HAL
open science

LE DESIGN DES SYSTEMES DE CONTRÔLE DE GESTION DANS LES COLLECTIVITÉS LOCALES AU BENIN : UNE APPROCHE CONTINGENTE

Aimé Togodo Azon, Didier van Caillie, François Pichault

To cite this version:

Aimé Togodo Azon, Didier van Caillie, François Pichault. LE DESIGN DES SYSTEMES DE CONTRÔLE DE GESTION DANS LES COLLECTIVITÉS LOCALES AU BENIN : UNE APPROCHE CONTINGENTE. Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France. pp.CD-ROM. hal-00484262

HAL Id: hal-00484262

https://hal.science/hal-00484262v1

Submitted on 18 May 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

LE DESIGN DES SYSTEMES DE CONTRÔLE DE GESTION DANS LES COLLECTIVITÉS LOCALES AU BENIN : UNE APPROCHE CONTINGENTE

Aimé TOGODO AZON, Didier VAN CAILLIE et François PICHAULT[1]

Résumé :

La présente communication vise à élaborer un modèle théorique portant sur les facteurs contextuels influençant le système de contrôle de gestion des collectivités locales en Afrique Subsaharienne. L'analyse critique de la littérature que nous avons menée a permis de conclure que (1) les facteurs organisationnels et (2) les facteurs extra-organisationnels, comme le cadre institutionnel (les pressions légales et réglementaires, les pressions financières et les pressions politiques) et le cadre socioculturel (les pressions familiales et claniques, les pressions ethniques et les pressions religieuses), y sont des déterminants essentiels de la conception, l'adoption et l'efficacité du système de contrôle de gestion de ces collectivités locales.

Mots Clés : Collectivités locales, Afrique au Sud du Sahara, Design du Système de Contrôle de Gestion, Approche contingente

Abstract:

The current paper aims to elaborate a theoretical research model on the determinants of the management control systems in local collectivities in Sub-Sahara Africa. A critical state of the art allowed us to conclude that (1) organizational factors and (2) non organizational factors as the global institutional framework (the legal and regulatory pressures, the financial pressures and the political pressures) and the sociocultural framework (the domestic and group pressures, the ethnic pressures and the religious pressures) are the major key determinants in the elaboration, the adoption and the efficiency of the Management control system in local Sub-Saharian collectivities.

Key Words: Local collectivities, Sub Sahara Africa, Management Control Systems, contingent approach,

[1] Aimé TOGODO AZON, chercheur, affilié au Centre d'Étude de la Performance des Entreprises, à l'HEC-École de Gestion de l'Université de Liège et LENTIC à HEC/Ulg. Courrier Electronique : togodoaime@yahoo.fr

François Pichault, Professeur et Président du LENTIC à HEC/Ulg. B51- 7 bd du Rectorat 4000 Université de Liège/ Sart Tilman, Tel : 0032 (0)4 366 30 70. Courrier Electronique : F.Pichault@ulg.ac.be

Didier Van Caillie, Professeur et Directeur du (C.E.P.E.), à l'HEC/Ulg (Belgique), Rue Louvrex, 14 Bte 99, B – 4000 Liège (Belgique), Téléphone : 0032 (0)4 232 74 34. Courrier Electronique : D.VanCaillie@ulg.ac.be

LE DESIGN DES SYSTEMES DE CONTRÔLE DE GESTION DANS LES COLLECTIVITÉS LOCALES AU BENIN : UNE APPROCHE CONTINGENTE

Introduction

Les institutions politico-administratives des pays occidentaux furent souvent accusées, dans les années 1980, d'être inefficaces et inefficientes (Emery & Giauque, 2005). Dans le même temps, les administrations publiques africaines, outre leur inefficience et inefficacité, étaient considérées comme végétant dans un état de mauvaise gestion caractérisé par un niveau de corruption élevé et un mode de gestion peu rigoureux des deniers publics, ce constat expliquant que l'accomplissement des trois fonctions économiques de base du secteur public (à savoir une utilisation efficiente des ressources, l'établissement d'une distribution équitable de revenu et le maintien d'un niveau élevé de l'emploi et une stabilité raisonnable des prix (Oates W. 1972 ; p.3)) était considéré comme peu efficace.

Face à cette situation, une vague de réformes a vu le jour au cours des deux dernières décennies. Ces réformes, connues globalement sous le nom de nouvelle gestion public (NGP) ou « New Public Management (NPM) », correspondent à l'introduction des méthodes et principes de gestion issus du secteur privé au sein des organisations publiques (Emery & Giauque, 2005 ; p. 89).

Le « New Public Management », au-delà des résultats contradictoires (Steccolini I. & Anne-Pessina E., 2005 ; Cunninghan M. G. & Harris E. J., 2001 ; Pallot J.& Lapsley I., 2000 ; Boden & al., 2006) auxquels il a abouti et de tous les critiques et réactions qu'il a soulevés (Newberry S. & Pallot J., 2004 ; Kane J. & Patapan H., 2006 ; Emery & Giauque, 2005 ; Hernes, 2005 ; Pichault, 2007), est de nature à façonner et influencer les pratiques organisationnelles (Pallot J.& Lapsley I., 2000) car Il permet de diffuser une culture managériale globalisée de la gestion des organisations publiques, de manière à générer parmi ces dernières une performance axée sur trois piliers (Hood C., 1995).

- Le pilier « économie » va permettre aux organisations publiques de s'assurer qu'il n'y a pas plus d'argent dépensé par l'autorité publique que initialement prévu (optique budgétaire de gestion des ressources financières rares) ;

- Le pilier « efficacité » met en exergue la relation entre input et output et permet de s'assurer que l'autorité publique atteint les objectifs qui lui sont assignés.

- Le troisième pilier « efficience », enfin indique quant à lui la mesure avec laquelle les organisations du secteur public atteignent leurs objectifs de satisfaction des besoins sociaux de leurs citoyens au moindre coût économique, à savoir en consommant un minimum de ressources rares disponibles.

Dans ce contexte, un état de la littérature consacré à la performance des collectivités locales a permis à Togodo A. A. & Van Caillie D. (2009) de conclure que les techniques de contrôle de gestion au sens large et que la mise en place d'un système de contrôle de gestion cohérent et idiosyncratique peuvent être utilisés en l'espèce pour atteindre ces trois grandes finalités.

En effet, les gouvernements locaux peuvent utiliser le contrôle de gestion pour s'assurer du respect du principe de base de la finance publique, à savoir le respect de l'orthodoxie financière en matière d'équilibre des dépenses et des recettes publiques. Ceci prend en compte l'axe « économie » de la performance défini par Hood (1995). Il s'agit d'un contrôle de conformité ou de légalité, que Togodo & Van Caillie (2009) désignent par la finalité « éthique » : le contrôle de gestion a alors pour mission fondamentale le contrôle de conformité qui s'exerce sous la forme d'audit et d'inspections et les outils utilisés à cette fin sont le reporting et le budget traditionnel.

La deuxième finalité de l'utilisation du contrôle de gestion est de rencontrer l'exigence de rationalité économique de maximisation de l'output sous contrainte de minimisation de l'input. Au travers de cette finalité dite « économique », la performance des collectivités locales est vue sous les axes de l'efficacité et de l'efficience selon les termes de Bouquin (1989) et de Caby & al. (1999). Ici, le contrôle de gestion a deux missions fondamentales, à savoir évaluer les inputs et les outputs dans une conception de la performance mesurée en termes d'efficacité et d'efficience et les outils utilisés sont outre le reporting et le budget classique, le budget des inputs et le budget des outputs.

Enfin, la troisième finalité, dite finalité « politique », répond à une logique de responsabilisation comptable des élus locaux devant les citoyens-contribuables-électeurs et à une logique d'impact des actions des gouvernements locaux sur leurs mandants. La finalité politique attribut au contrôle de gestion les missions d'évaluation des résultats et d'évaluation de la responsabilité (''accountability''). Ces deux missions obéissent à une rationalité politique, qui apparaît étroitement liée à une rationalité sociale qui implique que les politiciens pensent avant tout à sécuriser leur élection et rester au pouvoir dans l'avenir (ter Bogt, 2003 ; 2008). Les outils utilisés dans le cadre de cette troisième finalité sont plus évolués : il s'agit en l'occurrence du budget des résultats, des techniques comparatives de benchmarking, des tableaux de bord (notamment ''équilibrés'') et d'une politique d'incitation plus élaborée.

Toutes ces techniques, développées à l'origine dans un contexte de management occidental, ne peuvent à l'évidence pas être simplement transplantées telles quelles dans les collectivités locales africaines, en raison de différences culturelles, organisationnelles et infrastructurelles qui modifient considérablement le contexte dans lequel elles sont amenés à se déployer.

De ce fait, il apparaît souhaitable d'inscrire la présente contribution dans la perspective de la théorie de la contingence, qui stipule qu'il n'existe pas une seule meilleure et bonne manière d'organiser ou de gérer une organisation mais que, la gestion et le contrôle dépendent d'un certain nombre de facteurs contingents (Galbraith 1973, p.2).

Les principales variables de contingence susceptibles d'avoir un impact sur la mise en œuvre et l'efficacité d'un système de contrôle de gestion sont : la nature de l'environnement, la technologie, la taille, la structure, la stratégie et la culture organisationnelle (Chenhall, 2003). A ces différentes variables de contexte organisationnel, il convient d'ajouter, dans le cadre des organisations gouvernementales en général et de celui des collectivités locales en particulier l'effet des institutions extra-organisationnelles (sociales, économiques et politiques) qui ont un impact significatif sur la pratique comptable des organisations (Covaleski et al., 1993 et 1996).

Dès lors le but de la présente communication est de dresser l'état (1) des facteurs extra-organisationnels (1) et (2) des facteurs organisationnels qui peuvent influencer le design du système de contrôle de gestion des collectivités locales puis (3) de synthétiser l'ensemble dans un modèle contingent conceptuel permettant de mettre en évidence les facteurs d'impact (ou facteurs contingents) du système de contrôle de gestion dans les collectivités locales en

Afrique subsaharienne, modèle contingent traduit en une série d'hypothèses à tester ultérieurement de manière empirique.

1. Les facteurs contingents issus du contexte externe

Les éléments de l'environnement externe qui peuvent influencer l'organisation interne et le design du système de contrôle de gestion des collectivités locales peuvent être classés dans deux catégories : les éléments issus du cadre institutionnel et les éléments issus du cadre socioculturel.

1.1. Les éléments issus du cadre institutionnel

Le cadre institutionnel est constitué par l'environnement politico-institutionnel dans lequel s'insèrent les collectivités locales. Notre revue de littérature a permis d'isoler trois types de pression : les pressions légales et institutionnelles, les pressions politiques locales et les pressions financières.

1.1.1. Les pressions légales et institutionnelles

Parmi les pressions qui façonnent les structures et le comportement des organisations figurent en bonne place les dispositions légales et institutionnelles, qui imposent aux organisations le respect d'un certains nombre d'exigence. Ainsi, le pouvoir et le processus institutionnel peuvent être des obstacles à l'équilibre et l'intégration d'une organisation (Brignall & Modell, 2000).

Selon Scott (1987), les explications contingentes de la structure organisationnelle ne sont pas rejetées mais débouchent sur une vision clairement incomplète. D'autres théories, telles que la théorie institutionnelle, permettent d'y ajouter l'intérêt et le pouvoir des différents partenaires à l'analyse organisationnelle, des aspects qui sont d'habitude absents ou moins accentués dans l'approche rationnellement instrumentale guidant plusieurs récentes recherches sur la mesure de performance multidimensionnelle.

En effet, la théorie institutionnelle dispose que le déterminant primaire de la structure organisationnelle est la pression exercée par les composantes (groupes) externes et internes

sur l'organisation pour qu'elle se conforme à un ensemble d'exigences afin, de gagner sa légitimité et d'assurer l'accès à des ressources vitales pour une survie à long terme. Dans ce sens, un moyen courant de gagner de la légitimité est de s'aligner avec les mythes institutionnels rationalisés (Meyer & Rowan, 1997), qui sont occasionnellement manifestés par l'adoption des attributs structurels affichés par d'autres organisations importantes à travers des processus isomorphiques (DiMagio & Powell, 1983; Lippi, 2000; Chang, 2006; Modell, 2001) ou à l'allomorphisme institutionnel (Covaleski & Dirsmith, 1993 ; Ansari & Euske, 1987 ; Pettersen, 1995).

Dans la mesure où les pressions légales et institutionnelles peuvent influencer le contexte organisationnel et l'adoption d'un système comptable, nous pouvons formuler l'hypothèse suivante :

Hypothèse A : **Plus les pressions légales et institutionnelles sont fortes, plus le contexte organisationnel des collectivités locales est uniformisé et plus le système de contrôle de gestion prend une finalité éthique.**

Simultanément, plus les pressions légales et règlementaires sont faibles, plus le contexte organisationnel des collectivités locales est diversifié et plus le système de contrôle de gestion prend les finalités économique et politique.

Un élément structurant de l'impact des pressions légales et institutionnelles et qui détermine la possibilité de réaction des gouvernements locaux est leur degré de dépendance financière vis-à-vis du gouvernement central et des bailleurs de fonds. Le paragraphe suivant traite de l'impact de la pression financière sur les attributs du système de contrôle de gestion.

1.1.2. Les pressions financières ou la dépendance à l'égard du gouvernement central et des bailleurs de fonds en matière de ressources financières

La théorie de la dépendance envers les ressources stipule que l'organisation est dépendante de son environnement en termes de matière première, en capital, en travail, en équipement, etc. (Pfeffer & Salancik, 1978). La dépendance qui s'ensuit donne à l'environnement le pouvoir d'imposer aux organisations des exigences en termes de structures, de processus organisationnel, de prix, de produits et de services concurrentiels.

Si, dans le secteur public, le problème est moins celui de la détermination du prix et de produits, il est néanmoins aisé de comprendre que les diverses subventions faites aux gouvernements locaux par le gouvernement central peuvent conditionner leur autonomie et peuvent avoir un impact sur les structures, les processus organisationnels, les stratégies des gouvernements locaux et par là sur leur système de contrôle de gestion.

Formellement, il y a deux types de subventions de base : les subventions conditionnelles et les subventions inconditionnelles. Dans le premier cas, le donneur définit, dans une certaine mesure au moins, le but pour lequel le bénéficiaire doit utiliser les fonds. Dans le cas de la subvention inconditionnelle, il n'y a au contraire, aucune de ces spécifications, donc le gouvernement bénéficiaire peut utiliser la subvention selon son ensemble propre de priorités (Oates, 1972). Il est donc clair que le niveau de la subvention conditionnelle dans le budget des municipalités peut impacter les attributs de l'organisation formelle. Kincaïd (2007) énumère les mandats, la préemption et les immunités fiscales intergouvernementales comme éléments de coercition intergouvernementale.

Plusieurs auteurs ont mis en exergue l'important rôle joué par la dépendance des ressources dans l'adoption des réformes imposées par les gouvernements centraux et bailleurs de fonds aux gouvernements locaux (Carpenter & Feroz, 2001 ; Lapsley & Wright, 2004 ; Abernethy & Chua, 1996 ; Nuna & Satterthwaite, 2001 ; Asiedu, 2003 ; Freytag & Pehnelt, 2009). Ceci nous inspire dès lors l'hypothèse suivante :

Hypothèse B : **Plus une collectivité locale est financièrement dépendante du gouvernement central, plus son système de contrôle de gestion prend une finalité éthique. Simultanément, plus elle est financièrement indépendante du gouvernement central, plus son système de contrôle de gestion prend des finalités de type économique et politique**.

L'hypothèse sous-jacente au développement précédent est que le gouvernement central influence l'organisation formelle et le système de contrôle de gestion des gouvernements locaux, parce qu'il est mû par l'idée de sécuriser les deniers publics mis à la disposition de ces gouvernements. Cette situation n'est toutefois pas toujours vérifiée, car les différents gouvernements jouent sur un terrain qui est aussi influencé par des donnes politiques locales. Le paragraphe suivant va mettre en lumière l'influence des pressions politiques sur le contexte organisationnel des collectivités locales.

1.1.3. Les pressions de la politique locale et centrale

Les jeux politiques peuvent être aussi des facteurs d'impact du contexte organisationnel des collectivités locales. Belly & Divay (2007) affirment que les jeux politiques partisans influencent le processus de production des politiques locales et, plus largement, le processus de régulation des affaires publiques locales. Ces jeux politiques internes sont de nature à créer des groupes d'intérêts politiques informels qui influencent les attributs de l'organisation formelle.

D'un autre côté, la politique du gouvernement central est aussi une variable importante de l'action des gouvernements locaux. En effet, à partir d'études de cas, Nuna & Satterthwaite (2001) ont montré comment la capacité des gouvernements locaux à améliorer la qualité des services et des infrastructures est influencée par la nature de leur relation avec les gouvernements de niveau supérieur. Woods (2009) montre quant à lui que la politique du gouvernement central est un puissant facteur contingent de l'action des gouvernements locaux. Ter Bogt (2001 ; 2003 ; 2008) associe ces jeux politiques à la notion de l'incertitude. Il trouve que la première source d'incertitude vient de la politique locale. Outre l'incertitude provenant de la politique locale, Budding (1997 ; 2004) identifie l'action du gouvernement central, la coopération entre les gouvernements locaux et d'autres organismes en dehors de la municipalité, la demande des citoyens et la loi qui protège les travailleurs comme d'importantes sources d'incertitude. L'incertitude de l'environnement a aussi un impact sur la stratégie et la structure organisationnelle et influence le système de contrôle de gestion des collectivités locales. Chenhall (2003) affirme que plus l'environnement est incertain, plus le contrôle de gestion est orienté vers l'extérieur. Aussi, dans les organisations privées, les départements qui font face à un niveau élevé d'incertitude sont associés à un système de contrôle plus ouvert et informel et ceux qui font face à un niveau élevé d'incertitude des tâches sont associés à un budget participatif (Merchant, 1984 ; Brownell, 1985 ; Mia & Chenhall, 1994). De ce développement découle l'hypothèse suivante :

Hypothèse C : **Plus l'environnement politique des collectivités locales est incertain, plus elles développent des stratégies organisationnelles offensives et plus elles adoptent une finalité politique de système de contrôle de gestion.**

Simultanément, plus l'environnement politique est certain, plus elles développent une stratégie défensive et plus elles adoptent les finalités éthique et économique du système de contrôle de gestion.

Notre analyse de la littérature nous a montré jusqu'à présent l'influence du cadre institutionnel sur le contexte organisationnel et sur le système de contrôle de gestion. Mais cette influence peut avoir un aspect plus spécifique que général. Puisque les collectivités locales sont plus proches des populations, leurs structures et modes de fonctionnement peuvent être impactés par des facteurs spécifiques à chaque communauté locale. La section suivante présente l'influence potentielle du cadre socioculturel sur le contexte organisationnel des collectivités locales.

1.2. Les éléments du cadre socioculturel des collectivités locales

La manière dont les organisations fonctionnent et doivent être gérées est fortement affectée par le cadre éthique de la société où elles opèrent (d'Iribarne, 2000). D'Iribarne (1987 ; 1990) ainsi que Hofstede (1987 ; 1991) pensent que les modes d'organisation sont fortement influencés par les caractéristiques culturelles des groupes sociaux et surtout celles des pays dans lesquels ils sont mis en œuvre. Parmi toutes les caractéristiques culturelles qui peuvent impacter le mode d'organisation et de fonctionnement des collectivités locales en Afrique, nous retenons trois (Hofstede, 1987 ; Noorderhaven & Tidjani, 2001), particulièrement présentes dans le contexte des collectivités locales sub-sahariennes.

1.2.1. Les pressions familiales et claniques

La famille est la première institution d'éducation de l'enfant. Elle lui transmet dès son plus jeune âge ses valeurs et sa culture et elle l'intègre dans un réseau social spécifique. Ce réseau social peut inculquer à l'individu deux types d'éthique qui vont influencer son comportement en organisation (d'Iribarne, 2000). A chacune de ces formes d'éthique correspond un mode de contrôle donné. La première forme d'éthique donne du sens au respect des préceptes généraux d'honnêteté, comme celui des coutumes d'une profession. Elle incite l'individu au respect des règles et standards dictés par son organisation. Il choisit donc d'être fidèle à son organisation plutôt qu'à sa famille, son clan ou à ses amis. Au contraire, dans le second type d'éthique, il s'agit avant tout, en faisant son devoir, d'être fidèle aux groupes (famille, clan ou réseau) dont l'individu est membre. D'Iribarne (2000) propose un contrôle bureaucratique flexible pour la

première éthique alors que pour la seconde forme d'éthique qui correspond le plus souvent au contexte africain, l'auteur préconise un contrôle bureaucratique rigide. Plus modéré, Yang Tzu-Han (2007) affirme que c'est par la relation sociale née du réseau social que le consensus des valeurs et normes sociales est formé, maintenu, développé et ancré dans notre vie quotidienne. Dans la logique de la théorie transactionnelle, ces valeurs et normes sociales influencent dès lors le coût de transaction interne, qui est un élément déterminant de la prise de décision organisationnelle.

Hernandez (2000) prend le contre-pied de d'Iribarne, pour préconiser le modèle domestique pour la gestion de l'organisation africaine. Dans le modèle domestique, les figures de référence sont celles de la famille, de la tradition, des anciens, des ancêtres. Dans le même sens, Favereau (1995) affirme qu'en Afrique, chacun est fondé à dispenser les bienfaits à hauteur de sa position. Le revenu de celui qui a un emploi fixe est considéré par la famille comme une propriété collective. Le plus rationnel consiste à agir selon la coutume, car son non-respect a de graves conséquences. L'entreprise est considérée plutôt comme une œuvre sociale. Dans un tel contexte, l'auteur préconise pour l'entreprise africaine un modèle de paternalisme de type « père protecteur ». Ce modèle repose sur un mode de relation tout à fait en accord avec le contexte socioculturel. L'idée de base des deux derniers auteurs repose sur le fait que l'individu recherche dans son organisation les normes et valeurs qui lui sont inculquées par la famille et le clan, et l'organisation doit lui offrir un réseau social convivial.

Makunza (2001) trouve que la culture africaine est une culture fortement assise sur une extrême convivialité qui donne la primauté aux rapports personnels sur les rapports professionnels, la prédominance des relations personnelles sur l'autorité des lois et le refus de tout conflit. Une autre conséquence de cette culture est la solidarité qui exige l'écrasement systématique de l'individu au profit de la communauté (d'Iribarne, 1993). La nécessité de vivre en groupe s'explique par l'incapacité des structures socioéconomiques à satisfaire les besoins primaires et à offrir à l'individu les principaux éléments de son épanouissement. Dans le groupe, aucun problème ne concerne l'individu (Booker, 1999) : tout litige implique la médiation entre les groupes (Daley, 1998), tout règlement financier entraîne une mise à contribution des éléments du groupe (Latouche, 1991).

Nous retenons de cette analyse que ces différents auteurs présentent la culture africaine comme une culture fortement communautaire, qui inculque à l'individu des normes et valeurs

sociales qui façonnent son comportement dans l'organisation et le poussent à rechercher de celle-ci un réseau social intense. Par contre, d'autres auteurs pensent que la culture africaine n'est plus totalement communautaire. D'Iribarne (2000) souligne que les cultures dites communautaires, telles que celles rencontrées en Afrique noire se révèlent marquées par des formes très poussées d'individualisme, au point que l'on se demande si le fait de les qualifier de communautaires n'est pas strictement lié à une certaine manière de les regarder. Kamdem (1999) trouve qu'il existe en Afrique un individualisme compétitif (réalisation de soi) qui conduit les gens à développer des activités d'accumulation et de production matérielles suffisamment intenses pour permettre la redistribution sociale et pouvoir ainsi s'assurer une distinction sociale honorifique. Dans une étude développée sur un large échantillon d'étudiants, Hounkou (2009), découvre ainsi un penchant vers l'individualisme de la culture béninoise. Mais, malgré ce penchant à l'individualisme, ses interviewés ont marqué un attachement fort à la famille et considèrent l'entreprise comme une famille qui doit traiter tous ses travailleurs comme membres de cette famille. De ces développements, nous pouvons faire ressortir l'hypothèse qui suit :

Hypothèse D : **Plus le système d'appartenance familiale des membres des collectivités locales est fort, plus la probabilité d'avoir une culture organisationnelle de groupe forte est élevée et plus le système de contrôle de gestion aura une finalité éthique.**

Simultanément plus le système d'appartenance familiale des membres des collectivités locales est faible, plus la probabilité d'avoir une culture organisationnelle de groupe forte est faible et plus le système de contrôle de gestion aura des finalités de type économique et politique.

La famille et le clan constituent des sources d'identité plus restreintes de l'individu. L'ethnie qui constitue une source identitaire plus élargie, peut aussi influencer le comportement de l'acteur au sein d'une organisation.

1.2.2. Les pressions ethniques

Nous retenons du paragraphe précédent que, dans les sociétés communautaires, les individus sont marqués par les valeurs de groupes. La famille dans laquelle grandit l'enfant n'est pas une famille limitée aux seuls parents et enfants. Cette famille que Hofstede (1987) appelle famille élargie, peut aller au-delà de ce cercle étroit. Certaines normes et valeurs spécifiques

peuvent caractériser les individus au-delà de leur simple appartenance familiale et clanique. Ces valeurs vont alors incarner une identité ethnique. L'identité ethnique est la source d'un pouvoir plus large, surtout dans la vision politique africaine où la notion de fief électoral a une origine strictement ethnique. Obembe & Mavoungou (1999) affirment que la démocratie africaine n'a rien à voir avec la démocratie au sens occidental de « une personne égale une voix » mais plutôt une démocratie à base ethnique dans laquelle la force du leader est d'abord l'étendue de son ethnie, ce que Njoya (2002) appelle l'ethno-politique dans le contexte camerounais.

Ainsi, la démocratie africaine n'est pas simplement quantitative, mais elle formule toujours des exigences de qualité même si le choix des procédures électives se répand progressivement en Afrique (Kamdem, 2002). Il peut donc arriver qu'une ville, une commune ou une collectivité locale soit incarnée par une ou quelques ethnies. Les caractéristiques ethniques de l'ethnie majoritaire peuvent influencer les attributs de l'organisation formelle et informelle. Ainsi, Kamdem (2004) trouve que les Bamilékés du Cameroun ont une orientation poussée vers le commerce alors que d'autres ethnies telles que les Pahouins sont plus conservatrices et plus autoritaires. Ces traits distinctifs peuvent conduire les collectivités locales dominées par les Bamilékés à un système de leadership participatif et à un mode d'organisation et de fonctionnement intégratif et ouvert orienté ''client'', par contre les collectivités à dominance Pahouins vont plutôt privilégier un style de leadership directif et conservateur.

De son côté, Andrew (2007) affirme que les groupes ethno-raciaux ont un impact réel sur l'activité des municipalités à travers la réussite de leurs activités propres. Il ajoute que l'ampleur de l'influence dépend des villes, des groupes eux-mêmes dans leur diversité mais aussi dans leur démographie et leur organisation. Ceci soulève la problématique de la gestion de la diversité et de la complexité urbaine.

Le fonctionnement de l'administration publique doit nécessairement adapter ses pratiques à des sociétés civiles composées de « citoyens critiques ». Une mauvaise gestion de cette diversité culturelle amène des conflits ethniques. Nous en déduisons l'hypothèse suivante:

Hypothèse E : **Plus les pressions ethniques sont fortes, plus la municipalité adopte une stratégie organisationnelle offensive et plus le système de contrôle de gestion a de chance d'avoir des finalités de type économique et politique.**

Simultanément, plus les pressions ethniques sont faibles, plus la municipalité adopte une stratégie organisationnelle défensive et plus le système de contrôle de gestion a de chance de poursuivre une finalité éthique.

Outre les identités socioculturelles familiales-claniques et ethniques, la religion constitue aussi une base identitaire puissante, qui peut influencer fortement le comportement de l'individu dans l'organisation.

1.2.3. Les pressions religieuses

La religion a un impact significatif sur le comportement humain, les interactions sociales et les relations sociales. Abuznaïd (2006), étudie ainsi l'influence des cinq piliers de l'Islam sur le comportement du manager musulman. L'auteur affirme que le nom d'Allah a un impact sur le comportement et le style du manager et a une interrelation directe avec les fonctions du management comme la planification, l'organisation et la direction. Bréchon (2002), quant à lui, trouve un lien entre le niveau de confiance et la culture religieuse d'un pays. Il estime que faire confiance aux autres, c'est se voir fonctionner dans un monde de loyauté, où tout le monde respecte les règles collectives. L'auteur ajoute qu'à l'intérieur de chaque société, l'intégration religieuse des individus a une certaine importance : les pratiquants font en général plus confiance aux institutions, comme si l'intégration s'accompagnait d'un conformisme et d'un légitimisme plus fort. Ces valeurs du pratiquant religieux confirment que la foi religieuse améliore significativement la perception cognitive et affective de la qualité de vie (Ellison, 1991), l'acceptation des autres et la tolérance des situations difficiles (Lelkes, 2006).

Outre la confiance, la perception cognitive et affective de la qualité de vie, l'acceptation de l'autre, la loyauté et le conformisme, l'éthique dans la prise de décision est aussi un élément important pour la cohésion et pour le management efficace d'une organisation. Plusieurs auteurs ont montré que la religiosité et la spiritualité ont un impact positif significatif sur le comportement éthique du travailleur. McDaniel & Burnett (1990) définissent la religiosité comme une croyance en Dieu accompagnée par un engagement de suivre les principes qu'on croit être définis par Dieu.

Weaver & Agle (2002) affirment que la religiosité a une influence sur les attitudes et comportements humains. Ces comportements sont influencés par l'identité religieuse qui est

le résultat de l'internalisation du rôle d'espérance enseigné par la religion. Weibe & Fleck (1980) trouvent que les gens qui acceptent la religion comme point central de leur vie (intrinsèque) tendent à avoir plus de préoccupation pour les plus hauts standards moraux, de discipline et de responsabilité que ceux qui sont non-religieux. Longenecker & al. (2004) sont allés dans le même sens pour affirmer que les mesures spécifiques de la religiosité, comme l'importance de la valeur religieuse et les caractéristiques théologiques distinctives, révèlent une forte relation entre religion et attitude éthique. Ils affirment que les managers croyants ont un niveau élevé de jugement éthique et leur foi religieuse fait qu'ils ont de sérieuses inquiétudes pour la vie de l'entreprise. Conroy & Emerson (2004) affirment que la croyance et la pratique religieuses pourraient réduire la probabilité de futurs scandales éthiques comme ceux impliquant Enron, Arthur Anderson, Woldcom et d'autres. Toujours sur des groupes d'étudiants futurs managers, Angelidis & Ibrahim (2004) trouvent que ceux qui ont une profonde croyance religieuse tentent de soupeser l'importance des éléments de la performance organisationnelle et placent davantage l'accent sur la question éthique et la responsabilité sociale de l'entreprise que sur les questions économiques. Ibrahim & al. (2008) affirment que quand le degré de religiosité des managers augmente, leur intérêt pour l'éthique et la philanthropie augmente alors que leur intérêt à la légalité et à l'économie diminuent dans une moindre mesure (voir aussi Rashid & Ibrahim, 2008).

La religiosité exerce des influences sur les valeurs, les habitudes et les attitudes des gens. La religion encourage aussi le comportement social, et par là, représente une importante institution qui exerce un contrôle sur la croyance et les comportements (Kennedy & Lawton, 1998). Ainsi, il semble clair que la croyance religieuse affecte le comportement managérial (Ibrahim & al.1991). Lynn (2008) affirme que la spiritualité au travail en tant que croyance et pratique est étroitement liée à la vie et de façon unique et forte au travail.

Les religions dont parlent ces différents auteurs sont les religions classiques à savoir le catholicisme, l'islam, le protestantisme, le bouddhisme…. Sur le plan des religions endogènes africaines, Kamoche (1995) affirme qu'elles peuvent aussi influencer le management d'une organisation. La religion est vue ici comme l'utilisation de rites, de symboles, de totems, de tabous et diverses formes de magies pour à la fois comprendre le monde et l'apprivoiser, ce que l'auteur appelle un rite « magico-religieux ». Selon Kamdem (1999), les acteurs sociaux cherchent à donner un sens au monde qui les entoure et s'engagent dans des activités pour communiquer avec « d'aucuns considérables ». Ils utilisent le langage pour rendre « réel » les

pensées qui continuent dans leur tête et ils développent des totems pour encourager les affinités et un partage d'identité. Le concept d'équipe émerge alors comme une devise totémique unifiée et une manière subtile d'atteindre l'intégration de tous les membres de l'organisation. L'Afrique a une très forte tradition de rites, de symboles, de totems et de tabous et dans ce contexte africain, la sorcellerie ou la magie est utilisée comme moyen d'obtenir la participation de l'individu aux activités de groupe (clan, tribu, etc.). Eboussi Boulaga (1990) estime que les africains ont en général une activité spirituelle très intense.

Il est dès lors aisé de comprendre que les collectivités locales, qui sont les institutions les plus proches des populations, sont fortement ancrées dans cette activité spirituelle intense des populations africaines et, par conséquent, leur mode de fonctionnement peut être fortement influencé par les pressions religieuses. De ce fait, nous formulons donc l'hypothèse suivante :

Hypothèse F : **Plus les pressions religieuses sont fortes, plus la municipalité adopte une stratégie organisationnelle offensive et il y a plus de chance que le système de contrôle de gestion ait des finalités de type économique et politique.**

Simultanément, plus les pressions religieuses sont faibles, plus la municipalité adopte une stratégie défensive et il y a plus de chance que le système de contrôle de gestion ait une finalité éthique.

2. Les facteurs contingents issus du contexte interne

Deux groupes de facteurs peuvent impacter l'efficacité du contrôle de gestion au niveau du contexte organisationnel : les éléments de l'organisation formelle et les éléments de l'organisation informelle.

2.1. Les éléments de l'organisation formelle

2.1.1. La culture organisationnelle

Un premier élément qui détermine le design du contrôle de gestion est la culture organisationnelle. En effet, la culture organisationnelle influence la nature de l'utilisation du système de contrôle de gestion et la diversité des indicateurs à utiliser (Henri, 2006).

S'appuyant sur les travaux précurseurs de Quinn et Rohrbaugh (1983), l'auteur affirme que les actions organisationnelles doivent être ajustées pour s'assurer du succès du système de contrôle de gestion. Il invite les managers à prendre conscience des valeurs sur lesquelles leur organisation doit s'appuyer avant d'essayer l'utilisation d'un système de contrôle de gestion. Quinn et Rohrbaugh estiment qu'une organisation peut adopter deux types de valeurs opposées. La valeur ''contrôle'' à laquelle ils associent la culture rationnelle et la culture hiérarchique et qui se réfère à la prévisibilité, à la stabilité, au formalisme, à la rigidité et à la conformité. Spécifiquement, la culture rationnelle reflète une orientation vers l'efficacité et le profit : l'accent est principalement mis sur la planification, la productivité et la clarté des buts dans la culture rationnelle. La culture hiérarchique reflète la bureaucratie dans le sens des règles à respecter, des procédures à suivre et la gestion de l'information et la stabilité dans le sens de la continuité et de la conservation. Ici, un accent est mis sur les règles et les rôles sont imposés. En résumé, le type de culture associée à la valeur contrôle repose un contrôle rigide des opérations, une chaîne de communication hautement structurée et des flux d'informations confidentielles (Burns & Stalker, 1961).

La valeur ''flexibilité'' est quant à elle associée à la culture développementale et à la culture de groupe : elle se réfère à la spontanéité, au changement, à l'ouverture, à l'adaptabilité et à la responsabilisation, à la réactivité et à l'aptitude à atteindre la croissance, l'innovation et la créativité. La culture groupe met l'accent sur la cohésion, la collaboration et la moralité comme moyen de stimuler le développement, l'habilitation et l'engagement des ressources humaines. En résumé, les types de cultures associés à la valeur flexibilité encouragent un contrôle souple et informel, les chaînes de communication ouvertes et peu structurées ainsi que les flux d'informations libres dans l'organisation (Burns & Stalker, 1961).

La relation ''culture organisationnelle'' et ''performance organisationnelle'' a trouvé place dans les travaux de Quinn (1988) et de Cameron et Quinn (1999). Ces travaux ont aboutit à une taxonomie de valeurs rivales décryptées en quatre quadrants de contrôle (clan, hiérarchie, adhocratie et marché), chaque quadrant reflétant un ensemble particulier d'indicateurs d'efficacité organisationnelle qui façonnent les comportements.

Un autre élément déterminant du choix et de l'efficacité d'un système de contrôle de gestion lié à la culture organisationnelle est le style de leadership. Un style de leadership caractérisé par le dialogue, par la prise en considération de tous les acteurs organisationnels et qui encourage un niveau élevé de décentralisation est par exemple associé à un budget participatif (Brownell, 1983 et 1985 ; Merchant, 1981).

En matière de leadership, Mir Zaman & Rahaman (2006) mettent en évidence le fait que l'introduction de la Nouvelle Gestion Publique dans l'administration publique a facilité la transformation du leadership. Ils notent l'existence d'un leadership transactionnel focalisé exclusivement sur le résultat des départements pour définir les rôles et les tâches des acteurs et qui met plus l'accent sur l'utilisation des indicateurs financiers que des indicateurs non financiers (Burns, 1978) et l'existence d'un leadership transformationnel focalisé sur la logique de transformation des idées et politiques en vogue dans l'organisation.

Kelly & Riverback (2002) soulignent quant à eux qu'un style participatif de leadership et une prise de décision consensuelle facilitent l'utilisation des deux types d'indicateurs de performance (financiers et non financiers) dans l'élaboration des budgets des municipalités. Dans les municipalités toujours, Julnes & Holzer (2001) affirment que l'adoption et l'implémentation des mesures de performance sont influencées par deux logiques : une logique rationnelle/technocratique (basée sur l'allocation des ressources, les types d'informations et leur mode de circulation et la définition des objectifs) et une logique politique/culturelle (basée sur le soutien des politiques et du personnel, la conscience et une culture de performance).

Budding (2004) revient sur ces éléments de climat organisationnel pour affirmer que certaines conditions sont nécessaires pour rendre les managers municipaux responsables de leurs résultats. Il souligne ainsi que le climat organisationnel des municipalités doit être orienté vers le résultat et donc intégrer une véritable orientation ''client'' et la création d'un « esprit de jeu ». De ce fait, la coopération et l'engagement entre managers et politiciens s'avèrent indispensables en vue d'encourager l'innovation. Dans les municipalités japonaises, enfin, Yamamoto (1999) montre qu'une culture politique caractérisée par le secret, le manque de transparence dans les processus de prise de décision et la concurrence entre acteurs constituent des entraves à l'adoption et à l'implémentation de mesures de performance efficaces.

Au regard de ces divers apports issus de la littérature, nous pouvons formuler l'hypothèse de recherche suivante :

<u>Hypothèse G</u> : **Les municipalités qui adoptent une culture organisationnelle axée sur la valeur ''contrôle'' poursuivent les finalités de type éthique et économique du système de contrôle de gestion alors que celles qui adoptent une culture organisationnelle basée sur la valeur ''flexibilité'' poursuivent la finalité politique du système de contrôle de gestion**.

2.1.2. La stratégie organisationnelle

La nature des choix stratégiques opérés par les organisations est un autre élément déterminant de l'efficacité et du design du système de contrôle de gestion des collectivités locales. Dans ce sens, Hoque (2004) identifie un lien positif significatif entre la stratégie d'une organisation et l'utilisation des indicateurs non financiers qui constituent un élément déterminant de sa performance organisationnelle. Chaque stratégie adoptée implique un mode de contrôle approprié : ainsi, une stratégie défensive est associée à une mesure formelle de la performance sur la base d'objectifs ciblés, alors qu'une stratégie organisationnelle prospective (offensive) exige un système de contrôle plus ouvert et informel caractérisé par un contrôle subjectif de long terme et une utilisation interactive de budgets, focalisée sur une communication informelle (Govindarajan & Gupta, 1985 ; Govindarajan, 1988 ; Govindarajan & Fisher, 1990 ; Van der Stede, 2000).

Pour leur part, Chenhall & Morris (1995) montrent qu'une stratégie de décentralisation organisationnelle favorise l'intégration et l'agrégation des informations, alors qu'une stratégie plus entrepreneuriale semble associée à la fois à un système de contrôle traditionnel formel et à, une communication et un processus de prise de décision mécanique.

Si les municipalités adoptent une stratégie formelle défensive, elles vont adopter des mesures de performance aptes à se conformer aux exigences de la loi et à celles des bailleurs de fonds afin d'acquérir une certaine légitimité à leur égard (Modell, 2001 ; Lapsley & Pallot, 2001 ; Chang, 2006) : le contrôle de gestion peut alors avoir des finalités de type éthique et économique. Si elles adoptent une stratégie prospective, leur objectif fondamental est de conquérir et de fidéliser les citoyens électeurs dans le but de se faire réélire ou de sauvegarder leur notoriété (ter Bogt, 2008) : la majorité de leurs actions aura alors une orientation ''client'' (envers les citoyens électeurs) et une grande importance sera accordée à la satisfaction des citoyens. Le contrôle de gestion aura donc essentiellement une finalité politique. Ces éléments nous amènent à avancer l'hypothèse suivante :

<u>Hypothèse H</u> : **Les municipalités qui adoptent une stratégie organisationnelle défensive ont plus de chance d'associer au système de contrôle de gestion, des finalités de type éthique et économique alors que celles qui adoptent une stratégie organisationnelle prospective (offensive) donnent vraisemblablement une finalité politique au système de contrôle de gestion**

2.1.3. La structure organisationnelle

Un troisième facteur lié à l'organisation formelle et qui détermine le design d'un système de contrôle de gestion est la structure de l'organisation définie comme la spécification formelle des différents rôles des membres de l'organisation et, des tâches des différents groupes pour s'assurer que toutes les activités de l'organisation sont réalisées.

Chenhall (2003) met en lumière le fait que l'agencement de la structure organisationnelle influence l'efficacité du travail, la motivation des individus, le flux d'informations et le système de contrôle et peut aider à façonner l'avenir de l'organisation. Merchant (1981) trouve que les grandes organisations décentralisées et diversifiées utilisent plus un contrôle administratif qui accorde plus d'importance au budget participatif et adopte un circuit formel de communication. D'autres auteurs mettent en lumière que les structures organisationnelles basées sur des équipes utilisent plus des mesures de performance diversifiées et un management participatif, alors que les structures organisationnelles mécaniques préfèrent un système de contrôle de gestion orienté vers l'analyse des activités et des coûts (Gordon &Narayanan, 1984 ; Foster & Swenson, 1997 ; Shields, 1995).

Woods (2009), associant la taille à la technologie dans les organisations publiques locales, montre que les municipalités de grande taille ont tendance à s'orienter vers un système de contrôle plus formalisé employant des spécialistes. Burns & Waterhouse (1975) affirment quant à eux que les grandes organisations qui ont une technologie sophistiquée, qui sont fortement diversifiées et qui ont des structures décentralisées sont associées à un système de contrôle de gestion plus formel et traditionnel utilisant le budget et un circuit de communication formelle.

La composition de l'équipe dirigeante peut aussi affecter l'adoption et le design d'un système de contrôle de gestion (Naranjo-Gil & Hartmann, 2006). Les résultats de l'étude de ces auteurs ont révélé que tandis que les professionnels des hôpitaux mettent l'accent sur la flexibilité et l'adaptabilité du système de contrôle de gestion et préfèrent un contrôle informel, les administratifs se focalisent sur le contrôle hiérarchique traditionnel coercitif et moins participatif.

Dans les collectivités locales, Feiock & al. (2003) trouvent que la séparation des managers administratifs des autorités politiques élus permet aux autorités de résister aux comportements opportunistes et permet d'augmenter l'efficacité des gouvernements, parce qu'elle diminue le pouvoir d'incitation de l'exécutif, réduit les coûts de transaction et marque un engagement

plus crédible des autorités élues. Dans le même registre, ter Bogt (1999) plaide pour une plus grande autonomie des managers administratifs à l'encontre des gouvernements locaux. Yamamoto (1999) trouve par ailleurs que l'absence de cette autonomie crée deux types de concurrence dans les municipalités japonaises (une concurrence entre les managers administratifs professionnels et l'exécutif et une concurrence entre l'exécutif et le législatif) et ne permet pas l'adoption et l'implémentation de système de contrôle plus efficace.
Tous ces développements fondent l'hypothèse suivante :

Hypothèse I : **Les municipalités qui adoptent une structure décentralisée associeront au contrôle de gestion des finalités de type économique et politique alors que les municipalités qui adoptent une structure centralisée associeront au contrôle de gestion une finalité éthique**.

2.1.4. La politique de gestion des ressources humaines

Plusieurs études récentes ont montré l'importance du facteur humain dans le développement politique, économique et sociale d'une nation et dans l'efficacité de la performance des organisations dans les pays développés (Adjibolosoo, 1995). En matière de développement économique et stratégique de l'organisation, Fabi & al., (2000) préconisent de mettre en place des pratiques visant à assurer l'acquisition et la conservation du capital humain (sélection, recrutement, formation, rémunération), de même que l'unicité des compétences de l'organisation (travail en équipe, partage de l'information, participation aux décisions). De ce fait, la politique de gestion des ressources humaines acquiert un impact significatif sur la performance de l'organisation. Le Louarn et Wils (2004) distinguent trois formes de contributions de la gestion des ressources humaines à la performance d'une organisation. La première contribution prend la forme d'intrants et a recours à la compétence des employés (savoir, savoir faire et savoir-être). La deuxième contribution rassemble tous les actes de gestion. La troisième contribution prend la forme d'extrants, sous forme de résultats humains.
Ammons (2000), Ammons & Rivenbark (2008), Folz (2004) et Christiaens (1999) ont montré par des études empiriques l'importance d'une politique de gestion des ressources humaines dans le design et la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion dans les collectivités locales.
La politique d'incitation et de motivation conditionne enfin aussi l'adoption et l'implantation d'un système de contrôle de gestion. La politique d'incitation façonne le comportement des

employés et les oriente vers les buts désirés de l'organisation : une politique d'incitation basée sur la performance va induire un contrôle des résultats qui ne peut être implanté que par l'intermédiaire d'un système de gestion par objectifs, alors qu'une politique d'incitation de groupe sera plus efficace dans un système de contrôle culturel (voir Merchant & Van der Stede, 2007).

L'hypothèse suivante est dès lors énoncée :

Hypothèse J : **Les municipalités qui adoptent une politique de gestion des ressources humaines formalisée privilégient les finalités de type éthique et économique du système de contrôle de gestion alors que les municipalités qui adoptent une politique de gestion des ressources humaines non formalisée privilégient la finalité politique du système de contrôle de gestion.**

2.2. Les éléments de l'organisation informelle : le système d'action concret

La théorie organisationnelle stipule qu'un système d'action concret est un ensemble humain structuré qui coordonne les actions de ses participants par des mécanismes de jeux relativement stables et qui maintient sa structure c'est-à-dire la stabilité de ces jeux et les rapports entre ceux-ci par des mécanismes de régulation qui constituent d'autres jeux (Crozier & Friedberg, 1977). Un tel système de jeux peut exister entre les autorités politiques élues qui n'ont pas les mêmes intérêts que les managers professionnels. En effet, tandis que les autorités élues poursuivent une rationalité politique, les managers sont plus intéressés par une rationalité économique (ter Bogt, 2001 et 2003). Ces enjeux divergents peuvent amener les managers professionnels à privilégier les aspects plus techniques de la mesure de performance. Ainsi, ils vont de fait, augmenter leur pouvoir au détriment des autorités élues qui préfèrent plutôt évaluer les managers sur la base de leurs activités, sur la base du respect des processus de l'organisation et surtout sur la base de la relation entre managers et autorités élues (ter Bogt, 2001). Aussi, ces systèmes de jeux d'acteurs amènent des fois au découplage des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales (Modell, 2001 ; Abernethy & Lillis, 2001).

Par ailleurs, l'enjeu de la prise de contrôle d'une mairie peut amener des clans politiques à s'allier aux managers. Bherer (2006) met en lumière des jeux d'acteurs politiques (individuels et collectifs) dans la municipalité de Québec. Ces jeux politiques vont permettre aux acteurs de gagner et ou de conserver le pouvoir.

Le système d'action concret entre acteurs des collectivités locales ne peut répondre à une causalité déductive c'est pourquoi au lieu de faire des propositions, nous allons plutôt adopter une démarche inductive qui va ressortir à partir des études de cas les acteurs en présence, leurs pouvoirs, les enjeux et comment le système d'action est mis en œuvre.

3. Justification d'une approche contingente et modèle théorique de recherche.

3.1. Justification d'une approche contingente

L'approche contingente a servi de fil rouge à la présente contribution, essentiellement en raison du fait que la problématique du design du système de contrôle de gestion dans les collectivités locales, notamment en Afrique sub-saharienne, a été relativement peu étudiée dans la littérature.

Dans le champ du contrôle de gestion, cette approche a toutefois fait l'objet de multiples critiques.

Un premier type de critique est relatif à l'aspect déterministe de l'approche contingente. Crozier & Friedberg (1977) affirment que l'approche contingente serait une nouvelle approche universaliste qui aboutit le plus souvent à des propositions de type « one best way ». Aldrich (1979) évoque la pertinence historique « douteuse » de la théorie de la contingence. A cet aspect déterministe Chield (1972), oppose la thèse du « choix stratégique ».

Les défenseurs de l'approche « configurationnelle » (Mintzberg, 1982 ; Miller, 1996), attaquent l'aspect trop abstrait, vague et agrégé de l'environnement dans l'approche contingente. Ces auteurs considèrent, dans un second type de discours critique à l'égard de la théorie de la contingence, qu'il existe une sorte de tendance naturelle à la formation d'agencements harmonieux, ne serait-ce qu'en raison de l'interdépendance des composants de la configuration organisationnelle.

D'autres auteurs tendent dans un troisième type de critique à l'égard de l'approche contingente, à rejeter le caractère fonctionnaliste qui caractérise cette approche (Desreumaux, 1992). Ce qui est en cause ici, c'est l'idée selon laquelle l'agencement structurel d'une

organisation traduit les exigences d'efficience techno-économique associées à son contexte de fonctionnement et que le non respect de ces exigences conduirait à la disparition de l'organisation. A cette explication fonctionnaliste, on substitue une analyse de type « socio-politique ». En effet, le caractère politiquement construit de l'organisation et les incertitudes propres aux jeux de pouvoir réduisent, pour les tenants de cette approche, la possibilité de formuler des lois générales.

En dépit de toutes ces critiques, deux raisons fondamentales justifient notre choix de l'approche contingente. D'abord, la littérature consultée révèle à ce jour peu de chose à propos de notre objet de recherche spécifique, ce qui inscrit d'office notre effort dans une perspective exploratoire : il s'agit de rendre compte du ''comment'' et du contenu du design du système de contrôle de gestion des collectivités locales d'un contexte peu scruté ; ce qu'une approche « configurationnelle » par exemple ne peut aider aisément à faire.

Ensuite, la décentralisation est un modèle de gouvernance d'origine occidentale. Dès lors, la question des conditions de l'exportation d'un modèle occidental en Afrique mérite d'être étudiée. Dans ce sens, plusieurs auteurs (D'Iribarne, 2000 ; Hernandez, 2000 ; Kamoche, 1995) ont montré l'influence de variables telles que l'Etat, la famille, la religion ou l'ethnie sur des modèles de management et de gestion des ressources humaines. Dans le domaine plus spécifique de la gestion des ressources humaines, Khan & Ackers (2004) ont élaboré un modèle théorique mettant en évidence les relations entre les variables socioculturelles et la politique de gestion de ressources humaines en Afrique subsaharienne. La présente recherche s'inscrit dans une logique analogue en s'intéressant à l'influence des facteurs socioculturels sur le design du système de contrôle de gestion des collectivités locales.

Par ailleurs, afin de tenir compte, dans une certaines mesure, des critiques adressées à l'approche contingente (Meyer & al., 1993), nous avons tenté d'intégrer dans notre modèle la théorie néo-institutionnelle (Walker, 1998 ; Scapens, 1994 ; Carruthers, 1995) et la théorie de la dépendance des ressources (Pfeffer & Salancik , 1978) .

3.2. Le modèle théorique de recherche

En synthèse, la figure ci-après représente le modèle théorique qui résume tout le développement précédent.

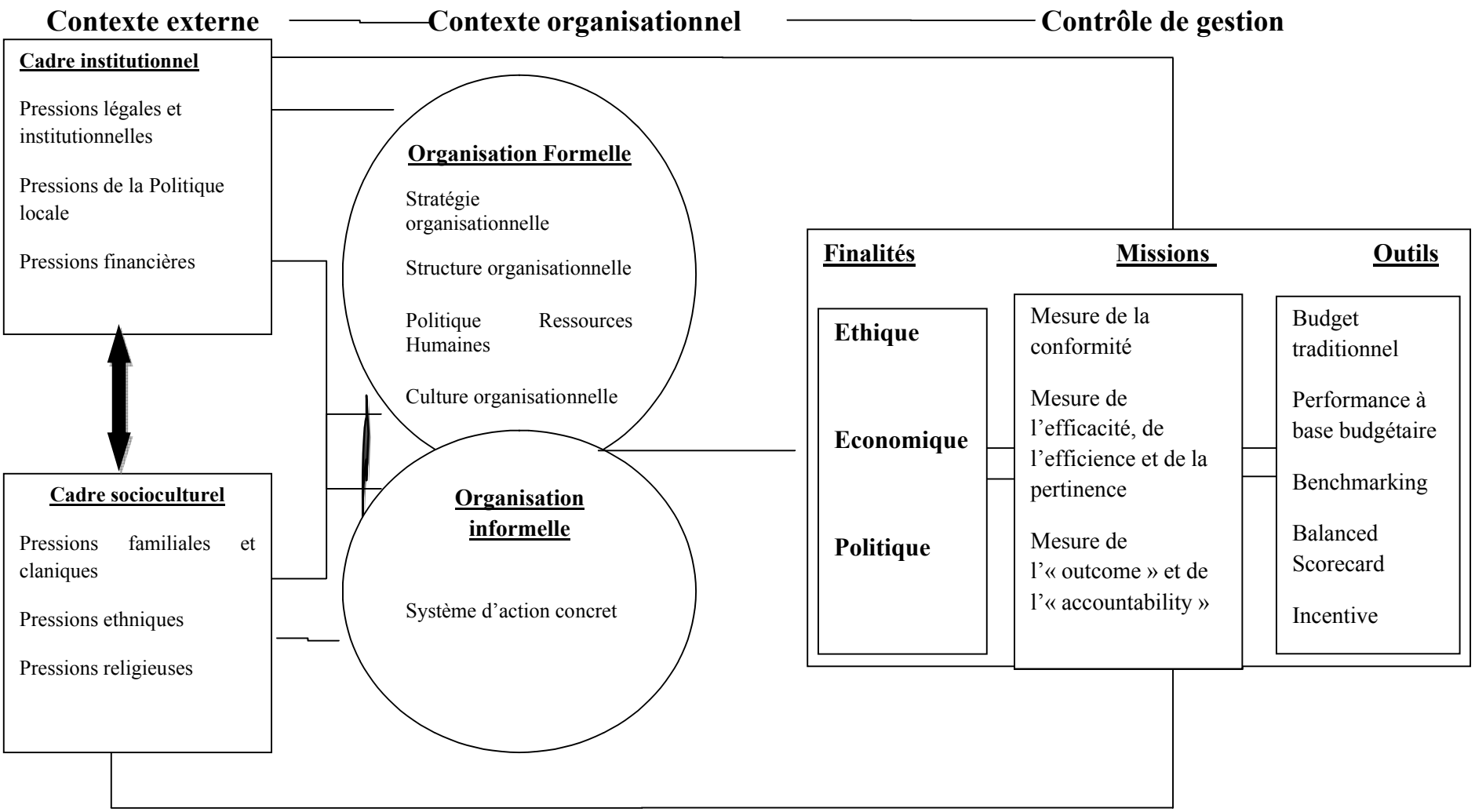

Figure 1 : Modélisation contingente des facteurs influençant le design du système de contrôle de gestion dans les collectivités locales en Afrique sub-saharienne (Source : apport personnel)

CONCLUSION

La performance des collectivités locales passe par la mise en place d'un ensemble d'outils de gestion (comptables et non comptables) articulés autour de missions et d'objectifs bien définis. Cet ensemble constitue globalement le design du système de contrôle de gestion des collectivités locales.

Une analyse comparée de la peu abondante littérature consacrée jusqu'à présent à cette thématique a révélé que la configuration et la mise en place d'un tel système de contrôle de gestion est sujette à d'incontestables contraintes et pressions, tant endogènes qu'exogènes. Sur le plan endogène, la présente contribution met en exergue l'impact potentiel respectif de la stratégie organisationnelle, de la structure organisationnelle et de la politique de gestion des ressources humaines sur la mise en place et l'efficacité du système de contrôle de gestion des collectivités locales. Toujours sur ce plan endogène, le système de jeux d'acteurs influence aussi le système de contrôle de gestion des collectivités locales.

Sur le plan exogène, notre synthèse de la littérature montre que les déterminants du design du système de contrôle de gestion des collectivités locales en Afrique subsaharienne peuvent être regroupés en deux catégories :

- Les éléments du cadre institutionnel des collectivités locales tels que : les pressions légales et réglementaires, les pressions politiques et les pressions financières peuvent influencer l'organisation formelle et ou le design du système de contrôle de gestion des collectivités locales.

- La prise en compte des spécificités socioculturelles des pays africains au sud su Sahara nous a permis d'entrevoir l'impact potentiel respectif des pressions familiales et claniques, des pressions ethniques, et des pressions religieuses.

La validation du modèle proposé dans la présente contribution implique de plonger à présent dans la réalité du terrain.

Le nombre important d'individus, de composantes et d'hypothèses que cette perspective exploratoire mobilise, nous oblige à adopter une méthodologie qui nous permettra de

regrouper, d'organiser et de hiérarchiser les individus et les composantes. Le recours à l'analyse des correspondances et groupement hiérarchiques apparaît de ce fait inévitable.

Notre contribution, au-delà de l'effort théorique qu'elle représente dans la compréhension des facteurs qui influencent le design du système de contrôle de gestion des collectivités locales africaines, aurait pu justifier la mobilisation d'autres approches théoriques qu'il est important de signaler. Tout d'abord, d'autres approches pourraient être mobilisées, telles que l'approche par les ''stakeholders'' et la théorie de l'agence. Il pourrait être ensuite très intéressant d'examiner en quoi le contrôle de gestion, en tant que ''créateur de sens'', peut influencer la culture et ne pas être seulement influencé par elle.

Le modèle qui émerge de notre contribution repose toutefois, sur les contributions d'auteurs reconnus pour leurs recherches en matière de pilotage de la performance. Cependant, les éléments qui le composent ont souvent été évoqués, jusqu'à présent, de manière dispersée et non globale. Leur regroupement s'inspire du modèle « néo-pluraliste » proposé par Khan & Ackers (2004), pour comprendre les spécificités du management en Afrique subsaharienne.

BIBLIOGRAPHIE

Abernethy, A. M., Chua, W. F. (1996). A field study of control system 'redesign'. The impact of institutional process on strategic choice. Contemporary Accounting Research (13): 569-606.

Abernethy, M. A., Lillis, A. (1995). The impact of manufacturing flexibility on management control system design. Accounting, Organizations and Society 20 (4): 241-258.

Abuznaïd, S. (2006). Islam and management: What can be learned?. Thunderbird International Business Review 48 (1): 125-139.

Aldrich, H. E. (1979). Organizations and environments. Prentice-Hall, Englewood Cliffs.

Ammons, D. N., Rivenbark, W. C. (2008). Factors influencing the use of performance data to improve municipal services: Evidence from North Carolina Benchmarking project. Public Administration Review 68 (2): 304-318.

Ammons, D. N. (2000). Benchmarking as a performance management tool: Experiences among municipalities in North Carolina. Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial management 12 (1): 106-124.

Andrew, C. (2007). La gestion de la complexité urbaine : le rôle et l'influence des groupes en quête d'équité dans les grandes villes canadiennes. Télescope, Printemps : 60-67.

Angelidis, J., Ibrahim N. (2004). An exploration study of the impact of degree of religiousness upon an individual's corporate social responsiveness orientations. Journal of Business Ethics 51: 119-128.

Assiedu, E. (2003). Debt relief and institutional reform: A focus on heavily indebted poor country. The Quarterly Review of Economics and Finance 43: 614-626.

Belly, S., Divay (2007). Le management de la complexité urbaine : la coordination entre coopération et compétition. Printemps : 68-79.

Bherer, L. (2006). Le cheminement du projet de conseils de quartier à Québec: Un outil contre l'apolitisme municipal. Politique et Société 25 (1): 31-56.

Blau, P. M., Schoenherr, R. (1971). The structure of organizations. New York: Basic Books.

Boden, R., COX, D., Nedeva, M. (2006). The appliance of Sciences? New public management and strategic change. Technologiy analysis & strategic management 18 (2): 125-141.

Bouquin, H. (1989). Contrôle, in JOFFRE P. SIMON Y., Encyclopédie de gestion, Paris: Economica, 1: 551-566.

Bréchon, P. (2002). Influence de l'intégration religieuse sur les attitudes: Analyse comparative européenne. Revue Française de Sociologie 43 (3) : 461-483.

Brignall, S., Modell, S. (2000). An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector'. Management Accounting Research 11: 281-306.

Brownell, P. (1983). Leadership style, budgetary participation and management behaviour. Accounting, Organizations and Society 8: 307-322.

Brownell, P. (1985). Budgetary systems and the control of functionally differentiated organizational activities. Journal of Accounting Research 23: 502-512.

Budding, G. T. (2004). Accountability, environmental uncertainty and government performance: Evidence from Dutch municipalities. Management Accounting Research 15: 285-304.

Burns, T., Stalker, G.M. (1961). The Management of Innovation. Londres: Tavistock.

Burns, W. J. Jr., Waterhouse, J. H. (1975). Budgetary control and organizational structure. Journal of Accounting Research Autumn: 177-203.

Cameron, K. S., Quinn R. E. (1999). Diagnosing and changing organizational culture based on the competing value framework. Reading, MA: Addison-Wesley.

Carruthers, B. G. (1995). Accounting, ambiguity and the new institutionalism. Accounting, Organizations and Society 20 (4): 313-328.

Chan, L. C. (2006). Managerial response to externally imposed performance measurement in the NHS: An institutional theory perspective. Financial Accountability and Management 22 (1): 63-81.

Charpenter, L. V., Feroz, H. E. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: An analyse of four US State governments decisions to adopt Generally Accepted Accounting Principles. Accounting organization and Society 26: 565-596.

Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. Accounting, Organizations and Society 28: 127-168.

Chenhall, R.H., Morris, D. (1986). The impact of structure, environment and interdependencies on the perceived usefulness of management accounting systems. *Accounting Review* 61: 16 –35.

Christiaens, J. (1999). Financial accounting reform in Flemish municipalities: an empirical investigation. Financial Accountability and Management 15 (1): 21-40.

Conroy, J. S., Emerson L. N. Tisha (2004). Business ethnics and religion: Religiosity as a predictor of ethical awareness among students. Journal of Business Ethics 50: 383-396.

Covaleski, M., Dirsmith M. (1983). Budgeting as a means for control and loose coupling"; Accounting, Organizations and Society, Vol.11 pp.193-214

Covaleski M. A. & Dirsmith M. W. (1988). An institutional perspective on the rise, social transformation, and the fall of a university budget category. Administration Science Quarterly 33: 562-587.

Covaleski, M., Dirsmith M., Michelman, J. (1993). An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health care organizations. Accounting, Organizational and Society 18 (1): 65-80.

Covaleski, M., Dirsmith, M., Samuels, S. (1996). Managerial accounting research: The contributions of organizational and sociological theories. Journal of Management Accounting Research 8: 1-35.

Cunningham, G. M., Harris, J. E. (2001). A heuristic framework for accountability of governmental subunits. Public Management Review 3 (2): 145-165.

Crozier, M., Friedberg, E. (1977). L'acteur et le système : Les contraintes de l'action collective. Éditions du Seuil, coll. Points Essais.

D'iribarne, P. (1987). Ce qui est universel et ce qui ne l'est pas. *Revue française de gestion* 64 : 6-9.

D'Iribarne, P. (2000). Management et cultures politiques. Revue Française de Gestion Mars-Avril-Mai : 70-75.

De Lancer, J. P., Holzer, M. (2001). Promoting the utilization of performance measure in public organizations: An empirical study of factors affecting adoption and implementation. Public Administration Review 61 (6): 693-708.

Desreumaux, D. (1992). Structure d'entreprise. Paris: Editions Vuibert gestion 334 p.

DiMaggio, P., Powell, W. (1983). The iron cage re-visited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. American Sociological Review 48: 147-160.

DiMaggio, P. S. (1988). Interest and agency in institutional theory. In Zucker L. G. (Ed), Institutional patterns and organizations. Ballinger, Cambridge, MA. pp.3-21.

Ellison, G. C. (1991). Religious involvement and subjective well-being. Journal of Health and Social Behavior 32 (1): 80-99.

Emery, Y., Giauque, D. (2005). Paradoxes de la gestion publique, Paris: L'Harmattan.

Feiock, R., Moon-Gi J., Jachoon, K. (2003). Credible commitment and council-manager government: Implications for policy instruments choices. Public Administration Review 63 (5): 616-625.

Fligstein, N. (1998). The politics of quantification. Accounting Organizations and Society 23 (3): 325-331.

Folz, D. H. (2004). Service Quality and Benchmarking the Performance of Municipal Services. Public Administration Review 64 (2): 209-220.

Freytag, A., Pehnelt, G. (2009). Debt relief and governance quality in developing countries. Wold Development 37 (1): 62-80.

Galbraith, J. R. (1973). Designing complex organizations. Reading MA: Addison-Wesley.

Gordon, L.A., Narayan, V.K. (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society* 9 (1): 33-47.

Govindarajan, V., Gupta, A. (1985). Linking control systems to business unit strategy: Impact on performance. *Accounting, Organizations and Society* 10: 51-66.

Govindarajan, V. (1988). A contingency approach to strategy implementation at the business unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. *Academy of Management Journal* 31 (4): 828-53.

Henri, J. F. (2006). Organizational culture and performance measurement systems. Accounting, Organizations and Society 31 : 77-103.

Hernadez, E. M. (2000). Afrique : L'actualité du modèle paternaliste. Revue Française de Gestion Mars-Avril-Mai : 98-106.

Hernes, T. (2005). Quatre réactions organisationnelles ideal-types aux reformes de nouveau management public et quelques conséquences. Revue Internationale des Sciences Administratives 71 : 5- 18.

Hofstede, G. (1987). Relativité culturelle des pratiques et théories de l'organisation. *Revue française de gestion* 64 : 10-20.

Hofstede, G. (1991). *Culture and organizations: Software of the mind*. London: McGraw-Hill.

Hood, C. (1995). The New Public Management in the 1980s: Variations on a theme. Accounting, Organizations and Society 20 (1/2): 93-109.

Hoque, Z. (2005). Linking environmental uncertainty to non financial performance measures and performance: A research note. The British Accounting Research 37: 471-481.

Hoques, Z. (2004). A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: Impact on organizational performance. International Business Review 13: 485-502.

Hounkou C. E. (2009). Interaction entre culture nationale, pratiques de gestion et performance des entreprises béninoises. Doctorat en Sciences de gestion, Abomey-Calavi : Université d'Abomey-Calavi.

Ibrahim, N., Howard, P. D., Angelidis, P. J. (2008). The relationship between religiousness and corporate social responsibility orientation: Are there differences between business managers and students. Journal of Business Ethics 78: 165-174.

Kamdem, E. (1999). Réflexions autour du paradoxe africain : une perspective socio- anthropologique et managériale. *Revue internationale de gestion* 24 (1) : 57-67.

Kamoche, K. (1995). Rhetoric, ritualism and totemism in human resource management. Human Relations 48 (4): 367-385.

Kamoche, K. (2002). Introduction: human resource management in Africa. International Journal of Human Resource Management 13 (7): 993-997.

Kane, J., Patapan, H. (2006). In search of prudence: the hidden problem of managerial reform. Public Administration Review 66 (5): 711-724.

Kaplan, R. S., Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard measures that drive performance. Harvard Business Review January/February: 71-79.

Kelly, M. J., Riverbark, (2002). Reconciling the research: Municipal finance officers. Public administration Quarterly Summer.

Khan, A. S., Ackers, P. (2004). Neo-pluralism as a theoretical framework for undestanding HRM in Sub-Saharan Africa. International Journal of Human Resource Management 15 (7): 1330-1353.

Kincaïd J. (2007). Aspect de la coopération et de la concurrence dans les relations intergouvernementales aux USA. Télescope Printemps : 81-97.

Lapsley, I., Pallot, J. (2001). Accounting management and organizational change: A comparative study of local government. Management Accounting Research 11: 213-229.

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.

Le Louarn, J. Y., Wils, T. (2001). L'évaluation de la gestion des ressources humaines : du contrôle des coûts au retour sur l'investissement humain. Paris : Liaisons.

Lelkes, O. (2002). Tasting freedom: Happiness, religion and economic transition. Journal of economic Behavior & organization 59: 173-194.

Lippi, A. (2000). One theory, many practices. Institutional allomorphism in the managerialist reorganization of Italian local governments. Scandinavian Journal of Management 16: 455-477.

Longenecker, G. J., McKinney, A. J., Moore W. C. (2004). Religions intensity, evangelical Christianity and business ethics: An empirical study. Journal of Business Ethics 55: 373-386.

Lynn, L., Naughton, J. M., Vanderven, S. (2008). Faith at Work Scale: Justification, development and validation of a measure of Judeo-Christian religion in the workplace. Journal of Business Ethics Springer.

Merchant, K., Van Der Stede, W. (2007). *Management Control Systems: Performance*, *Measurement, Evaluation and Incentives*. Prentice Hall, UK.

Merchant, K. (1981). The design of the corporate budgeting system. Influence on managerial behaviour and performance. The Accounting Review 56: 813-829.

Merchant, K. (1984). Influences on departmental budgeting and empirical examination of a contingency model. Accounting, Organizations and Society 9: 291-310.

Meyer, J. W., Rowan B. (1977). Institutional organizations: formal structures as myth and ceremony. American Journal of Sociology 80: 340-363.

Meyer, A. D., Tsui, A. S., Rhinings, C. R. (1993). Configurational approach to organizational analysis. Academy of Management Journal 36: 1175-1195.

Miller, D. (1996). Configurations revisited. Strategic Management Journal 17: 505-512.

Mintzberg, H. (1982). Structure et dynamique des organisations. Editions d'organisation, 434 p.

Mir Zaman, M., Rahaman, S. A. (2006). Leadership, accounting and the reform process of the public sector agency: a narrative analysis. Financial Accountability and Management 22 (2): 157-178.

Modell, S. (2001). Performance measurement and institutional process: a study of managerial responses to public sector reform. Management Accounting Research 12: 437-464.

Naranjo-Gil, D., Hartmann F. (2006). How top management teams use management accounting systems to implement strategy. Journal of Management Accounting Research Eighteen: 21-53.

Njoya, J. (2002). Démocratisation, divergences ethniques et politisation de la pluralité au Cameroun. Revue Canadienne des Etudes Africaines 36 (2) : 239-280.

Noorderhaven, N. G., Tidjani, B. (2001). Culture, governance and economics performance: An explorative study with a special focus on Africa. Journal of Cross-Cultural Management 1 (1): 31-51.

Nunan, F., Satterthwaite, D. (2001). The influence of governance on the provision of urban environmental infrastructure and services for low-income groups. International Planning Studies 6 (4): 409-426.

Pallot, J., Newberry S. (2004). Freedom and Coercion? New Public Management incentives in New Zealand central government departments. Management Accounting Research 15: 247-266.

Pichault, F. (2007). HRM-Based Reforms in Public Organizations: Problems and Perspectives. Human Resource Management Journal 17 (3): 265–282.

Pfeffer, J., Salancik, G.R. (1978). The External Control of Organizations. New York: Harper and Row.

Quinn, R. E. (1988). Beyond rational management: Mastering the paradoxes and competing demands of high performance. 1er edition, San-Francisco: Jossey-Bass.

Quinn, R.E., Rohrbaugh, J. (1983). A spatial model of effectiveness criteria: towards a competing values approach to organizational analysis. *Management Sciences* 29 (3): 363-377.

Rashid, Z., Ibrahim, S. (2008). The effect of culture and religiosity on business ethics: A cross-cultural comparison. Journal of Business Ethics 82: 907-917.

Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective of management accounting practices. Management Accounting Research 5 (3/4): 301-321.

Scott, W. R. (1987). The adolescence of institutional theory. Administration Science Quarterly 32: 493-511.

Scott, W. R. (1995). Institutions and Organizations. London: Sage Publication.

Shields, M. D., Young, S. M. (1989). A behavioral model for implementing cost management systems. Journal of Cost Management 3 (4): 17-27.

Shields, M. D. (1995). An empirical analysis of firms' implementation experiences with Activity-Based Costing. Journal of Management Accounting Research 7: 148-166.

Steccolini, I., Anessi-Pessina, E. (2005). Evolutions and limits of NPM- inspired budgeting practices in italian local government. Public Budgeting & Finance Summer 2005.

ter Bogt, H. J. (2004). Politician in search of performance information?- Survey research on Dutch Aldermen's use of performance information. Financial Accountability & Management 20 (3): 221-252.

ter Bogt, H. J. (1999). Financial and economic management in autonomized dutch public organizations. Financial Accountability and Management 15 (3&4): 329-351.

ter Bogt, H. J. (2001). Politicians and output oriented performance evaluation in municipalities. European Accounting Research 10 (3): 621-643.

ter Bogt, H. J. (2003). Performance evaluation style in governmental organizations: How do professional managers facilitate politicians' work?. Management, Accounting Research 14 (4): 311-332.

ter Bogt, H. J. (2008). Recent and future management change in local government: Continuing focus on rationality and efficiency?. Financial Accountability and Management 24 (1): 31-57.

Togodo, A. A., Van Caillie, D. (2009). Outils de contrôle de gestion et performance des collectivités locales: Etat de la littérature. 30ème congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Strasbourg.

Walker, D. (1998). The new local government agenda: A response. Public Money and Management 18 (1): 4-5.

Weaver, G. R., Agle, B. R. (2002). Religiosity as an influence on ethical behavior in organizations: A symbolic interactionist perspective. Academy of Management Review 27: 77-97.

Wiebe, K.E, Fleck, J.R. (1980). Personality correlates of intrinsic, extrinsic, and non religious orientations. Journal of Psychology 105: 181-187.

Woods, M. (2009). A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham city council. Management Accounting Research 20: 69-81.

Yamamoto, K. (1999). Accounting system reform in Japanese local governments. Financial Accountability & Management 15 (3&4): 291-307.

Yang, Tzu-Han (2007). Social factor, transaction costs and industrial organization: A comparison between South Korea and Taiwan. International Sociology 22 (4): 435-461.