variables pour des valeurs comprises entre 0,509 et 0,741 ;

- les variables « logique », « adaptabilité – agressivité – économie » et « pardon – égalité sociale » sont respectivement corrélées avec sept, six et cinq autres variables pour des valeurs comprises entre 0,501 et 0,869 ;

- les variables « développement », « circonspection – diligence – expérimentation » et « coopération » sont respectivement corrélées avec quatre, trois et deux autres variables pour des valeurs égales à au moins 0,500 ;

- la variable « initiative » est corrélée avec une seule autre variable ; quant aux variables « autonomie – formalité », elles ne sont corrélées avec aucune autre variable.

L'analyse de la pertinence de la matrice de corrélation amène à décider que vingt-deux variables sont corrélées car elles ont une valeur minimale de 0,5 ; par conséquent, la factorisation est possible. Une fois cette décision de pertinence prise, nous avons traité les résultats issus de la fiabilité, de l'indice Kaiser Mayer Olkin (KMO) et du test de Bartlett. Nous avons donc les résultats de **l'indice de l'Alpha de Cronbach** :

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	104	100,0
	Exclus ^a	0	,0
	Total	104	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,942	,947	24

L'analyse de l'alpha de Cronbach nous permet de vérifier la cohérence interne. Nous rappelons que la règle demande à l'ensemble des éléments d'être homogène, c'est-à-dire proche de 1 (tout en sachant que l'indice est décimal variant entre 0 et 1). D'après nos résultats, la valeur est de 0,942 pour les vingt-quatre variables ; l'ensemble des éléments est donc homogène car très proche de 1, comme le recommande la règle. Nous avons aussi **l'indice KMO et le test de Bartlett** ci-dessous :

Indice KMO et test de Bartlett

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.	,810
Khi-deux approximé	2275,697
Test de sphéricité de Bartlett	Ddl
Signification de Bartlett	276
	,000

L'indice KMO (Kaiser Mayer Olkin) nous montre que nos résultats sont méritoires car l'ensemble des variables sélectionnées donne une valeur de 0,810 (sachant que l'indice doit tendre vers 1, la règle admet une solution méritoire lorsque la valeur est égale à 0,8). Cet indice vient conforter la pertinence de la matrice corrélation et la cohérence de l'alpha de Cronbach. Nos résultats donneront donc une solution factorielle satisfaisante. Le test de Bartlett est aussi très significatif à 0,000.

Par ailleurs, nous présentons le traitement de la variance totale expliquée (voir le tableau de la variance totale expliquée en annexe 9). Dans la variance totale expliquée, la règle de Kaiser demande de retenir les facteurs dont les valeurs propres sont supérieures à 1 (après avoir pris le soin de réaliser la matrice de corrélation). Selon cette règle, six composantes sont issues du test ; ces six facteurs de restitution ont une valeur propre supérieure à 1. Au total, leurs facteurs restituent 75,23% de la variance totale ; parmi cette variance totale, un seul facteur restitue 46,6% des informations. Pour interpréter ce facteur, nous allons utiliser la matrice des composantes présentée par les résultats.

Matrice des composantes^a

	Composante					
	1	2	3	4	5	6
INT	,898	,080	-,030	-,278	-,132	-,007
MOR	,865	,006	,010	-,169	-,078	-,003
COUR	,843	-,024	-,130	-,009	,179	-,044
HUM	,839	,318	-,234	-,234	-,014	-,006
OB	,791	-,180	,086	,088	,300	,064
CON	,771	,278	-,128	-,307	-,011	,061
LOG	,767	-,319	-,037	,196	-,203	,188
CR	,748	,372	,021	,037	-,235	,047
JUS						

FR	,719	,181	,301	,307	-,144	-,083
DIS	,717	,395	,053	,312	-,163	-,101
EC	,699	-,347	-,032	,330	-,296	,060
EL	,678	,212	-,201	,186	,382	-,212
EGS	,657	-,275	-,120	,401	-,244	-,021
AD	,654	,001	,327	,011	-,011	,246
PAR	,636	-,392	,338	-,227	,260	,011
DEV	,599	,043	-,183	-,237	-,356	-,125
AG	,598	-,253	,593	-,220	-,145	,113
EXP	,594	-,235	,041	,320	,299	-,068
CIR	,571	-,155	-,457	-,144	,009	,307
COOP	,565	-,124	,337	-,183	,239	-,464
IN	,563	-,154	-,268	-,212	-,076	-,552
FOR	,480	,125	,009	-,295	,230	,446
AU	,473	-,231	-,432	,205	,336	,125
DIL	,340	,723	,217	,279	,220	,074

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.^a

a. 6 composantes extraites.

Pour choisir les variables, nous décidons sur la base des valeurs fortement corrélées avec d'autres variables (au moins la moitié des variables) dans la matrice de corrélation et simultanément sur la base des valeurs très significatives de la matrice des composantes. Il est recommandé au moins 50% (Thietart et al. 2014) ; mais nous souhaitons une restitution minimale de 78% (proche de notre indice KMO). Nous constatons que parmi les six composantes de la matrice, seul le premier facteur présente des variables ayant un pourcentage de 78% ; en outre, six variables (intégrité morale – considération – courtoisie – humour – obéissance – créativité) étaient fortement corrélées avec au moins onze variables. En conséquence, les variables fortement corrélées et très significatives au facteur 1 sont : « intégrité morale – courtoisie – humour – obéissance – considération ».

En définitive, une telle situation rend l'interprétation aisée et cela ne nécessite pas de procéder à une rotation des facteurs. Ainsi, nous pouvons conclure que le traitement de l'analyse en composantes principales a permis de faire ressortir les valeurs organisationnelles suivantes : l'intégrité morale, la courtoisie, l'humour, l'obéissance et la considération. Notons toutefois, que les entreprises n'ont qu'un petit nombre de valeurs organisationnelles, entre trois ou cinq (Collins et Porras 1997). D'après la matrice que nous avons présentée dans le chapitre 2, nous allons présenter dans quel (s) mode (s) de contrôle

se situe (nt) ces valeurs organisationnelles des entreprises publiques béninoises. Nous sommes donc en présence du contrôle par la culture (forme organisationnelle du clan) et du contrôle par les comportements (forme organisationnelle de la hiérarchie). Toutefois, ces conclusions remettent en cause le mode de contrôle par les résultats.

Schéma 8 : Inscription des valeurs organisationnelles dans la matrice de cohérence

Mode de contrôle cohérent avec les valeurs organisationnelles des entreprises publiques béninoises	
Contrôle par la culture	Contrôle par les comportements
Valeurs axées sur la relation (Clan) Considération, Courtoisie, Humour, Intégrité morale	
Contrôle par les comportements	Contrôle par les résultats
Valeurs axées sur le statu quo (Hiérarchie) Obéissance	
(Relation entre l'organisation – l'activité – l'individu)	

3- La remise en cause des valeurs portées par la logique de marché au profit des valeurs axées sur la relation et le statu quo

Au cours des premiers instants du déploiement du contrôle de gestion par les résultats, les autorités gouvernementales et les bailleurs de fonds s'investissent pour intégrer dans les entreprises publiques béninoises, les valeurs portées par la logique de marché. Selon McDonald et Gandz (1991), trois valeurs sont compatibles avec la logique de marché : l'agressivité, la diligence et l'initiative. Ainsi, l'employé doit saisir toutes les occasions afin d'assumer la responsabilité qui lui incombe et de réaliser ses tâches sans hésitation ; c'est l'initiative au cœur du contrôle de gestion par les résultats. Ce mode de contrôle demande donc aux acteurs d'agir en toute connaissance de cause et en vue de répondre de ses actes.

En outre, ces acteurs doivent parvenir à l'objectif fixé avec la dernière vigueur possible même si le travail sera fait sur une longue durée ; c'est de la diligence. Aussi, les acteurs doivent-ils être animés par un but de conquérir plus de transaction ; ils sont donc agressifs envers toutes les difficultés les empêchant d'accomplir leurs objectifs. A côté de cela, on pouvait cerner dans les rapports d'autres valeurs qui précisent ;

« ...*L'amélioration de l'entreprise publique doit mettre en œuvre un ensemble de technique faisant appel ...aux sciences de comportements...* » Rapport 67774 du mois d'Août 1978.

Ainsi, le comportement de l'acteur dans l'entreprise est une dimension considérable pour l'amélioration de la performance puisque le recours aux comportements indexe les valeurs organisationnelles (Tremblay et al. 2005). En tant qu'un levier suscitant des comportements de performance (Quenneville, Bentein, et Simard 2010b), deux valeurs sont appréhendées dans les rapports des autorités. D'une part, il s'agit de l'autonomie, comme valeur organisationnelle prônant une indépendance et une liberté pour agir (McDonald et Gandz 1991), et qui repose sur la fixation des objectifs, une indépendance pour la réalisation et l'existence des moyens pour avoir le résultat escompté. C'est ainsi que le rapport souligne :

« ...*Garantir une autonomie tout en précisant les buts et objectifs à atteindre... préciser aussi les ressources à mettre en œuvre pour réaliser les objectifs...* » Rapport 46860 Mars 1984 Commission Economique Africaine. D'autre part, la seconde valeur à laquelle les autorités et les bailleurs de fonds ont fait recours est la notion de responsabilité ; ils recommandent que les dirigeants de l'entreprise publique puissent faire preuve de responsabilité. Il en était ainsi, puisque les dirigeants émanaient de l'administration ; il est donc important d'améliorer cela, en incluant plus de reconnaissance sur la responsabilité.

« ...*Les relations entre les entreprises publiques et plusieurs ministères exerçant un contrôle doivent être améliorées... Les directeurs d'entreprises ont souvent émané des administrations, donc ils ne se considèrent pas comme des responsables d'unités autonomes...* » Rapport 46860 Mars 1984 Commission Economique Africaine. Dans la volonté d'intégrer ces valeurs, les acteurs desdites entreprises ne se retrouvent pas dans cette vision d'agressivité puisqu'il n'y a aucun enjeu pour qu'ils soient animés d'un but de conquérir plus de transaction. C'est la première valeur remise en cause car, aucune part de

marché n'est à conquérir en matière d'accès à l'énergie, à l'eau et aux produits agricoles. Comme le soulignent les employés :

« ...Il est important pour nous d'assurer les services qui nous paraissent élémentaires pour la population ; c'est la mission de notre entreprise... Si le client remplit ses formalités, il bénéficie de ses services » ; Employés cas SBEE.

En plus, la notion de responsabilité, sous entendue dans la valeur de l'initiative, amène plusieurs acteurs à être réticents puisqu'ils doivent agir en vue de répondre de leurs actes. Cette seconde remise en cause est la raison pour laquelle, la quête du résultat obtenu par chaque individu demeure souvent méconnue. Les acteurs de l'entreprise reculent devant plusieurs tâches qui leur incombent, soit en décidant volontairement de ne pas faire les comptes-rendus, soit de ne pas du tout réaliser les tâches qui lui incombent. L'outil de contrôle de gestion permet ainsi d'améliorer la gestion de l'entreprise publique et en plus de rendre des comptes. Cette notion de responsabilité est pourtant cruciale pour la mise en œuvre d'un contrôle de gestion par les résultats. Comme l'affirment plusieurs acteurs :

« ...J'accumule plusieurs fonctions à la fois et le directeur général est bien au courant. Comment veulent-ils que j'accomplisse tout cela ? Je ne ferai que les obligations de la première fonction qui m'a été confiée... » Le contrôleur de gestion du cas SBEE.

« ...Je ne vais pas envoyer les indicateurs de performance et j'attends celui qui va me dire que je n'ai pas réalisé mes attributions. Que les responsables déduisent les indicateurs à leur niveau ; ce qu'ils veulent c'est de comparer le résultat que j'ai obtenu par rapport aux autres. Ces dirigeants ne savent pas que les employés observent combien de tâches eux-mêmes ont abandonné volontairement, par exemple les tableaux de bord... » Employés cas SBEE.

« ...Mon chef ne se soucie même pas de la manière dont je fais le travail. Son seul souci est d'apposer ses signatures parce qu'il a compris que l'ancien contrôleur admis à la retraite a installé un logiciel très efficace ; par conséquent, tout écart sera détecté. Vous avez constaté que mes deux jours d'absence ont créé la panique totale... » L'adjointe du contrôleur de gestion cas SONAPRA.

Parmi les valeurs traditionnellement associées à l'organisation publique, la responsabilité se retrouve au cœur des sept valeurs²⁸ énoncées par Bozeman (2017). Selon Desmazes (2001), la responsabilité qui incombe au manager est celle de produire de la performance. Et, dans l'exercice de cette responsabilité, l'accent est mis sur les résultats et non plus sur le contrôle des procédures et l'application de la réglementation. D'autres travaux de recherche ont été plus précis en parlant de responsabilité sociétale comme une valeur qui fonde l'action publique (Hondegheem et Vandenabeele, 2005 ; Pollitt et Bouckaert, 2004 ; Boisvert, 2011). En tant que valeur prépondérante (Van Der Wal et al., 2008) de l'entreprise publique, la responsabilité signifie la capacité de prendre des décisions et l'obligation de répondre de ses actes. En dépit de sa nécessité, la responsabilité est bien remise en cause par les acteurs de l'entreprise publique et nos analyses confirment cet état de chose.

Quant à la valeur de l'autonomie perçue dans les rapports, elle relie encore la responsabilité parce que l'acteur est libre d'agir en sachant qu'il va répondre de ses actes. Mais, les dirigeants de l'entreprise publique ont une certaine liberté déguisée pour agir car les directives sont dictées par les ministères de tutelle. Cela se constate dans les propos du responsable de stockage (cas SBEE) et du responsable service budget (cas SONAPRA) lorsqu'ils précisent :

« ...Ce sont les médiocres qui ont commis les actes contraires aux attributions qui sont promus ; il suffit d'avoir de bons appuis politiques... »

Le mode de contrôle par les résultats a négligé le rôle du service public et l'option sociale pour laquelle l'entreprise publique a été créée au lendemain des indépendances. De la même façon, les résultats remettent en cause l'agressivité, la diligence et l'initiative au profit des valeurs qui ont émergées de l'analyse : **l'intégrité morale, la courtoisie, l'humour, l'obéissance et la considération**. L'intégrité demande à avoir le sens de l'honneur et à suivre les principes éthiques ; la courtoisie vise la politesse et le respect de la dignité ; la considération demande de l'attention et de la gentillesse ; pendant que l'humour permet de créer une manière de faire avancer le travail, l'obéissance amène à se conformer aux directives et aux règles. A cet effet, nos analyses convergent vers les travaux de Bozeman

²⁸ L'équité, l'impartialité, le respect, la dignité, l'intégrité, la responsabilité et la justice.

(2007) puisque l'intégrité et le respect sont présents dans les sept valeurs traditionnelles des entreprises publiques.

Les valeurs organisationnelles, telles que l'intégrité morale – la courtoisie – l'humour – l'obéissance – la considération, intègrent un mode de contrôle orienté vers la relation (le clan) et un mode de contrôle orienté vers la hiérarchie (le statu quo). Ceux-ci permettent de mieux saisir le caractère opérant du contrôle de gestion dans les entreprises publiques béninoises. La considération et la courtoisie sont présentes dans les entreprises publiques ; elles sont le socle pour favoriser l'humour et l'obéissance des acteurs de l'entreprise. De ce fait, l'intégrité morale se constatera dans les actions accomplies par les employés. Comme le soulignent plusieurs responsables :

« ... L'esprit d'équipe est dans mon secteur. Je consulte mes agents, avant de prendre une décision ou avant d'envoyer des informations que la direction demande. Dans ma section, nous avons des niveaux très différents, il faut alors considérer l'autre en fonction de ses compétences. Tous les agents sont utiles, il faut être clairvoyant pour considérer chacun selon les besoins d'informations souhaitées. Ainsi vous travaillerez de façon collégiale, les informations seront traitées. L'esprit d'équipe nous anime beaucoup moi et mes collaborateurs... » Chef d'agence cas SBEE.

« ...En tant que nouveau chef d'agence, je suis d'abord spécialiste du secteur commercial. Je pense bien amener la clientèle à être satisfait des services. Et je ne manquerai pas de le faire... Je serai avec le personnel, bien intégré dans les tâches. Seule ma présence sera dissuasive pour que le travail avance. Je ne vais pas faire le chef mais mettre mes agents à l'aise pour faire avancer ma mission... » Ancien chef commercial de la région Cas SBEE.

« ...J'ai une relation parfaite avec les agents de mon secteur ; je mène ma politique et mon équipe me suit pour travailler... Ne pas dire que les autres ne vont pas commettre d'erreur. Tu as besoin d'eux, alors seule la disponibilité est importante. Et tout en coordonnant avec eux, il faut être attentif à leur besoin aussi pour que l'équipe marche... » Chef section dépannage Cas SBEE.

« ...Le travail se fait en équipe, la notion de chefferie est en bas (pas prise en compte). Il faut quelqu'un pour administrer les ordres dans une équipe, voilà le rôle du chef. Chez moi, nous vivons en famille, le travail est convivial, nous partageons nos réalités familiales de temps à autres. Etant dans une section magasinage, j'insiste sur l'éthique puisque nous

devons rendre compte. Avec mes collaborateurs, je suis fraternel pour que le travail avance. J'ai besoin d'eux... » Responsable stockage cas SBEE.

« ...Moi, j'ai toujours créé autour de moi une sorte de solidarité. Mon collègue est mon frère. Car j'y passe la plus grande partie de mon temps. L'agent est un collaborateur, il doit être associé à toute prise de décision. Avec cette logique, la considération est primordiale. A défaut que l'entreprise lui paie son meilleur rendement, la considération lui permet de se montrer utile. J'ai toujours défendu l'intérêt des collègues, et cela me crée des problèmes avec les responsables de l'autre région. L'agent ne peut pas être sur une chaise branlante et bien travailler. Il doit se sentir impliquer pour donner le meilleur de lui-même... Je ne peux pas me qualifier moi-même. Mes agents peuvent dire comment je suis, et comment je fais mon travail. Je peux dire que je suis gentil, alors que mes agents ne qualifieront pas mon comportement ainsi. Mais toutefois, ce que je sais, je ne rends pas l'ambiance invivable... » Chef d'une agence (ancien caissier) Cas SBEE.

Massard (2009) a bien souligné que, pour que l'action accomplie mène au résultat, l'acteur doit s'investir au regard des valeurs en œuvre, car cette dernière est un idéal à atteindre et à défendre.

4- La perception des modes de contrôle du clan et de la hiérarchie dans l'entreprise publique béninoise

L'appréhension du mode de contrôle par la hiérarchie vise à analyser les comportements et les actions du subordonné. Bien que les règles soient bien définies, il est nécessaire de surveiller ce que fait l'employé au cours de l'application. Il faut s'assurer de la manière dont la tâche ou l'action a été exécutée. Dans le cas d'espèce, la valeur organisationnelle de l'obéissance matérialise le suivi nécessaire à l'employé lors de l'accomplissement des tâches et actions. Comme le précisent le chef commercial de la région, le chef commercial de l'agence, le chef d'une agence et le chef de dépannage :

« ...Je mets toute mon énergie en œuvre pour que le secteur commercial puisse toujours atteindre les objectifs qui lui sont fixés... Je me dis qu'on va réaliser le plus grand chiffre d'affaires dans notre région et je veille à ce que mes employés suivent mes pas. Je vérifie tout ce qu'ils font, et de toute façon je reçois tous les dossiers... » Les chefs commerciaux région et agence.

« ...Je suis au dépannage, et ma responsabilité est de bien réaliser toutes les missions de pannes qui s'imposent. Toutes les difficultés des clients sur leurs lignes électriques doivent être traitées. Mon équipe est bien consciente que j'épie chaque fait et geste... » Chef dépannage.

« ...Depuis que j'ai installé ce tableau de bord dans mon agence, je peux voir de mon bureau la manière dont chacun de mes agents travaille, de la responsable de l'accueil jusqu'au responsable de contrôle de gestion et autre. Vraiment, c'est un dispositif crucial qui pourrait améliorer la performance de la SBEE et amener chaque acteur à bien accomplir sa mission... Je surveille les faits et actions quotidiennes pouvant améliorer l'image de mon agence... » Chef d'une agence.

A la SONAPRA, l'adjoint du nouveau contrôleur de gestion a mis l'accent sur le suivi de chaque action accomplie par son supérieur, le contrôleur de gestion admis à la retraite.

« ...Mr X (le contrôleur admis à la retraite) est présent tout au long de la procédure... ».

Comme les agents de la caisse et du magasin ont eu à souligner :

« ...il faut que la SBEE mette l'accent sur le contrôle de gestion autrement... ».

Ce mode de contrôle par les comportements existait bien dans l'entreprise publique. Cependant, il a été mis en veille au profit de la nouvelle méthode. Il faut constater à la SBEE, les autorités parlent du contrôle au premier degré ; ceci traduit le contrôle de chaque opération, de chaque mesure mise en œuvre par les structures opérationnelles auxquelles les responsables doivent veiller quotidiennement à la régularité. Quant au contrôle du second degré, il se rapporte au contrôle effectué par le contrôle régional rattaché du directeur général ; il s'étend à chaque activité administrative, financière, commerciale et technique effectuée par les responsables de chaque région. Ce contrôle reflète le mode de contrôle par les comportements mais il est mis en veille par les dirigeants. Dans le cas d'espèce de la SONAPRA, les acteurs ont une chaîne de contrôle à laquelle ils font souvent référence.

La chaîne de contrôle dans l'entreprise SONAPRA est regroupée sur six niveaux. Au premier niveau de contrôle, les agents réalisent le contrôle eux-mêmes sur leurs travaux. Dans cette vision, le risque d'erreur est réduit pour une meilleure fiabilité des informations produites. Ce premier niveau de contrôle comporte trois phases : l'autocontrôle où chaque

agent effectue toutes les vérifications usuelles et nécessaires afin d'y déceler les erreurs et les anomalies provenant de la mise en application des procédures ; le contrôle par la hiérarchie où tous les responsables doivent, de manière régulière, réaliser des contrôles sur le travail de leurs collaborateurs afin d'apporter des corrections à temps ; le contrôle des responsables est effectué par les membres de la direction générale.

Le second niveau de contrôle est assuré par les assistants et par la hiérarchie. Les assistants s'assurent de l'authenticité des opérations et des pièces justificatives avant leur traitement journalier et dans le respect des critères d'audit (réalité, exactitude, exhaustivité, date, comptabilisation, évolution et information). La hiérarchie, quant à elle, assure la réalité et l'effectivité des contrôles de base exercés par les assistants ; le traitement des informations suivant les principes du manuel de procédures et la production dans les délais des situations périodiques.

Le troisième niveau de contrôle est assuré par les chefs services financiers, comptables et administratifs et les chefs des services audit et contrôle de gestion. Ils doivent donner l'assurance de la qualité de travail du second niveau afin de donner une image fidèle à leurs contenus. Le contrôle du quatrième niveau est réalisé par la direction de l'audit et de contrôle de gestion.

Le cinquième niveau de contrôle consiste en un contrôle à distance sur les pièces reçues par la direction. Il permet de détecter les zones à risque nécessitant des interventions sur place en missions ponctuelles. Les inspecteurs réalisent des missions inopinées pour les travaux de vérification et d'investigation. Le contrôle général réalise des missions une fois par trimestre pour chaque entité de l'entreprise.

Le sixième et dernier niveau de contrôle est assuré par les commissaires aux comptes de la SONAPRA. Leur mission légale est d'évaluer le contrôle interne et de certifier les comptes, états financiers et annexes de l'entreprise. Chaque acteur de l'entreprise est dans cette logique et il considère le contrôle de gestion comme l'interface entre la direction générale et les régions.

Le mode de contrôle par le clan met l'accent sur les valeurs organisationnelles telles que la considération, la courtoisie, l'humour et l'intégrité morale. Ce mode de contrôle est toujours basé sur le fait que chaque employé contrôle ses propres comportements et ceux des autres.

Seule la procédure qu'il emprunte le renforce par rapport au précédent mode de contrôle. Un processus de socialisation, une prise en compte de l'affection, des facteurs de satisfaction sont utilisés comme moyen d'y parvenir. Chaque salarié appartient à une communauté unie et il est soumis aux rites d'intégration aux valeurs véhiculées par la direction hiérarchique. Tel que le responsable de l'agence du cas SBEE affirme :

« ...la principale valeur que l'organisation doit avoir est la prise en considération des potentialités de l'employé, cela donne un mérite émotionnel... ».

Conclusion de la section 2

La présente section a focalisé l'attention sur le questionnement des valeurs organisationnelles présentes dans les entreprises publiques béninoises. Dès lors, le traitement des résultats, issus de l'analyse en composantes principales, a été présenté. D'après les conclusions, les valeurs organisationnelles qui émergent dans les entreprises publiques béninoises sont l'intégrité morale, la courtoisie, l'humour, l'obéissance et la considération. En effet, ces conclusions remettent en cause les valeurs prônées par le mode de contrôle par les résultats et de sa logique de marché ; les valeurs issues de l'analyse sont plutôt orientées vers la relation et le statu quo. La matrice de cohérence élaborée au chapitre 2 permet donc de déduire que le contrôle par la culture et le contrôle par le comportement sont cohérents avec les valeurs organisationnelles émergentes de nos analyses.

Conclusion du chapitre 5

L'objet de ce chapitre était d'exposer l'incohérence entre le mode de contrôle par les résultats et les valeurs organisationnelles des entreprises publiques béninoises. A ce niveau micro, nous voulons mieux comprendre le blocage du processus d'institutionnalisation à l'étape de la théorisation caractérisant ainsi l'inopérance du contrôle par les résultats. Dans une première section, nous avons alors observé que le blocage de la théorisation se matérialise par le défaut de conformité entre les pratiques et les discours du mode de contrôle par les résultats.

Au-delà de cette explication, nous avons questionné les valeurs organisationnelles car, la théorisation demande à la nouvelle idée, le contrôle par les résultats dans ce cas, d'être en adéquation avec les valeurs de l'entreprise publique béninoise. Dans une seconde section, nous avons donc présenté les résultats de l'analyse en composantes principales ; ces résultats ont fait émerger les valeurs organisationnelles présentes dans lesdites entreprises. Il s'agit de l'intégrité morale, la courtoisie, l'humour, l'obéissance et la considération. Nous avons mis ainsi en évidence, d'après la matrice de cohérence élaborée au chapitre 2, que les modes de contrôle en cohérence avec les valeurs organisationnelles des entreprises publiques béninoises sont : le contrôle par la culture et le contrôle par le comportement. En conséquence, le contrôle par les résultats présente d'échec puisqu'il est incohérent avec les valeurs desdites entreprises.

Nous allons présenter dans le chapitre suivant, la discussion de nos résultats.

CHAPITRE 6 : DISCUSSION : LA COHERENCE ENTRE LE MODE DE CONTROLE ET LES VALEURS ORGANISATIONNELLES COMME MOYEN D'OBTENTION D'UN CONTROLE DE GESTION OPERANT

Section 1 : Proposition d'un cadre interprétatif institutionnel intégrant un contrôle de gestion opérant

Section 2 : La complémentarité entre le contrôle axé sur le clan et le contrôle par la hiérarchie

Section 3 : Les implications de l'échec du contrôle de gestion par les résultats

Conclusion du chapitre 6

CHAPITRE 6 : DISCUSSION : LA COHERENCE ENTRE LE MODE DE CONTROLE ET LES VALEURS ORGANISATIONNELLES COMME MOYEN D'OBTENTION D'UN CONTROLE DE GESTION OPERANT

Ce chapitre se propose de discuter la problématique de la cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles. Pour y parvenir, une analyse a été faite de l'évolution du contrôle de gestion instauré au regard d'un modèle d'institutionnalisation.

L'évolution du contrôle de gestion sous un angle institutionnel a mis en évidence un blocage à l'étape de la théorisation ; cela traduit la phase où les acteurs devraient être convaincus qu'il s'agit de la meilleure solution au problème d'inopérance du contrôle de gestion. Ce blocage à la théorisation se traduit donc au travers d'une inapplication des pratiques de contrôle de gestion et d'un découplage caractérisé entre les actes et les discours des acteurs. Ce blocage se comprend encore mieux, lorsque les analyses révèlent une incohérence entre les valeurs organisationnelles présentes dans les entreprises publiques béninoises et son mode de contrôle par les résultats. Ceci amène à se rendre compte de l'échec du contrôle de gestion par les résultats ainsi que de sa logique par le marché. Deux modes de contrôle devraient être donc instaurés pour un caractère opérant du contrôle de gestion, un contrôle de gestion orienté à la fois vers la relation et vers le statu quo. Ce mode de contrôle porte donc sur une forme organisationnelle du clan et de la hiérarchie et cela correspond aux modes de contrôle que nous avons dénommés dans la matrice de cohérence conçue, le contrôle par la culture et le contrôle par la hiérarchie. A cet égard, l'individu – l'organisation – l'activité sont pris en compte pour une réelle institutionnalisation du contrôle de gestion.

Aux termes de l'analyse empirique, la discussion permet de se questionner profondément sur les résultats obtenus (Geletkanycz et Tepper 2012). A cet effet, le chapitre 6 ouvre une discussion à partir de l'analyse de cas qui a été soumise au cadre interprétatif élaboré. La première section répond à nos questions de recherche, en proposant notre interprétation du contrôle de gestion opérant dans une dynamique institutionnelle. La seconde section discute d'une complémentarité des modes de contrôle. La troisième section aborde les implications de l'échec du contrôle de gestion par les résultats pour le New Public Management, pour les

travaux préconisant un management africain, ainsi que pour les entreprises publiques béninoises. Cette dernière section met aussi l'accent sur les revers de cette remise en cause pour les bailleurs de fonds.

Section 1 : Proposition d'un cadre interprétatif institutionnel intégrant un contrôle de gestion opérant

L'analyse du cas des entreprises publiques béninoises ne remet pas en cause les étapes du modèle de base de Greenwood et al (2002). Néanmoins, l'interprétation de ce modèle sur les cas étudiés expose deux particularités importantes qu'il est important de préciser (1). Le modèle d'institutionnalisation élaboré prend aussi en compte l'analyse à deux niveaux, macro et micro afin de réussir l'étape de la théorisation (2). L'introduction du contrôle de gestion est donc une nouvelle idée dont l'objectif visé est de l'institutionnaliser. Mais, une cohérence est nécessaire entre le contrôle de gestion et les valeurs organisationnelles afin d'y parvenir. C'est autour de cette cohérence que se posent les fondements, d'une part, de la relation entre contrôle de gestion et valeurs organisationnelles et d'autre part, d'un contrôle de gestion opérant (3).

1- Les particularités du modèle d'interprétation révélées par les cas étudiés

L'interprétation du modèle au regard de nos cas étudiés présente deux caractéristiques : un échec à l'étape de la pré-institutionnalisation et un blocage à la théorisation.

D'une part, la pré-institutionnalisation a connu un échec parce que l'idée introduite n'a pas pu être mise en œuvre entre 1980 et 1990. La principale raison qui explique ce fait, repose sur le régime marxiste ayant marqué la période. Il a donc fallu un changement de régime, du marxisme à la démocratie, pour que les perspectives élaborées dans le premier programme d'ajustement structurel puissent commencer par s'étendre. Ceci se poursuit donc au travers des deux autres programmes d'ajustement qui ont suivi après 1991. L'ancien régime postulait que toute idée de la puissance coloniale serait un moyen pour asseoir la domination étrangère. En conséquence, sans le passage à la démocratie, la pré-institutionnalisation n'aurait pas pu être amorcée. Toutefois, il faut souligner que cet échec de la pré-institutionnalisation ne peut être pris pour une période de longue désinstitutionnalisation. Cette phase remet en cause certaines pratiques ou institutions et favorise l'entrée en scène

de nouveaux acteurs qui sont, dans le cas d'espèce, les entrepreneurs institutionnels. Avec leurs nouvelles idées, ces derniers viennent perturber l'équilibre existant. En leur présence, il a fallu encore assister à de nouvelles secousses (bouleversements politiques, changements de régimes, manque de ressources financières). Par ailleurs, le rôle des entrepreneurs institutionnels est indexé et rejoint les travaux de Lawrence, Suddaby, et Leca (2009) sur le travail de maintien institutionnel. Il est question de se demander la manière dont, ces entrepreneurs institutionnels ont pu maintenir l'idée nouvelle malgré la survenance de nouveaux bouleversements du contexte.

D'autre part, les cas étudiés présentent un blocage à la théorisation. A cet effet, l'idée nouvelle n'a pas convaincu les acteurs ; elle n'est pas en adéquation avec les valeurs pragmatiques. La présente étude a donc montré ce blocage de la théorisation par l'inapplication des pratiques de la nouvelle idée, par le découplage entre ses pratiques et ses discours et par l'incohérence entre cette nouvelle idée et les valeurs présentes dans le contexte d'analyse. Tout ce processus explique au regard de notre cadre interprétatif, le caractère inopérant d'une nouvelle idée à institutionnaliser.

2- Une analyse institutionnelle aux niveaux macro et micro pour réussir la théorisation

Lorsqu'on prend en compte la grille d'analyse élaborée, elle focalise l'attention sur le courant du Old Institutional Economics et le courant de la sociologie néo-institutionnelle pour appréhender l'institution. Pendant que le premier courant défend la coordination des comportements, le second courant relie l'organisation à son environnement pour mieux expliquer les pressions subies et les comportements provoqués. L'institution se forme dès lors que le passage du caractère instrumental initial à celui d'infusion de valeurs intrinsèques est respecté.

Cependant, le double courant d'analyse a facilité la prise en compte du processus d'institutionnalisation depuis les manifestations gouvernementales jusqu'aux fines actions des acteurs du terrain. Pour ainsi faire, l'institutionnalisation prend en compte trois éléments : normes – pratiques – valeurs. Les pratiques ont été appréhendées en faisant recours au cadre de la routine de Feldman et Pentland (2003), décomposé en actes et en discours. Ce choix a été guidé par le fait que le modèle d'institutionnalisation de Burns et Scapens (2000) a déjà introduit la notion de routine dans leur modèle. En outre, le

comportement de l'acteur dans l'organisation est cerné avec l'introduction du cadre d'analyse des valeurs organisationnelles, les travaux de McDonald et Gandz (1991). Autour du modèle initial, du cadre de la notion de la routine et du cadre des valeurs organisationnelles, la grille d'analyse institutionnelle vise un meilleur ancrage des niveaux macro (organisation dans son ensemble) et micro (le comportement des acteurs, ses actes et ses discours) pour la réussite de la théorisation.

A cet effet, la théorisation est l'étape cruciale pour réussir l'institutionnalisation ; elle est la phase où les acteurs sont convaincus que le contrôle de gestion est la solution irrémédiable et irrésistible au problème posé. Ainsi, l'adéquation avec les attentes de la société est réalisée et le consensus social est obtenu. Nous avons élaboré deux conditions essentielles pour le succès de cette étape : la conformité entre les actes et les discours du mode de contrôle – la cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles. La théorisation nécessite donc la prise en compte des critères performatifs et discursifs d'une part, et du critère de cohérence de la nouvelle idée et des valeurs organisationnelles présentes dans l'organisation, d'autre part.

3- L'intégration du contrôle de gestion opérant dans la dynamique institutionnelle : la cohérence du mode de contrôle et des valeurs organisationnelles

De multiples travaux ont déjà eu à introduire les outils de gestion dans une analyse institutionnelle (Greenwood, Suddaby, et Hinings 2002; Dambrin, Lambert, et Sponem 2007; Hasselbladh et Kallinikos 2000; Boitier et Riviere 2008; Colon 2014). Par leur biais, le contrôle de gestion peut bien sûr être analysé dans une dynamique institutionnelle. Toutefois, aucune recherche n'a encore précisé que le contrôle de gestion peut refléter un caractère opérant dans ce besoin d'institutionnalisation. Le caractère opérant d'un contrôle de gestion se constate donc, lorsque ce dernier présente une cohérence avec les valeurs organisationnelles en place.

Pour autant, la relation entre le contrôle de gestion et les valeurs organisationnelles a été établie par certains auteurs. C'est ainsi que Fiol et Sole (1999) dans leur analyse de la double nature du contrôle de gestion ont tenté d'unir le contrôle de gestion par les résultats qui repose sur un management par les faits et le contrôle de gestion par l'identité des valeurs qui

correspond à un management par le sens. Ces auteurs considèrent alors qu'il est nécessaire de mettre en œuvre une approche qui, tenant tant compte à la fois de la dimension des faits et de celle des valeurs. Cette double dimension amène donc à faire comprendre, comme le précisent les auteurs, que tout acte de management, est par nature un acte éthique parce qu'il met forcément en jeu les valeurs essentielles concernant l'homme et la société. Le mot éthique ne signifie pas morale mais un système de valeurs ; il a donc trait au choix des valeurs. Cette double nature du contrôle de gestion n'est pas aussi neutre car elle prend appui sur les travaux de Simon, Greffe, et Dauzat (1983); ces derniers affirment que la distinction entre la dimension factuelle et la dimension éthique influence la pratique actuelle du contrôle de gestion, et conduirait par conséquent à une dérive.

Au regard de Fiol et Sole (1999), il n'y a pas de somme à faire ni de synthèse à faire lorsqu'on doit tenir compte des valeurs et du contrôle de gestion. Il faut articuler les deux dans une relation dialectique qui pousse à les respecter dans leur particularité. Nous pensons ainsi que, c'est dans la prise en compte de l'articulation des deux, que réside l'avenir du contrôle de gestion opérant. Le contrôle de gestion est à l'œuvre tant dans l'action et son suivi, que dans la pensée.

Conclusion de la section 1

L'objectif de cette section était de proposer un cadre interprétatif institutionnel intégrant un contrôle de gestion opérant. A cet effet, les particularités relatives au modèle institutionnel élaboré ont été mises en exergue. Il s'agit ainsi de la pré-institutionnalisation qui a connu un échec, du blocage à la théorisation. Dans ce cadre interprétatif, il est important de souligner que le niveau macro est appréhendé ainsi que celui micro. Cela vise à analyser le processus d'institutionnalisation dans l'organisation, dans les pratiques réalisées par les acteurs, dans leurs discours, dans leurs comportements. Le comportement est obtenu lorsque les valeurs communes à l'organisation sont prises en considération.

Le contrôle de gestion, en tant que nouvelle idée introduite, a déjà fait l'objet d'analyse par le courant institutionnel. La présente étude a donc établi une relation entre le contrôle de gestion à institutionnaliser et les valeurs organisationnelles. Ces valeurs représentent l'un des éléments sur lesquels l'institutionnalisation se focalise au cours du processus. Parmi les

modes de contrôle utilisés dans cette étude, les analyses révèlent qu'il faut deux types de contrôle pour les entreprises publiques du contexte d'étude. Cela revient à se questionner sur la possibilité d'une complémentarité des modes de contrôle.

Section 2 : La complémentarité entre le contrôle axé sur le clan et le contrôle par la hiérarchie

La question de la complémentarité des modes de contrôle revient à rechercher la manière dont s'articulent les contrôles. Nous ne prétendons pas avoir épuisé le sujet de cette complémentarité, nous avons apporté une idée novatrice de complémentarité qui pose ses fondements depuis le lien entre les valeurs organisationnelles et le contrôle de gestion. Cette question de complémentarité a fait l'objet de certains travaux que nous allons exposer au préalable en précisant le prolongement qui est réalisé dans cette thèse (1). Nous allons en plus focaliser l'attention sur la complémentarité entre le contrôle orienté vers le clan (proposé au regard de la matrice de la présente étude comme étant le contrôle par la culture) et le contrôle de gestion orienté vers la hiérarchie (le contrôle direct par les comportements) (2).

1- Prolongement de la complémentarité des modes de contrôle au regard de certains travaux antérieurs

Plusieurs travaux ont abordé la complémentarité des modes de contrôle. Parmi ces recherches, Malmi et Brown (2008) avaient bien souligné qu'il n'est pas possible d'étudier le contrôle de gestion de manière isolée, sans inclure dans le contrôle les aspects culturels et administratifs. A cet effet, Malmi et Brown (2008) proposent une configuration de contrôle :

- le contrôle par la culture (clans valeurs symboles)
- le contrôle administratif (gouvernance, structure organisationnelle, politique et procédure)
- le contrôle cybernétique (budget, mesure financier, mesure non financier, mesure hybride)
- le contrôle managérial (récompense et rémunération)
- le contrôle stratégique (planification à long terme / plan d'action opérationnel).

Dans cette configuration, il est aisé de comprendre que les valeurs organisationnelles sont encore présentes. Berard (2013) se positionne dans ses travaux sur Malmi et Brown (2008) et affirme que cette perspective offre un point de repère systématique pour s'assurer que tous les angles de vue sont bien pris en compte, sans l'oubli d'un angle mort. L'auteur ajoute aussi, que cette configuration est particulièrement adaptée à l'analyse des organisations publiques parce qu'elle aborde à la fois l'aspect technique et l'aspect socio-culturel du contrôle de gestion.

Barel (2001) a aussi réalisé une étude sur la complémentarité et les contradictions des formes de contrôle. A cet effet, il montre la complémentarité des mécanismes de coordination utilisés ainsi que leur cohérence avec la stratégie ; il montre aussi que des effets néfastes se constatent sur la performance lorsque la mise en œuvre est inadéquate. Cet auteur a pris donc en considération la typologie de (Mintzberg 1986, 1982, 1989) qu'il a recoupé avec d'autres travaux portant sur les modes de contrôle (Bouquin 1991; Child 1984; Fiol 1991; Ouchi 1977). Ainsi, nous avons les complémentarités suivantes :

- la supervision directe et le contrôle personnalisé centralisé (Mintzberg 1986, 1982, 1989; Child 1984) ;

- la standardisation des procédés, la solution bureaucratique, le contrôle bureaucratique le contrôle par les règlements – les procédures et la bureaucratie (Mintzberg 1982, 1986, 1989; Child 1984; Bouquin 1991; Fiol 1991; Ouchi 1977) ;

- la standardisation des résultats, la direction par objectifs, le contrôle des outputs, le contrôle de gestion et le marché (Mintzberg 1982, 1986, 1989; Child 1984; Bouquin 1991; Fiol 1991; Ouchi 1977) ;

- la standardisation des qualifications, la standardisation des normes, la théorie Z, le contrôle culturel, le contrôle par la culture, le contrôle par des facteurs de satisfaction et le clan (Mintzberg 1982, 1986, 1989; Child 1984; Bouquin 1991; Fiol 1991; Ouchi 1977).

Dans leurs travaux de recherche, Villesèque-Dubus (2003) suggère aussi une évolution dans la conception et l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion en général en mettant l'accent sur la complémentarité du formel et de l'informel. Quant aux auteurs Guibert et Dupuy (1997), ils ont montré la complémentarité entre le contrôle formel et le contrôle informel en avançant l'idée que la conception rénovée du contrôle et du pilotage de l'organisation doit être en complémentarité entre deux types de représentations. Il s'agit donc

d'une représentation structurelle et informationnelle formelle et d'une représentation de l'informel. Ainsi, les auteurs affirment aussi que l'une des dimensions immatérielles et essentielles de l'organisation repose sur la qualité de cohérence et de coordination du comportement de ses membres. La complémentarité entre le contrôle formel et le contrôle informel est ainsi cernée avec le déterminant de la confiance.

A l'égard de ces deux complémentarités, il faut comprendre que Barel (2001) appréhende la possibilité d'articuler plusieurs typologies de contrôle à la fois. C'est dans ce sens qu'il a mené ses analyses. Par contre, Guibert et Dupuy (1997) ont employé le terme de la complémentarité dans une optique de cohésion, de coordination. La cohésion est l'expression du sentiment communautaire au sein d'une organisation ; elle est la capacité d'une organisation à former une unité fondée sur des valeurs communes – des émotions partagées (Fiol 2006). Deux différentes appréhensions sont alors faites du terme complémentarité. Quant à Malmi et Brown (2008), ils ont été bien précis en affirmant que la configuration de contrôle est à utiliser conjointement afin de mieux comprendre une situation organisationnelle. Même si ces derniers auteurs n'ont pas employé la notion de complémentarité, ils mettent l'accent sur l'existence d'un lien entre les différents systèmes de la configuration de contrôle. Sans cette prise en compte, les conclusions peuvent être fausses puisque le système de contrôle comme un « package » facilite et stimule la discussion plutôt que de proposer une solution définitive à tous les problèmes (Malmi et Brown 2008).

D'une façon plus spécifique, Giraud et al. (2009) proposent d'articuler cette double appréhension dans leur analyse. Si certaines typologies prennent appui sur les facteurs de contingence, par conséquent, les modes de contrôle seraient alternatifs. Ainsi, les auteurs proposent des facteurs de contingence suivants :

- pour le contrôle de gestion par les résultats (un environnement économique favorable, des systèmes de sanctions/récompenses, un contexte culturel porteur, des résultats mesurables, une unicité de commandement),

- pour le contrôle direct des comportements (une simplicité et prévisibilité des tâches, une proximité entre le supérieur et son subordonné, une unicité de commandement).

Giraud et al. (2009) dégagent deux facteurs de contingence pour le contrôle par la culture. Il s'agit d'une certaine stabilité des acteurs et d'une confiance suffisante dans les motivations des dirigeants. Par ailleurs, il est possible d'articuler les comportements à la mesure des résultats ou bien les résultats à la culture. Malgré l'intérêt d'une complémentarité des modes de contrôle, il faut s'attendre, soulignent les auteurs, à des conséquences puisque chaque contrôle porte déjà ses limites. Giraud et al. (2009) concluent deux idées. D'une part, le mode de contrôle serait plus opérant si les subordonnés et les supérieurs adhèrent aux valeurs communes de l'organisation. D'autre part, l'existence de facteurs de contingence permet tout juste d'éclairer sur le caractère opérant de certains modes de contrôle ; par conséquent, cette existence ne permet pas de prescrire un choix en faveur de tel ou tel mode de contrôle.

La présente recherche vient donc rejeter cette seconde idée de Giraud et al. (2009) puisque l'existence du facteur de contingence « valeurs organisationnelles » vient prescrire quel (s) mode (s) de contrôle privilégier et, à la fois, éclairer sur leur caractère opérant. Nos travaux s'inscrivent alors dans le prolongement des recherches abordant la complémentarité des modes de contrôle.

Suite à nos analyses empiriques, il serait judicieux de considérer la typologie de ces auteurs Etzioni (1975, 1971) et Ouchi (1977, 1979, 1980) pour établir la complémentarité des modes de contrôle présentée dans le cadre conceptuel. Ces modes ne sont pas seulement complémentaires entre eux, puisqu'ils peuvent être aussi reliés au cadre des valeurs organisationnelles de McDonald et Gandz (1991). Pour prescrire tel ou tel mode de contrôle, il est possible alors, de se référer à la matrice de cohérence conçue entre les valeurs organisationnelles et le contrôle de gestion.

2- L'articulation entre les contrôles de gestion orientés sur le clan et sur la hiérarchie

Le fondement du contrôle par le clan tient sur deux visions : chacun pense que l'équité sera respectée et les tricheurs seront démasqués éventuellement ; chacun est persuadé que tous les membres de l'organisation ont à gagner à la coopération (Ouchi 1980a; Bouquin 2005). Aussi, sur la base de Ouchi (1979), Villesèque-Dubus (2003) précise que le contrôle clanique repose sur un processus de socialisation supérieur, qui permet de rendre congruent les objectifs de différents individus et conduit à la formation des valeurs plus que la formation des compétences. Lorsqu'on se trouve dans une forme d'organisation dont le contrôle est

réalisé au travers du clan, elle repose sur une certaine convergence des buts ; cette convergence ne veut pas induire et exiger la similarité des buts (Ouchi 1980a). Pourtant la convergence des buts est rejetée ainsi que la réalisation de l'équité (Bouquin 2005). Ce qui amène Bouquin à conclure alors, que le contrôle par le clan est difficile à réaliser.

Cependant, nous estimons qu'il faut partir de l'équité pour montrer la réalisation du contrôle par le clan. Il faut admettre que le contrôle par le clan ne vise pas un partage quantitatif, mais qualitatif tout en menant à une convergence des buts comme l'affirme Ouchi (1980a) ; il faut aussi appréhender le sens étymologique de terme équité, qui veut dire : la qualité consistant à attribuer à chacun ce qui lui est dû par référence aux principes de la justice naturelle. Selon Schwartz (2006), l'homme fait face à trois nécessités peu importe sa provenance : satisfaire les besoins biologiques, favoriser l'interaction sociale, assurer le fonctionnement et la survie du groupe ; par conséquent, les valeurs sont similaires, et elles se distinguent par le type de motivation ou de but qu'elles représentent (Bilsky et Schwartz 1994).

Les trois nécessités qu'il faut à l'individu et que souligne Schwartz (2006) ci-dessus, rejoignent, selon nous, cette équité au regard des principes de la justice naturelle. L'objectif stratégique est alors de trouver le point d'inflexion autour duquel, chaque acte posé par l'individu dans l'organisation soit orienté vers de meilleurs comportements. En retour l'organisation lui a assuré la satisfaction de ses besoins biologiques, la facilitation de son interaction sociale et l'assurance du bon fonctionnement et de la survie de son groupe. C'est de cette équité entre les buts de l'organisation entre les individus que soulignait Ouchi (1980a) ; il ne visait pas une récompense quantitative.

Giraud et al. (2009) ont abordé cette équité indirectement lorsqu'ils précisent que tout individu doit résoudre des problèmes liés à la condition humaine. Son appartenance à une organisation a été réalisée durant un long processus de socialisation afin de créer en l'individu, un fort engagement aux objectifs de l'organisation (Ouchi 1980a). Un contrat psychologique naît alors entre l'individu et son organisation puisque la vie organisationnelle fournit à chaque individu, un contexte dans lequel ses problèmes vont s'exprimer et l'individu développe des relations plus ou moins fortes d'attachement à l'organisation qui l'emploie (Giraud et al. 2009).

Pagès et al. (1998) ont qualifié le contrôle de gestion axé sur le clan d'un mode de contrôle très puissant car les systèmes de croyances et de valeurs sont pris pour l'idéologie primordiale (Giraud et al. 2009). Une aspiration profonde est créée, lorsque l'individu perçoit dans son adhésion aux valeurs communes, une satisfaction en retour par l'organisation de ses besoins. La théorisation de ce mode de contrôle est relativement longue mais elle est réalisable et améliorerait le développement des entreprises. Fiol (2005) précisait selon Follet (1932) que le succès du contrôle dépendra de la convergence entre les idées individuelles et celles organisationnelles et qu'il est donc indispensable d'unifier les idées et les valeurs (Fiol, 2005).

Ce mode de contrôle est caractérisé par une inertie importante, affirme Giraud et al. (2009) L'auteur se base sur l'incapacité des acteurs socialisés de prendre du recul pour mieux évaluer le bien-fondé des croyances et valeurs de l'organisation. Cet inconvénient a conduit les organisations aux blocages ou aux résistances des réorientations stratégiques. Les acteurs organisationnels ne prennent pas du recul parce qu'ils sont convaincus du retour de leur engagement. L'évaluation du bien-fondé n'est pas un frein puisque l'organisation assurera l'équité au regard des principes naturels ; ces principes s'apparentent aux valeurs que prônent Maslow (1954) à savoir : l'accomplissement que l'individu tente d'atteindre. Les blocages et les résistances proviennent plutôt de l'incompatibilité des valeurs et celles des pratiques que l'organisation veut véhiculer. L'inconvénient majeur est le coût induit par cette socialisation puisque l'équité aux principes naturels revient à plusieurs paramètres de satisfaction. La théorisation doit répondre à cet inconvénient avant de réussir le processus de socialisation. Toutefois, les acteurs provoqueront les résistances lorsque les principes naturels ne seront pas respectés.

Par ailleurs, le contrôle par le clan peut bien être articulé avec le contrôle par la hiérarchie. Il revient à la hiérarchie de s'assurer que les employés réalisent les actions jugées bénéfiques pour l'entreprise. En plus, il faut que les actions jugées néfastes soient déjà apprivoisées par le contrôle orienté sur le clan. Les règles et les standards doivent être alors bien élaborés par la hiérarchie afin de définir les modalités suivant lesquelles une action précise doit être accomplie. Les effets pervers, en termes de comportements, générés par le contrôle de la hiérarchie doivent aussi être cadrés par le contrôle clanique.

Conclusion de la section 2

L'objectif de cette section était de présenter le prolongement de la question de complémentarité entre les modes de contrôle. A cet effet, la présente recherche permet de partir de la matrice de cohérence entre les valeurs organisationnelles et le contrôle de gestion pour choisir tel ou tel mode de contrôle. Cette piste n'a pas été encore appréhendée dans les travaux antérieurs ; elle met en relation le facteur de la contingence « valeurs organisationnelles » et le contrôle de gestion. En outre, l'articulation du contrôle orienté sur le clan et du contrôle orienté sur la hiérarchie est possible car les actions jugées néfastes et les effets pervers de l'un sont corrigés par l'autre. Ces deux modes de contrôle sont guidés et ils facilitent la cohésion des comportements et des valeurs.

Après avoir mis l'accent sur la question de complémentarité, nous allons focaliser l'attention sur les implications de l'échec du contrôle de gestion par les résultats et de sa logique du marché.

Section 3 : Les implications de l'échec du contrôle de gestion par les résultats

L'objectif de cette section est d'aborder les conséquences de l'échec du contrôle de gestion par les résultats au regard du New Public Management (1), des travaux recommandant un management africain (2). Cette section focalise aussi l'attention sur les implications de cet échec pour les entreprises publiques béninoises (3).

1- Réduction de l'incertitude du New Public Management

A une certaine époque, il a fallu que l'organisation publique démontre qu'elle gère ses ressources financières de manière rationnelle et selon des objectifs rigoureusement fixés. Il a fallu donc mesurer les objectifs en termes d'indicateurs sociaux, planifier, programmer et budgétiser. Comme les auteurs l'ont souligné, le management est une manière de conduire une organisation, de la diriger, de planifier son développement et de la contrôler (Bartoli 2005; Thietart 2014). En tant qu'un art ou une science (Gibert 2008), elle a été appliquée au secteur public. Le management public s'est développé comme méthode efficace de gestion.

La présente recherche partage clairement la définition énoncée par Laufer et Burlaud (1980) du management public. Ces auteurs affirment donc que le management public est le mode de gestion que développent les organisations dont le mode de légitimité traditionnel est devenu inopérant. Il faut comprendre par légitimité l'implication que les moyens utilisés pour atteindre les buts organisationnels soient en harmonie avec les buts et besoins reconnus par la société ; il s'agit ainsi d'une congruence entre les valeurs des individus, des organisations et du système social global. En outre, il faut comprendre le terme traditionnel par la croyance au caractère sacré de l'ordre social (Weber 2009, 1978, 1968).

Le management public est aussi déployé par toute organisation lors de la justification des actions administratives devant l'opinion publique (Laufer 2008). Durant le processus de gestion des affaires courantes, de grands changements ont permis la mise en œuvre de différentes réformes. De la Rationalisation des choix budgétaires (dans les années 1970), l'on passe au New Public Management (dans les années 1980). Si le comportement des acteurs à tous les niveaux de l'organisation est demandé par le management public (Rainey et Chun 2005), ce n'est pas l'objectif avec le New Public Management (NPM). Il faut alors mieux maîtriser les dépenses par une prévision et une planification tout en associant les outils de gestion. Dans ce but d'améliorer leur gestion, de nouveaux instruments de management ont été introduits dans le secteur public.

Dans un mouvement néolibéral, les instruments du privé ont été introduits dans le public, plus précisément le système de contrôle de gestion. L'hypothèse de ces idées néolibérales se fonde sur le fait que les organisations du secteur public doivent apprendre les pratiques du secteur privé, dont le management était meilleur. Dans les pays développés, la mise en œuvre du NPM est la suite à plusieurs autres réformes considérées comme insuffisantes. Par contre, dans les pays en développement, le très célèbre NPM (Laufer 2008) fut un processus d'imitation. Néanmoins, Laufer (2008) a bien compris que de l'émergence du management public au fameux NPM, l'incertitude est au cœur et des risques majeurs les entourent.

Cette incertitude est encore présente puisque les attentes n'ont pas été atteintes. Les pays en développement ont considéré le NPM comme la solution aux problèmes rencontrés dans les organisations publiques. Sous l'influence des bailleurs de fonds, le système de contrôle de gestion axé sur le résultat est le meilleur moyen de mettre en place une gestion efficace et efficiente. C'est ainsi qu'on assiste à de grands discours techniques et spécifiques sans

actions concrètes, des décisions formelles d'adoption avec une mise en œuvre peu enthousiaste et incompétente, une mise en œuvre sans résultat escompté. Tous ces constats occasionnent des détournements survenant à chaque phase négligée (Pollitt, Thiel, et Homburg 2007). Aussi, le NPM n'a pas réussi dans les pays en développement parce que les autorités gouvernementales n'avaient pas les moyens de sa mise en œuvre. Il fallait donc attendre que les bailleurs de fonds se prononcent dans un financement pour amorcer son implémentation. Un grand décalage existe entre la réalité de ce NPM et les discours autour de la réforme.

Osman (2012) affirme dans ses travaux que l'échec de ces réformes provient du fait que la mise en œuvre a été faite sans adaptation aux valeurs des organisations publiques. C'est autour de cette idée que les risques majeurs peuvent être réduits. La présente recherche aborde dans le même sens en mettant l'accent sur les valeurs partagées dans les organisations publiques. Les valeurs partagées de cette organisation, l'entreprise publique béninoise, ne répondent donc pas à un système de contrôle axé sur le résultat. Il ne s'agit pas d'une remise en cause du NPM, mais d'une remise en question de chaque instrument de gestion instauré afin de tenir compte de la congruence entre valeurs des individus, de l'organisation et du système social global.

Malheureusement, les travaux en Afrique ont dévié de l'élément fondamental et les réflexions sont noyées dans la masse.

2-La remise en cause de l'orientation donnée aux travaux portant sur le management africain

Dans les conclusions de plusieurs travaux en Afrique, on peut retenir que les expériences menées en Europe ou aux Etats-Unis ne sont guère transposables en Afrique, car les mécanismes de contrôle doivent être adaptés aux structures mentales et sociales. Autrement dit, c'est de la connaissance des systèmes de contrôle pratiqués en Afrique que les réformateurs africains ont besoin, non pas des techniques élaborées et mises en place avec plus ou moins de succès dans les grands pays industriels (Etounga-Manguelle 1990; Henry 1991; Livian 2013; Bourgoïn 1984; Dia 1991; Kamdem 2000; Pascale Labazée 1990; Pascal Labazée 1991).

La présente recherche construit ses argumentations autour des fondements des modèles ayant eu du succès. A cet effet, les mérites reconnus des modèles occidentaux ne sont pas liés aux continents et non pas parce qu'ils ont été créés en occident. Les modèles de management sont d'abord fondés sur des valeurs, que prône le pays (valeurs nationales), et que prône l'organisation (valeurs organisationnelles). A ces deux valeurs, s'ajoutent celles individuelles issues du comportement de l'acteur organisationnel. Les modèles occidentaux et américains luttent autour de ces fondements pour mettre en application les pratiques quelconques d'un développement. March et Simon (1958) ont bien su préciser que dans l'organisation, il est impossible de dire qu'une action ne comporte que des aspects factuels ; car au sein de l'organisation, la réalisation ou l'accomplissement de toute tâche ou activité comporte pour les acteurs une intention postérieure qui dénote un objectif final de valeurs.

La lutte a toujours été basée autour de la recherche du succès. Le système devient alors efficace car le bien-être de la société résulte d'une rentabilité autour de laquelle compétitivité économique et opportunité s'affrontent dans l'organisation. Le modèle américain axe le développement sur la base du travail, de l'effort personnel et de l'opportunité que doit saisir chaque citoyen. Le modèle asiatique distingue les bonnes des mauvaises pratiques des modèles occidentaux. Les objectifs communs sont partagés par tous les employés qui considèrent l'entreprise comme leur propre famille. Tel le général traite ses subordonnées comme ses propres fils, en contrepartie ces derniers luttent avec lui jusqu'à la mort : le manager doit agir de même. Les fondements de la compréhension humaine d'un comportement asiatique s'érigent sur l'unité, l'obligation, l'inter-relation entre les personnes. Cela assure le chemin vers un développement. Tout manager doit posséder des qualités fondamentales pouvant mener au sacrifice personnel. Il doit œuvrer autour du savoir, de la sincérité, de l'abnégation, du courage, de la bravoure et de la fermeté. Le succès asiatique ne cherche pas à catégoriser la provenance régionale ni à s'accentuer sur une quelconque différence culturelle. Le succès est assuré dès lors que les valeurs sont reflétées dans les pratiques et constituent le mot d'ordre des managers.

Le modèle africain et les discours autour du management africain débutent sur la caractérisation que l'Afrique est un continent de paradoxe. A la suite, il faut étudier les dynamiques interculturelles puisqu'il existe plusieurs ethnies. Nous sommes conscients de la pluralité des ethnies en Afrique, mais ce n'est pas un problème ethnique qui empêche les

pratiques organisationnelles d'avoir un caractère opérant. Les discours établissent les liens entre la science et la tradition, et s'orientent vers un possible modèle de management à mettre en place. Même si le peuple appartient à son ethnie de rattachement, quelles sont les valeurs organisationnelles de développement des entreprises ?

A cet effet, il faut prôner des valeurs organisationnelles communes. Ce n'est qu'au tour de cela, que se construira le socle de l'application des pratiques ; peu importe leur lieu de provenance. Tel que nous avons su dire que le modèle asiatique lutte en se basant sur la sincérité, l'abnégation, le courage etc... ; l'américain sur le succès, l'éthique, l'opportunité, il faut que le modèle africain axe autour des valeurs organisationnelles. Ce fondement sur les valeurs organisationnelles permet d'insuffler une dynamique à un quelconque modèle. Cela permettra de ne pas tenir un discours de division ethnique et culturel. La science est universelle et chaque pays possède ses traditions. Il faut juste un repère organisationnel à institutionnaliser pour réussir.

Nous ne réfutons pas qu'il existe des diversités culturelles ; cependant, il faudrait prôner les valeurs organisationnelles. Comme l'affirme d'Iribarne (2003), si vous voulez que l'homme travaille au développement d'une organisation, quelle que soit leur culture, il faut le respecter, lui donner les responsabilités, l'écouter, l'informer, le récompenser en fonction des efforts, lui donner le sentiment qu'il appartient à l'ensemble et cultiver la confiance.

3- Retour de l'intérêt social pour les entreprises publiques béninoises

L'échec du mode de contrôle par les résultats reflète le retour d'une prise de conscience sur les raisons réelles de l'existence des entreprises publiques béninoises. A cet effet, il faut d'une part, comprendre quel est l'intérêt d'avoir créé l'entreprise publique et lui associer un besoin de rentabilité ? Il est évident que, plusieurs étapes ont été ignorées par les autorités gouvernementales à force de passer d'un objectif social non réalisé à celui de profit. Cela se comprend aisément en prenant, par exemple le cas des entreprises du secteur de l'énergie et de l'eau, où le service minimum n'est pas souvent fourni à la population. Par ailleurs, les entreprises du secteur de l'énergie et de l'eau déclarent la population de certaines zones, incapables d'assumer le paiement si le service public était installé dans leur région ; dans ce cas, cette zone demeure sans accès à ces services. D'autre part, plusieurs interrogations émergent et nécessitent de profondes réflexions :

- dans les entreprises publiques béninoises, la mise en place d'un mode de contrôle par les résultats peut-il réduire les problèmes financiers sans prendre en considération la réalité du service public offert à la population ?

- les objectifs assignés au mode de contrôle par les résultats étaient-ils trop ambitieux ?

- la logique de marché sous-jacente au mode de contrôle par les résultats peut-elle prendre en compte la réalité du contexte ?

Nous espérons que, si les événements constituent les nœuds pour que quelque chose change (Mignon et Lorino 2013), alors les entreprises publiques béninoises sont sur une piste de pérennité organisationnelle.

Conclusion de la section 3

Dans cette section, l'objectif était focalisé sur les implications d'un échec du contrôle de gestion pour le New Public Management (NPM), pour les travaux préconisant un management par les résultats et les bailleurs de fonds. Les analyses ont conduit à ne pas remettre en cause les idées défendues par le bien-fondé de ce courant du NPM ; mais il est proposé que l'instrument de gestion mis en œuvre ne soit pas axé sur les résultats mais sur le clan et la hiérarchie. Ainsi, pouvons-nous entrer dans les valeurs organisationnelles des organisations publiques. En outre, ces valeurs organisationnelles sont à prioriser par les travaux qui défendent un management africain. Au lieu de centrer les réflexions sur la culture, la réponse lâchée à demi-mot dans les organisations en cas de comportements différents (Löning 1994) ou de manque de consensus dans les pratiques (Doupnik et Tsakumis 2004), il faut s'orienter vers les valeurs organisationnelles. Toutefois, l'échec du contrôle de gestion axé sur les résultats est un élément fondamental pour avoir voulu, associer le social à une quête de l'efficience et de l'efficacité.

L'objectif de ce chapitre était de questionner les résultats obtenus dans nos analyses empiriques. Ainsi la première section avait permis de proposer un cadre interprétatif institutionnel intégrant un contrôle de gestion opérant. Ce cadre présente donc les particularités révélées par le modèle d'institutionnalisation qui sont : un échec à l'étape de la pré-institutionnalisation, une inversion des étapes constatant la diffusion avant la théorisation, un blocage à l'étape de la théorisation. Le caractère opérant d'un contrôle de gestion a été introduit dans la dynamique institutionnelle et permet d'appréhender, à la fois le niveau macro (gouvernement et organisation) et le niveau micro (pratiques, actes, discours). Le cadre interprétatif présente en outre la relation de cohérence entre le contrôle de gestion et les valeurs organisationnelles.

La seconde section focalise l'attention sur la complémentarité des modes de contrôle. Cette complémentarité est réalisée sur la base de certains travaux (Ouchi 1980a; Etzioni 1975, 1971, Ouchi 1977, 1979). Au regard de ces travaux, il faut remarquer que l'activité – l'individu et l'organisation ont été pris en compte. Les modes de contrôle sont donc cohérents avec les valeurs organisationnelles selon des formes organisationnelles précises ; ceci permet de choisir le mode de contrôle adéquat pour l'organisation. D'après la matrice de cohérence entre le contrôle de gestion et les valeurs organisationnelles (chapitre 1), il a été montré que le contrôle par le clan peut être renforcée par un contrôle par la hiérarchie.

La troisième section avait pour objectif de présenter les revers de l'échec d'un contrôle de gestion axé sur les résultats. Nous avons donc conclu que le New Public Management prenne appui sur les valeurs de l'organisation pour une amélioration de ce courant néolibéral. Ces valeurs doivent aussi être au cœur des préoccupations des auteurs abordant un management africain.

Conclusion de la deuxième partie

Aux termes de cette seconde partie, l'analyse empirique est réalisée au travers des deux questions de la recherche : comment a évolué le contrôle de gestion dans les entreprises publiques ? Existe-t-il une cohérence entre les valeurs organisationnelles et le mode de contrôle instauré ? Nos études de cas ont intégré une analyse en composante principale. Deux chapitres ont fait objet de présentation des études de cas et le dernier chapitre a fait l'objet d'une discussion.

Le chapitre 4 focalise l'attention sur la présentation de l'évolution du mode de contrôle par les résultats, instaurée par les bailleurs de fonds au travers du processus d'institutionnalisation. Nous avons montré que le contrôle de gestion par les résultats avec sa logique de marché a fait preuve d'une institutionnalisation inaboutie. Le processus se trouve bloqué à la phase de la théorisation, l'étape où le mode de contrôle instauré devait convaincre les acteurs d'être la solution irrémédiable au problème posé. L'institutionnalisation inaboutie confirme ainsi le caractère inopérant du contrôle de gestion par les résultats. De plus les pratiques du mode de contrôle révèlent une inapplication considérable.

A cet effet, le chapitre 5 questionne les pratiques réelles du mode de contrôle par les résultats ; ces pratiques révèlent un découplage entre les actes et les discours réels du mode de contrôle. Ce chapitre expose l'échec du mode de contrôle par les résultats parce que le blocage à la théorisation et le découplage constaté ont conduit à comprendre que la nouvelle logique du mode de contrôle par les résultats bute contre les adéquations de la société. Le mode de contrôle n'est pas cohérent avec les valeurs organisationnelles. Les valeurs présentes sont plutôt cohérentes avec les modes de contrôle par le clan et la hiérarchie selon la matrice de cohérence élaborée.

A l'issue des études de cas, le chapitre 6 a focalisé l'attention sur la discussion de nos résultats. Il a été proposé un cadre interprétatif institutionnel du contrôle de gestion intégrant un contrôle de gestion opérant, une complémentarité entre les modes de contrôle (sur le clan et par la hiérarchie). Dans une dynamique institutionnelle, le cadre proposé présente l'analyse au niveau macro et micro, nécessite à la fois une conformité entre les actes et les discours de la nouvelle pratique ainsi qu'une cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles. Quant à la complémentarité entre les modes de contrôle,

cette recherche offre la possibilité de partir des valeurs organisationnelles pour déterminer quels modes de contrôle sont cohérents et complémentaires. Au cours de la discussion du chapitre, les implications de l'échec du contrôle de gestion par les résultats sont exposées tant pour le New Public Management que pour les travaux portant sur le management en Afrique.

CONCLUSION GENERALE

Conclusion générale

Cette thèse débute par le constat empirique de l'inopérance du contrôle de gestion dans l'entreprise publique béninoise. De ce fait, le contrôle de gestion instauré par la pression des bailleurs de fonds ne semble pas donner les résultats escomptés, notamment en matière d'influence des comportements ; il ne semble donc pas opérant. Nous avons alors voulu, vérifier par une démarche scientifique que le contrôle de gestion instauré est bien inopérant afin d'en comprendre les raisons. Nous avons posé comme problématique, pourquoi le contrôle de gestion présente un caractère inopérant dans les entreprises publiques béninoises. Le cadre d'interprétation, conduisant à identifier l'inopérance du contrôle de gestion, a été orienté vers le concept de valeur. Ceci a conduit à analyser l'évolution de ce mode de contrôle et de cerner s'il existe une incohérence avec les valeurs présentes dans ces entreprises. Nous avons donc mis en œuvre les contours permettant un caractère opérant du contrôle de gestion. Ainsi, nous avons pu comprendre ce qui empêche le contrôle de gestion d'avoir les résultats escomptés. Pour identifier le caractère opérant, nous avons étudié l'évolution du contrôle de gestion à l'aide des théories institutionnelles qui servent comme cadre interprétatif.

Par la recherche de l'institutionnalisation, la présente étude a donc tenté de restituer l'évolution du contrôle de gestion dans l'entreprise publique au Bénin, afin de montrer son inopérance et en comprendre les raisons. Le mode de contrôle par les résultats est implanté avec sa logique de marché et il a connu tant d'ajustements, tant de situations quotidiennes dans son déploiement en présentant, a priori une inopérance considérable. Nous avons montré l'effectivité de cette inopérance car l'institutionnalisation est inaboutie et le processus présente une inapplication considérable des règles dans les pratiques des acteurs. Ces pratiques ont été questionnées et elles révèlent un réel découplage entre les actes et les discours des acteurs du mode de contrôle instauré.

Le fait que l'institutionnalisation du contrôle de gestion ne soit pas allée à son terme nous a permis d'identifier à quelle étape il y a un achoppement et quels facteurs sont en cause. Cela a favorisé la mobilisation d'un autre cadre théorique correspondant à l'identification des valeurs organisationnelles ; car la recherche de l'institutionnalisation suppose qu'il existe des valeurs. Nous avons tenté de comprendre les raisons de cette inopérance du mode de

contrôle et de ses pratiques réelles. Tel que souligne Baille (2016) la question de cohérence est fondamentale pour redynamiser le contrôle de gestion ; Giraud et al. (2009) ont aussi bien souligné que la question de cohérence avec les valeurs communes est fondamentale pour le fonctionnement du contrôle de gestion. Nos analyses ont conduit à cerner si cette cohérence est la raison de l'inopérance du mode de contrôle instauré ; cette cohérence est établie entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles. Il en résulte que le contrôle de gestion achoppe à l'étape de la théorisation parce que les valeurs organisationnelles butent contre cet obstacle. Ce dernier est le mode de contrôle par les résultats instaurés. Le contrôle de gestion présente un caractère opérant si les modes de contrôle par le clan et par la hiérarchie sont implantés, car ils sont cohérents avec les valeurs organisationnelles. De ce fait, il est important de souligner la question posée par Berard (2013) sur la pertinence ou non du mode de contrôle cybernétique dans les organisations publiques. Cette question de pertinence avait aussi déjà été soulignée par Dupuis (1991) et Rocher (2009) ; ces derniers affirment que le système de contrôle de gestion par les résultats est difficile à mettre en place puisque les conditions organisationnelles ne le permettent pas et il existe une incertitude sur les objectifs poursuivis.

Même si le contrôle de gestion reste largement à construire, notre recherche offre la possibilité de tirer les implications d'une genèse tant au plan théorique, conceptuel, méthodologique que managérial.

Apports théoriques

Dans ses enseignements, l'apport théorique invite à un besoin de connaissance et de réflexion, afin de mieux appréhender sa contribution au développement des recherches en sciences de gestion et précisément en contrôle de gestion. Deux contributions théoriques découlent de cette recherche. Comme première contribution, il est proposé un cadre élargi du processus d'institutionnalisation impliquant effectivement les règles, les pratiques et les valeurs, tel que le recommandent DiMaggio et Powell (1983). Dans l'objectif d'obtenir une acceptation, une formalisation et une pérennisation des pratiques instaurées, ce cadre d'interprétation du processus d'institutionnalisation offre un moyen de reconnaissance formelle d'une manière de faire et de son incorporation dans les routines quotidiennes. Ce cadre offre aussi l'assurance que les acteurs accomplissent les pratiques en conformité avec les règles instaurées. Il met donc en exergue quatre cadres : le modèle d'institutionnalisation

de Greenwood et al. (2002) pour comprendre l'évolution d'une nouvelle logique instaurée ; la notion de la routine issue du processus d'institutionnalisation de Burns et Scapens (2000) pour cerner les pratiques réelles des acteurs ; la décomposition de la routine en actes et en discours avec le cadre de Pentland et Feldman (2003) afin d'appréhender leur conformité ; le cadre des valeurs organisationnelles de McDonald et Gandz (1991) afin de s'assurer de la cohérence avec la nouvelle idée mise en œuvre. Dans sa dynamique institutionnelle, ce cadre interprétatif élaboré permet de cerner le caractère opérant d'une nouvelle idée instaurée. Ce cadre repose sur l'idée selon laquelle, la recherche de l'institutionnalisation nécessite non seulement l'existence de règles et de pratiques mais surtout de valeurs.

Comme seconde contribution théorique, il est proposé les conditions pouvant conduire à la théorisation. Selon les auteurs, la théorisation répond à deux conditions : l'existence d'un problème et l'idée nouvelle à instaurer comme la solution irrémédiable au problème posé (Greenwood, Suddaby, et Hinings 2002). En plus, il est important que la nouvelle idée puisse correspondre aux attentes de la société. La présente étude présente les conditions complémentaires pour obtenir la théorisation et cela répond ainsi aux auteurs du modèle puisqu'ils ont souligné la méconnaissance de la manière de parvenir effectivement à l'institutionnalisation. Nous estimons donc que la manière de parvenir à la théorisation revient à s'assurer de la conformité entre les actes et les discours de la nouvelle idée ainsi que, de la cohérence entre la nouvelle idée et les valeurs organisationnelles.

L'intérêt scientifique de ces contributions théoriques découle tout autant de l'élaboration de ce cadre interprétatif que de la justification du concept auquel il s'applique ; il s'agit du contrôle de gestion.

Apports conceptuels

Cette recherche apporte une contribution conceptuelle : l'élaboration d'une matrice de cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles.

Comme contribution, nous avons élaboré une matrice de cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles. Cette mise en œuvre de la matrice trouve son émergence de la liaison qui a été établie entre les modes de contrôle choisis, Ouchi (1977) et Etzioni (1975). Les littératures antérieures ont donc permis de cerner une relation entre les modes de contrôle qui mettent en exergue à la fois, l'activité – l'individu et l'organisation. En effet,

le contrôle de gestion prend souvent en compte soit l'activité d'un côté ou soit l'individu et l'organisation de l'autre. Au regard de l'appréhension du contrôle de gestion comme étant l'ensemble des dispositifs visibles et invisibles, nous avons estimé de tenir compte de chacun des dispositifs. La relation dégagée, entre les modes de contrôle de Ouchi (1977) et Etzioni (1975), prend donc en compte cette présence des dispositifs visibles et invisibles. En outre, ce mode de contrôle élaboré a permis d'établir une cohérence avec les valeurs organisationnelles, présentant un lien individu et organisation. La présente étude a révélé des relations qui ont servi à élaborer la matrice de cohérence entre les valeurs organisationnelles et le mode de contrôle. Cette contribution repose sur l'idée que les valeurs organisationnelles axées sur une forme organisationnelle sont cohérentes avec un mode de contrôle précis. Cette idée est la réponse à la question de cohérence soulevée par Giraud et al. (2009) dans la mesure où ces auteurs affirment que le contrôle de gestion fonctionnerait difficilement sans les valeurs communes présentes dans l'organisation ; en conséquence, il faut en tenir compte. Le contrôle est bien une combinaison de valeurs partagées, d'interdits ou de prescriptions de modèles et de vigilance (Simons 1994).

Néanmoins, la présente recherche porte un regard sur les travaux de Berard (2013) qui a utilisé le cadre de configuration de contrôle de Malmi et Brown (2008) pour conduire son étude. Berard (2013) affirme donc, que la configuration de contrôle nécessite la combinaison des différents systèmes de contrôle. Toutefois, cette notion de combinaison ne conduit pas à l'existence d'une coordination intentionnelle et à une conception de cohérence. Le présent apport conceptuel sur la matrice de cohérence rejette cette notion d'appréhender la combinaison car Malmi et Brown (2008) ont bien souligné l'existence de relation entre la configuration de contrôle. Par ailleurs, cet apport de la matrice de cohérence peut être perçu comme un prolongement des recommandations de Malmi et Brown (2008).

Apport méthodologique

L'apport méthodologique de cette étude est relatif à l'approche couplée entre une étude de cas multiples et l'analyse en composantes principales. Pendant que les études de cas ont permis de narrer l'évolution du contrôle de gestion au travers de sa recherche de l'institutionnalisation, l'analyse en composantes principales a facilité l'obtention des valeurs organisationnelles présentes dans l'entreprise publique. En tant que variables, les valeurs ont

été choisies dans les composantes générées dans la matrice lors de l'analyse. Les résultats de l'analyse quantitative ont été utilisés pour achever les interprétations de l'étude de cas multiples. L'idée de cet apport repose sur le fait qu'une étude qualitative peut nécessiter une analyse en composantes principales pour que la réflexion soit menée à son terme, et ce pour réaliser l'étude de cas.

Apports managériaux

L'idée du contrôle de gestion, comme un dispositif d'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés, est essentielle pour le regard managérial ; c'est le but visé du caractère opérant. Tout au long des réflexions menées, cette étude n'a pas considéré le terme contrôle de gestion comme s'il changeait de sens dès qu'il faut l'appliquer à un continent particulier. Ce qui est en jeu, ce n'est pas de proposer radicalement un contrôle de gestion qu'on brandirait avec une certaine spécificité en Afrique. Face à une telle position, le contrôle de gestion en Afrique ne réside pas dans une spécificité irréductible du contenu mais, simplement qu'il fonctionne pour atteindre les objectifs fixés malgré son origine géographique ; car comme chaque chercheur, nous sommes concernés par l'élaboration et l'analyse de l'héritage du contrôle de gestion.

D'une part, l'apport managérial s'adresse aux autorités gouvernementales car le mode de contrôle cohérent avec les valeurs organisationnelles est très crucial pour l'amélioration de la gestion des ressources financières des entreprises publiques béninoises. Ces autorités sont ainsi tenues de prendre en compte le fait que le mode de contrôle par les résultats n'est pas adéquat avec les valeurs présentes dans les entreprises publiques. Ceci confirme les différentes réformes (en cours) des autorités gouvernementales avec la cession de la gestion de certaines entreprises publiques aux privés ; il s'agit par exemple de la Société Nationale des Eaux du Bénin et de la Société Béninoise d'Energie Electrique. La Société Nationale pour la Promotion Agricole est quant à elle, en pleine privatisation. Cette étude en est bien consciente, mais a préféré ne pas utiliser le thème ex Société Nationale puisque la recherche a commencé depuis 2014 ; nous avons bien précisé que nos analyses ont été menées jusqu'à fin 2016. Par ailleurs, il est nécessaire pour le reste des entreprises publiques de prendre en compte le mode de contrôle cohérent pour asseoir un développement conséquent. Nos

résultats de recherche présentent des modes de contrôle en adéquation avec les valeurs organisationnelles des entreprises publiques ; ces modes sont orientés vers le clan et la hiérarchie. D'autre part, l'enjeu de ces résultats est une sonnette d'alarme tant pour les dirigeants que pour les acteurs des entreprises publiques béninoises. Dans ce sens où, il existe un meilleur moyen d'orienter leurs comportements respectifs vers les objectifs organisationnels. La réussite de sa mise en œuvre dépend ainsi de l'accompagnement et du suivi de chaque mode de contrôle en cohérence avec les valeurs communes. La mise en œuvre de ces modes de contrôle serait une réussite car l'histoire du Bénin (ex Dahomey) a bien connu l'existence des royaumes. Lorsqu'on remonte dans ces royaumes, il est important de protéger tout bien (en nature, en numéraire) appartenant au roi. Tout sujet ou membre de la royauté est tenu de respecter la hiérarchie au risque d'en subir les conséquences. La réussite de ces systèmes d'alors a été le modèle clanique instauré où chaque contrée avait ses exigences, telles que Jean Pliya le montre dans son ouvrage l'histoire de mon pays, le Bénin (Pliya 2015). Jusqu'à ce jour, les populations qui sont demeurées dans les cours royales conservent ce mode clanique et hiérarchique. Tout citoyen de la lignée qui se rend dans la cour royale est aussi tenu de respecter ces exigences au risque de subir les conséquences. Ces dernières peuvent ne pas être attribuées par les dignitaires de la cour du moment où l'être humain peut désobéir en l'absence des membres de la cour royale. Les sanctions spirituelles se constateront à la longue car la cour royale est sacrée ; Quenum (1999) a bien mis l'accent sur ce côté sacré dans son ouvrage, us et coutumes du Dahomey (ancien nom du Bénin). C'est justement ce côté sacré qui est négligé dans les entreprises publiques puisque l'agent montre toujours que le bien appartient à l'Etat. L'agent considère donc qu'il peut user du bien autant que possible, car l'Etat ne peut disparaître et une solution sera trouvée de toute manière. Ce côté sacré est perçu aussi lors de l'investiture de chaque nouveau président de la république qui doit prêter serment non seulement sur les textes légaux mais aussi sur les mannes de nos ancêtres. Une approche sur ce côté sacré permet de comprendre qu'une entreprise publique ayant fait preuve d'importantes manœuvres frauduleuses peut bien entendu respecter l'utilisation des ressources lorsqu'un mode de contrôle clanique et hiérarchique sera instauré.

Limites et perspectives de la recherche

Notre travail de recherche présente un certain nombre d'apports. Néanmoins les choix effectués induisent certaines limites qui ouvrent des perspectives à la fois d'ordre théorique, conceptuel, méthodologique et managérial.

Limites théoriques et conceptuelles

Le concept de l'inopérance est lui-même, un thème peu perçu dans les travaux antérieurs. Son rapprochement du contrôle de gestion a permis d'exposer le fondement de nos constats. Nous avons vu toute la difficulté à le circonscrire dans une approche institutionnelle. La présente recherche s'est penchée sur le sujet afin de saisir une dimension du problème ; elle a proposé un modèle pour comprendre cette question de l'inopérance du contrôle de gestion. Cependant, tout modèle présente des limites et peut s'avérer incomplet. Ce problème peut être donc analysé sous un autre angle ; cela montre ainsi la possibilité d'extension et d'amélioration du modèle.

En outre, nous soulignons que l'inopérance peut être perçue au regard des facteurs endogènes et exogènes (catastrophes naturelles, incohérence sur les systèmes d'information) qui façonnent la mise en œuvre des pratiques de contrôle de gestion. Toutefois la présente étude s'est focalisée sur un élément en particulier qu'est la valeur organisationnelle. Le contrôle de gestion mérite encore des approfondissements, car tous les outils n'ont pas été abordés dans cette étude.

Limites et perspectives méthodologiques

L'étude de cas multiples a permis de mieux s'imprégner des pratiques réelles des acteurs. Néanmoins, la généralisation des résultats a une portée limitée. Les résultats sont généralisables en fonction du niveau d'analyse. Les connaissances peuvent-elles être transférées dans les autres structures du secteur public ? Etant donné le constat de départ de la recherche menée, nous ne pouvons pas brandir les résultats en appliquant la méthode dans les ministères ou les centres hospitaliers par exemple. Toutefois, il serait judicieux de l'appliquer à toutes les entreprises publiques présentant les mêmes typologies de difficultés et dont on aurait préconisé d'une implémentation du contrôle de gestion par les résultats. La méthode de recherche présente donc une validité externe partielle. Il serait donc important

que la recherche des valeurs soit étendue dans ce secteur, afin de voir les modes de contrôle qui sont en cohérence.

Le choix de notre observation dans la région peut-il représenter une limite ; nous estimons qu'il s'agit du lieu où les informations nécessaires pourraient être obtenues. En effet, les directions régionales sont appelées à produire toutes les informations afin que la direction générale puisse les centraliser. En choisissant la région, nous avons pu observer les réelles pratiques des acteurs. Cette posture d'observateur (faisant une recherche doctorale) a peut-être été un frein à l'accès de plusieurs événements, tels que les réunions.

Limites et perspectives managériales

Les propositions faites aux autorités gouvernementales peuvent être difficiles à introduire à l'étape actuelle, ou de multiples formations sont en œuvre pour une meilleure utilisation du contrôle de gestion par les résultats. Ce mode de contrôle est de renommée internationale car les partenaires sociaux et les différents types de financement ont ancré les rapports à réaliser dans cette logique. La mise en œuvre du mode de contrôle par la culture et par la hiérarchie est vraiment délicate ; par conséquent, les autorités doivent se saisir de ce moyen d'amélioration de la gestion pour insuffler une autre dynamique aux entreprises publiques du pays. Il serait vraiment désolant que les autorités attendent que les partenaires sociaux viennent leur conseiller ce mode de contrôle sous le prétexte d'obtenir des financements extérieurs. L'utilisation judicieuse des ressources nationales sera un facteur incitatif à plus d'investisseurs étrangers.

Pistes futures de la recherche

La présente thèse est à la fois la fin d'une réflexion du contrôle de gestion sur l'entreprise publique béninoise et le commencement d'une recherche plus longue et plus exigeante. En conséquence, d'importants potentiels pourront être menés par nos soins ou par d'autres. En premier lieu, les modes de contrôle issus des analyses, le contrôle par la culture et le contrôle par la hiérarchie, méritent bien une étude plus approfondie sur le processus de leur mise en œuvre ainsi que de leur contenu réel. En plus, il est important de se questionner sur la manière dont d'autres modes de contrôle, plus en adéquation avec les valeurs organisationnelles, seraient mieux acceptés par les acteurs et pris pour acquis. A cet effet, le cadre de Malmi et Brown (2008) peut être utilisé pour circonscrire chaque mode de contrôle.

En second lieu, il est bien nécessaire de voir la faisabilité de cette matrice de cohérence, entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles, dans les autres unités du secteur public, tels que les ministères, les hôpitaux etc. En troisième lieu, une étude doit être effectuée afin de faire émerger les valeurs organisationnelles des entreprises publiques (tant au Bénin que dans d'autres pays) ; ceci permet de voir l'évolution ou non cadre des valeurs organisationnelles de McDonald et Gandz (1991). Par ailleurs, cette troisième piste de recherche propose de réfléchir sur la valeur organisationnelle comme étant un facteur de contingence et de voir ses effets dans des études quantitatives. D'autres préoccupations se soulèvent sur la mise en place du mode de contrôle ; elles concernent l'effet de la coexistence des différentes logiques présentes dans les entreprises publiques béninoises et les conflits possibles que cette coexistence soulève. Cet effet peut se réaliser, sur les logiques antérieures afin de cerner, l'effet futur issu des nouveaux modes de contrôle proposés par l'étude. Et de façon liée, les valeurs organisationnelles identifiées dans la présente étude, peuvent-elles être rattachées à une logique propre aux organisations publiques béninoises, et comment la qualifier ?

BIBLIOGRAPHIE

- Abbott, G.N., White, F.A., Charles, M.A. (2005). Linking values and organizational commitment: A correlational and experimental investigation in two organizations. *Journal of Occupational and Organizational Psychology* 78 (4), 531–551.
- Abernethy, M.A., Chua, W.F. (1996). A Field Study of Control System “Redesign”: The Impact of Institutional Processes on Strategic Choice. *Contemporary Accounting Research* 13, 569–606.
- Abrahamson, E. (1996). Management Fashion. *Academy of Management Review* 21 (1), 254–285.
- Abrahamson, E., Fairchild, G. (1999). Management Fashion: Lifecycles, Triggers, and Collective Learning Processes. *Administrative Science Quarterly* 44 (4), 708–740.
- Acemoglu, D., Robinson, J. (2010a). *The role of institutions in growth and development* (World Bank Publications).
- Acemoglu, D., Robinson, J.A. (2010b). Why is Africa poor? *Economic History of Developing Regions* 25 (1), 21–50.
- Agle, B.R., Caldwell, C.B. (1999). Understanding research on values in business: A level of analysis framework. *Business & Society* 38 (3), 326–387.
- Ahn, K. (2014). Impact of management control systems on the return on sales of manufacturing companies in Sri Lanka. *Journal of Business and Retail Management Research* 8 (2).
- Ahrens, T., Chapman, C.S. (2007). Management accounting as practice. *Accounting, Organizations and Society* 32 (1-2), 1–27.
- Ahrens, T., Mollona, M. (2007). Organisational control as cultural practice—A shop floor ethnography of a Sheffield steel mill. *Accounting, Organizations and Society* 32 (4-5), 305–331.
- Akrich, M., Callon, M., Latour, B. (1988). A quoi tient le succès des innovations? 1: L’art de l’intéressement; 2: Le choix des porte-parole. In *Gérer et Comprendre. Annales Des Mines*, pp. 4–17.
- Albert, D. (2000). Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion: trois hypothèses revisitées. *Les nouvelles fondations des sciences de gestion, Paris, Vuibert-FNEGE*, 83-109
- Al-Sharif, N., Bourquia, N. (2011). *Les systèmes de mesure de performance en collectivités territoriales : un éclairage à la lecture du processus d’institutionnalisation*. (Centre pour la communication scientifique directe).
- Alvesson, M., Kärreman, D. (2000). Varieties of discourse: On the study of organizations through discourse analysis. *Human Relations* 53 (9), 1125–1149.
- Anastassopoulos, J-P., Blanc, G. (1983). Entreprises publiques et développement. *Politiques et management public*. 1 (1), 49-84.
- Ansari, S.L. (1977). An integrated approach to control system design. *Accounting, Organizations and Society* 2 (2), 101–112.
- Anthony, R. (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis*. (Cambridge, Mass.: Harvard University).
- Anthony, R.N. (1988). *The management control function* (Harvard Business School Press).
- Anthony, R., Herzlinger, R. (1980). *Management control in nonprofit organizations*. Homewood Illinois Richard D. Irwin.
- Argyris, C. (1952). *The impact of budgets on people* (Controllership foundation).

- Argyris, C., Schon, D. (1978). *Organizational learning: A theory of action approach*. Reading, MA: Addison Wesley.
- Azan, W., Bourion, C., Laroche, P., Persson, S. (2012). Hyper-régulation des systèmes économiques et sociaux et déviance des comportements organisationnels. *Management & Avenir* 58 (8), 75.
- Baille, C. (2016). *Un retour aux fondamentaux: Contrôle de gestion-cohérence: Le cas d'un groupe de concessions automobiles*. Doctorat en science de gestion. Université Montpellier.
- Bardin, L. (1977). *Content analysis*. São Paulo: Livraria Martins Fontes.
- Barel, Y. (2001). Complémentarité et contradictions des formes de contrôle: le cas de la grande distribution. *Finance, Contrôle, Stratégie* 4 (2), 5–31.
- Barnes, B., Schatzki, T.R. (2001). Practice as collective action. In *The Practice Turn in Contemporary Theory* (Editeur Routledge, Cetina, K. K., Schatzki, T. R., von Savigny, E.). 17–28.
- Barretta, A., Busco, C. (2011). Technologies of government in public sector's networks : In search of cooperation through management control innovations. *Management Accounting Research* 22 (4), 211–219.
- Bartoli, A. (2005). *Le management dans les organisations publiques*. Dunod, Paris.
- Battilana, J., Leca, B., Boxenbaum, E. (2009). 2 How Actors Change Institutions : Towards a Theory of Institutional Entrepreneurship. *Academy of Management Annals* 3 (1), 65–107.
- Bazin, Y. (2011). *L'institutionnalisation des pratiques organisationnelles : le cas du diagnostic en psychiatrie*. Thèse en sciences de gestion. Conservatoire national des arts et métiers-CNAM.
- Beckert, J. (1999). Agency, entrepreneurs, and institutional change. The role of strategic choice and institutionalized practices in organizations. *Organization Studies* 20 (5), 777–799.
- Beji, K., Plassard, J.-M. (1999). Performance publique dans les économies en développement : les nouvelles orientations. *Politiques et management public* 17 (2), 187–209.
- Benlahcen Tlemcani, M. (1993). Le secteur public dans les pays en voie de développement face au défi du moins d'Etat', *Politiques et Management Public* 11 (3).
- Berard, E. (2013). *Rôle des instruments de gestion au sein des organisations: une approche sociomatérielle. Le cas de l'usage des comptes de résultat analytique et des budgets dans un hôpital public français* (Doctoral dissertation, Université Panthéon-Sorbonne-Paris I; ESCP Europe)
- Bérard, É. (2013). Les pôles d'activité à l'hôpital vus comme un système cybernétique: une analyse en termes de contrôle de gestion. *Journal de gestion et d'économie médicales*, 31(4), 187-205.
- Berger, P., Luckmann, T. (1966). *L'institutionnalisation*. Armand Colin: BD 175.
- Berland, N. (2014). *Le contrôle de gestion*. Que sais-je ? 3977. Presses universitaires de France
- Berland, N., De Rongé, Y. (2016). *Contrôle de gestion : Perspectives stratégiques et managériales*. 3^{ème} Edition. (Montreuil: Pearson Education).
- Bertocchi, G., Canova, F. (2002). Did colonization matter for growth?: An empirical exploration into the historical causes of Africa's underdevelopment. *European Economic Review* 46 (10), 1851–1871.

- Bertrand, T., Mévellec, P. (2004). Du projet stratégique à l'action: la délicate configuration des outils ABC/ABM. *Finance, Contrôle Stratégie* 7 (3), 5–30.
- Bilsky, W., Schwartz, S.H. (1994). Values and personality. *European Journal of Personality* 8 (3), 163–181.
- Boisvert, H., Caron, M.A. (2014). Le contrôle de gestion, une interface de cohérence organisationnelle in Le contrôle de gestion aujourd'hui -Débats, controverses et perspectives, Bollecker M., Naro G. *In Le Contrôle de Gestion, Une Interface de Cohérence Organisationnelle*, (Vuibert), pp. 91–106.
- Boisvert, Y. (2011). *Ethique appliquée au management public. Principes, enjeux et défis*, Liber.
- Boisvert, H., Déry, R. (2013). *Le contrôle de gestion*. JDF.
- Boitier, M., Riviere, A. (2008). *Vers une perspective étendue de l'analyse néo-institutionnelle: quels apports pour la recherche en comptabilité-contrôle?* Colloque sur la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité.
- Boitier, M., Rivière, A. (2011). Changement et institutionnalisation des systèmes de contrôle de gestion : proposition d'un cadre d'analyse institutionnel enrichi. *Management & Avenir*. 5, 80–100.
- Bollecker, M., Naro, G. (2014). *Le contrôle de gestion aujourd'hui : Débats, controverses et perspectives* (Vuibert).
- Bouquin, H. (1991). *Le contrôle de gestion : Contrôle de gestion, contrôle d'entreprise* (Paris: Presses Universitaires de France - PUF).
- Bouquin, H. (1997). *Contrôle*. Encyclopédie de Gestion 2, 667–686.
- Bouquin, H. (2005). *Les grands auteurs en contrôle de gestion*. Post-Print.
- Bouquin, H. (2010). *Le contrôle de gestion*. 9^{ème} Edition, Collection Gestion, PUF.
- Bouquin, H. (2011). *Les fondements du contrôle de gestion* (Paris: Presses Universitaires de France - PUF).
- Bourgoin, H. (1984). L'Afrique malade du management, par Sophie Brocas (*Le Monde diplomatique*, octobre 1984).
- Bourguignon, A., Jenkins, A. (2004). Changer d'outils de contrôle de gestion? De la cohérence instrumentale à la cohérence psychologique. *Finance Contrôle Stratégie* 7 (3), 31–61.
- Bozeman, A. B. (2017). *Politics and culture in international history: from the ancient Near East to the opening of the modern age*. Routledge.
- Bozeman, B. (2007). *Public values and Public Interest : counterbalancing Economic Individualism*. Washington, DC Georgetown University Press.
- Bryer, A.R. (2014). Conscious practices and purposive action: A qualitative study of accounting and social change. *Critical Perspectives on Accounting* 25 (2), 93–103.
- Burlaud, A., Simon, C. (2006). *Le contrôle de gestion*. Éditions La Découverte 128.
- Burns, J., Scapens, R.W. (2000). Conceptualising Management Accounting Change: An Institutional Framework. *Management accounting research* (Social Science Research Network).
- Burns, T.E., Stalker, G.M. (1961). *The Management of Innovation*. papers.ssrn.com
- Busco, C., Quattrone, P. (2010). *On the adoption of performance measurement systems: the Balanced Scorecard as a rhetorical machine*. (Working paper presented at the Innovating Management and Accounting Practices Conference (Bocconi University, Milan, 2009) and at the EIASM Conference on New Directions in Management Accounting (Brussels, 2010).

- Busco, C., Riccaboni, A., Scapens, R.W. (2006). Trust for accounting and accounting for trust. *Management Accounting Research* 17 (1), 11–41.
- Carley, K.M., Lin, Z. (1997). A Theoretical Study of Organizational Performance Under Information Distortion. *Management Science* 43 (7), 976–997.
- Carruthers, B.G. (1995). Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society* 20 (4), 313–328.
- Chatelain-Ponroy, S. (2010). Une voie de compréhension du contrôle de gestion dans les organisations non marchandes : la métaphore de l'iceberg. *Politiques et management public*. 27/3. 73–103.
- Chenhall, R.H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society* 28 (2-3), 127–168.
- Chevallier, F. (1979). *Les entreprises publiques en France* (La documentation française).
- Chiapello, È. (1994). *Les modes de contrôle des organisations artistiques*. Thèse de Sciences de Gestion, Université Paris IX Dauphine.
- 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), 51.
- Chiapello, E. (1991). Résistances culturelles à la rationalisation économique dans une entreprise de production audiovisuelle. In *Les cadres conceptuels*.
- Child, J. (1984). *Organization : A guide to problems and practice* (Sage).
- Cohen, E. (1997). *Épistémologie de la gestion*, article 59 dans Encyclopédie de la gestion (Y. Simon et P. Joffre, Paris, Economica).
- Cohen, M.D., Bacdayan, P. (1994). Organizational Routines Are Stored as Procedural Memory: Evidence from a Laboratory Study. *Organization Science* 5 (4), 554–568.
- Cohen, W.M., Levinthal, D.A. (1990). Absorptive Capacity: A New Perspective on Learning and Innovation. *Administrative Science Quarterly* 35 (1), 128–152.
- Collier, P.M. (2001). The power of accounting: a field study of local financial management in a police force. *Management Accounting Research* 12 (4), 465–486.
- Collins, J. C., Porras, J. I. (1997). Le secret des entreprises qui durent. *L'Essentiel du Management*, janvier, 108-114.
- Colon, M. (2014). *Les contrats de performance dans le service public de l'eau urbaine ougandais, structures de la matérialisation de la logique de marché et supports du travail institutionnel*. Thèse en science de gestion, AgroParis Tech.
- Commons, J.R. (1931). Institutional economics. *The American Economic Review* 648–657.
- Covaleski, M.A., Dirsmith, M.W., Samuel, S. (1996). Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research* 8, 1–36.
- Cowton, C.J., Dopson, S. (2002). Foucault's prison? Management control in an automotive distributor. *Management Accounting Research* 13 (2), 191–213.
- Cruz, I., Major, M., Scapens, R.W. (2009). Institutionalization and practice variation in the management control of a global/local setting. *Accounting Auditing Accountability Journal* 22 (1), 91–117.
- Damaj, K. (2013). *La transformation des organisations publiques au Liban et son impact sur leurs performances, en lien avec la satisfaction des usagers*. phdthesis. Conservatoire national des arts et métiers - CNAM.
- Dambrin, C., Lambert, C., Sponem, S. (2007). Control and change—Analysing the process of institutionalisation. *Management Accounting Research* 18 (2), 172–208.
- David, A. (1999). Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion.

- David, A. (2003). Etude de cas et généralisation scientifique. *Sciences de Gestion*. 39. 139–166.
- Davila, A., Foster, G., Li, M. (2009a). Reasons for management control systems adoption : Insights from product development systems choice by early-stage entrepreneurial companies. *Accounting, Organizations and Society* 34, 322–347.
- Davila, A., Foster, G., Oyon, D. (2009b). Accounting and Control, Entrepreneurship and Innovation : Venturing into New Research Opportunities. *European Accounting Review* 18 (2), 281–311.
- Davis, G.F., Marquis, C. (2005). Prospects for Organization Theory in the Early Twenty-First Century : Institutional Fields and Mechanisms. *Organization Science* 16 (4), 332–343.
- Delpuech, C. (2012). Pourquoi et comment les grands groupes dépositaires d'une mission de service public s'approprient-ils les concepts de RSE et développement durable ? : application de la Poste et de GDF SUEZ. Thèse.
- Demil, B., Bensedrine, J. (1998). L'approche néo-institutionnelle des organisations. *Nioche JP & Laroche H., Repenser la stratégie, Vuibert Entreprendre*.
- Desire-Luciani, M.-N., Hirsch, D., Kacher, N., Polossat, M. (2013). Le grand livre du contrôle de gestion (Eyrolles).
- Desmazes, J. (2001). Achats Publics: La problématique conciliation des dimensions managériale et juridique de la responsabilité publique. *Politiques et management public*, 19(1), 81-102.
- Dia, A.L. (1991). Le management africain Mythe ou réalité. *Revue internationale P.M.E.: Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise* 4 (1), 29.
- Dillard, J.F., Rigsby, J.T., Goodman, C. (2012). The making and remaking of organization context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- DiMaggio, P. (1988). Interest and agency in institutional theory. *Institutional Patterns and Organizations: Culture and Environment* 1, 3–22.
- DiMaggio, P., Powell, W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review* 48 (2), 147–160.
- DiMaggio, P. J., Powell, W. W. (Eds.). (1991). *The new institutionalism in organizational analysis*. Vol. 17, pp. 1-38). Chicago, IL: University of Chicago Press.
- Dolan, S.L., Garcia, S. (2002). Managing by values: Cultural redesign for strategic organizational change at the dawn of the twenty-first century. *Journal of Management Development* 21 (2), 101–117.
- Dosi, G., Pavitt, K., Soete, L. (1990). *The Economics of Technical Change and International Trade* (Laboratory of Economics and Management (LEM), Sant'Anna School of Advanced Studies, Pisa, Italy).
- Douppnik, T., Tsakumis, G. (2004). A critical review of tests of gray theory of cultural relevance and suggestions for future research. *Journal of Accounting Literature* 23, 1–48.
- Dreveton, B. (2003). *L'instrumentation de l'organisation publique : du processus de transplantation au processus de construction de l'outil gestion. Le cas de l'Agence De l'Environnement et de la Maîtrise de l'Energie*. phdthesis. Université de Poitiers.
- Drucker-Godard, C., Ehlinger, S., Grenier, C. (1999). *Validité et fiabilité de la recherche*. Méthodes de Recherche En Management. Dunod, Paris 257–287.
- Dumez, H. (2013). *Méthodologie de la recherche qualitative* (Paris, Vuibert).

- Dupuis, J. (1991). *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques*. Presses univ. de France.
- Efferin, S., Hopper, T. (2007). Management control, culture and ethnicity in a Chinese Indonesian company. *Accounting, Organizations and Society* 32 (3), 223–262.
- Eisenhardt, K.M. (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review* 14 (4), 532–550.
- Eisenstadt, S.N. (1980). Cultural Orientations, Institutional Entrepreneurs, and Social Change: Comparative Analysis of Traditional Civilizations. *American Journal of Sociology* 85 (4), 840–869.
- England, G.W. (1967). Personal value systems of American managers. *Academy of Management Journal* 10 (1), 53–68.
- Etounga-Manguelle, D. (1990). *L'Afrique a-t-elle besoin d'un programme d'ajustement culturel ?* - broché - Daniel Etounga-Manguelle - Livre.
- Etzioni, A. (1971). *Les organisations modernes* (Duculot).
- Etzioni, A. (1975). *Comparative Analysis of Complex Organizations* (Rev. Simon and Schuster.).
- Fann K.T. (1970) *Peirce's Theory of Abduction*, The Hague, Martinus Nijhof.
- Fayol, H. (1916). General principles of management. *Classics of Organization Theory* 2, 15.
- Feldman, M.S., March, J.G. (1981). Information in Organizations as Signal and Symbol. *Administrative Science Quarterly* 26 (2), 171–186.
- Feldman, M.S., Pentland, B.T. (2003). Reconceptualizing organizational routines as a source of flexibility and change. *Administrative Science Quarterly* 48 (1), 94–118.
- Ferreira, A., Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management accounting research*, 20(4), 263–282.
- Finegan, J.E. (2000). The impact of person and organizational values on organizational commitment. *Journal of Occupational and Organizational Psychology* 73 (2), 149–169.
- Fiol, M. (1991). La convergence des buts dans l'entreprise. Thèse en sciences de gestion. Paris 9.
- Fiol, M. (2005). *Mary Parker Follett - Le contrôle pour penser* (Éditions EMS).
- Fiol, M. (2006). *Contrôle de gestion et cohérence organisationnelle Un rendez-vous manqué*. In comptabilité, contrôle, audit et institution (s).
- Fiol, M., De Geuser, F. (2008). Cent ans de quête vaine de cohérence dans les entreprises.
- Fiol, M., Sole, A. (1999). *La double nature du contrôle de gestion*. Questions de Contrôle 31–54.
- Flamholtz, E.G. (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context : Theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society* 8 (2-3), 153–169.
- Follett M.P. (1932), “*The Process of Control*”, Conference prononcée à la London School of Economics, publiée dans Gulick L.H. et Urwick L.F. (ed.) (1937), *Papers on the Science of Administration*, New York, Institute of Public Administration.
- Forrester, R., Drexler, A.B. (1999). A model for team-based organization performance. *The Academy of Management Executive*. 13 (3), 36–49.
- Foucault, M. (1979). On governmentality. *Ideology & Consciousness* (6), 5–21.
- Freeman, J., Hannan, M.T. (1983). Niche Width and the Dynamics of Organizational Populations. *American Journal of Sociology* 88 (6), 1116–1145.

- Friedland, R., Alford, R. (1991). *Bringing Society Back In: Symbols, Practices and Institutional Contradictions*. In *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, W. Powell, and P. Dimaggio, eds. (University Of Chicago Press), pp. 232–263.
- Fuenfschilling, L., Truffer, B. (2014). The structuration of socio-technical regimes—Conceptual foundations from institutional theory. *Research Policy*, 43(4), 772-791.
- Gagnon, Y.-C. (2005). *L'étude de cas comme méthode de recherche : guide de réalisation* (PUQ).
- Galbraith, J.K. (1973). *Economics and the public purpose*.
- Garud, R., Jain, S., Kumaraswamy, A. (2002). Institutional Entrepreneurship in the Sponsorship of Common Technological Standards: The Case of Sun Microsystems and Java. *Academy of Management Journal*. 45 (1), 196–214.
- Geletkanycz, M., Tepper, B.J. (2012). Publishing in AMJ—part 6 : Discussing the implications. *Academy of Management Journal* 55 (2), 256–260.
- Gervais, M. (2009). *Contrôle de gestion* (Paris: Economica).
- Ghewy, P. (2010). Guide pratique de l'analyse de données. *De Boeck*,
- Gibert, P. (1980). *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques*. Editions d'organisation.
- Gibert, P. (1986). Management public, management de la puissance publique. *Politiques et management public* 4 (2), 89–123.
- Gibert, P. (2008). Un ou quatre managements publics ? *Politiques et management public*. 26 (3). 7–23.
- Giordano, Y. (2003). *Conduire un projet de recherche. Une perspective qualitative*.
- Giraud, F., Delmond, M.-H., de Geuser, F., Bonnier, C., Laulusa, L., Mendoza, C., Naulleau, G., Saulpic, O., Zrihen, R. (2009). *L'art du contrôle de gestion : enjeux et pratiques*. Ed. Gualino. Coll Business.
- Godener, A., Fornerino, M. (2005). La métamorphose du contrôle de gestion. *L'Expansion Management Review* 119 (4), 54.
- Gond, J.-P., Grubnic, S., Herzig, C., Moon, J. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research* 23 (3), 205–223.
- Grawitz, M. (2001). *Méthodes des Sciences sociales*, 5ème Edition Dalloz (Paris).
- Green, S.E., Li, Y., Nohria, N. (2009). Suspended in self-spun webs of significance: A rhetorical model of institutionalization and institutionally embedded agency. *Academy of Management Journal* 52 (1), 11–36.
- Greenwood, R., Hinings, C.R. (1996). Understanding Radical Organizational Change: Bringing Together the Old and the New Institutionalism. *ACAD MANAGE REV* 21, 1022–1054.
- Greenwood, R., Suddaby, R., Hinings, C.R. (2002). Theorizing Change: The Role of Professional Associations in the Transformation of Institutionalized Fields. *Academy of Management Journal*. 45 (1), 58–80.
- Guibert, N., Dupuy, Y. (1997). La complémentarité entre contrôle formel et contrôle informel : le cas de la relation client-fournisseur. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 3 (1), 39.
- Guillemette, F. (2006). L'approche de la Grounded Theory; pour innover. *Recherches Qualitatives* 26 (1), 32–50.

- Hasselbladh, H., Kallinikos, J. (2000). The project of rationalization: a critique and reappraisal of neo-institutionalism in organization studies. *Organization Studies* 21 (4), 697–720.
- Hamadi, Z. B., Bonache, A., Chapellier, P., & Mohammed, A. (2011). Les déterminants de la complexité des systèmes de données comptables des dirigeants de petites et moyennes entreprises: Une méta-analyse sur données individuelles. In *Comptabilités, économie et société* (pp. cd-rom).
- Helliar, C., Cobb, I., Innes, J. (2002). A longitudinal case study of profitability reporting in a bank. *The British Accounting Review* 34 (1), 27–53.
- Henry, A. (1991). Vers un modèle du management africain. *Cahiers d'études africaines* 31 (124), 447–473.
- Heskett, J.L., Kotter, J.P. (1992). Corporate culture and performance. *Business Review*. Vol 2, 83–93.
- Hirsch, P.M., Lounsbury, M. (1997). Ending the family quarrel: Toward a reconciliation of “old” and “new” institutionalisms. *Journal of the American Psychoanalytic Association, The American Behavioral Scientist* 40 (4), 406–418.
- Hoffman, A.J. (1999). Institutional Evolution and Change: Environmentalism and the U.S. Chemical Industry. *Academy of Management Journal*. 42 (4), 351–371.
- Hofstede, G. (1980a). Culture and organizations. *International Studies of Management & Organization* 10 (4), 15–41.
- Hofstede, G. (1980b). Motivation, leadership, and organization: do American theories apply abroad? *Organizational Dynamics* 9 (1), 42–63.
- Hondeghem, A., Vandenabeele, W. (2005). Valeurs et motivations dans le service public. Perspectives comparatives », *Revue française d'administration publique* 2005/3 (no115), p. 463-479.
- Hopwood, A. (1989). *Accounting and the pursuit of social interests*. In *Critical Perspectives in Management Control*, (Springer), pp. 141–157.
- Huault, I., Leca, B. (2009). Pouvoir : une analyse par les institutions. *Revue Française de Gestion* 35 (193), 133–149.
- Hultman, K. (2005). Evaluating organizational values. *Organization Development Journal* 23 (4), 32.
- Husser, J. (2010). La théorie de la structuration : quel éclairage pour le contrôle des organisations ? *Vie & sciences de l'entreprise* 183–184 (1), 33.
- Hwang, H., Powell, W.W. (2005). *Institutions and entrepreneurship*. In *Handbook of Entrepreneurship Research*, (Springer), pp. 201–232.
- Igalens, J. (1994). *Audit des ressources humaines* (éditions Liaisons).
- Ilgen, D.R., Hollenbeck, J.R. (1991). *The structure of work: Job design and roles*. *Handbook of Industrial and Organizational Psychology* 2, 165–207.
- d'Iribarne, P. (1989). *La logique de l'honneur: Gestion des entreprises et traditions nationales*. Paris, Seuil.
- d'Iribarne, P. (2003). *Le tiers-monde qui réussit: nouveaux modèles* (O. Jacob).
- Islam, N. (1993). Public enterprise reform: Managerial autonomy, accountability and performance contracts. *Public Administration and Development* 13 (2), 129–152.
- Jaffee, D. (2001). *Organization theory : tension and change* (London; Boston).
- Jones, G. (1998). Cultural evolution. *People Management* 4 (21), 38.
- Kamdem, E. (2000). L'Analyse des Organisations en Afrique: Un Champ de Recherche Emergent. *African Sociological Review / Revue Africaine de Sociologie* 4 (2), 93–132.

- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy Into Action* (Harvard Business Press).
- Ketokivi, M.A., Schroeder, R.G. (2004). Perceptual measures of performance: fact or fiction? *Journal of Operations Management* 22 (3), 247–264.
- Kober, R., Ng, J., Paul, B.J. (2007). The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research* 18 (4), 425–452.
- Kominis, G., Dudau, A.I. (2012). Time for interactive control systems in the public sector? The case of the Every Child Matters policy change in England. *Management Accounting Research* 23 (2), 142–155.
- Koontz, H., Weihrich, H. (1993). *Management*. Praha Victoria Publishing.
- Krohmer, C., Habib, J. (2013). *Les routines organisationnelles, source de changement. Le cas d'un service de soins de suite et de réadaptation* (HAL). Post-Print. RePEc – IDEAS.
- Kurunmäki, L., Miller, P. (2006). Modernising Government: The Calculating Self, Hybridisation and Performance Measurement. *Financial Accountability & Management* 22 (1), 87–106.
- Labazée, P. (1990). La gestion de l'entreprise africaine : réflexions sur les fonctions sociales d'un mythe techniciste. *Tiers-Monde* 31 (124), 833–852.
- Labazée, P. (1991). Un terrain anthropologique à explorer : l'entreprise africaine. *Cahiers d'études africaines* 31 (124), 533–552.
- Lambert, G., Ouédraogo, N. (2010). Normes, routines organisationnelles et apprentissage d'entreprise. *Revue française de gestion*. (201). 65–85.
- Lapsley, I., Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research* 15 (3), 355–374.
- Lassoued, K. (2005). Relation culture d'entreprise contrôle de gestion. *La Revue des Sciences de Gestion*, (6), 129-143.
- Laufer, R. (2008). Où est passé le management public ? Incertitude, institutions et risques majeurs. *Politiques et management public*. 26 (3). 25–48.
- Laufer, R., Burlaud, A. (1980). *Management public: gestion et légitimité* (Daloz).
- Lawrence, P.R., Lorsch, J.W. (1967). Differentiation and Integration in Complex Organizations. *Administrative Science Quarterly* 12 (1), 1.
- Lawrence, T.B., Suddaby, R., Leca, B. (2009). *Institutional Work: Actors and Agency in Institutional Studies of Organizations* (Cambridge University Press).
- Lazaric, N. (2000). The role of routines, rules and habits in collective learning: Some epistemological and ontological considerations. *European Journal of Economic and Social Systems*. 14 (2), 157–171.
- Lebas, M., Weigenstein, J. (1986). Management control: the roles of rules, markets and culture. *Journal of Management Studies* 23 (3), 259–272.
- Leblebici, H., Salancik, G.R., Copay, A., King, T. (1991). Institutional Change and the Transformation of Interorganizational Fields: An Organizational History of the U.S. Radio Broadcasting Industry. *Administrative Science Quarterly* 36 (3), 333–363.
- Leidner, R. (1993). *Fast Food, Fast Talk: Service Work and the Routinization of Everyday Life* (University of California Press).
- Leidner, R. (1999). Emotional Labor in Service Work. *The ANNALS of the American Academy of Political and Social Science* 561 (1), 81–95.
- Lejeune, C. (2010). Montrer, calculer, explorer, analyser. Ce que l'informatique fait (faire) à l'analyse qualitative. *Recherches Qualitatives* 9, 15–32.

- Lemarchand, Y., Le Roy, F. (2000). L'introduction de la comptabilité analytique en France: de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion. *Finance, Contrôle, Stratégie* 3 (4), 83–111.
- Levitt, R.E., Thomsen, J., Christiansen, T.R., Kunz, J.C., Jin, Y., Nass, C. (1999). Simulating Project Work Processes and Organizations: Toward a Micro-Contingency Theory of Organizational Design. *Management Science* 45 (11), 1479–1495.
- Livian, Y. (2013). *La recherche en gestion en Afrique de l'Ouest: importation ou adaptation?* In Les Nouvelles Dimensions de la Performance Des Entreprises Africaines.
- Löning, H. (1994). *Une approche culturelle de l'utilisation des systèmes d'information comptable et de gestion dans différents contextes nationaux : l'exemple de la France et de la Grande-Bretagne*. phdthesis. HEC PARIS.
- Lorino, P. (2008). Méthodes de recherche en contrôle de gestion: une approche critique. *Finance Contrôle Stratégie* 11, 149–175.
- Lounsbury, M. (2008). Institutional rationality and practice variation: New directions in the institutional analysis of practice. *Accounting, Organizations and Society* 33 (4-5), 349–361.
- Lounsbury, M., Ventresca, M. (2003). The New Structuralism in Organizational Theory. *Organization* 10 (3), 457–480.
- Lowe, E.A. (1971). On the Idea of a Management Control System: Integrating Accounting and Management Control. *Journal of Management Studies* 8 (1), 1–12.
- Lukka, K., Modell, S. (2010). Validation in interpretive management accounting research. *Accounting, Organizations and Society* 35 (4), 462–477.
- Luther, R.G., Longden, S. (2001). Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: a South African study. *Management Accounting Research* 12 (3), 299–320.
- Lynn, L.E. (1981). *Manging the public's business: the job of the government executive*. Basic Books (AZ).
- Magne, L., Bazin, Y. (2012). *Le contrôle comme pratique (control-as-practice)-proposition d'une autre grille de lecture du contrôle organisationnel*. In Comptabilités et Innovation.
- Malmi, T., Brown, D.A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research* 19 (4), 287–300.
- March, J.G. (1991). Exploration and Exploitation in Organizational Learning. *Organization Science* 2 (1), 71–87.
- March, J.G., Simon, H.A. (1958). *Organizations*.
- Markus, M.L., Pfeffer, J. (1983). Power and the design and implementation of accounting and control systems. *Accounting, Organizations and Society* 8 (2-3), 205–218.
- Maslow, A.H. (1954). The instinctoid nature of basic needs. *Journal of Personality* 22 (3), 326–347.
- Massard, N. (2009). *Revisiter la notion d'appropriation: Pour une application au cas des ERP*. Université Claude Bernard. 1–12.
- Massenet, M. (1975). *La Nouvelle gestion publique*. Editions Hommes et ytechniques
- McDonald, P., Gandz, J. (1991). Identification of values relevant to business research. *Human Resource Management*. 30 (2), 217–236.
- McGowan, A.S., Klammer, T.P. (1997). Satisfaction with Activity-Based Cost Management Implementation - ProQuest. *Journal of Management Accounting Research* 9, 217.

- Meglino, B.M., Ravlin, E.C. (1998). Individual values in organizations: Concepts, controversies, and research. *Journal of Management* 24 (3), 351–389.
- Meglino, B.M., Ravlin, E.C., Adkins, C.L. (1989). A work values approach to corporate culture: A field test of the value congruence process and its relationship to individual outcomes. *Journal of Applied Psychology* 74 (3), 424.
- Merchant, K.A. (1982). The control function of management. *Sloan Manage Review* 23 (4), 43–55.
- Merchant, K.A., Van der Stede, W.A., Zheng, L. (2003). Disciplinary constraints on the advancement of knowledge: the case of organizational incentive systems. *Accounting, Organizations and Society* 28 (2-3), 251–286.
- Meyer, J. (1980). *Le Contrôle de Gestion*. Paris P.U.F. Coll Que sais-je.
- Meyer, J., Topolnytsky, L. (2000). Building and maintaining employee commitment: implications for HRM policy and practice. *Human Resource Strategies: An Applied Approach* 335–73.
- Meyer, J.W., Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology* 83 (2), 340–363.
- Meyer, A.D., Brooks, G.R., Goes, J.B. (1990). Environmental jolts and industry revolutions: Organizational responses to discontinuous change. *Strategic Management Journal* (1986-1998) 11 (5), 93.
- Michaud, R. (2014). *La validité prédictive et incrémentielle de l'appariement personne-organisation pour les activités de sélection*. Doctorat en relations industrielles de l'Université Laval (Université du Québec en Outaouais. Philosophiae doctor (Ph.D.).
- Miles, M.B., Huberman, A.M. (2003). *Analyse des données qualitatives* (De Boeck Supérieur).
- Miles, M.B., Huberman, A.M. (1991). *Analyse des données qualitatives* (De Boeck Supérieur).
- Miller, P., Rose, N. (1990). Governing economic life. *Economy and Society* 19 (1), 1–31.
- Mintzberg, H. (1982). *Structure et dynamique des organisations*. Paris: Ed. d'Organisation.
- Mintzberg, H. (1986). *Le pouvoir dans les organisations*, Editions d'Organisation (Paris).
- Mintzberg, H. (1989). *La management: voyage au centre des organisations*, les Editions d'organisation. 1989.
- Modell, S. (2001). Performance measurement and institutional processes: a study of managerial responses to public sector reform. *Management Accounting Research* 12 (4), 437–464.
- Modell, S. (2006). Institutional and negotiated order perspectives on cost allocations: The case of the Swedish university sector. *European Accounting Review* 15 (2), 219–251.
- Modell, S. (2009). Institutional Research on Performance Measurement and Management in the Public Sector Accounting Literature: A Review and Assessment. *Financial Accountability & Management* 25 (3), 277–303.
- Modell, S., Jacobs, K., Wiesel, F. (2007). A process (re)turn? *Management Accounting Research* 18 (4), 453–475.
- Moquet, A.-C., Pezet, A. (2006). Les technologies de la responsabilité sociétale ou l'invention du manager responsable: le cas Lafarge. *Finance Contrôle Stratégie* 9 (4), 113–142.
- Mussari, R., Steccolini, I. (2006). Using the Internet for Communicating Performance Information. *Public Money and Management* 26 (3).
- Nelson, R.R., Winter, S.G. (2004). *An evolutionary theory of economic change* (Cambridge, Mass.: The Belknap Press of Harvard Univ. Press).

- Nioche, J.-P. (1982). De l'évaluation à l'analyse des politiques publiques. *Revue française de science politique* 32 (1), 32–61.
- Norris, C. (2002). *Deconstruction: Theory and practice*. Presbyterian Publishing Corp.
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*. 16 (1), 145–179.
- O'Reilly, C.A. (1991). Organizational Behavior: Where We've Been, Where We're Going. *Annual Review of Psychology* 42 (1), 427–458.
- Oriot, F. (1999). *Construire des maillages pertinents et cohérents des organisations*. In faire de la recherche en contrôle de gestion ? De la compréhension des pratiques à un renouvellement théorique. Collection FNEGE. Ed. Vuibert.
- Orlikowski, W.J., Iacono, C.S. (2001). Research commentary: Desperately seeking the "IT" in IT research—A call to theorizing the IT artifact. *Information Systems Research* 12 (2), 121–134.
- Osman, N. (2012). *La transplantation des outils de gestion d'un contexte social, culturel à un autre : Le cas de la démarche qualité dans les hôpitaux publics égyptiens*. phdthesis. Université d'Orléans.
- Ouchi, W.G. (1977). The relationship between organizational structure and organizational control. *Administrative Science Quarterly* 95–113.
- Ouchi, W.G. (1979). A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. *Management Science* 25 (9), 833–848.
- Ouchi, W.G. (1980a). Markets, bureaucracies, and clans. *Administrative Science Quarterly* 129–141.
- Ouchi, W.G. (1980b). Markets, bureaucracies, and clans. *Administrative Science Quarterly* 129–141.
- Pagès, M., Bonetti, M., Descendre, D., de Gaulejac, V. (1998). *L'emprise de l'organisation*. Collection Sociologie clinique (DDB).
- Parsons, T. (1991). *The Social System* (Routledge).
- Pech Varguez, J. L. (2003). Cohérence et cohésion de l'équipe de direction dans la petite et moyenne entreprise: Le cas des hôtels familiaux au Yucatan. Thèse en science de gestion. HEC PARIS.
- Pentland, B.T., Feldman, M.S. (2005). Organizational routines as a unit of analysis. *Administrative Science Quarterly*. 39 (3). 484-510.
- Peirce, C. S. (2002). *Pragmatisme et pragmatisme*. Œuvre I. Paris : Edition du Cref.
- Perret, V., Séville, M. (2003). *Fondements épistémologiques de la recherche*. In Méthodes de Recherche En Management. Dunod, Paris.
- Perrow, C. (1972). *Organizational analysis: a sociological view* (Brooks/Cole).
- Peters, T.J., Waterman, R.H., Jones, I. (1982). In search of excellence: Lessons from America's best-run companies.
- Peters, T.J., Waterman Jr, R.H., Garène, M., Pommier, C., Waterman, R.H. (1983). *Le prix de l'excellence: [les secrets des meilleures entreprises]* (InterEditions).
- Pfeffer, J., Salancik, G.R. (2003). *The External Control of Organizations: A Resource Dependence Perspective* (Stanford University Press).
- Phillips, N., Lawrence, T.B., Hardy, C. (2004). Discourse and institutions. *Academy of Management Review* 29 (4), 635–652.
- Pliya J. (2015). *L'histoire de mon pays, Le Bénin*, Editions La Croix.
- Pollitt, C., Thiel, S. van, Homburg, V. (2007). New Public Management in Europe. *Management Online Review* 1–6.

- Politt, C., Bouckaert, G. (2004). *Public management reform, a comparative analysis*, Oxford University Press.
- Pruzan, P. (2001). The question of organizational consciousness: can organizations have values, virtues and visions? *Journal of Business Ethics* 29 (3), 271–284.
- Quattrone, P., Hopper, T. (2001). What does organizational change mean? Speculations on a taken for granted category. *Management Accounting Research* 12 (4), 403–435.
- Quenneville, N., Bentein, K., Simard, G. (2010a). From organizational values to mobilization of human resources. *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne Des Sciences de l'Administration* 27 (2), 122–135.
- Quenneville, N., Bentein, K., and Simard, G. (2010b). Des valeurs organisationnelles à la mobilisation des ressources humaines. *Canadian Journal of Administrative Sciences / Revue Canadienne Des Sciences de l'Administration* 27 (2), i–xvi.
- Quenum M. (1999). *Au pays des fons, Us et Coutumes du Dahomey*, Edition Maisonneuve Et Larose.
- Quinn, M. (1985). Stability and change in management accounting over time—A century or so of evidence from Guinness. *Management Accounting Research* 25 (1), 76-92.
- Rainey, H.G., Chun, Y.H. (2005). Public and private management compared. Oxfordhandbooks.
- Reay, T., Chreim, S., Golden-Biddle, K., Goodrick, E., Williams, B.E.B., Casebeer, A., Pablo, A., Hinings, C.R.B. (2013). Transforming New Ideas into Practice: An Activity Based Perspective on the Institutionalization of Practices: Transforming New Ideas into Practice. *Journal of Management Studies* 50 (6), 963–990.
- Reynaud, B. (1998). Les propriétés des routines : outils pragmatiques de décision et modes de coordination collective. *Sociologie Du Travail* 40 (4), 465–477.
- Ribeiro, J.A., Scapens, R.W. (2006). Institutional theories in management accounting change: Contributions, issues and paths for development. *Qualitative Res Acc & Man* 3 (2), 94–111.
- Richard, Y. (1992). Comment faire de la planification stratégique dans la pme ou l'entreprise est sous-capitalisée, que le conseil d'administration est inopérant et que le propriétaire-dirigeant n'est pas formé (Université du Québec à Chicoutimi).
- Richard, P.J., Devinney, T.M., Yip, G.S., Johnson, G. (2009). Measuring Organizational Performance: Towards Methodological Best Practice. *Journal of Management* 35 (3), 718–804.
- Rochet, C., Keramidis, O., Bout, L. (2008). Crisis as change strategy in public organizations. *International Review of Administrative Sciences* 74 (1), 65–77.
- Rocher, S. (2009). Implantation et rôle d'un outil de gestion comptable. *Revue française de gestion*, (190).
- Rokeach, M. (1973). *The nature of human values*. (Free press).
- Rosaldo, R. (1993). *Culture & truth: the remaking of social analysis: with a new introduction* (Boston: Beacon Press).
- Rouleau, L. (2007). *Théories des organisations : Approches classiques, contemporaines et de l'avant-garde* (Québec: Presses de l'Université du Québec).
- Royer, I., Zarlowski, P. (2001). *Research design. Doing Management Research. A Comprehensive Guide*, Sage Publications, London.
- Sahlins, M. (1995). The original affluent society. *Sociological Words Comparative and Historical Readings on Society* 2, 1–10.
- Scapens, R.W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review* 38 (1), 1–30.

- Schatzki, T.R. (2002). *The site of the social: a philosophical account of the constitution of social life and change* (United States of America: Pennsylvania State University Press).
- Schatzki, T.R., Knorr-Cetina, K., Savigny, E. von (2001). *The practice turn in contemporary theory* (New York: Routledge).
- Schein, E.H. (1985). Organizational culture and leadership: A dynamic view. San Francisco.
- Schwartz, S.H. (2006). Les valeurs de base de la personne: théorie, mesures et applications. *Revue Française de Sociologie* 47 (4), 929–968.
- Scott, W.R. (1995). Institutional Theory. *The Institutional Construction of Organizations* 11–23.
- Segal, U.A. (1991). Cultural variable in Asian Indian Families. *Families in Society* 72 (4), 233–241.
- Seo, M.-G., Creed, W.D. (2002). Institutional contradictions, praxis, and institutional change: A dialectical perspective. *Academy of Management Review* 27 (2), 222–247.
- Shields, M.D. (1998). Management accounting practices in Europe: a perspective from the States. *Management Accounting Research* 9 (4), 501–513.
- Silverman, D. (1993). Interpreting qualitative data: Strategies for analyzing talk, text and interaction. London: Sage.
- Swain, A. & Jones, G. (1993) Intensity and Frequency Dimensions of Competitive State Anxiety. *Journal of Sports Sciences* 11, 533–542.
- Simon, H.A., Greffe, X., Dauzat, P.-E. (1983). *Administration et processus de décision* (Economica).
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations and Society* 15 (1), 127–143.
- Simons, R. (1994). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal* (Harvard Business Press).
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business Press.
- Skelcher, C., Smith, S. R. (2015). Theorizing hybridity: Institutional logics, complex organizations, and actor identities: The case of nonprofits. *Public administration*, 93(2), 433-448.
- Soin, K., Seal, W., Cullen, J. (2002). ABC and organizational change: an institutional perspective. *Management Accounting Research* 13 (2), 249–271.
- Stake, R.E. (2005). Qualitative case studies. Handbook of Qualitative Research, Denzin NK & Lincoln YS (Eds.), Sage Publication, London.
- Stene, E.O. (1940). An Approach to a Science of Administration. *American Political Science Review* 34 (6), 1124–1137.
- Stinglhamber, F., Bentein, K., Vandenberghe, C. (2004). Congruence de valeurs et engagement envers l'organisation et le groupe de travail. *Psychologie Du Travail et Des Organisations* 10 (2), 165–187.
- Suchman, M.C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *The Academy of Management Review* 20 (3), 571–610.
- Tabachnick, B.G., and Fidell, L.S. (2001). Principal components and factor analysis. *Using Multivariate Statistics* 4, 582–633.
- Tannenbaum, A.S. (1968). *Control in organizations*. AS Tannenbaum Ed., Mc Graw-Hill, New York.

- Thiebaut, G.-C. (2014). *Les dimensions négligées de l'évaluation de la performance: les valeurs et la qualité de vie au travail*. Doctorat en Santé publique, Université de Montréal.
- Thietart, R.-A. (2014). *Méthodes de recherche en management* - 4ème édition (Paris: Dunod).
- Thomann, E., Lieberherr, E., Ingold, K. (2016). Torn between state and market: Private policy implementation and conflicting institutional logics. *Policy and society*, 35(1), 57-69.
- Thompson, J.D. (1967). *Organizations in Action: Social Science Bases of Administrative Theory*. Transaction publishers.
- Thornton, P.H., Ocasio, W. (2008). *Institutional Logics*. In The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism, (1 Oliver's Yard, 55 City Road, London EC1Y 1SP United Kingdom: SAGE Publications Ltd).
- Thornton, P.H., Ocasio, W., Lounsbury, M. (2012). *The Institutional Logics Perspective: A New Approach to Culture, Structure, and Process* (OUP Oxford).
- Tolbert, P., Zucker, L. (1996). *The Institutionalization of Institutional Theory*. Articles and Chapters. Studying Organization. Theory & Method. London, Thousand Oaks, New Delhi.
- Tolbert, P.S., Zucker, L.G. (1999). The institutionalization of institutional theory. Studying Organization. Theory & Method. London, Thousand Oaks, New Delhi.
- Travaillé, D., Marsal, C. (2012). Automatisation des tableaux de bord et cohérence du contrôle de gestion : à propos de deux cas, Automation of dashboards and coherence of management contrôle : about two cases. *Comptabilité - Contrôle - Audit Tome 13* (2), 75–96.
- Tremblay, M., Wils, T. (2005). La mobilisation des ressources humaines : une stratégie de rassemblement des énergies de chacun pour le bien de tous. *Gestion 30* (2), 37–49.
- Tremblay, M., Chênevert, D., Simard, G., Lapalme, M.-È., Doucet, O. (2005). Agir sur les leviers organisationnels pour mobiliser le personnel: le rôle de la vision, du leadership, des pratiques de GRH et de l'organisation du travail. *Gestion 30* (2), 69–78.
- Van der Stede, W.A. (2011). Management Accounting Research in the Wake of the Crisis: Some Reflections. *European Accounting Review*: Vol 20, No 4. 605–623.
- Van Der Wal, Z., De Graaf, G., Lasthuizen, K., (2008). What's Valued Most? Similarities and differences between the organizational values of the public and private sector. *Public Administration*, 86(2) : 465-482.
- Veblen, T. (1898). Why is economics not an evolutionary science? *The Quarterly Journal of Economics* 12 (4), 373–397.
- Villesèque-Dubus, F. (2003). *Transversalité et Systèmes Budgétaires-Un essai d'observation et d'analyse* (Doctoral dissertation, Université Montpellier II-Sciences et Techniques du Languedoc).
- Wacheux, F. (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion* (Economica).
- Weber, M. (1968). *On charisma and institution building* (University of Chicago Press).
- Weber, M. (1978). *Economy and society: An outline of interpretive sociology* (Univ of California Press).
- Weber, M. (2009). *The theory of social and economic organization* (Simon and Schuster).
- Weick, K.E. (1995). *Sensemaking in organizations* (Sage).
- Weick K.E. (1979), *The Social Psychology of Organizations*, Reading (MA), Addison-Wesley.

- Wiener, N. (1988). *The human use of human beings: Cybernetics and society* (Perseus Books Group).
- Winter, S.G., Nelson, R.R. (1982). An Evolutionary Theory of Economic Change.
- Woodside, A.G., Wilson, E.J. (2003). Case study research methods for theory building. *Journal of Business & Industrial Marketing* 18, 493–508.
- Yin, R.K. (1994). Discovering the future of the case study method in evaluation research. *Evaluation Practice* 15, 283–290.
- Yin, R.K. (2009). *Case study research: design and methods* (Los Angeles, Calif: Sage Publications).
- Zahra, S.A., George, G. (2002). Absorptive Capacity: A Review, Reconceptualization, and Extension. *Academy of Management Review*. 27 (2), 185–203.
- Zoogah, D.B., Peng, M.W., Woldu, H. (2015). Institutions, Resources, and Organizational Effectiveness in Africa. *Academy of Management Perspectives* 29 (1), 7–31.
- Zucker, L.G. (1987). Institutional Theories of Organization. *Annual Review of Sociology* 13, 443–464.

ANNEXES

Annexe 1 : Liste des entreprises publiques béninoises

ELEMENTS	Dénominations	Participation de l'Etat
Sociétés d'Etat Mises en Gérance	SOCIETE DES CIMENTS D'ONIGBOLO SCO	6%
	SOCIETE SUCRIERE DE SAVE SSS	49%
SOCIETE D'ETAT AVEC PRISES DE PARTICIPATION	SOCIETE NATIONALE POUR LA PRODUCTION AGRICOLE SONAPRA	En instance de privatisation décision novembre 2016
	SOCIETE POUR LE DEVELOPPEMENT DU COTON SODECO	66.4%
	PORT AUTONOME DE COTONOU PAC	100%
	SOCIETE BENINOISE DE MANUTENTION PORTUAIRE SOBEMAP	100%
	CONSEIL NATIONAL DES CHARGEUR DU BENIN CNCB	100%
	COMPAGNIE BENINOISE POUR LA MANUTENTION PORTUAIRE COBENAM	100%
	ORGANISATION COMMUNE BENIN NIGER OCBN	51%
	CENTRE NATIONAL D'ESSAIS ET DE RECHERCHE DES TRAVAUX PUBLICS CNERTP	100%
	SOCIETE BENINOISE D'ENERGIE ELECTRIQUE SBEE	100% (Désengagement de l'Etat de la branche Electricité EN COURS 2017)
	SOCIETE NATIONALE DES EAUX DU BENIN SONEB	100% (Transfert de la commercialisation aux communes EN COURS 2017)
	SOCIETE DES INDUSTRIES TEXTILES DU BENIN SITEX	100%
LOTERIE NATIONALE DU BENIN LNB	100%	

	SOCIETE DE GESTION DES MARCHES AUTONOMES SOGEMA	100%
	SOCIETE NATIONALE DE COMMERCIALISATION DES PRODUITS PETROLIERS SONACOP	35%
	SOCIETE BENINOISE DE BRASSERIE SOBEBRA	8%
	AFRICAINNE DES ASSURANCE	5%
	BANQUE DE L'HABITAT	10%
	SERHAU SEM	10%
	APPOINTEMENT PETROLIER DU BENIN ORYX	40%
	COMPAGNIE COMMUNE DE REASSURANCE DES ETAT MEMBRES GENERALE IMMOBILIERE	- -
LES OFFICES	CENTRE NATIONAL POUR LA PROMOTION AGRICOLE DES DEPARTEMENTS (Nombre : SIX) CeRPA : ATACORA DONGA ATLANTIQUE LITTORAL BORGOU ALIBORI OUEME PLATEAU MONO COUFFO ZOU COLLINES	100%
	OFFICE NATIONAL DE SOUTIEN DES REVENUS AGRICOLES ONS	100% Décision de liquidation novembre 2016
	OFFICE NATIONAL DU BOIS ONAB	100%
	OFFICE NATIONAL D'APPUI A LA SECURITE ALIMENTAIRE ONASA	100% Décision de liquidation novembre 2016
	CENTRAL D'ACHAT DES INTRANTS AGRICOLES (CAIA)	100% Décision de liquidation novembre 2016
	CENTRE NATIONAL DE SECURITE ROUTIERE CNRS	100%

OFFICE BENINOIS DE RECHERCHE GEOLOGIQUES ET MINIERES	100%
INSTITUT GEOGRAPHIQUE NATIONAL IGN	100%
CENTRE DE PROMOTION DE L'ARTISANAT CPA	100%
AGENCE BENINOISE DE PROMOTION DES ECHANGES COMMERCIAUX	100%
CAISSE NATIONAL DE SECURITE SOCIALE CNSS	100%
INSTITUT DE FORMATION SOCIALE ECONOMIQUE ET CIVIQUE INFOSEC	100%
CENTRE DE PERFECTIONNEMENT DU PERSONNEL DES ENTREPRISES	100%
BUREAU BENINOIS DU DROIT D'AUTEUR BUBEDRA	100%
OFFICE NATIONAL DE RADIODIFFUSION ET TELEVISION DU BENIN ORTB	100%
BENIN TELECOM SA	100% (Privatisation en cours 2017)
LA POSTE DU BENIN SA	100%
OFFICE NATIONAL D'IMPRIMERIE ET DE PRESSE ONIP	100%
OFFICE DE GESTION DU STADE DE L'AMITIE	100%
CENTRE NATIONAL DE PRODUCTION DES MANUELS SCOLAIRES	100%
CENTRE NATIONAL HOSPITALIER ET UNIVERSITAIRE CNHU	100%
HOPITAL DE OUIDAH	100%
CENTRE HOSPITALIER DEPARTEMENTAL (Nombre : Quatre) CHD : ATACORA BORGOU OUEME ZOU	100%
HOPITAL MERE ENFANT LAGUNE HOMEL	100%

AGENCE NATIONALE DE SURVEILLANCE DES SYSTEMES FINANCIERS DECENTRALISES (ANSSFD)	100%
FONDS NATIONAL DE DEVELOPPEMENT ET DE PROMOTION TOURISTIQUE (FNDPT)	100%
CENTRALE D'ACHAT DES MEDICAMENTS ESSENTIELS ET CONSOMMABLES (CAME)	100%

Annexe 2 : Carte du Bénin



Annexe 3 : Regards historiques sur le Bénin

Des premiers royaumes au Dahomey indépendant : des années 1600 à 1959

Avant la colonisation, le Dahomey (actuel Bénin) était composé de trois grands ensembles de royaumes. Dans le nord dominaient les États fondés par les dynasties guerrières « *baatombu* » (*les Wasangari*) venues de l'Est, qui s'étaient établies à Nikki, Kouandé, Kandi, Parakou.... Dans le Moyen-Dahomey, entre le fleuve Ouémé et la frontière de l'actuel Nigeria, se déployait un chapelet de petits royaumes nago-yoruba (dont ceux de Kétou et Savé) qui subirent progressivement l'hégémonie de leur puissant voisin d'Abomey. Au Sud, enfin, vivaient les grandes monarchies de l'aire Adja-Fon qui allaient exercer l'influence la plus importante sur le pays avec les deux puissants royaumes du *Danxomé* (orthographié Dahomey par les colons) et de Porto-Novo.

Selon la tradition orale, au début du XVI^e siècle, les Adja quittèrent la ville de *Tado*, située sur les rives du *Mono*, au Togo, pour s'établir à *Savé* et à *Allada*, dans le sud. Au siècle suivant, une scission parmi les héritiers du royaume d'*Allada* aboutit, à la formation du royaume d'*Adjatché*, au sud-est et, plus au nord, sous la direction de *Houégbadja* (1645-1689), du royaume du Dahomey, et ce à partir d'Abomey, qui devint la capitale du royaume.

Cependant, ce furent Agadja le conquérant (1708-1732), l'un des fils de *Houégbadja*, et ses successeurs, dont Guézo (1818-1858), qui parvinrent à transformer le *Danxomé* en un puissant royaume esclavagiste qui prospéra grâce aux ressources du commerce international. Outre ses campagnes guerrières, *Guézo* entreprit également avec succès une modernisation du royaume : la monarchie fut réorganisée grâce à l'amélioration des structures provinciales et à l'instauration d'une véritable administration fiscale ; l'armée fut renforcée par la modernisation du matériel d'armement et l'institution d'un corps de soldats permanents (dont une « brigade » spéciale, celle des Amazones).

Enfin, *Guézo* parvint également à négocier le tournant majeur que connut l'économie politique du royaume au milieu du XIX^e siècle avec l'épuisement de la traite des esclaves. Peu à peu, l'exportation de l'huile de palme remplaça celle du « bois d'ébène » (esclaves noirs), produisant de profondes mutations socio-économiques dans le royaume. À sa suite, *Glélé* (1858-1889) poursuivra cette œuvre de centralisation politique et de modernisation économique.

La colonisation bouleversa profondément ce processus de modernisation. Au terme d'une longue guerre de résistance, le roi Béhanzin (1889-1894), fils de Glélé, fut déchu de son trône et le Dahomey est placé sous protectorat français. S'appuyant sur les rivalités entre Abomey et

le roi Toffa de Porto-Novo, la France conquiert non pas sans difficulté le « royaume rebelle ». En 1851, la France signa un traité commercial et amical avec le roi *Guézo*. Par les traités de 1868 et de 1878, le roi Glélé céda à la France la région de Cotonou, située entre Ouidah et Porto-Novo. En 1883, le roi Toffa de Porto-Novo, souhaitant se protéger des visées expansionnistes du Dahomey, signa un traité de protectorat avec la France.

En 1899, le Dahomey fut intégré à l'Afrique Occidentale Française (AOF). Ses frontières furent fixées en accord avec la Grande-Bretagne, établie au Nigeria, et l'Allemagne, présente au Togo. Durant l'entre-deux-guerres, le Dahomey, où grâce aux missions religieuses la scolarisation était importante notamment dans le Sud, fut l'un des principaux foyers politiques et intellectuels de l'AOF.

Les activités politiques et même la naissance des partis politiques se développèrent assez tôt, tandis que se développait une presse d'opposition au système colonial. Rallié à la France libre durant la Seconde Guerre mondiale, le Dahomey devint un État autonome au sein de la Communauté française en 1958. Le pays accéda à l'indépendance le 1er août 1960 et entra, le mois suivant, aux Nations unies.

Du Dahomey indépendant à la Conférence Nationale Souveraine : 1960 - 1990

Les années qui suivirent l'indépendance furent marquées *par une grande instabilité politique, par une série de coups d'Etat et donc par des changements successifs de régimes*. Le pays a connu deux constitutions, quatre coups d'Etat militaires et dix présidents de la république ou chefs d'Etat, civils et/ou militaires. Durant cette période, aucun leader politique ou militaire n'a exercé le pouvoir pendant plus de trois ans. Pour remédier à cette instabilité, les dirigeants militaires de l'époque ont institué un Conseil Présidentiel, une présidence "tournante" entre trois (3) anciens Chefs d'Etat ou de Gouvernement : *Hubert MAGA, Justin Tométin AHOMADEGBE et Sourou Migan APITHY*. Ce conseil était composé de trois dirigeants rivaux du pays qui devaient alterner à la tête de l'Etat tous les deux ans. Le Président Hubert Maga, originaire du nord, assumait le premier mandat de mai 1970 à mai 1972. Le Président *Ahomadégbé*, de la région centrale du Dahomey, était au pouvoir lorsque le Conseil fut renversé. Un gouvernement militaire fut alors formé et dirigé par le Major *KEREKOU*.

Le 26 octobre 1972, le Colonel *Mathieu KEREKOU* mit fin à ce système politique anachronique par un coup d'Etat militaire, le cinquième du genre dans l'histoire du Bénin indépendant. Il assumait les responsabilités suprêmes et marqua le début d'une ère nouvelle de

stabilité politique. Le gouvernement de *KEREKOU* mit alors l'accent sur *l'unification de la nation, le développement d'une économie indépendante, une participation plus active des populations à la vie politique et le renforcement de l'identité nationale*. A partir de 1974, il mit en place une politique d'inspiration marxiste-léniniste. Le parti de la Révolution Populaire a été créé en 1975, année au cours de laquelle *le Dahomey fut baptisé République Populaire du Bénin*. Pour réduire le poids politique du Sud, le nom de Dahomey fut symboliquement abandonné pour celui de Bénin, nom inspiré de la Baie du Bénin (sur l'océan Atlantique) où Cotonou est située. Ce nom de la Baie du Bénin lui-même vient probablement du Royaume du Bénin qui couvrait autrefois une partie du pays et une partie du Nigeria voisin. Le régime interdit plusieurs pratiques à la population dont la célébration du culte traditionnel issu des systèmes de royauté.

Une nouvelle Constitution, instaurant un régime à parti unique (*le PRPB, Parti de la Révolution Populaire du Bénin*), fut promulguée en 1977. La même année, une tentative de coup d'Etat appuyée par des mercenaires, échoua et durcit davantage le régime. Les trois anciens présidents, emprisonnés en 1972, furent libérés en 1981.

Durant les années quatre-vingts, la situation économique du Bénin n'avait cessé de se dégrader. En **1983, un programme de stabilisation sous les auspices du Fonds Monétaire International (FMI)** imposa des mesures drastiques : prélèvement supplémentaire de 10% sur les salaires, gel des embauches, mises en retraite forcée. **Un nouvel accord avec le FMI, en 1989, sur un programme d'ajustement structurel**, provoqua une grève massive illimitée des étudiants et des fonctionnaires, réclamant le paiement des salaires et des bourses qui étaient gelés.

Malgré les mesures d'apaisement prises par le gouvernement (règlement des arriérés de salaires, création d'une Commission des droits de l'homme, loi d'amnistie pour les prisonniers politiques, nomination d'un gouvernement d'ouverture), la protestation se radicalisa sous la double influence des syndicats nouvellement créés et du Parti communiste du Dahomey (PCD) qui, depuis les années 1970, organisait la résistance dans la clandestinité.

Les revendications corporatistes cédèrent alors rapidement le pas à une critique politique du régime. Le mouvement se renforça encore avec l'engagement de l'Eglise catholique, qui publia une lettre pastorale dénonçant les dérives du pouvoir. Les forces de l'ordre cachaient mal leur malaise mais étaient divisées sur l'attitude à adopter vis-à-vis des manifestants et opposants. L'ensemble du pays était paralysé.

Les troubles sociaux et politiques *conduisirent le Président Mathieu KEREKOU à renoncer à l'idéologie marxiste-léniniste et à accepter l'instauration d'une Conférence nationale et souveraine des forces vives de la nation*, la première du genre en Afrique. Réunie à Cotonou en février 1990, celle-ci mit en place des organes de transition : un Président de la République, un Premier Ministre Chef du gouvernement, et un Haut Conseil de la République (HCR) faisant office d'assemblée législative et de Cour constitutionnelle. Enfin, une Commission constitutionnelle est mise en place avec mission d'élaborer une nouvelle loi fondamentale, la Constitution qui sera approuvée par référendum le 2 décembre 1990.

Longtemps considérée comme « l'enfant malade de l'Afrique » en raison de son instabilité chronique, la République du Bénin devenait ainsi un pays pionnier du mouvement de démocratisation en Afrique. En effet, le Bénin venait d'initier la vague des conférences nationales qui ont été expérimentées par une douzaine de pays du continent, après avoir connu dix-sept ans de dictature militaro-marxiste.

La Période du Renouveau Démocratique des années 1990

A la suite de la Conférence Nationale, un gouvernement de transition, mis en place en 1990, ouvrit la voie au retour de la démocratie et du multipartisme. À l'élection présidentielle de mars 1991, le Premier ministre Nicéphore SOGLO l'emporte sur le Président KEREKOU. Il rétablit les cultes traditionnels pour se concilier avec les pouvoirs traditionnels et fit du 10 janvier de chaque année la Journée nationale du culte traditionnel.

Cependant, l'ajustement structurel, la compression des dépenses publiques recommandée par le FMI, ainsi que l'aggravation de la crise économique suite à la dévaluation du franc CFA en 1994, ravivèrent le mécontentement. Après avoir perdu sa majorité au sein de l'Assemblée législative, le président SOGLO, accusé de népotisme par ses adversaires, a perdu les élections présidentielles au profit de son challenger Mathieu KEREKOU, le 17 mars 1996. A la suite de la démission du Premier ministre Adrien HOUNGBEDJI en mai 1998, le Président KEREKOU cumula ses fonctions de chef de l'Etat avec celles de Premier ministre. Il avait d'ailleurs établi ce dernier poste plus pour des raisons d'alliances politiques d'alors, que par constitutionnalité puisque la constitution ne prévoit point un poste de premier ministre.

Lors des élections de 2001, le président KEREKOU était arrivé en tête du premier tour, face à son prédécesseur Nicéphore SOGLO. Face au désistement de ce dernier ainsi qu'à celui

des deux candidats suivants, qui qualifièrent le scrutin de «mascarade», Mathieu KEREKOU fut réélu président de la République avec 84,06 % des voix en mars 2001.

Agés respectivement de 73 et 72 ans, le chef de l'État sortant Mathieu KEREKOU et son grand rival Nicéphore SOGLO, avaient déjà dépassé la limite d'âge fixée à 70 ans par la Constitution pour se présenter aux élections de 2006. Ce quatrième scrutin présidentiel depuis l'avènement de la démocratie et du multipartisme, fut largement remporté au second tour par Thomas Boni Yayi avec 74,52% des suffrages exprimés en 2006. Deux mandats présidentiels ont été effectués par Thomas Boni Yayi et sous la dénomination du gouvernement du changement.

Depuis le 20 mars 2016, un nouveau gouvernement a pris les rênes du pays. Le président Patrice Athanase TALON a obtenu près de 65% des votes exprimés. Il a donc prêté serment le 06 Avril 2016 pour un mandat de 5 ans et sous la dénomination du gouvernement de la rupture.

Chronologie des principaux événements politiques au Bénin depuis l'indépendance

1960 (1 ^{er} août)	Indépendance de la République du Dahomey. Hubert Maga est élu premier Président du Dahomey le 26 juillet 1960 et proclame l'indépendance du Dahomey le 1 ^{er} août de cette même année.
1960 (25 nov.)	Adoption de la Constitution.
1960 (11 déc.)	Elections législatives. Victoire du Parti dahoméen de l'Unité (PDU), réunion du Parti des nationalistes du Dahomey (PND) de Sourou Migan Apithy, et du Rassemblement démocratique dahoméen (RDD) de Hubert Maga.
1963 (oct.)	Grèves et manifestations.
1963 (28 oct.)	Hubert Maga est renversé. Le pouvoir revient au colonel Christophe Soglo.
1963 (déc.)	En décembre 1963, l'armée remet le pouvoir à Apithy qui devient Président de la République, Justin

	Ahomadegbé devient Premier ministre et vice-président.
1964 (5 janv.)	Adoption par référendum de la nouvelle Constitution.
1965 (29 nov.)	Le 27 novembre, le Parti Démocratique Dahoméen (PDD), au pouvoir, démet Apithy de ses fonctions et nomme Ahomadegbe à la tête de l'Etat. Le 29 novembre, Christophe Soglo met fin au blocage institutionnel en obligeant Apithy et Ahomadegbe à démissionner. La formation d'un nouveau gouvernement est confiée au président de l'Assemblée nationale, Tahirou Congacou.
1965 (22 déc.)	Coup d'état mené par Christophe Soglo, chef des armées.
1967 (17 déc.)	Coup d'état militaire mené par le commandant Kouandété qui cède le pouvoir au chef des armées, le lieutenant-colonel Alphonse Alley.
1968 (26 juin)	Suite au boycott des élections, le Comité militaire révolutionnaire (CMR) investit le Dr Emile Derlin Zinsou.
1969 (10 déc.)	Coup d'état dirigé par Maurice Kouandété, Sinzogan et Paul Emile de Souza. Un conseil militaire désigne de Souza comme chef d'Etat.
1970 (7 mai)	Le Lieutenant-colonel Paul Emile de SOUZA rend le pouvoir aux civils. Maga est désigné comme chef d'une troïka dont font partie Apithy et Ahomadegbe. Une rotation est prévue tous les deux ans. M. Maga inaugure le système pour deux ans, suivi par M. Ahomadebgé.
1972 (26 oct.)	Nouveau coup d'état militaire portant au pouvoir le commandant Mathieu Kérékou.
1973 (déc.)	Création du Conseil National de la Révolution (CNR).

1974 (30 nov.)	Déclaration officielle d'adhésion au marxisme-léninisme.
1975 (30 nov.)	Proclamation de la République populaire du Bénin. Instauration du parti unique, le Parti de la Révolution Populaire Béninoise (PRPB).
1977(16 janv.)	Agression aérienne de l'aéroport de Cotonou par un groupe de mercenaires (dont Bob Denard).
1977 (26 août)	Adoption de la Loi fondamentale.
1979 (nov.)	Elections législatives. Forte majorité pour les candidats du parti.
1980 (6 fév.)	Election par l'Assemblée nationale révolutionnaire de Mathieu Kérékou à la présidence de la République.
1984 (31 août)	Réélection de Mathieu Kérékou.
1987	Crise économique, agitation des étudiants, contestation des militaires.
1988 (mars-juin)	Deux complots militaires sont déjoués.
1988 (sept.)	Création d'une Cour de Sûreté de l'Etat.
1989 (2 août)	Réélection de Mathieu Kérékou.
1989 (nov.)	Grève générale.
1989 (déc.)	Le Bénin renonce à l'idéologie marxiste-léniniste.
1990 (fév.)	La Constitution est suspendue.
1990 (19-28fév.)	Conférence nationale à Cotonou (488 délégués). Pose les principes de la future Constitution.
1990 (9 mars)	Création du Haut Conseil pour la République (HCR) qui compte quatre des ex-présidents : Hubert Maga, Justin Ahomadegbé, Emile Derlin Zinsou, Tahirou Congacou. Ce HCR détient le pouvoir législatif.

1990 (12 mars)	Le HCR nomme Nicéphore Soglo Premier ministre.
1990 (2 décembre)	Adoption par référendum du projet de Constitution instaurant un régime présidentiel, le multipartisme.
1991 (2 février)	Elections législatives.
1991 (24 mars)	Nicéphore Soglo est élu président de la République.
1993 (7 juin)	Installation de la Cour constitutionnelle.
1995 (28 mars)	Elections législatives. Victoire des opposants à Nicéphore Soglo (Parti du renouveau démocratique, PRD).
1995 (novembre)	Arrestations de militaires. Des rumeurs évoquent une tentative de coup d'Etat.
1996 (3/18 mars)	Election présidentielle. Le général Mathieu Kérékou est élu avec 52,49 % des voix face à Nicéphore Soglo.
1996 (9 avril)	Formation du Gouvernement composé de 18 membres, issus de différentes formations politiques. Adrien Houngbédji est nommé Premier ministre (poste non prévu dans la Constitution de type présidentiel).
1998 (8 mai)	Démission du Premier ministre Adrien Houngbédji et des 3 autres ministres de son parti, le PRD.
1998 (15 mai)	Formation du second Gouvernement Kérékou, composé de 18 ministres dont 13 qui ne faisaient pas partie de la précédente équipe. Il y a 4 femmes mais plus de Premier ministre.
1998 (7 juin)	Installation par le Chef de l'état de la nouvelle Cour constitutionnelle.
1999 (30 mars)	Elections législatives. L'opposition remporte 42 sièges sur 83.
1999 (22 juin)	Mathieu Kérékou forme un nouveau gouvernement.

2000 (19 déc.)	Adoption de deux nouvelles lois électorales.
2001 (8 mars)	La CENA renonce à publier les résultats du premier tour de l'élection présidentielle du 4 mars. Elle renvoie cette responsabilité d'officialisation des résultats à la Cour Constitutionnelle.
2001 (20 mars)	9 des 25 membres de la Commission Electorale Nationale Autonome (CENA) démissionnent pour protester contre les conditions d'organisation du second tour des élections.
2001 (24 mars)	Mathieu Kérékou est réélu pour un second mandat de 5 ans. 2001 (6 avril) Mathieu Kérékou est investi pour son dernier mandat à la présidence du Bénin.
2002 (15 Déc.)	Elections municipales et communales
2003 (30 Mars)	Elections législatives
05 mars 2006	Organisation du premier tour des élections présidentielles : 26 candidats sont autorisés à participer à la course.
19 mars 2006	Organisation du second tour des 4 ^e élections présidentielles : Dr. Thomas Boni Yayi est élu Président de la République au second tour.
2006 (06 Avril)	Prestation de serment du nouveau Président élu, Thomas Boni YAYI.
2016 (06 Avril)	Prestation de serment du nouveau Président élu Athanase Patrice TALON

1) Le contexte de la Société Béninoise d'Énergie Électrique SBEE

L'historique

L'introduction de l'électricité au Bénin remonte à 1920 par l'installation d'un groupe électrogène de 50 KVA à Cotonou sur le site qui abrite l'actuel Centre de santé dénommé « Protection Maternelle et Infantile ». Ce groupe servait à l'éclairage public qui s'étend de la zone du Wharf au quartier Missèbo, passant par l'actuelle avenue Delorme. Un petit groupe électrogène alimentait en énergie continue le palais des gouverneurs et la maison de commerce DRUOT dans la ville de Porto-Novo.

Après 1945, les campements, auberges et salles de cinéma bénéficiaient de l'électricité de 19 heures à minuit. La production et la distribution de l'énergie électrique sont assurées par la voirie à partir de 1948. Cette voirie réalisa la première interconnexion entre Cotonou et Porto-Novo par une ligne aérienne en cuivre de 14mm en 1952 ; les groupes électrogènes constituaient l'unique moyen de production.

La convention du 30 Septembre 1955 a concédé cette gérance à la Compagnie Coloniale de Distribution d'Énergie Électrique (CCDEE), une société anonyme française domiciliée à Yaoundé au Cameroun.

Après les indépendances des années 1960, la CCDEE a changé de dénomination pour devenir la « Compagnie Centrale de Distribution d'Énergie Électrique. Son siège se trouve, d'une part à Fort de France en Martinique et, d'autre part, à Cayenne en Guyane.

Le 1^{er} mars 1961, la signature de l'avenant n°1 de la convention du 30 septembre 1955 a permis l'extension des concessions d'électricité de Cotonou, Porto-Novo et de Ouidah aux adductions, traitements et à la distribution publique.

Le 28 août 1962, la compagnie centrale de distribution d'énergie électrique était autorisée à étendre ses activités aux circonscriptions urbaines de Parakou et ses environs. En juin 1968, il est aussi autorisé aux agglomérations de Bohicon et Abomey. Avec la vague de la nationalisation de certaines sociétés, l'État dahoméen racheta la CCDEE.

Le 1^{er} janvier 1973, le nouveau gouvernement, militaire et révolutionnaire, a créé la Société Dahoméenne d'Electricité et d'Eau (SDEE) par ordonnance n°73-13 du 07 février 1973. Cette ordonnance met fin aux différentes concessions dont la Compagnie Centrale bénéficiait. Un an plus tard, le 11 mars 1974, les statuts de la SDEE furent signés.

Le Dahomey étant devenu République Populaire du Bénin (RPB) en 1975, cette société prit la dénomination de Société Béninoise d'Electricité et d'Eau (SBEE). Par décret n°89-123 du 30 mars 1989, portant approbation des statuts de la SBEE, la société est devenue une Société d'Etat à caractère industriel et commercial au capital de Trois milliards (3.000.000.000) de francs CFA entièrement souscrit par l'Etat béninois.

Par décret n°95-14 du 24 janvier 1995, ce capital de la SBEE fut augmenté et porté à dix milliards (10.000.000.000) de francs CFA divisé en un million d'actions de nominal dix mille (10.000) francs chacune ; son siège social est situé à la Rue Avenue du Gouverneur Général PONTY à Cotonou.

La SBEE a été scindée en deux sociétés par le décret N° 2003-204 du 12 juin 2003 par la création de la Société Nationale des Eaux du Bénin (SONEB) dont la mission est la gestion de l'activité Eau. La SBEE est dénommée Société Béninoise d'Energie Electrique

Par décret n°2004-098 du 1^{er} mars 2004, portant approbation des statuts de la Société Béninoise d'Energie Electrique, le capital social est maintenu à dix milliards (10.000.000.000) de francs CFA divisé en un million d'actions, de nominal dix mille (10.000) francs entièrement souscrites et libérées partiellement par l'Etat Béninois.

La mission

La SBEE a, pour mission, l'exécution de la politique du gouvernement, la promotion et l'utilisation des ressources énergétiques.

La principale mission assignée à la SBEE est l'approvisionnement, la production, le transport et la distribution de l'énergie électrique sur toute l'étendue du territoire béninois. Dans l'accomplissement de sa mission, la SBEE s'occupe également de la production des poteaux et réalise des travaux d'extension et de branchements.

Les moyens financiers dont dispose la société sont à la fois internes et externes. Les ressources internes proviennent des recettes générées par la fourniture de l'électricité. L'Etat envoie parfois des subventions pour la réalisation de certains travaux. Certains clients octroient aussi des financements à la société. Quant aux ressources externes, elles proviennent des crédits des institutions financières étrangères et des financements accordés par certains partenaires pour la réalisation de certains projets.

L'organisation et gouvernance

La Société Béninoise d'Energie Electrique est un Etablissement Public National placé sous la tutelle du Ministère de l'Energie, des Recherches Pétrolières et Minières, de l'Eau et du Développement des Energies Renouvelables (MERPMEDER). Elle est administrée par un Conseil d'Administration investi des pouvoirs les plus étendus pour agir en toutes circonstances au nom de la Société. Il exerce ses pouvoirs dans les limites de l'objet social et sous réserve de ceux expressément attribués à l'actionnaire unique, par les dispositions de l'Acte Uniforme du traité de l'Organisation pour l'Harmonisation du Droit des Affaires en Afrique (OHADA), relatif au droit des Sociétés Commerciales et du Groupement d'intérêts économiques.

Le conseil d'administration est composé de sept (07) membres²⁹ désignés pour un mandat de quatre (04) ans renouvelables.

Ce Conseil d'Administration définit les objectifs généraux de l'entreprise par l'élaboration de sa politique générale, en conformité avec les objectifs définis dans le plan du développement économique et social du pays. Il contrôle et approuve les objectifs assignés à l'entreprise par le vote de ses budgets et l'adoption de ses états financiers.

²⁹ Un représentant du Ministre de l'Energie des Recherches Pétrolières et Minières, de l'Eau et du Développement des Energies Renouvelables ; Un représentant du Ministre des Finances et de l'Economie; Un représentant du Ministre chargé de la Prospective et du Développement; Un représentant du personnel de la société; Une personnalité connue pour ses compétences dans le domaine de l'Energie Electrique ; Un représentant des usagés; Un représentant du Ministre de l'Industrie des Petites et Moyennes Entreprise.

La structure de la société est pyramidale avec une direction générale coiffant des directions centrales et les directions régionales. Dans chaque région, il existe une direction régionale, regroupée en fonction de la taille, sous laquelle se trouvent plusieurs agences. Les activités que chaque direction régionale accomplit est identique de part et d'autre. Toutes les agences effectuent aussi les mêmes opérations.

Le Directeur Général (DG) est nommé par décret sur proposition du Conseil d'Administration pour une durée de 5 ans renouvelable une seule fois. La gestion quotidienne de la société est assurée par le Directeur Général qui dispose à cet effet des pouvoirs les plus étendus, définis par l'Acte Uniforme de l'OHADA sur les sociétés commerciales et le groupement d'intérêts économiques. Le Directeur Général préside le Comité de Direction, qui est un organe³⁰ consultatif obligatoire.

Le Comité de Direction est consulté pour les décisions importantes telles que l'élaboration du budget et de la politique générale de l'entreprise. Il peut être consulté sur toutes les affaires que le Directeur Général lui soumet.

La Direction Générale Ajointe (DGA) est assurée par le Directeur Général Adjoint qui est nommé par arrêté du Ministre de tutelle, sur proposition du Directeur Général et après avis du Conseil d'Administration. Dans ses attributions, il assure de plein droit la suppléance du Directeur Général dans l'ensemble de ses prérogatives en cas d'absence de celui-ci. Il assure aussi certaines prérogatives par délégation du pouvoir du DG.

Les directions centrales sont directement rattachées à la Direction Générale et elles sont au nombre de seize³¹.

³⁰Président : Directeur Général ; Vice-président : Directeur Général Adjoint ; Membres : Les Directeurs centraux de la société et Un représentant du personnel.

³¹Le Contrôle Général ; Le Secrétariat Général ; La Direction de l'Audit Interne ; Le Contrôle de Zone 1, Zone 2, Zone 3, Zone 4 ; La Direction des Exploitations ; La Direction Commerciale et de la Clientèle ; La Direction du Patrimoine et de la Prévention des Risques et Affaires Judiciaires ; La Direction de la Comptabilité et du Budget ; La Direction des Ressources Humaines ; La Direction de l'Approvisionnement et de la Gestion des Stocks ; La Direction des Etudes et de la Planification ; La Direction de la Production et du Mouvement d'Energie ; la Direction de l'Informatique.

Les directions régionales sont hiérarchiquement rattachées au Directeur Général Adjoint pour des raisons d'ordre pratique. Elles s'occupent des activités se rapportant directement aux services fournis à la clientèle et sont chargées de la réalisation des objectifs de la société.

Pour son exploitation, la SBEE dispose de huit (08) Directions Régionales³². La direction régionale est garante du fonctionnement, de la surveillance et de la maintenance des équipements de production et de distribution de l'électricité. Elle procède aussi à la gestion administrative et financière de la région. Pour y parvenir, elle dispose : d'un service de gestion des réseaux et de sa section travaux neufs et entretien MT2-BT (Moyenne Tension – Bassa Tension) ; d'un service dépannage suivi de ses deux sections (dépannage chez les clients et dépannage MT2 – BT) ; du service du contrôle de gestion ; du service administratif et financier ; de la cellule informatique et de sa section facturation et gestion des anomalies ; du service commercial ; du contrôle de zone ainsi que des agences de sa région.

Les activités de la SBEE

L'énergie électrique distribuée par la SBEE provient en majeure partie des barrages hydroélectriques d'Akosombo au Ghana par la Volta Riva Authority (VRA) et de Nangbéto au Togo par l'intermédiaire de la Centrale Electrique du Bénin. Actuellement 80% de l'énergie électrique totale consommée est importée. L'importation provient de la Communauté Electrique du Bénin qui comporte le barrage de Nangbéto (65 Mégawatts) et deux turbines à gaz (20 Mégawatts), de la Volta River Authority (VRA) au Ghana, de la Compagnie Ivoirienne d'Electricité (CIE) en Côte d'Ivoire et de la Transmission Company of Nigeria (TCN). Toute l'importation est livrée à la Centrale Electrique du Bénin.

³²La Direction Régionale du Littoral 1(DRL 1) à COTONOU; La Direction Régionale du Littoral 2 (DRL 2) à COTONOU; La Direction Régionale de l'Atlantique (DRA) à CALAVI ; La Direction Régionale de l'Ouémé/Plateau (DROP) à Porto-Novo ; La Direction Régionale du Mono/Couffo (DRMC) à LOKOSSA ; La Direction Régionale du Zou/Colline (DRZC) à BOHICON ; La Direction Régionale du Borgou/Alibori (DRBA) à PARAKOU ; La Direction Régionale de l'Atacora/Donga (DRAD) à NATITINGOU.

L'énergie produite par ces barrages constitue la haute tension que les centrales installées transforment en Moyenne Tension (MT) et Basse Tension (BT). Elles sont destinées ensuite aux entreprises et aux particuliers.

Lorsqu'un client désire s'abonner à l'électricité, il doit suivre une procédure qui est décrite et qui relie tous les services de la société. Il se présente au service commercial. En sa qualité de futur abonné, il fournit à l'accueil tous les renseignements contenus sur la fiche de demande de branchement. Cette fiche est transmise au service devis qui détermine les charges financières qui incombent au futur abonné. Le client est informé de la sortie de son devis et procède à la signature du contrat d'abonnement. Lorsqu'il règle les charges pour l'installation électrique, le chef d'agence de la région autorise la réalisation du branchement.

Le client devient alors un abonné de la SBEE. Chaque fois qu'il aura consommé les kilowatts heures, une facturation lui sera transmise. Il devra s'acquitter des frais de consommation dans les différents services de caisses situés dans les locaux de la SBEE.

En cas de panne, ou de tous constats sur sa ligne électrique, il devra se rapprocher des responsables du service dépannage. L'agence s'occupe de tous les clients recevant une basse tension pour un usage domestique. La région se charge de la coordination des opérations commerciales de toutes les agences qui sont sous sa responsabilité. Elle se charge aussi des clients abonnés dont l'installation électrique est réalisée pour un but commercial (Moyenne Tension).

Les activités du secteur de l'électricité sont régies par le code Bénino-Togolais de l'électricité. Le premier code de 1968 a fait l'objet d'une révision en 2003. Ce code confère à la CEB, le statut d'acheteur unique. Le second est la loi n°2006 – 16 du mars 2007 portant Code de l'électricité au Bénin. Le code de 1968 conférait à la CEB le monopole de la production, du transport et des importations/exportations de l'énergie électrique. Le Bénin et le Togo sont régis par un accord international en fonction des intérêts entre les deux Etats. Face aux nouvelles exigences de développement du secteur électrique de ces deux pays, les changements majeurs ont été effectués. Cela a permis l'ouverture du segment de la production aux producteurs indépendants et l'octroi du statut d'Acheteur Unique à la CEB.

Sur le plan national, l'organisation institutionnelle du secteur de l'électricité tourne principalement autour de l'Etat, du Ministère de l'Energie, des Recherches Pétrolières et

Minières, de l'Eau et du Développement des Energies Renouvelables (MERPMEDER), de la Direction Générale de l'Energie (DGE) et des différents acteurs de la SBEE, la Communauté Electrique du Bénin (CEB), de l'Autorité de Régulation de l'Electricité (ARE) et de l'Agence Béninoise d'Electrification Rurale et de Maîtrise d'Energie (ABERME), l'Agence de Contrôle des Installations Electriques Intérieures (CONTRELEC). Le champ organisationnel du secteur de l'électricité est composé de ces différents membres qui décident et se réunissent pour les décisions du secteur de l'électricité. L'Etat définit la politique énergétique du pays sous l'appui des différents organes régulateurs.

Le secteur de l'énergie est régulé par le Ministère de l'Energie, des Recherches Pétrolières et Minières, de l'Eau et du Développement des Energies Renouvelables (MERPMEDER). Il assure l'orientation de la politique nationale en matière des énergies et la tutelle de l'ensemble des structures qui interviennent directement dans le secteur en dehors de l'Autorité de Régulation de l'Electricité. Il a la charge de la gestion de l'ensemble du secteur de l'énergie. A ce titre, sa mission couvre tous les sous-secteurs de l'énergie, en l'occurrence celui de l'électricité. Le service technique du ministère en matière d'énergie est la Direction Générale de L'Energie.

La Direction Générale de l'Energie (DGE) : Conformément aux dispositions du Décret N° 28/MMEH/DC/SGM/CTRNE/DGE/SA du 28 mai 2004, portant attributions, organisation et fonctionnement de la Direction Générale de l'Energie et en son article 1, elle a pour mission de proposer en liaison avec les structures nationales compétentes, la politique du Gouvernement dans le secteur de l'énergie et de veiller à sa mise en œuvre. Ses attributions couvrent également la planification du développement du secteur de l'énergie, la proposition de réglementations applicables aux activités du secteur, le suivi de leur application et le suivi des projets et programmes envisagés.

Les seuls opérateurs aujourd'hui sur le marché de l'électricité au Bénin sont la CEB et la SBEE. Créée en 1968, par un traité entre le Bénin et le Togo, la CEB dont le siège est à Lomé est régie par le Code bénino-togolais de l'Electricité. Avant la réforme du secteur de l'énergie, ses statuts lui accordaient le monopole de la production et du transport de l'énergie électrique dans les deux pays, hormis les petites centrales, les centrales isolées et les autres ouvrages en service à la date d'entrée en vigueur du Code.

La CEB est administrée par une Haute Autorité composée de 10 membres et assistée d'un Directeur Général, sous la supervision du Haut Conseil Interétatique composé de 8 membres du gouvernement de chacun des pays. Elle a une représentation régionale à Cotonou. Le Ministre en charge de l'Energie assure la co-présidence du Haut-Conseil inter Etatique qui est la plus haute instance de la CEB.

Il faut noter que la loi n° 2006-16 du 27 mars 2007 portant Code de l'électricité en République du Bénin a inscrit en son article 8, la création de l'Autorité de Régulation de l'Electricité (ARE). Cette Autorité de Régulation de l'Electricité (ARE) aura pour mission d'assurer le respect des textes législatifs et réglementaires régissant le domaine du sous-secteur de l'Electricité, de protéger l'intérêt général et de garantir la continuité du service, la qualité des services, l'équilibre financier du sous-secteur et son développement harmonieux. Elle pourra procéder ou faire procéder à des visites d'installations, réaliser ou faire réaliser des expertises, faire des études, mener des enquêtes et recueillir auprès des opérateurs du sous-secteur, toutes les données nécessaires à l'exercice de ses missions. L'Autorité de Régulation de l'Electricité (ARE), est une institution dotée d'une personnalité morale et d'une autonomie financière à mettre en place conformément à la politique générale du sous-secteur pour veiller aux tarifs applicables, à la qualité des prestations fournies et au respect des accords contractuels entre différents opérateurs intervenant dans le sous-secteur de l'énergie électrique. Elle sera placée sous l'autorité du Président de la République.

Une agence d'électrification rurale dénommée Agence Béninoise d'Electrification Rurale et de Maîtrise d'Energie (ABERME) a été créée en août 2004 par l'adoption de ses statuts par le Gouvernement. Cette agence est actuellement opérationnelle et a pour mission de mettre en œuvre la politique de l'Etat dans les domaines de l'électrification rurale et de la maîtrise de l'énergie. Elle s'est dotée d'un programme d'actions qui prévoit l'électrification d'au moins 150 localités chaque année pour atteindre l'électrification totale du Bénin d'ici 20 ans.

L'Agence de Contrôle des Installations Electriques Intérieures (CONTRELEC) a pour mission d'œuvrer au respect des prescriptions techniques relatives à la réalisation des installations électriques intérieures dans le but d'assurer la sécurité des personnes et des biens.

Sur le plan international, le Sommet Mondial pour le Développement Durable de Johannesburg de Septembre 2002 a lancé un atelier régional afin de réfléchir sur le secteur de l'énergie. Cet atelier régional prend en compte sept pays, Bénin, Burkina-Faso, Guinée, Mali, Mauritanie, Sénégal et Togo. En plus, sont concernés l'organisation non gouvernementale ENDA TM (Environment and Development Action - Tiers Monde), la Banque Mondiale, le PNUD, l'Aide au développement du secteur de l'énergie (ESMAP), le Partenariat Global pour l'Energie Villageoise (GVEP).

Les objectifs nationaux de mise en œuvre de la politique énergétique visent une électrification décentralisée et l'interconnexion des réseaux. A ceux-là, s'ajoutent les objectifs sous régionaux de développement des infrastructures énergétiques dont l'intégration régionale, la réorganisation des secteurs énergétiques nationaux, la mise en place de stratégies appropriées de financement. Les services énergétiques dynamisent tous les secteurs de développement économique et social ainsi que dans toutes les activités humaines. L'agriculture, l'eau, l'éducation, la santé sont autant de secteurs pour lesquels les apports en énergies modernes jouent un rôle essentiel dans tous les processus qui tendent à pérenniser les activités.

Le système d'Échanges d'Énergie Électrique Ouest Africain (EEEOA, en anglais WAPP), institution spécialisée de la CEDEAO en charge du système électrique régional, vise l'intégration des réseaux électriques nationaux sur un marché régional unifié devant assurer à moyen et à long terme une fourniture d'énergie électrique optimale et fiable, à un coût accessible à la population des différents États membres à travers le développement des échanges transfrontaliers de l'électricité.

2) Le contexte de la Société Nationale des Eaux du Bénin SONEB

La seconde étude de cas ne fera pas l'objet d'une présentation historique, car elle a une histoire commune avec la SBEE avant la procédure de scission. L'attention sera alors focalisée sur les activités de la SONEB.

Les activités du secteur de l'eau

Après la réforme du secteur de l'eau, la SONEB (ex-Société Béninoise d'Electricité et d'Eau) a fait un choix stratégique pour fournir à la population, une adduction en eau potable. Cette mission lui a été confiée en juin 2003.

Les attributions de la SONEB sont :

- la maîtrise d'ouvrage déléguée, en attendant que le rôle de maître d'ouvrage soit assuré par les communes lorsque les conditions-cadre seront réunies ;

- le captage, le transfert, le traitement et la distribution de l'eau potable en milieu urbain sur toute l'étendue du territoire national ;

- le traitement et l'évacuation des eaux usées en milieu urbain.

La SONEB a pour mission la gestion des systèmes d'Alimentation en Eau Potable (AEP) en milieu urbain avec l'impératif de solidarité nationale. Les sources d'approvisionnement de l'entreprise sont constituées par des forages d'eau souterraine principalement dans la zone d'Allada. Des financements obtenus des bailleurs de fonds permettent à l'entreprise de mener des activités de forage pour étendre les surfaces d'eau. Les surfaces de forages sont prévues pour les zones de Parakou, Natitingou, Djougou et Savalou.

L'organisation : le besoin de s'unir pour mieux affronter les difficultés du secteur de l'eau ont conduit les acteurs africains à constituer des organisations. Depuis février 1980 à Abidjan, une Union Africaine des Distributeurs d'Eau (UADE) a été créée. Après les diverses réformes institutionnelles des années 1990, de nouveaux régulateurs, des sociétés de gestion du patrimoine et des sociétés d'assainissement ont vu le jour et ont rejoint l'Union Africaine des Distributeurs d'Eau (UADE).

En 2004, l'UADE a changé de nom pour devenir l'Association Africaine de l'Eau (AAE). La mission de l'Association Africaine de l'Eau est de renforcer les capacités des sociétés d'eau et d'améliorer leurs performances. L'AAE s'organise au travers des réunions techniques, des séminaires, des ateliers, des congrès, des sessions de formations, des mises en réseau des professionnels, des réalisations de projets. Elle a un appui financier des partenaires de l'Union Européenne. Plusieurs conventions ont été aussi signées avec les partenaires suivants : Conseil Mondial de l'Eau (CME), Partenariat pour le Développement

Municipal (PDM), Association International de l'Eau (IWA), Conseil des Ministres Africains de l'Eau (AMCOW), Association des Sociétés d'Eau et Fabricant de Matériel Hydraulique d'Espagne (AFRE Espagne).

Un groupe de travail a été mis sur place en 2008 par le Conseil des Ministres Africains de l'Eau (AMCOW). Ce groupe rassemble une trentaine d'organisations et d'institutions travaillant dans le secteur de l'eau et de l'assainissement en Afrique. Il a pour mission de développer un format harmonisé des indicateurs clés pour tous les pays africains, assurer un suivi et évaluer la mise en œuvre de ces engagements et déclarations. Les engagements et les déclarations sont regroupés en sept thèmes : infrastructures du secteur de l'eau pour un développement économique ; gestion et protection des ressources en eau ; atteinte des objectifs du millénaire pour l'eau et l'assainissement ; changement global et gestion du risque ; gouvernance et gestion ; financement ; éducation, et développement des connaissances et des capacités.

La stratégie nationale de l'Alimentation en Eau Potable (AEP) en milieu urbain s'inscrit dans le cadre de la dynamique de réforme et de transformation qui s'opère dans le secteur de l'Eau et du processus de décentralisation administrative.

Elle repose sur les quatre (04) principes suivants :

-les acteurs (Etat Central, Collectivités locales, SONEB et Société civile) exercent leurs rôles respectifs dans un cadre juridique et institutionnel cohérent et dans une vision de complémentarité ;

-l'atteinte des OMD repose sur un développement continu et harmonieux du secteur de l'approvisionnement en eau potable en milieu urbain ;

-la durabilité de l'AEP en milieu urbain s'appuie sur une gestion économique et efficace du service public de l'eau ;

-l'accessibilité à l'eau potable pour les populations à faibles revenus est un impératif fondamental de la solidarité nationale.

Rôles des acteurs

Le Ministère chargé de l'Eau se concentre sur ses fonctions régaliennes en ce qui concerne l'Alimentation en Eau Potable (AEP) en milieu urbain, à savoir :

- définition de la politique et des stratégies nationales de l'eau ;
- mise en place d'un cadre juridique approprié pour le secteur de l'eau et l'AEP en milieu urbain ;
- animation et coordination de la gestion intégrée des ressources en eau (GIRE)
- définition des objectifs de développement de l'AEP en milieu urbain, en concertation avec les collectivités locales et les autres intervenants ;
- financements des programmes d'études et de réalisation dans le domaine de l'AEP en milieu urbain ;
- développement et gestion du système d'information sur le secteur de l'eau ;
- contrôle des ressources en eau et des activités du secteur eau ;
- passation d'un contrat-plan avec la SONEB pour la gestion du service de l'eau en milieu urbain (objectifs de développement, financement, tarification, indicateurs de performances)
- appui-conseil aux Communes par les services déconcentrés (Direction Départementale des Mines, de l'Energie et de l'Eau - DDMEE)
- fonction de régulation, en attendant la mise en place d'un organe spécialisé à cet effet.

Rôle des communes

La loi n° 97-029 du 15 janvier 1999 portant organisation des Communes confère à ces dernières des responsabilités en matière d'Alimentation en Eau Potable et Assainissement (AEPA).

Dans ce cadre, dans le domaine de l'Alimentation en Eau Potable (AEP) en milieu urbain, les Communes assurent les missions suivantes :

-préparation/participation à l'élaboration des programmes et plans d'approvisionnement en eau potable en milieu urbain, en collaboration avec les services Départementaux de l'Eau de la DDMEE et la SONEB ;

-financement des programmes d'AEP en milieu urbain ;

-protection des ressources en eau et des points de captage existants et futurs ;

-maîtrise d'ouvrage, à terme, des installations d'eaux existantes après leur transfert par l'Etat aux Collectivités locales ;

-suivi et contrôle, à terme, de l'exploitation du service de l'eau assuré par la SONEB, lorsque les communes assureront effectivement la fonction de maîtrise d'ouvrages.

Le processus de transfert des compétences et des ressources, en particulier en ce qui concerne les installations d'eau existantes, sera clarifié et réglé pour permettre aux Communes d'exercer leurs fonctions de maîtrise d'ouvrage dans le contexte de la présence d'une Société Nationale d'approvisionnement en eau potable.

Les mécanismes de mise en œuvre de la décentralisation dans le domaine de l'Alimentation en Eau Potable et Assainissement (AEPA) en milieu urbain sont les suivants :

-mise en place progressive par les Communes de leurs services Eau et Assainissement chargés des aspects de planification, de contrôle et, à terme, de maîtrise d'ouvrage lorsque les conditions-cadre sont réunies ;

-prise de textes réglementaires d'application des lois sur la décentralisation, en particulier en ce qui concerne l'eau et l'organisation du transfert des installations d'eau (ouvrages hydrauliques existants) de l'Etat aux Communes ;

-intégration du développement du secteur de l'eau dans les plans de développement communaux (PDC) ;

-prise par les Maires des arrêtés de protection des zones de captage et des ouvrages d'eau ;

-passation de contrat de gestion du service de l'eau entre la SONEB et les Communes lorsque ces dernières auront les compétences et capacités dans ce domaine ;

-ouverture, le cas échéant, du capital de la SONEB aux Communes ;

-mise en place d'un cadre de concertation Etat/Communes sur les questions d'AEP en milieu urbain (partage des responsabilités, objectifs de développement, financement).

Rôle de la société civile

La société civile sera plus largement impliquée dans la gestion et le développement du secteur de l'AEP en milieu urbain, notamment :

-les Associations des consommateurs (AC) : participation au processus de concertation, sensibilisation des usagers de l'eau, représentation des usagers de l'eau dans le conseil d'administration de la Société d'eau (SONEB) ;

-secteur privé : réalisation des travaux et autres prestations de services.

Le fonctionnement

L'eau est une ressource rare et indispensable à la vie et au développement socio-économique du pays. Cette ressource est essentielle pour une meilleure santé. Les objectifs de développement du millénaire ont pris en compte la satisfaction de la population en eau potable. Trois objectifs sont fixés comme stratégies 2006 – 2015 : atteindre un taux moyen de desserte en eau des populations urbaines de 75% à l'horizon 2015 au niveau national, assurer la viabilité économique de l'activité de l'Alimentation en Eau Potable (AEP), assurer l'accessibilité à l'eau potable aux populations à faible revenus.

Sur la base d'une consommation moyenne de 40 litres /habitant /jour, les besoins annuels en eau potable en milieu urbain pour couvrir 75 % de la demande en 2015 sont estimés à environ 44 millions de m³, soit 1,9 fois le niveau de l'année 2004.

Pour le développement du secteur, les besoins d'investissement à l'horizon 2015 seront évalués en termes d'investissements nouveaux et d'investissements de

réhabilitation/renouvellement, en s'appuyant sur le Plan Directeur Eau en milieu urbain de la SONEB actualisé. Dans ce cadre, des plans et des programmes d'investissements annuels et pluriannuels seront définis et mis en œuvre. A titre indicatif, les besoins d'investissement en milieu urbain de la période 2006-2015 sont de l'ordre de 50 milliards F CFA, soit environ 76 millions d'Euros. Une évaluation plus précise des investissements de la période sera établie.

Le Plan Directeur Eau de la SONEB, en tant qu'outil de planification pour le sous-secteur de l'AEP urbaine, sera périodiquement actualisé en collaboration avec les Communes (PDC) et les Services départementaux de l'Eau, pour fournir des données fiables d'évaluation des besoins d'investissements. De même, les outils techniques et économiques du Plan Directeur Eau (base de données, critères de conception, typologie des systèmes d'eau, système d'évaluation des coûts, mécanismes de priorisation et de sélection des investissements) seront adaptés et développés en fonction des réalités d'évolution du secteur de l'AEP en milieu urbain et des besoins de planification et d'études.

Les besoins d'investissement de l'AEP en milieu urbain seront intégrés dans le cadre du budget-programme global du secteur de l'eau en vue de leurs prises en compte en terme de financement.

Financement des programmes d'eau

La réalisation satisfaisante des objectifs d'AEP en milieu urbain dans le cadre des OMD et de la lutte contre la pauvreté requiert la définition et la mise en place d'un cadre, de modes et de mécanismes plus appropriés de financement du développement du secteur et des programmes d'eau.

Le financement du développement du secteur sera multiforme, associant les contributions des pouvoirs publics (Etat et Communes), des partenaires au développement, des institutions financières et de la Société d'eau. Dans ce cadre, la contribution des bailleurs de fonds restera déterminante et capitale pour l'atteinte des objectifs OMD et de réduction de la pauvreté durant tout le processus de mise en œuvre de la stratégie 2006-2015 de l'AEP en milieu urbain.

Pour cela, des formules de financement seront mises en place selon les classes de systèmes d'AEP et les types d'investissements. Le financement des investissements

proviendra des pouvoirs publics, des Communes, des banques de développement et des partenaires au développement à travers des crédits et dons.

La SONEB assurera le financement des investissements de maintenance et de renouvellement des équipements électromécaniques, à travers ses ressources propres. Pour cela, la capacité d'autofinancement de la Société sera renforcée par la mise en place d'un système approprié de tarification, l'institutionnalisation d'une marge de l'exploitant et la mise en place d'une gestion efficace et efficiente du service de l'eau.

Dans ce cadre, la SONEB développera la communication et ses relations partenariales, notamment avec les partenaires au développement, pour lui permettre de mobiliser les ressources financières pour le financement des investissements.

La participation des Communes au financement des investissements sera davantage orientée vers la densification et l'extension des réseaux de distribution, les branchements et les bornes-fontaines. La coopération décentralisée constitue pour les Communes un vecteur de mobilisation des financements pour les investissements Eau.

Pour les projets d'eau à financement extérieur par les bailleurs de fonds, des dispositions seront prises pour trouver des solutions adéquates à la question de l'application de la TVA et des taxes douanières, qui sont actuellement pénalisantes pour le secteur de l'eau, ainsi que pour les matériels destinés aux branchements sociaux. En tant que secteur prioritaire à forte dimension sociale, celui-ci devra bénéficier de formules fiscales plus avantageuses et plus incitatives à la mobilisation des ressources financières indispensables au développement de l'AEP en milieu urbain et à l'atteinte des Objectifs du Millénaire pour le Développement (OMD).

Sur le plan administratif, il a été décidé de renforcer l'autonomie de gestion de la SONEB, par la limitation au strict minimum possible des interférences des autorités administratives dans la gestion quotidienne, qui sont nuisibles à l'efficacité de l'exploitation du service de l'eau.

Dans ce cadre, les relations qui lieront la SONEB avec les pouvoirs publics (Etat, Collectivités locales) seront de type contractuel, avec une définition précise des droits et devoirs de chaque partie.

A cet effet, les mécanismes contractuels pour la gestion du service public de l'eau par la SONEB sont les suivants :

- avec l'Etat, un contrat-plan ou contrat-programme ;
- avec les communes, à terme, un contrat d'exploitation lorsque les conditions-cadre seront réunies (transfert du patrimoine, des compétences et des ressources) et dans le cadre de la solidarité nationale ;
- contrat d'abonnement avec les consommateurs.

De même, il a été prévu une révision et une actualisation du Règlement général de la distribution de l'eau en zones urbaines, datant d'Octobre 1987.

Le directeur général de la SONEB procède chaque année à la remise des lettres de mission aux directeurs régionaux et responsables des départements. Les lettres de mission exhortent chaque collaborateur à une dynamique nouvelle pour améliorer la performance de l'entreprise. Pour parvenir à cette dynamique et assurer une efficacité à chaque niveau de responsabilité, les contrats d'objectifs de performance (COP) sont signés avec les directeurs régionaux et les responsables départementaux. Ce contrat signé est un acte qui s'inscrit dans l'optique d'une meilleure performance et trouve ses fondements dans les méthodes de la gestion axée sur les résultats (GAR) en cours au Bénin.

3) Le contexte de la Société Nationale pour la Promotion Agricole SONAPRA

L'historique

La Société Nationale pour la Promotion Agricole (SONAPRA), est une société d'Etat à caractère industriel et commercial créée le 22 avril 1982 par le décret N° 82-77 du 04 mars 1982 portant l'approbation de ses statuts. Son siège est à Cotonou et son capital est de trois milliard quatre cent neuf million huit cent soixante-huit mille deux cent sept francs (3.409.868.207 FCFA).

Le coton et le palmier à huile constituaient une grande partie des exportations du Bénin. Le coton au Bénin est une culture traditionnelle mais aussi marginale. Sa culture a été initiée par la Compagnie Française pour le Développement de Fibres Textiles (CFDFT).

Cette société d'économie mixte est fondée en 1949. En 1974, il y a eu une rupture entre CFDFT et les autorités politiques. Cette rupture donna naissance au CARDER (Centre d'Action Régionale pour le Développement Rural) dont la dénomination est devenue plus tard CeRPA (Centre d'Action de Production Agricole).

Ces centres d'action avaient permis une bonne intégration des activités de la filière. La filière cotonnière a mobilisé des financements importants afin de développer les campagnes pour les intrants et achats de coton graine aux agriculteurs. Grâce aux investissements complémentaires, les agriculteurs ont augmenté leur production ; cela se répercute sur les unités d'égrenage et de transformation. Les prix des produits agricoles ont connu une stabilisation durant cette période.

Plusieurs modifications ont été faites concernant cette structure en charge de la production cotonnière. On a connu ainsi les anciennes sociétés d'Etat telles que le Fonds Autonome de Stabilisation (FAS) devenu l'Office National de Stabilisation et de Soutien des Prix des Produits Agricoles par le Décret N°96-75 du 02 Avril 1996, la Société Nationale de Commercialisation et d'Exportation du Bénin (SONACEB) et la Société Nationale d'Agriculture (SONAGRI) créées par ordonnance N°76-6 du 26/01/76.

Malheureusement, cette filière cotonnière a été défailante vers les années 1980-1981 et donna naissance à la SONAPRA.

Par les notes de services N° 426 et 482/MDRAC/DGM/D EP du 28/10/1987, les activités des Centres d'Action Régionale pour le Développement Rural (CARDER) ont été partiellement transférées à la SONAPRA. La société a amorcé la voie de la prospérité. Avec le transfert à la SONAPRA par le décret N°89-53 du 13 février 1989 de la gestion totale des activités autrefois gérées par les Centre d'Action Régionale pour le Développement Rural (CARDER), sa productivité a largement augmenté et son capital social a été multiplié par trois (03) environ. De 1982 à 1984, la SONAPRA a connu une période de faste suite aux ventes de coton, du café, du cacao, du karité, de l'arachide, des amandes de cajou, etc... Toutes ces activités ont permis à la société d'obtenir des résultats positifs grâce à une gestion rigoureuse. Mais dès 1984, certains opérateurs ont suggéré l'idée du retrait à la SONAPRA du monopole de l'exploitation de tous les produits agricoles et la libéralisation de leur commercialisation, excepté le coton. Dès lors, la société a accumulé des déficits qui

l'ont amenée en octobre 1987 à faire une étude de la situation aboutissant à la prise des mesures correctives.

Parmi ces mesures, il y a le rattachement à la SONAPRA des usines d'égrenage autrefois confiées aux CARDER. L'évolution de la SONAPRA a été marquée par toute une série de décrets³³.

La mission et l'activité

La SONAPRA est placée sous la tutelle du Ministère de l'Agriculture de l'Elevage et de la Pêche (MAEP). Elle avait pour objet selon la note de service N°426 et 482/MDRACC/DGM/DEP du 28 octobre 1987 :

- d'approvisionner les producteurs en facteurs de production (engrais, insecticides, appareil de traitement, semences etc...);
- de collecter et de commercialiser les produits agricoles (coton graine, coton fibre);
- la mise en œuvre de toute activité de promotion agricole visant à favoriser la production ou l'amélioration de la qualité des produits agricoles.

Actuellement, la SONAPRA a pour mission originelle la coordination de la promotion et du développement des filières agricoles pour lesquels le Bénin a des opportunités certaines (Rapport de conseil des ministres du 26/01/2009). Elle exerce les attributions suivantes :

- la mise en œuvre de la politique et des stratégies de promotion et le développement des filières agricoles ;
- la facilitation de l'accès des acteurs aux facteurs de production ;
- l'appui à la valorisation et à la commercialisation des produits agricoles ;
- la promotion des investissements agricoles ;

³³Décret N°89-53 du 13 février 1989 de la gestion totale des activités autrefois gérées par le CARDER ; Décret N°89-161 du février 1989 qui consacrait le retrait de la mission de stabilisation confiée désormais au Fonds Agricole de Stabilisation ; Décret N°940/920 du conseil des ministres du 05/08/92 relative au désengagement progressif de l'Etat de la commercialisation des intrants agricoles ; Décret N°99-537 du 17 novembre 1999 portant transfert de l'organisation des consultations pour l'approvisionnement des intrants agricoles ; De la création de l'association interprofessionnelle du coton (AIC) le 26 Octobre 1999 et à laquelle ont été transférées les fonctions stratégiques de la filière coton ; Décret N°2000-294 du 23 juin 2000 suppression du monopole d'achat de coton graine de la SONAPRA ; Décret N°2009 du 26 janvier 2009 portant cession de l'outil industriel de la SONAPRA.

-le suivi évaluation des actions conduites au niveau des structures et acteurs impliqués dans la promotion et le développement des filières agricoles ;

-la mise en place de mécanisme de constitution et de gestion d'une base de données et de diffusion des informations technico-économiques sur les filières agricoles.

L'organisation

La SONAPRA est composée de trois organes : des organes d'orientation et de décision (conseil d'administration, direction générale, comité de direction) ; des organes d'aides à la décision (direction de la programmation, du suivi et de la prospective, direction des informatiques et organisation, direction des affaires juridiques et fiscales, direction de l'audit et du contrôle de gestion). En ce qui concerne les organes techniques, nous avons : la Direction Administrative et des Ressources Humaines (DARH) ; la Direction de l'Exploitation Industrielle (DEI), la Direction Commerciale (DC) ; la Direction Comptable et Financière (DCF) ; les Commissions de Passation des Marchés Publics (CPMP) et la Cellule de Contrôle des Marchés Publics (CCMP) ; la Direction de la Promotion des Filières Agricoles ; les Directions Régionales d'Exploitation.

La société exerce sous l'autorité du ministère de l'Agriculture. Elle est administrée par un Conseil d'Administration (CA) de huit (08) membres nommés par décret pris en conseil des ministres. Ces membres sont investis des pouvoirs les plus étendus pour agir en toute circonstance au nom de la société et dans les limites de son objet social.

Nommé par décret sur proposition du ministre de tutelle, le directeur général (DG) assure la gestion quotidienne de l'entreprise et préside le comité de gestion. Ce dernier est un organe consultatif obligatoire composé du directeur général, des directeurs techniques et des représentants de syndicats.

Les Directions Régionales d'Exploitation sont basées dans deux (02) régions : la Direction Régionale d'Exploitation Zone Centre (DRE-ZC) et de la Direction Régionale d'Exploitation Zone Nord (DRE-ZN). Elles coordonnent les activités de la société dans leurs zones respectives. Elles exercent leurs activités en collaboration avec les directeurs techniques. Toutes les opérations d'engagement des dépenses de fonctionnement et celles

liées à l'exécution des campagnes doivent respecter les principes d'autorisation préalable du DG après étude par la direction technique concernée.

Chaque Direction Régionale d'Exploitation n'est pas autonome, car tous les engagements sont pris de la Direction Générale de la SONAPRA sise à Cotonou. Pour ce faire, les subventions octroyées par l'Etat sont intégralement versées à la Direction Générale de la SONAPRA, c'est-à-dire les fonds que l'Etat béninois met à la disposition de celle-ci passent par la Direction Générale avant d'être repartis sous forme de matériels, de fournitures, des immobilisations vers les DRE (DRE/ Bohicon ; DRE/Zone-Nord). Elles fonctionnent de manière identique peu importe leur situation géographique.

La direction régionale Zone Nord coordonne administrativement huit services qui lui sont reliés : deux à compétence nationale et six à compétence régionale. Les services à compétence nationale comprennent : le Service Contrôle qualité et Classement (SCC), et l'Atelier Mécanique et Electronique (AME). Les services à compétence régionale (SCR) sont au nombre de six (06) et jouent différents rôles concordant à la bonne marche de la Direction. Il s'agit du : Service Administratif (SA), Service Comptable et Financier (SCF), Service Audit et Contrôle de Gestion (SACG), Service Logistique et Transport (SLT), Service Promotion des Filières Agricoles (PFA), Service de la Gestion des Intrants (SGI).

Les financements internes sont les recettes d'exportation de produits générées par les activités de l'entreprise. La plupart des clients de la SONAPRA sont des étrangers avec lesquels l'entreprise a signé des contrats d'exportation de ses produits. Le financement externe est opéré à travers des crédits bancaires, des préfinancements de l'Etat via le trésor public.

La production agricole de coton a permis pendant plusieurs années de réfectionner les pistes rurales dessertes. La culture est souvent réalisée dans les zones enclavées. Il faut alors que les structures se rendent auprès des cotonculteurs pour se procurer des récoltes nécessaires à leur usine d'égrenage. Les voies d'accès étaient améliorées afin de faciliter l'accès.

La SONAPRA est un cordon pour les sociétés industrielles du pays telles que les sociétés de textiles, les sociétés d'huileries. Ces dernières s'approvisionnent des matières premières fibres ou graines coton. La qualité de coton fibre amène l'Etat à l'exporter chaque

année. Les recettes issues de cette entrée de devise dans le pays permettent l'augmentation du chiffre d'affaires de la société. Cette société participait au budget national à hauteur de 40% de sa marge bénéficiaire. Mais ce taux a régressé depuis quelques années du fait de la baisse des prix du coton au marché international. L'ouverture de la chaîne d'égrenage aux privés a fait régresser les recettes de la société.

ENTRETIEN AUX PERSONNELS ET AUX CADRES

- 1) Quel est l'intitulé de votre fonction ? Votre ancienneté ?
- 2) Avez-vous un document qui décrit les différentes actions liées à votre profil ? Puis-je avoir un exemplaire ?
- 3) Comment êtes-vous entrez en connaissance de vos attributions (les tâches que vous accomplissez) ?
- 4) Réalisez-vous un contrôle ? Comment la réalisée vous ? Quels sont les outils ?
- 5) A qui rendez-vous compte ? Quelle est la fréquence ? Et comment vous transmettez le compte rendu de vos activités ?
- 6) Comment est organisé le système de contrôle dans les régions ? Quels sont les limites du système de contrôle actuel ?
- 7) Quelle est votre vision du contrôle ?
- 8) Quels sont les mots que vous souhaitez utiliser pour décrire votre entreprise ?
- 9) Quelle est l'histoire de votre entreprise qui peut être racontée sur la gestion ? sur le contrôle de gestion
- 10) A quoi vos dirigeants accordent le plus d'attention ?
- 11) Quels types de comportements sont récompensés dans votre entreprise ?
- 12) Etes-vous réellement intégrer dans votre entreprise ? Oui ou non et pourquoi ?
- 13) Quelles sont les valeurs communes partagées par les agents ?
- 14) Quelles valeurs sont reflétées dans les visions et la mission de votre entreprise ?
- 15) Quelles sont les valeurs avec lesquelles vous collaborez avec vos collègues/agents ?
- 16) Quels sont les "thèmes" qui qualifient les valeurs de votre entreprise ?
- 17) Comment a évolué le contrôle dans votre entreprise ? (selon votre ancienneté 20 à 25 ans)

Annexes 6 : Contrat d'objectif de performance

CONTRAT D'OBJECTIFS DE PERFORMANCE DU DIRECTEUR REGIONAL Z-C

VISION : FAIRE DE LA SBEE UNE ENTREPRISE DE SERVICE PUBLIC

PERFORMANTE

AXE STRATEGIQUE : AMELIORER LE RENDEMENT DU RESEAU

Objectifs prioritaires	Actions	Objectif fixé au 30/06/06	Indicateurs de performance	Moyens spécifiques à allouer
Réduire de 2 points au 31/12/2006 les pertes techniques et non techniques	Faire une campagne de mesure de tension dans tous les quartiers	Avoir fait cette campagne au niveau des 174 postes de transformation de la DRZC	Nombre de postes mesurés	-04 multimètres
	Créer un fichier de suivi pour chaque poste de transformation	Existence d'un fichier de suivi des postes de transformation	Nombre de fichiers créés	2 micro-ordinateurs plus accessoires
	Transmettre les mouvements à la codification dans un délai d'une semaine conformément à la procédure existante	Avoir transmis tous les mouvements vieux de plus d'une semaine	Nombre de mouvements transmis	
	Réaliser les extensions conformément aux normes en vigueur et procéder régulièrement à la mise à jour du plan de réseau.	-Plus d'extension hors normes -Plan de réseau mis à jour jusqu'au 31/03/06 au moins	document du plan de réseau	-Assistance du dessinateur de mise à disposition d'un plan de réseau -Table de dessin -1 agent dessinateur

	Remplacer tous les compteurs vieux de plus de 25 ans et remettre les plaquettes sur les panneaux des compteurs qui n'en disposent plus	-avoir recensé tous les compteurs vieux de plus de 25 ans -avoir posé les plaquettes aux compteurs qui n'en disposent plus -avoir fait tous les nouveaux branchements avec des plaquettes	-Nombre de compteurs remplacés -Nombre de plaquettes remises sur les panneaux	-mise à disposition des compteurs et plaquettes
	Remplacer les fils nus encore sur les réseaux par des fils torsadés Entretien des postes en cabine	-avoir remplacé 5km de fils nus - Entretien tous les postes en cabine (nb de postes en cabine 23) - Remplacer les cellules MT défaillantes	-longueur de réseau remplacé - nombre de postes entretenus	-câbles autoportés et accessoires 3*50 ou 3*70 -mise à disposition de cellules MT
Améliorer les produits d'exploitation	Réaliser à au moins 50 % les objectifs contenus dans le programme d'action.	<i>Vente BT : 13 133 367 kWh</i> <i>Vente MT : 5 910 015 kWh</i> <i>Branchements 2 fils : 1 118</i> <i>Additionnels 2 fils : 470</i> <i>Branchements 4 fils : 46</i> <i>Additionnels 4 fils : 5</i> <i>Extension BT (m) : 6 250</i> <i>Extension MT (m) : 5 000</i>	Point d'exécution du programme d'action	-mise à disposition d'un véhicule 4*4 pour le secteur branchement -mise à disposition de compteurs et matériels de branchement et d'extension

CONTRAT D'OBJECTIFS DE PERFORMANCE DU DIRECTEUR REGIONAL Z-C

VISION : FAIRE DE LA SBEE UNE ENTREPRISE DE SERVICE PUBLIC

PERFORMANTE

AXE STRATEGIQUE : AMELIORER LE SYSTEME D'INFORMATION

MANAGEMENT

Objectifs prioritaires	Actions	Objectif fixé au 30/06/06	Indicateurs de performance	Moyens spécifiques à allouer
1. Réduire le délai de transmission des données comptables et financières	Respecter le délai de deux semaines pour l'envoi des pièces comptables (18 du mois suivant)	Avoir transmis toutes les pièces comptables et financières de janvier à mai 2006	Pièces comptables transmises à la DCF	NEANT
	Assurer la transmission effective des factures de travaux pour le compte des Collectivités et tiers (15 du mois suivant)	Avoir transmis toutes les factures de travaux pour le compte des Collectivités et tiers de janvier à mai 2006	Factures travaux transmises à la DCF	
2. Réduire les délais de transmission des indicateurs de performances	Fournir des indicateurs fiables et respecter les délais de transmission des états SIM (15 du mois suivant)	Avoir transmis les états des indicateurs SIM de janvier à mai 2006 à la DACG	Etats SIM transmis à la DACG	
	Tenir rigoureusement les statistiques et respecter également les délais de transmission (15 du mois suivant)	Avoir transmis les états statistiques de janvier à mai 2006	Etats statistiques transmis à la DACG	

3. Améliorer la communication interne	Rendre obligatoire la réponse à toutes les correspondances adressées par le siège et les clients	-Sensibiliser les responsables à chaque niveau pour leurs réactions immédiates à toutes les correspondances. -Faire suivre par les secrétariats les réponses attendues des courriers envoyés.	Nombre de correspondances pour lesquelles il n'y a pas eu de réponse	- Renouvellement du fax de la DRZ -revoir la configuration du fax de la Direction Générale vers le Zou -une secrétaire de direction
---------------------------------------	--	--	--	---

CONTRAT D'OBJECTIFS DE PERFORMANCE DU DIRECTEUR REGIONAL Z -C

VISION : FAIRE DE LA SBEE UNE ENTREPRISE DE SERVICE PUBLIC

PERFORMANTE

AXE STRATEGIQUE : MAITRISER LA GESTION CLIENTELE

Objectifs prioritaires	Actions	Objectif fixé au 30/06/06	Indicateurs de performance	Moyens spécifiques à allouer
1. Maîtriser le processus de prise en compte du client	Etablir toutes les demandes de devis dans un délai d'une semaine	Avoir établi toutes les demandes de devis en instance	Nombre de devis établis dans un délai de plus d'une semaine	-Mise à disposition des procédures -5 agents de devis
	Tenir compte du cahier des prix cession et faire vérifier tous les devis par le chef d'agence et le chef service électricité	Tous les devis établis doivent avoir été signés par les chefs d'agence et de service électricité.	Nombre de devis signés	Mise à disposition des cahiers de prix de cession actualisés

	Exécuter les branchements dans un délai de 15 jours	Avoir exécuter tous les devis de branchement payés avant le 15 juin 2006	Délai d'exécution des branchements	-un véhicule 4*4 pour le secteur branchement Bohicon -5 Tricycles -6 agents électriciens
	Codifier quotidiennement les clients	Tous les ordres de mise en service doivent être codifiés.		3 agents de mutation
2. Améliorer le Chiffre d'Affaires	Relever les clients à bonne date	Planning de relevé respecté		Remplacement des 2 releveurs par 2 nouveaux
	Vérifier les factures par échantillonnage	Avoir effectué 6 contrôles par échantillonnages de (50 polices au moins par mois)	Nombre de factures vérifiées	- mise à disposition de 2 agents pour le secteur anomalies et fraudes
	Corriger les anomalies	Toutes les anomalies enregistrées avant le 15 mai doivent être corrigées		
	Vérifier mensuellement les factures des gros clients.	Avoir vérifié systématiquement les factures des gros clients		

CONTRAT D'OBJECTIFS DE PERFORMANCE DU DIRECTEUR REGIONAL Z-C

VISION : FAIRE DE LA SBEE UNE ENTREPRISE DE SERVICE PUBLIC

PERFORMANTE

AXE STRATEGIQUE : AMELIORER LE RECOUVREMENT DES FACTURES

COURANTES ET AGEES

1. Améliorer le recouvrement	- Faire des rapprochements entre la situation au niveau des guichets et la réalité sur le terrain en vue de connaître le montant réel des créances	Portefeuille client assaini	-Montant des créances - nombre de clients rapprochés	
2. Maîtriser le portefeuille client pour atteindre un taux de recouvrement de 98%.	Personnaliser le recouvrement des gros clients : connaître au jour le jour la situation de leur portefeuille.	Avoir amélioré le recouvrement sur les gros clients	Montant par clients	
	Connaître le montant à recouvrer par mois	-Quota minimum d'encaissement : 1,3 milliards	Montant recouvré	
	Débuter les coupures pour non-paiement 4 jours ouvrables après la date limite de paiement	Avoir coupé tous les clients qui n'ont pas encore payé leur facture d'avril 2006.	Nombre de clients qui doivent des factures antérieures à mai 2006	
	Appliquer le protocole entre la SBEE et les communes pour la fourniture des prestations, la pose des luminaires d'éclairage public, le règlement des factures et la destination des surtaxes.	Point des surtaxes encaissées et celui des créances sur les collectivités locales à jour.	-créances collectivités - montant des surtaxes encaissées	Mise à disposition du protocole d'accord entre les communes et la SBEE
	Augmenter le parc des compteurs à prépaiement (l'imposer entre autres pour les clients sur lesquels le recouvrement est difficile)	Avoir démarré l'installation des compteurs cash-power	Nombre de compteurs prépaiement posés	-Mise à disposition de compteurs à prépaiement et son système de gestion
	Etablir mensuellement le rapport d'évaluation de recouvrement	Existence du taux de recouvrement systématique	Taux de recouvrement	

CONTRAT D'OBJECTIFS DE PERFORMANCE DU DIRECTEUR REGIONAL Z-C

VISION : FAIRE DE LA SBEE UNE ENTREPRISE DE SERVICE PUBLIC PERFORMANTE

AXE STRATEGIQUE : AMELIORER LE SYSTEME DE CONTRÔLE INTERNE

Maîtriser le processus d'encaissement et de versement	Renforcer le contrôle des recettes et leurs dépôts en banques.	-Avoir vérifié deux fois par semaine l'effectivité des versements bancaires.	Matérialisation du contrôle et nombre d'erreurs informatiques enregistrées	mise à disposition de coffre-fort dans tous les guichets du Zou
Généraliser le contrôle	Etendre le contrôle de la cellule Inspection à toutes les activités de la région	-Avoir fait des contrôles technique, financier, administratif et Commercial.	Rapport de contrôle	-2 agents BAC G2 -1 micro-ordinateur plus accessoires -1 véhicule Express
	Contrôler mensuellement les prestations	Avoir contrôlé 10 branchements par mois et les extensions réalisées.	Nombre de branchement	-Mise à disposition des procédures de branchement
	Mettre en place un système de traçabilité de tous les matériels reçus du magasin.	Etre en mesure de justifier l'utilisation faite de tous les matériels sortis du magasin de janvier à mai 2006.	Point des consommations des matériels.	

Nom :

Période : **1^{er} semestre 2006**

Prénoms :

partant du : **01 janvier 2006**

Fonction : **Directeur Régional**

jusqu'à : **30 juin 2006**

Annexes 7 : Elaboration du budget de la SBEE

La SBEE doit mettre en place et ceci chaque année, un réseau de budget couvrant toutes les activités de l'entreprise. Comment ces programmes d'actions chiffrés sont-ils élaborés ?

Principes et procédures d'élaboration des budgets : des discours

Le planning d'élaboration peut être résumé ainsi :

- Fin juin : Note d'élaboration des budgets
- Avant 31 juillet : Elaboration des budgets en ce qui concerne les centres de responsabilités
- 10 août : Arbitrage, consolidation et élaboration des budgets au niveau des agences et services.
- 15 août : Collecte et contrôle des données budgétaires des agences et services
- 25 août : Consolidation des budgets d'agences et services et élaboration du projet de budget régional et central
- 31 août : Arbitrage sur le projet de budget régional et central
- 10 septembre : Validation du projet de budget régional et central
- 15 septembre : Collecte des données de budget des directions centrales et régionales
- Fin septembre : Saisie des budgets des directions et consolidation du budget général
- Avant fin novembre : Approbation étape par étape du budget général
- Avant 15 décembre : Réunion de communication du budget
- Avant 25 décembre : Répartition des documents budgétaires.

Le détail de la procédure d'élaboration des budgets est mentionné ci-dessous.

Note d'information

La Cellule de la Gouvernance d'Entreprise et du Contrôle de Gestion, déclenche le processus budgétaire en envoyant à tout directeur régional et central, une note d'information. Cette note précise les modes de calcul et en annexe, les tableaux de prévision budgétaire. La Cellule de la Gouvernance d'Entreprise et du Contrôle de Gestion joint à cette note le manuel

des prix de cession homologués par la Direction des Approvisionnement et de la gestion des stocks.

Au niveau des secteurs, section et division

La Direction Régionale (DR) transmet à chaque responsable, les tableaux de prévisions budgétaires reçus de la Cellule de la Gouvernance d'Entreprise et du Contrôle de Gestion. Les responsables des centres remplissent les tableaux en fonction des activités du centre et suivant les modes de calcul préconisés par la note d'information. Ils transmettent lesdits tableaux aux chefs d'agences ou de services pour arbitrage et consolidation.

Au niveau des agences et services

Le chef d'agence ou de service réunit tous les responsables des centres relevant de sa tutelle afin de :

- passer en revue les documents budgétaires des divisions, sections et secteurs;
- lever les points d'équivoques;
- compléter au besoin les informations manquantes;
- trouver un terrain d'entente avec les responsables des centres en cas de désaccord ;
- consolider le budget du service ou agence après réunion ;
- remplir les tableaux de prévisions de l'agence ou du service.
- transmettre le projet de budget au responsable de budget de la direction.

Au niveau des Directions Régionales et Centrales

On procède à la centralisation des projets de budgets des agences et services. Le responsable budgétaire est tenu :

- de comparer, agence par agence et service par service, les prévisions budgétaires aux réalisations de l'année précédente et aux réalisables de l'année en cours ; il fait ce travail en se servant des rapports d'activités et d'exécution des budgets ;

- d'analyser et comprendre les différents écarts relevés en demandant le cas échéant des justifications aux chefs d'agence et de service;
- de retourner aux chefs d'agences et de service (s'il le faut) des projets de budgets pour complément d'informations.

Le responsable de budget régional consolide ensuite les différents budgets des agences et services pour élaborer le projet de budget de la région avec l'aide de la Direction de la comptabilité et du Budget. Il remplit le tableau de synthèse de la Direction Régionale et convoque une réunion de travail de tous les responsables ayant participé à l'élaboration des différents budgets. Il leur donne ainsi l'occasion de faire des observations et d'apporter des corrections et des compléments d'informations.

A cette réunion, un projet de budget régional est prêt à être transmis au Directeur Régional pour appréciation avant la réunion d'arbitrage. Au cours de la réunion d'arbitrage convoquée par le Directeur Régional, les responsables doivent prouver l'opportunité de leurs dépenses. Le contrôleur de gestion assiste à cette réunion et aide le Directeur Régional à harmoniser les points de vue. Le Directeur Régional présente par note de service, le budget validé par lui à tous les acteurs de la région et le transmet à la Direction Générale pour consolidation, arbitrage et approbation.

Au niveau du budget général

A partir des budgets des Directions Régionales et Centrales, la Cellule de la Gouvernance d'Entreprise et du Contrôle de Gestion confectionne le projet de budget général de l'entreprise. Ce projet est soumis à l'arbitrage du comité de direction élargi aux directeurs régionaux. C'est au cours de cette séance que les dernières modifications des différents postes budgétaires interviennent compte tenu des priorités qui auront été définies. A l'issue de la séance, un budget prêt à être soumis à l'approbation du Conseil d'Administration. Il sera soumis plus tard à l'adoption du Conseil des Ministres.

Annexes 8 : Explication des indicateurs

Les extensions réalisées

Cet indicateur prend en compte les efforts que la société fait pour étendre le réseau sur le territoire national.

Ainsi, les extensions sur fonds propres qui ont été réalisées au niveau de chaque direction régionale sont centralisées pour donner une information globale.

○ **Les branchements réalisés et les branchements en instance**

Ils prennent en compte les branchements réalisés et les branchements en instance de réalisation dans chaque direction régionale pour diverses raisons.

○ **L'achat, la production d'énergie et la consommation spécifique**

L'achat d'énergie prend en compte l'énergie fournie à la société par la CEB et la production, l'énergie produite à partir des propres centrales de la SBEE.

Une baisse de l'achat d'énergie est toujours compensée par une augmentation de la production d'énergie.

La baisse des quantités achetées nous indique que la CEB n'a pas pu nous fournir assez d'énergie, ce qui nous oblige à produire plus d'énergie pour réduire un temps soit peu ce déséquilibre.

La consommation spécifique est calculée au niveau de chaque centrale thermique et nous permet de connaître la quantité de combustible utilisée par unité de Kilowattheure produite.

○ **Les ventes d'énergie (en quantités) et taux de perte**

Les ventes d'énergie permettent de connaître les quantités d'énergie distribuées aux clients.

En principe, une augmentation par rapport à un mois donné de l'achat et de la production d'énergie devrait traduire une augmentation des quantités vendues.

Le taux de perte permet de connaître les pertes sur le réseau et est en principe déterminé par rapport à l'énergie envoyée sur le réseau et les quantités vendues. Dans le tableau de bord, il est calculé de la façon suivante :

Taux de perte = $\frac{\text{Energie achetée} + \text{énergie produite}}{\text{quantités vendues}}$

(Energie achetée +énergie produite)

Cela permet de connaître globalement la perte enregistrée lors de la fourniture aux abonnés de l'énergie achetée et produite.

○ **Le chiffre d'affaires et les charges**

Il permet de suivre l'évolution du chiffre d'affaires de la société et des charges.

Les charges jugées significatives pour la société sont mises en exergue.

○ **Les recouvrements et les impayés**

Les recouvrements concernent les factures payées par les clients de la société.

Les impayés quant à eux prennent en compte le total des créances détenues sur nos clients.

○ **Les dettes**

Ils prennent en compte les dettes d'exploitations et les dettes financières

❖ **Les dettes d'exploitation**

Ces dettes sont réparties en trois catégories :

- Dettes envers la CEB
- Dettes envers les pétroliers
- Et les autres fournisseurs.

Cette répartition a été faite pour connaître ce que nous devons envers nos principaux fournisseurs que sont la CEB et les pétroliers à savoir (ORYX, SONACOP, SHELL, etc.) et les autres fournisseurs que sont les transitaires, les fournisseurs de matériels électriques, les prestataires de services... etc.)

Ainsi, le Directeur Général connaît le stock en début, les factures arrivées au cours du mois les factures réglées dans le mois, le stock à la fin.

❖ **Les dettes financières**

Cette information permet au Directeur d'avoir une idée des emprunts contractés par la société, le service de la dette en mentionnant chaque échéance et les impayés.

Annexe 9 : Tableaux générés par le test statistique : la matrice de corrélation, la fiabilité, la qualité de représentation, la variance totale expliquée et la matrice des composantes.

Analyse factorielle

Remarques	
Résultat obtenu	03-JUN-2017 14:03:41
Commentaires	
Ensemble de données actif	Ensemble_de_données2
Filtrer	<aucune>
Poids	<aucune>
Scinder fichier	<aucune>
N de lignes dans le fichier de travail	104
Définition des manquantes	MISSING=EXCLUDE : les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
Gestion des valeurs manquantes	LISTWISE : les statistiques sont basées sur des observations n'ayant pas de valeurs manquantes pour aucune des variables utilisées.
Observations prises en compte	

Remarques

Syntaxe

FACTOR
/VARIABLES
ADAPTABILITE
AGRESSIVITE
AUTONOMIE
ESPRITLARGE
CIRCONSPCTION
CONSIDERATION
COOPERATION
COURTOISIE
CREATIVITE
DEVELOPPEMENT
DILIGENCE
ECONOMIE
EXPERIMENTATION
JUSTICE PARDON
FORMALITE
HUMOUR
INITIATIVE
LOGIQUE
INTEGRITEMORALE
OBEISSANCE
FRANCHISE
DISCIPLINE
EGALITESOCIALE
/MISSING LISTWISE
/ANALYSIS
ADAPTABILITE
AGRESSIVITE
AUTONOMIE
ESPRITLARGE
CIRCONSPCTION
CONSIDERATION
COOPERATION
COURTOISIE
CREATIVITE
DEVELOPPEMENT
DILIGENCE
ECONOMIE
EXPERIMENTATION
JUSTICE PARDON

	FORMALITE HUMOUR INITIATIVE LOGIQUE INTEGRITEMORALE OBEISSANCE FRANCHISE DISCIPLINE EGALITESOCIALE /PRINT INITIAL CORRELATION KMO EXTRACTION /FORMAT SORT /PLOT ROTATION /CRITERIA MINEIGEN(1) ITERATE(25) /EXTRACTION PC /ROTATION NOROTATE /METHOD=CORRELA TION.
--	---

Remarques

Ressources	Temps de processeur	00:00:00,13
	Temps écoulé	00:00:00,20
	Mémoire maximum	68848 (67,234K) octets
	requis	

[Ensemble_de_données2]

Matrice de corrélation

	AD	AG	AU	EL	CIR	CON
AD	1,000	,560	,173	,369	,298	,595
AG	,560	1,000	,108	,191	,161	,503
Corrélation AU	,173	,108	1,000	,443	,353	,459
EL	,369	,191	,443	1,000	,408	,634
CIR	,298	,161	,353	,408	1,000	,420

CON	,595	,503	,459	,634	,420	1,000
COOP	,290	,438	,103	,367	,135	,474
COUR	,614	,562	,342	,518	,487	,767
CR	,518	,510	,377	,370	,514	,653
DEV	,331	,312	,188	,319	,421	,375
DIL	,295	,116	,004	,509	,017	,242
EC	,420	,485	,358	,424	,406	,511
EXP	,372	,215	,288	,413	,340	,566
JUS	,424	,366	,238	,420	,383	,423
PAR	,425	,729	,342	,352	,369	,579
FOR	,311	,281	,297	,226	,341	,359
HUM	,538	,377	,495	,590	,496	,696
IN	,241	,244	,311	,473	,300	,359
LOG	,425	,386	,268	,528	,438	,516
INT MOR	,547	,604	,322	,564	,536	,591
OB	,475	,328	,351	,585	,519	,543
FR	,497	,486	,251	,446	,194	,527
DIS	,440	,323	,304	,530	,276	,437
EGS	,347	,316	,421	,378	,377	,500

Matrice de corrélation

	COOP	COUR	CR	DEV	DIL	EC
AD	,290	,614	,518	,331	,295	,420
AG	,438	,562	,510	,312	,116	,485
AU	,103	,342	,377	,188	,004	,358
EL	,367	,518	,370	,319	,509	,424
CIR	,135	,487	,514	,421	,017	,406
CON	,474	,767	,653	,375	,242	,511
COOP	1,000	,498	,314	,267	,097	,286
COUR	,498	1,000	,666	,557	,183	,480
CR	,314	,666	1,000	,438	,076	,761
DEV	,267	,557	,438	1,000	,121	,370
DIL	,097	,183	,076	,121	1,000	,037
EC	,286	,480	,761	,370	,037	1,000

EXP	,451	,406	,554	,227	,168	,497
JUS	,344	,677	,520	,449	,442	,416
PAR	,553	,467	,442	,298	,071	,410
FOR	,274	,342	,273	,312	,257	,249
HUM	,499	,760	,672	,416	,206	,467
IN	,408	,473	,359	,509	-,010	,404
LOG	,354	,699	,467	,402	,330	,421
INT MOR	,505	,795	,607	,584	,247	,616
OB	,405	,769	,530	,550	,356	,408
FR	,404	,566	,509	,381	,407	,527
DIS	,386	,561	,459	,463	,527	,508
EGS	,298	,501	,630	,362	,112	,753

Matrice de corrélation

	EXP	JUS	PAR	FOR	HUM	IN
AD	,372	,424	,425	,311	,538	,241
AG	,215	,366	,729	,281	,377	,244
AU	,288	,238	,342	,297	,495	,311
EL	,413	,420	,352	,226	,590	,473
CIR	,340	,383	,369	,341	,496	,300
CON	,566	,423	,579	,359	,696	,359
COOP	,451	,344	,553	,274	,499	,408
COUR	,406	,677	,467	,342	,760	,473
CR	,554	,520	,442	,273	,672	,359
DEV	,227	,449	,298	,312	,416	,509
DIL	,168	,442	,071	,257	,206	-,010
EC	,497	,416	,410	,249	,467	,404
EXP	1,000	,341	,455	,232	,567	,264
JUS	,341	1,000	,335	,327	,574	,299
PAR	,455	,335	1,000	,374	,505	,375
FOR	,232	,327	,374	1,000	,310	,144
HUM	,567	,574	,505	,310	1,000	,447
IN	,264	,299	,375	,144	,447	1,000
LOG	,292	,674	,398	,455	,686	,434
INT MOR	,394	,704	,573	,463	,700	,551
OB	,396	,736	,346	,459	,802	,497
FR	,417	,668	,426	,265	,566	,308

DIS	,378	,684	,206	,302	,539	,314
EGS	,435	,475	,381	,182	,493	,386

Matrice de corrélation

	LOG	INT MOR	OB	FR	DIS	EGS
AD	,425	,547	,475	,497	,440	,347
AG	,386	,604	,328	,486	,323	,316
AU	,268	,322	,351	,251	,304	,421
EL	,528	,564	,585	,446	,530	,378
CIR	,438	,536	,519	,194	,276	,377
CON	,516	,591	,543	,527	,437	,500
COOP	,354	,505	,405	,404	,386	,298
COUR	,699	,795	,769	,566	,561	,501
CR	,467	,607	,530	,509	,459	,630
DEV	,402	,584	,550	,381	,463	,362
DIL	,330	,247	,356	,407	,527	,112
EC	,421	,616	,408	,527	,508	,753
EXP	,292	,394	,396	,417	,378	,435
JUS	,674	,704	,736	,668	,684	,475
PAR	,398	,573	,346	,426	,206	,381
FOR	,455	,463	,459	,265	,302	,182
HUM	,686	,700	,802	,566	,539	,493
IN	,434	,551	,497	,308	,314	,386
LOG	1,000	,864	,869	,476	,464	,364
INT MOR	,864	1,000	,876	,549	,616	,505
OB	,869	,876	1,000	,478	,651	,393
FR	,476	,549	,478	1,000	,741	,496
DIS	,464	,616	,651	,741	1,000	,473
EGS	,364	,505	,393	,496	,473	1,000

Corrélation

Qualité de représentation

	Initial	Extraction
AD	1,000	,595
AG	1,000	,855
AU	1,000	,635
EL	1,000	,771
CIR	1,000	,674
CON	1,000	,768
COOP	1,000	,755
COUR	1,000	,784
CR	1,000	,807
DEV	1,000	,593
DIL	1,000	,817
EC	1,000	,810
EXP	1,000	,607
JUS	1,000	,756
PAR	1,000	,792
FOR	1,000	,586
HUM	1,000	,761
IN	1,000	,768
LOG	1,000	,787
INT	1,000	,909
MOR	1,000	,915
OB	1,000	,915
FR	1,000	,762
DIS	1,000	,807
EGS	1,000	,742

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus	
	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance
1	11,184	46,600	46,600	11,184	46,600
2	1,818	7,573	54,173	1,818	7,573
3	1,483	6,180	60,353	1,483	6,180
4	1,363	5,678	66,031	1,363	5,678
5	1,165	4,855	70,886	1,165	4,855

6	1,043	4,346	75,231	1,043	4,346
7	,832	3,469	78,700		
8	,758	3,159	81,859		
9	,699	2,914	84,773		
10	,618	2,577	87,349		
11	,520	2,168	89,518		
12	,417	1,740	91,257		
13	,378	1,573	92,831		
14	,357	1,489	94,319		
15	,305	1,269	95,589		
16	,261	1,089	96,677		
17	,239	,997	97,675		
18	,177	,736	98,411		
19	,117	,487	98,898		
20	,099	,414	99,312		
21	,060	,250	99,562		
22	,050	,210	99,771		
23	,036	,150	99,922		
24	,019	,078	100,000		

Variance totale expliquée

Composante	Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus
	% cumulés
1	46,600
2	54,173
3	60,353
4	66,031
5	70,886
6	75,231
7	
8	
9	
10	
11	
12	
13	
14	

15
16
17
18
19
20
21
22
23
24

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

LISTE DES ACRONYMES

AEV Adductions d'Eau Villageoise
ACP Analyse en Composantes Principales
AFD Agence Française de Développement
AI Audit Interne
AOF Afrique Occidentale Française
BAD Banque africaine de développement
B/A Borgou Alibori
BIRD Banque Internationale pour la Reconstruction et le Développement
BT/HT Basse Tension / Haute Tension
BM Banque Mondiale
CA Conseil d'Administration
CACG Chef Audit et Contrôle de Gestion
CCGPR Cellule de Contrôle de Gestion et de la Prévention des Risques
CDMT Cadre de Dépenses à Moyen Terme
CG Contrôle de Gestion
CEB Communauté Electrique du Bénin
CODIR Comité de Direction
CAPN Contrat d'Activité Périodiquement Négociable
CSAF Chef Service Administratif et Financier
CSCBF Chef Section Contrôle Budgétaire et Financier
CSF Chef Service Financier
DACG Direction de l'Audit et du Contrôle de Gestion
DAGS Direction des Approvisionnements et de la Gestion des Stocks
DANIDA Danish International Development Assistance
DCB Direction de la Comptabilité et du Budget
DCF Direction Comptable et Financière
DG Direction Générale
DPPD Document de Programmation Pluriannuelle des Dépenses
DRE Direction Régionale d'Exploitation
DRH Direction des Ressources Humaines
DSRP Documents Stratégiques de Réduction de la Pauvreté
FCFA Franc de la Communauté Financière Africaine
FED Fonds Européen de Développement
FMI Fonds Monétaire International
HCR Haut Conseil de la République
IDA Association International de Développement (International Development of Association)
KMO Kaiser Mayer Olkin
NPM New Public Management
OIE Old Institutional Economics
PAS Programme d'Ajustement Structurel
PCB Parti Communiste du Bénin
PDU Parti Daho
PERAC Public Expenditure Reform Adjustment Credit
PIB Produit Intérieur Brut
PNPFA Programme National de Promotion des Filières Agricoles

PPEA Programme Pluriannuel d'appui au secteur de l'Eau et l'Assainissement
PPP Partenariat Public Privé
PRPB Parti de la Révolution Populaire du Bénin
PSIJA Programme Spécial d'Installation des Jeunes dans l'Agriculture
PTAB Plan de Travail Annuel Budgétisé
SACG Service Audit et Contrôle de Gestion
SACG Service Audit et Contrôle de Gestion – Zone Nord
SBEE Société Béninoise d'Energie Electrique
SBEE Société Béninoise d'Electricité et d'Eau
SCO Société des Ciments d'Onigbolo
SIM Système d'Information et de Management
SNI Sociologie Néo Institutionnelle
SONACOP Société Nationale pour la Coopération des Produits Pétroliers
SONEB Société Nationale des Eaux du Bénin
SONAPRA Société Nationale pour la Promotion Agricole
UEMOA Union Economique et Monétaire Ouest Africain

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Récapitulatif de certaines problématiques de la dimension pragmatique.....	44
Tableau 2 : Relations établies pour la recherche de cohérence	49
Tableau 3 : Récapitulatif des travaux de Chiapello (1996) et Giraud et al. (2009) et Berland et De Rongé (2016)	63
Tableau 4 : Récapitulatif des modes de contrôle (Ouchi 1980b; Chiapello 1996; Giraud et al. 2009; Berland et De Rongé 2016)	69
Tableau 5 : Récapitulatif des modes de contrôle selon le type d'organisation (Etzioni 1971, 1975).....	75
Tableau 6 : Relation entre les modes de contrôle de trois travaux (Chiapello 1996; Giraud et al. 2009; Berland et De Rongé 2016)	77
Tableau 7 : Récapitulatif de la démarche interprétative adapté de Perret et Séville (2003)	125
Tableau 8 : liste des trois entreprises choisies.....	133
Tableau 9 : Récapitulatif des personnes interviewées pour l'entretien	137
Tableau 10 : Grille des données secondaires issue des archives	140
Tableau 11 : Récapitulatif des matériaux empiriques	140
Tableau 12 : Questionnaires aux acteurs de l'entreprise	142
Tableau 13 : Liste des éléments du 1 ^{er} et du 2 nd codage.....	146
Tableau 14 : Pertinence des données	152
Tableau 15 : Tableau de bord et indicateurs de performance.....	196
Tableau 16 : Quelques ateliers sur les programmes de formation.....	206
Tableau 17 : Extrait du Contrat d'objectif de Performance de la cellule de contrôle de gestion	219

LISTE DES SCHEMAS

<i>Schéma 1 : Relations entre les modes de contrôle de gestion.....</i>	<i>79</i>
<i>Schéma 2 : Processus d'institutionnalisation du système de contrôle de gestion (adapté de McDonalds et Gandz, (1992).....</i>	<i>98</i>
<i>Schéma 3 : Cadre des valeurs organisationnelles de McDonald et Gandz (1991) (traduit de l'anglais).....</i>	<i>108</i>
<i>Schéma 4 : Matrice de cohérence entre contrôle de gestion et valeurs organisationnelles</i>	<i>117</i>
<i>Schéma 5 : Les étapes de la narration</i>	<i>132</i>
<i>Schéma 6 : Traitement des données qualitatives.....</i>	<i>149</i>
<i>Schéma 7 : Contrats d'activité périodiquement négociables</i>	<i>192</i>
<i>Schéma 8 : Inscription des valeurs organisationnelles dans la matrice de cohérence.....</i>	<i>244</i>

TABLE DES MATIERES

<i>REMERCIEMENTS</i>	2
<i>RESUME ET MOTS CLEFS</i>	3
<i>SOMMAIRE</i>	4
<i>INTRODUCTION GENERALE</i>	6
1- Les difficultés autour du contrôle de gestion.....	6
2- L'entreprise publique au Bénin et son enjeu	7
3- Le positionnement dans les recherches en contrôle de gestion	8
4- Problématique.....	10
5- Cadre conceptuel et théorique du contrôle de gestion.....	11
6- Choix méthodologiques.....	14
□ La triangulation dans la collecte des données	15
7- Structure de la thèse.....	16
<i>PARTIE 1 : ARGUMENTS THEORIQUES ET METHODOLOGIQUES : LA RECHERCHE D'UN CADRE DU CONTROLE DE GESTION OPERANT</i>	21
<i>CHAPITRE 1 : DU CONTEXTE DE LA RECHERCHE A L'EMERGENCE DE LA PROBLEMATIQUE DU CONTROLE DE GESTION</i>	24
Section 1 : Les spécificités de l'entreprise publique en Afrique	24
1- Définitions de l'organisation publique	24
2- Composantes de l'organisation publique.....	27
3- Les fondements de l'entreprise publique en Afrique.....	28
4- Les spécificités de l'entreprise publique en Afrique : les notions de contrôle et de gestion 29	
Section 2 : L'enjeu de l'entreprise publique au Bénin et ses difficultés	32
1- Regards géographiques sur le Bénin	32
2- L'enjeu de l'entreprise publique béninoise	33
3- Les difficultés de contrôle et de gestion rencontrées par les entreprises publiques béninoises : un contrôle de gestion a priori inopérant	35
Section 3 : Positionnement et problématique du contrôle de gestion.....	40
1- L'importance de la perspective pragmatique du contrôle de gestion	40
2- Les problématiques de la dimension pragmatique du contrôle de gestion	41
3- La problématique de cohérence du contrôle de gestion	47
<i>Conclusion du Chapitre 1</i>	51
<i>CHAPITRE 2 : LE CADRE CONCEPTUEL ET THEORIQUE D'INTERPRETATION DU CONTROLE DE GESTION OPERANT</i>	53
Section 1 : Le cadre conceptuel du contrôle de gestion	54

1-	Définition et importance du système de contrôle de gestion.....	54
1-1	La définition du système de contrôle de gestion.....	54
1-2	Les composantes du système de contrôle de gestion : les dispositifs visibles et invisibles 57	
1-3	L'importance du système de contrôle de gestion.....	58
2-	L'appréhension des modes du système de contrôle de gestion.....	61
2-1	Les modes de contrôle selon l'activité.....	62
2-1-1	Le contrôle par les résultats (marché).....	64
2-1-2	Le contrôle direct par les comportements (bureaucratie).....	66
2-1-3	Le contrôle par la culture (clan).....	68
2-2	Les modes de contrôle selon le type d'organisation et l'individu.....	71
2-2-1	Le contrôle dans les organisations coercitives.....	72
2-2-2	Le contrôle dans les organisations normatives.....	73
2-2-3	Le contrôle dans les organisations instrumentales ou utilitaires.....	74
3-	La complémentarité entre les modes de contrôle : une relation entre l'activité – l'individu – l'organisation.....	77
	Section 2 : Le cadre théorique d'interprétation du contrôle de gestion.....	81
1-	Le choix des théories institutionnelles comme théories intermédiaires.....	81
2-	L'utilité des théories intermédiaires.....	87
3-	Le dispositif théorique d'interprétation.....	91
3-1	Le modèle de Greenwood, Suddaby, et Hinings (2002).....	91
3-2	La notion de la routine issue du cadre de Burns et Scapens (2000).....	98
3-3	La routine appréhendée de manière décomposée en actes et en discours avec le cadre de Feldman et Pentland (2003).....	101
3-4	Le cadre des valeurs organisationnelles de McDonald et Gandz (1991).....	103
4-	Comment étudier l'institutionnalisation ?.....	111
4-1	La déstabilisation des anciennes pratiques.....	111
4-2	La théorisation de la nouvelle logique.....	112
4-3	La conformité entre les actes et les discours des acteurs.....	113
4-4	Une matrice de cohérence du mode de contrôle et des valeurs organisationnelles.....	114
	<i>Conclusion du chapitre 2</i>	120
	CHAPITRE 3 : LE CADRE METHODOLOGIQUE DE LA RECHERCHE	123
	Section 1 : Positionnement interprétativiste.....	123

Section 2 : La collecte des données de la recherche.....	127
1- Une approche qualitative : l'étude de cas multiples.....	128
1-1 Le récit interprétatif : une narration.....	131
2- Les études de cas	132
2-1 Les critères du choix des études de cas	132
2-2 Les données collectées.....	134
2-2-1 Les données primaires : les documents internes, les journaux de bord et les entretiens. 135	
2-2-2 Les données secondaires.....	139
Section 3 : Traitement - Analyse des données – Validité de la recherche.....	145
1- Le traitement des données qualitatives : la réduction des données	146
2- Le traitement des données quantitatives : l'analyse en composantes principales	149
2-1 La procédure du traitement quantitatif	150
2-2 Fiabilité et pertinence des données.....	151
3- La représentation des relations empiriques : l'abduction autour du travail d'interprétation 153	
3-1 La validité et la fiabilité de la recherche	154
3-2 La validité du construit.....	155
3-3 La fiabilité des instruments de mesure	156
3-4 La validité interne.....	157
3-5 La validité externe	158
3-6 La fiabilité globale de la recherche.....	159
<i>Conclusion du Chapitre 3.....</i>	<i>161</i>
<i>Conclusion de la partie 1</i>	<i>162</i>
<i>PARTIE 2 : ANALYSE EMPIRIQUE DANS LES ENTREPRISES PUBLIQUES AU BENIN : VERS UNE COMPREHENSION DE L'INOPERANCE DU MODE DE CONTROLE PAR LES RESULTATS.....</i>	<i>166</i>
<i>CHAPITRE 4 : L'INSTITUTIONNALISATION INABOUTIE DU CONTROLE DE GESTION AXE SUR LES RESULTATS.....</i>	<i>168</i>
Section 1 : Secousses et désinstitutionnalisation des pratiques dans les entreprises publiques béninoises	168
1- Les secousses issues des bouleversements politiques	169
2- Les secousses issues de l'absence de ressources financières	171
3- Les entrepreneurs institutionnels face à la désinstitutionnalisation des pratiques anciennes	172

4- La demande de substitution des logiques coloniales et de l'Etat à celle du marché 175

Section 2 : Emergence bloquée à la théorisation du mode de contrôle instauré dans les entreprises publiques béninoises 178

1- L'instauration du mode de contrôle par les résultats 179

2- Les caractéristiques du mode de contrôle par les résultats 182

3- La transposition des caractéristiques du contrôle de gestion par les résultats à nos études de cas 189

3-1 Cas SBEE 189

3-2 Cas SONAPRA 197

3-3 Cas SONEB 201

4- La découverte des pratiques réelles du contrôle de gestion : les controverses d'une théorisation 204

Conclusion du chapitre 4 213

CHAPITRE 5 : L'ECHEC DU CONTROLE DE GESTION PAR LES RESULTATS : UNE INCOHERENCE ENTRE LE MODE DE CONTROLE ET LES VALEURS ORGANISATIONNELLES 216

Section 1 : Absence de conformité entre les pratiques et les discours du contrôle par les résultats 216

1- Les situations de découplage du système de direction par objectif 217

2- Les situations de découplage du système budgétaire et de son suivi 223

3- Les situations de découplage du système d'évaluation de la performance et d'incitation 231

Section 2 : Incohérence entre les valeurs organisationnelles des entreprises publiques béninoises et le contrôle de gestion par les résultats 239

1- La difficulté d'extraction des valeurs organisationnelles de nos données qualitatives 239

2- La présentation du traitement des résultats du questionnaire 240

3- La remise en cause des valeurs portées par la logique de marché au profit des valeurs axées sur la relation et le statut quo 244

4- La perception des modes de contrôle du clan et de la hiérarchie dans l'entreprise publique béninoise 249

Conclusion du chapitre 5 253

CHAPITRE 6 : DISCUSSION : LA COHERENCE ENTRE LE MODE DE CONTROLE ET LES VALEURS ORGANISATIONNELLES COMME MOYEN D'OBTENTION D'UN CONTROLE DE GESTION OPERANT 255

Section 1 : Proposition d'un cadre interprétatif institutionnel intégrant un contrôle de gestion opérant	256
1- Les particularités du modèle d'interprétation révélées par les cas étudiés.....	256
2- Une analyse institutionnelle aux niveaux macro et micro pour réussir la théorisation	257
3- L'intégration du contrôle de gestion opérant dans la dynamique institutionnelle : la cohérence du mode de contrôle et des valeurs organisationnelles	258
Section 2 : La complémentarité entre le contrôle axé sur le clan et le contrôle par la hiérarchie	260
1- Prolongement de la complémentarité des modes de contrôle au regard de certains travaux antérieurs	260
2- L'articulation entre les contrôles de gestion orientés sur le clan et sur la hiérarchie	263
Section 3 : Les implications de l'échec du contrôle de gestion par les résultats	266
1- Réduction de l'incertitude du New Public Management.....	266
2- La remise en cause de l'orientation donnée aux travaux portant sur le management africain	268
3- Retour de l'intérêt social pour les entreprises publiques béninoises	270
<i>Conclusion du chapitre 6.....</i>	<i>272</i>
<i>Conclusion de la deuxième partie</i>	<i>273</i>
<i>Conclusion générale.....</i>	<i>276</i>
<i>BIBLIOGRAPHIE.....</i>	<i>285</i>
<i>ANNEXES.....</i>	<i>301</i>
<i>LISTE DES ACRONYMES</i>	<i>361</i>
<i>LISTE DES TABLEAUX.....</i>	<i>363</i>
<i>LISTE DES SCHEMAS.....</i>	<i>363</i>
<i>TABLE DES MATIERES</i>	<i>364</i>

Résumé : *Inopérance du contrôle de gestion dans les entreprises publiques Béninoises : un problème de cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles.*

Cette thèse porte sur l'inopérance du contrôle de gestion qui est définie comme la déconnexion d'un modèle de ses pratiques réelles. Ce problème empirique nous a paru digne d'intérêt, car le mode de contrôle instauré sous la pression des bailleurs de fonds ne semble pas donner les résultats escomptés, notamment en matière d'influence des comportements.

La présente étude vérifie d'abord, par une démarche scientifique de nature essentiellement qualitative que le contrôle de gestion instauré est bien inopérant. Ensuite, ce travail propose une matrice de cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles. La thèse revisite ainsi les fondamentaux du mode de contrôle qui apporte un éclairage en mobilisant une typologie orientée sur l'activité – l'individu – l'organisation. La quête d'un caractère opérant conduit à interpréter l'implantation du contrôle de gestion à l'aide des théories institutionnelles. Ce cadre repose sur l'idée selon laquelle, l'institutionnalisation est le processus de reconnaissance formelle d'une manière de faire, de son incorporation dans les pratiques quotidiennes et nécessite non seulement les normes, les pratiques mais surtout les valeurs organisationnelles.

Les résultats montrent une institutionnalisation inaboutie que l'horizon de temps ne peut justifier. Le processus d'institutionnalisation du mode de contrôle par les résultats se trouve ainsi bloquer à la théorisation. Ce blocage se comprend car à cette étape, les acteurs ne sont pas convaincus que le contrôle de gestion par les résultats soit la solution irrémédiable au problème posé. Un découplage s'observe ainsi entre les pratiques de ce mode de contrôle et les discours. L'inopérance se comprend encore mieux lorsque les analyses révèlent un problème de cohérence entre le mode de contrôle par les résultats et les valeurs organisationnelles des entreprises publiques béninoises. L'observation des valeurs organisationnelles des entreprises publiques béninoises reposant sur la matrice de cohérence proposée, seraient plus en adéquation avec le contrôle par le clan et la hiérarchie.

Mots clés : Contrôle de gestion, Inopérance, Cohérence, Valeurs organisationnelles, Entreprises publiques.

Abstract: Inadequate management control in Beninese public enterprises: a problem of coherence between the control mode and the organizational values.

This thesis deals with the inoperability of management control, which is defined as the disconnection of a model from its real practices. This empirical problem seemed worthy of interest because the mode of control instituted under the pressure of the donors does not seem to give the expected results, especially in terms of influence of behavior. This study first verifies, through a scientific approach of essentially qualitative nature, that the management control introduced is ineffective. Then, this work proposes a coherence matrix between the control mode and the organizational values. The thesis thus revises the fundamentals of the control mode, which sheds light by mobilizing a typology oriented on the activity - the individual - the organization. The quest for an operating character leads to the interpretation of the implementation of management control using institutional theories. This framework is based on the idea that institutionalization is the process of formally recognizing a way of doing things, of incorporating them into daily practices and requires not only norms, practices but above all organizational values.

The results show an unfinished institutionalization that the time horizon can not justify. The process of institutionalizing the control mode by the results is thus blocking the theorization. This blocking is understandable because at this stage, the actors are not convinced that the management control by the results is the irremediable solution to the problem. Decoupling is thus observed between the practices of this mode of control and the speeches. Inoperability is even better understood when the analyzes reveal a problem of coherence between the mode of control by the results and the organizational values of the Beninese public enterprises. The observation of the organizational values of Beninese public enterprises based on the proposed coherence matrix would be more in line with the control by the clan and the hierarchy.

Key words: Management Control, Inoperability, Coherence, Organizational Values, Public Enterprises.