



HAL
open science

Caractérisation des formes de contrôle de gestion dans les collectivités locales : le cas des communes béninoises

Gérard Edjiato, David Carassus, Christophe Godowski

► To cite this version:

Gérard Edjiato, David Carassus, Christophe Godowski. Caractérisation des formes de contrôle de gestion dans les collectivités locales : le cas des communes béninoises. Finance Contrôle Stratégie, A paraître. hal-04344240

HAL Id: hal-04344240

<https://univ-pau.hal.science/hal-04344240>

Submitted on 14 Dec 2023

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.

Caractérisation des formes de contrôle de gestion dans les collectivités locales : le cas des communes béninoises

Characterization of forms of management control in Beninese local governments: the cas of Benin's municipalities

EDJIATO Gérard, GODOWSKI Christophe, CARASSUS David

Revue Finance, Contrôle et Stratégie

Résumé :

L'objectif de cette étude est de caractériser les formes de contrôle de gestion dans les collectivités locales béninoises et leur hiérarchie, se positionnant ainsi au cœur des réflexions sur les fortes demandes des organismes publics locaux en termes de besoins de contrôle (Meyssonnier, 2019). En s'appuyant sur le cadre de Malmi et Brown (2008), chacune des dimensions du *package* de contrôle de gestion a été opérationnalisée, permettant de considérer l'existence, l'importance et le degré d'utilisation des outils et mécanismes de contrôle de gestion. Les résultats mettent en évidence une configuration "*top-down*" des dimensions du *package* de contrôle de gestion. Ils génèrent ainsi de réelles implications managériales qui fournissent un cadre de réflexion sur le « *contrôle de gestion sur mesure* » (Alcouffe *et al.*, 2013), tant dans sa configuration que dans sa contribution à l'acte managérial dans le contexte africain (Livian, 2020).

Mots-clés : caractérisation, configuration, contrôle de gestion, communes

Abstract:

This study aims to characterize forms of management control in Beninese local authorities and their hierarchy, thus positioning itself at the heart of reflections on the strong demands of local public bodies in terms of control needs (Meyssonnier, 2019). Drawing on Malmi and Brown's (2008) framework, each of the dimensions of the management control package was operationalized, making it possible to consider the existence, importance and degree of use of management control tools and mechanisms. The results highlight a "*top-down*" configuration of the dimensions of the management control package. They thus generate real managerial implications that provide a framework for reflection on "*tailor-made management control*" (Alcouffe *et al.*, 2013), both in its configuration and in its contribution to the managerial act in the African context (Livian, 2020).

Key-words: characterization, configuration, management control, municipalities

Classification Encolit : *Accounting and Auditing*, M49

Introduction

La doctrine du *New Public Management* (NPM) a engendré au sein des organisations publiques, l'importation d'un important arsenal de contrôle souvent difficile à caractériser (Hood, 1991,1995 ; Osborne et Gaebler, 1992). Or, pour Pollitt (2007), le NPM connaît des applications diverses et variées selon les pays. Il s'agit également d'une vague de réformes qui s'est propagée dans de nombreux pays, y compris ceux en développement (Zampiccoli, 2009, 2011). Dans ce sens, Vigan (2017) et Vigan et Giauque (2018) précisent que l'alignement des pays du Sud sur cette dynamique du NPM est bien présente avec l'adoption des Programmes d'Ajustement Structurel (PAS), dont l'objectif était d'instaurer la culture de la performance, la transparence dans la gestion des affaires publiques et de favoriser des administrations publiques plus responsables, non seulement en interne mais aussi vis-à-vis des citoyens, clients et usagers du service public. En particulier, après l'échec du PAS, le Bénin, comme beaucoup d'autres pays africains, a opté pour la décentralisation à des fins de développement économique et social, sous le contrôle de l'Etat. Cela s'est traduit par l'introduction d'un contrôle par les résultats, par le recours à la culture de la performance, ou encore par la mise en place d'une Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF) béninoise, en cohérence avec les principes du NPM.

Dans ce contexte, il est intéressant de s'interroger, au sens d'Alcouffe *et al.* (2013), sur les conditions et les modalités d'adaptation du contrôle de gestion aux spécificités du contexte. Un tel questionnement rejoint également les préoccupations de Burlaud et Chatelain-Ponroy (2013), pour qui, la configuration des systèmes de contrôle de gestion doit répondre à leur contexte et aux enjeux de l'organisation étudiée afin de prendre en compte la dimension visible et invisible. Fort de ces préoccupations, le présent article s'inscrit alors dans cette perspective en dressant une caractérisation des formes de contrôle dans les collectivités locales béninoises et de leur hiérarchie. En effet, les études portant sur l'introduction du contrôle ou l'adoption d'outils de contrôle de gestion dans les organisations publiques montrent une forte hétérogénéité quant à l'appréhension et l'opérationnalisation de la variable contrôle de gestion (Malleret, 1993 ; Batac et Carassus, 2008 ; Loning *et al.*, 2013 ; 2009 ; Turc et Guénoun, 2009 ; Dupuis, 2011 ; Carassus *et al.*, 2017). Ce constat peut alors trouver une justification dans la grande diversité des cadres d'analyse du contrôle de gestion dont peuvent disposer les chercheurs en contrôle de gestion et dont chacun apporte un éclairage particulier. De plus, les cadres d'analyses ou modèles ne permettent pas forcément de prendre en compte le contexte des organisations étudiées. Malmi et Brown (2008) invitent d'ailleurs la communauté des chercheurs en contrôle de gestion à considérer l'existence probable de configurations particulières dans des contextes spécifiques.

L'objectif de cette étude est donc de caractériser les formes de contrôle dans les communes béninoises face à leurs spécificités (Alcouffe *et al.*, 2013) en prenant en compte l'ensemble des contrôles, tout en restant attentif aux dimensions cachées (Chatelain-Ponroy, 2010). Il s'agit également de considérer la somme des contrôles pouvant exister dans ce type d'organisation, sans les appréhender isolément et indépendamment des caractéristiques de l'organisation (Flamholtz, 1983 ; Macintosh et Daft, 1987). Pour ce faire, nous mobilisons le cadre d'analyse *control as package* de Malmi et Brown (2008), car il offre une appréhension plus large du contrôle de gestion (Grabner et Moers, 2013 ; Meysonnier, 2019). Ce cadre d'analyse « *as package* » couplé à la littérature portant sur l'étude des outils de contrôle de gestion constitue ainsi le point d'appui de la proposition d'un outil de caractérisation des configurations de contrôle et d'appréhension des pratiques sous-jacentes adapté au contexte d'études. Pour cela, nous mobilisons ensuite une étape de validation à partir du terrain des communes béninoises, dont le contexte est conforme au NPM et à ses principes. Cette étape de validation conduit ainsi à épurer l'outil de caractérisation de certains items en ayant

recours à une analyse factorielle. Il ressort un outil offrant un travail exploratoire, non seulement de caractérisation des configurations de contrôle dans les collectivités locales, mais aussi permettant de poser un ensemble de questions concernant le rattachement d'items à certaines dimensions du *package* de contrôle dans le contexte spécifique public local.

Par ce travail exploratoire, nous contribuons à répondre à la proposition de Malmi et Brown (2008) visant à étudier et considérer des configurations particulières au sein de contextes spécifiques. L'outil d'appréhension des configurations de contrôle a été conçu au regard des particularités des communes béninoises et interroge ainsi une hiérarchisation des différentes formes de contrôle, y compris les contrôles moins visibles dans le contexte d'organisation publique. Les implications managériales de cette étude sont de plusieurs ordres en fournissant un cadre de réflexion pour penser un « *contrôle de gestion sur mesure* » (Alcouffe *et al.*, 2013) tant dans sa configuration que dans son apport à l'acte managérial dans le contexte africain (Livian, 2020).

Pour répondre à cette problématique de caractérisation des configurations de contrôle de gestion dans le contexte public local, notre étude présente la structure suivante. La section 1 s'attache d'abord à contextualiser l'objet de la recherche en révélant la multiplicité des modèles d'analyse du contrôle et la pertinence de celui de Malmi et Brown (2008). La deuxième section présente l'outil construit pour caractériser les configurations de contrôle et en appréhender les pratiques, en justifiant des éléments le constituant issus de la littérature académique en contrôle de gestion. La troisième section est ensuite consacrée à la phase de validation de cet outil en présentant le terrain et sa pertinence pour effectuer le test et l'analyse factorielle sous-jacente. La quatrième section est utilisée pour présenter les résultats. Dans une cinquième section, une discussion est engagée autour des résultats obtenus caractérisant le contrôle de gestion dans les communes béninoises et les implications managériales. Enfin, la sixième section présente les limites et perspectives de la recherche.

1) La question de l'appréhension de la variable contrôle de gestion : constats et cadre conceptuel

L'appréhension du contrôle de gestion n'est pas évidente dans la période contemporaine. Meysonnier (2019) évoque ainsi une période où la demande sociale de contrôle de gestion est particulièrement importante, notamment dans des contextes constituant des champs d'application émergents (comme le secteur public) et dessinant de nouvelles frontières. En dépit d'une forte diversité de modèles d'analyse (Simons, 1995 ; Otley, 1999 ; Merchant et Van der Stede, 2012 ; Ferreira et Otley, 2009), la caractérisation des configurations de contrôle s'avère en effet complexe. Cependant, il s'avère important de se demander, au sens de Malmi et Brown (2008, p. 297), si des configurations particulières, larges ou étroites, existent nécessairement dans des contextes spécifiques. En effet, les études portant sur le contrôle de gestion mobilisent une grande diversité de modèles ou cadres d'analyse engendrant, par voie de conséquence, une forte hétérogénéité et une identification de différentes formes ou configurations de contrôle. Ces dernières sont orientées soit sur le résultat, soit sur les activités ou sur les individus. Sans chercher à revenir sur chacune d'elles, nous pouvons prendre pour exemple les travaux d'Otley (1999) conduisant à un cadre d'analyse en cinq questions centrales relatives : (i) aux stratégies, (ii) aux plans pour les atteindre, (iii) à l'établissement d'objectifs, (iv) à la présence de structures d'incitations et de récompenses et (v) à l'utilisation de boucle de rétroaction en matière d'informations. Ce modèle appliqué à trois systèmes de contrôle que sont la budgétisation, la valeur économique ajoutée et au tableau de bord prospectif permet ainsi d'identifier des éléments du système de contrôle qui sont développés et ceux qui sont négligés. Cependant, cette approche tend à

considérer les éléments isolément et néglige alors l'interdépendance entre les éléments composant les systèmes de contrôle de gestion.

Or, l'étude de Godener et Fornerino (2017) insiste sur le fait que l'élaboration du budget ne peut se faire indépendamment du reste du processus de contrôle au risque de conduire à des conclusions peu pertinentes. Cela constitue, selon ces mêmes auteurs, un argument substantiel pour considérer les systèmes de contrôle de gestion comme un ensemble de sous-processus indissociables. C'est précisément ce que Malmi et Brown (2008) cherchent à valoriser en proposant d'aborder le contrôle de gestion comme un *package* de systèmes de contrôle de gestion en interaction. Ce cadre d'analyse peut alors être considéré comme dans la continuité des travaux de Simons (1995) dans la mesure où la définition de *package* renvoie à un ensemble de systèmes de contrôle (« *as a system* ») identifiés par Simons (1995) en référence aux quatre leviers de contrôle. Ainsi, à l'instar des travaux de Carlsson-Well *et al.* (2016), nous mobilisons l'approche de Malmi et Brown (2008) dans la mesure où l'approche « *as a package* » permet de considérer la structure organisationnelle dans le champ d'analyse alors que l'approche « *as a system* » l'aborde de façon contingente. Cette prise en compte directe offre de ce fait la possibilité d'intégrer dans l'analyse du contrôle la complexité organisationnelle des collectivités locales et ses spécificités, mais aussi d'appréhender à la fois les aspects formels et informels, les caractéristiques visibles et invisibles du contrôle de gestion.

Le *package* de contrôle de gestion (PCG) de Malmi et Brown (2008) comporte cinq dimensions, hiérarchisées en trois niveaux. Le premier niveau (supérieur) considère le contrôle par la culture. Il est considéré comme le socle qui alimente les autres niveaux, permettant ainsi de soutenir le contrôle organisationnel. Le second niveau (intermédiaire) comprend le contrôle stratégique, le contrôle cybernétique et le contrôle par les récompenses et rémunérations. Selon les auteurs, ces trois systèmes sont étroitement liés. En effet, le premier système (contrôle stratégique) s'occupe de la planification, en se référant aux dimensions temporelles qui sont exécutées par le biais du second (système de contrôle cybernétique), pour sanctionner ou récompenser les managers en fonction des résultats obtenus ou des performances enregistrées. Enfin, le troisième niveau (bas) prend en compte le contrôle administratif. Ce dernier est opérationnalisé par la gouvernance, la structure organisationnelle, les politiques et les procédures. Selon Malmi et Brown (2008), pour permettre aux trois systèmes de contrôle identifiés au niveau intermédiaire d'être bien implémentés, les organisations doivent « *créer les structures dans lesquelles les contrôles de planification, cybernétique, et de récompense et de compensation sont exercés* » (p. 295). Le système de contrôle administratif permet ainsi aux autres contrôles de bien fonctionner. En d'autres termes, les systèmes de contrôles administratifs fournissent un cadre général pour le bon fonctionnement du cœur du système de contrôle. De manière plus générale, cette structuration s'appuie sur le modèle de la distinction entre la prise de décision et le contrôle, mais également sur des contrôles que les gestionnaires utilisent pour orienter le comportement des employés.

Contrôle par la culture						
Clans		Valeurs			Symboles	
Contrôles stratégiques		Contrôles cybernétiques				Récompenses et rémunérations
Planification à long terme	Plans d'action opérationnels	Budgets	Systèmes de mesures financiers	Systèmes de mesures non financiers	Systèmes de mesures hybrides	
Contrôles administratifs						
Gouvernance		Structure organisationnelle			Politiques et procédures	

Tableau 1: Les *packages* de contrôle de gestion, source : traduit de Malmi et Brown (2008, p. 291)

Sur le plan empirique, l'approche de Malmi et Brown (2008) a fait l'objet de plusieurs tentatives de validation empirique dans différentes organisations (Ferreira et Otley, 2009 ; Gourbier et Guenoun, 2018; Grabner et Moers, 2013). Les différents auteurs obtiennent alors des résultats divers. Ainsi, Sorsanen (2009) examine, dans une étude empirique, les dispositifs du *package* de contrôle de gestion et leurs influences sur la performance stratégique d'une entreprise finlandaise cotée en bourse. En utilisant le cadre de Malmi et Brown (2008), l'auteur étudie la performance des systèmes de contrôle de gestion en examinant la forme de contrôle qui permet à l'entreprise de mettre en œuvre sa stratégie. Il aboutit à plusieurs résultats, à savoir (1) le *package* s'appuie davantage sur des contrôles informels que sur des contrôles formels ; (2) alors que les contrôles culturels sont susceptibles d'être à la base d'autres éléments du *package*, les contrôles sur les récompenses et les rémunérations restent relativement séparés des autres éléments du *package*. De plus, il semble y avoir une corrélation entre la planification, les contrôles cybernétiques et administratifs. Berard (2013) mobilise le cadre de Malmi et Brown (2008) pour étudier la mise en place des pôles d'activités médicales dans un hôpital public français de taille moyenne. Dans ce sens, elle observe une faible convergence des différents systèmes de contrôle, tout en prêtant un grand intérêt au modèle de Malmi et Brown (2008) pour l'analyse des configurations de contrôle dans l'organisation. Hanzlick et Brühl (2013) étudient, quant à eux, comment les organisations allemandes configurent leurs systèmes de contrôle de gestion et guident la relation entre les dirigeants et subordonnés. S'appuyant sur une étude par questionnaires adressés à 87 personnes occupant des postes de direction, les auteurs découvrent alors que les entreprises consacrent plus d'efforts à la planification à court terme, ainsi qu'à la mesure et l'évaluation de la performance. Les dirigeants utilisent de ce fait la conception des systèmes de contrôle de gestion pour guider et diriger le comportement des employés. Enfin, Benoit (2016) combine le cadre d'analyse de Malmi et Brown (2008) à celui de Otley (1999) en analysant les interactions entre système de maîtrise de gestion/manager/utilisateurs dans le réseau de coopération et d'action culturelle française. Il observe globalement une souplesse dans l'utilisation des composantes de *package* en fonction de la mission impartie aux différents membres de l'organisation.

En définitive, et compte tenu de l'importance des dimensions du *package* de contrôle de gestion, le modèle de Malmi et Brown (2008) nécessite d'être opérationnalisé dans le contexte

étudié dans cet article. Cette démarche permettra de mettre en évidence les différentes dimensions du *package* afin d'identifier celles qui sont dominantes et de révéler les niveaux d'importance et d'utilisation de certains outils de contrôle de gestion dans un contexte où il existe des groupes d'acteurs aux logiques antagonistes. Cette approche nous conduit à proposer un outil pour une compréhension plus globale du contrôle de gestion dans un contexte public local.

2) Proposition d'un outil pour caractériser le contrôle de gestion dans le contexte public local

A l'instar de la proposition d'Alcouffe *et al.* (2013), mais aussi de la conclusion de Gerdin (2005) selon laquelle une combinaison spécifique des mécanismes de contrôle disponibles peut se faire dans un contexte particulier, la proposition de notre outil vise à prendre en compte les facteurs de contexte pour caractériser les configurations de contrôle de gestion dans les collectivités publiques locales. Pour cela, un questionnaire a été élaboré dans la perspective de pouvoir repérer le plus objectivement possible les différentes dimensions du cadre de Malmi et Brown (2008), mais aussi le degré de développement perçu de chaque dimension par les acteurs interrogés. A cette fin, les informations relatives aux dimensions sont organisées selon plusieurs catégories de composantes prédéfinies, selon le modèle conceptuel de notre étude. Nous présentons par la suite les cinq dimensions de ce modèle.

2.1) La caractérisation du contrôle administratif

Dans le modèle de Malmi et Brown (2008), trois indicateurs (gouvernance, structure organisationnelle, politiques et procédures) sont retenus pour caractériser le contrôle administratif. Les auteurs expliquent ces contrôles comme un système qui dirige le comportement des employés à travers l'organisation des individus dans leurs tâches et plus particulièrement la structuration de l'organisation, la surveillance des comportements, et la hiérarchie à laquelle les employés doivent rendre compte de leur comportement (à savoir la gouvernance). Cette hiérarchie implique le processus de spécification de la façon dont les tâches ou les comportements doivent être exécutés ou non (politiques et procédures). Par définition, la structure de gouvernance se rapporte à la structure et à la composition du conseil d'administration de l'entreprise, ainsi qu'à ses diverses équipes de gestion et de projets équipes de gestion / projet. La gouvernance comprend ainsi les lignes formelles d'autorité et de responsabilité (Abernethy et Chua, 1996), ainsi que les systèmes mis en place pour garantir que les représentants des différentes fonctions et unités organisationnelles se réunissent pour coordonner leurs activités. Dans sa définition, Pitseys (2010) montre que la gouvernance peut être perçue de façon très large, mais avec une prégnance du contrôle des représentations sociales des acteurs et un fort ancrage sur les structures et les procédures.

Dans le cadre de notre étude, nous considérons les deux premiers indicateurs (gouvernance, structure organisationnelle) comme l'existence d'une structure organisationnelle et d'un style de leadership au sein de la commune. Ce choix se justifie par le fait que la conception organisationnelle peut constituer un important dispositif de contrôle, car en utilisant un type de structure particulier, une organisation peut encourager certains types de contacts et de relations (Abernethy et Chua, 1996 ; Emmanuel *et al.*, 1990). Selon Malmi et Brown (2008), Flamholtz (1983) soutient que la structure organisationnelle est une forme de contrôle qui fonctionne par le biais de la spécialisation fonctionnelle, et contribue au contrôle. Le troisième indicateur, politiques et procédures, est lui illustratif d'un contrôle de type bureaucratique avec la spécification et le contrôle des actions au sens de Merchant et Van der Stede (2007) ou encore de Simons et Merchant (1987 ; 1998) pour qui la mise en place des règles et politiques

constituent une voie ultime de contrôle des actions des individus dans l'organisation. Cette approche bureaucratique permet finalement de spécifier les processus et les comportements au sein d'une organisation. Pour cela, le contrôle de gestion, la mise en place d'un service contrôle de gestion ou encore la présence d'un contrôleur de gestion est un aspect fondamental dans ce contexte. C'est pourquoi l'existence même d'un service de contrôle de gestion est retenu comme indicateur pour appréhender cette dimension « politiques et procédures ». Par ailleurs, dans les collectivités territoriales, ce contrôle administratif renvoie ainsi à la logique de contrôle interne qui s'apparente à la mise en place de processus destinés à donner en permanence aux élus et aux fonctionnaires, une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'organisation (Batac et Carassus, 2008). L'organisation de l'administration communale à travers sa structuration et le style de commandement mise en place au sein des communes devient alors déterminant à ce sujet. En soulignant que la structure est un déterminant du design du contrôle de gestion, Togodo Azon (2011) montre en particulier que les communes béninoises utilisent des structures, soient centralisées, décentralisées ou hybrides. Les items retenus dans ce cadre sont, par exemple « En quelle année le service de contrôle de gestion a été créé ? », « quel est le niveau de formation et la spécialité de celui qui est responsable du service du contrôle de gestion ? », « quel est l'effectif du personnel du service de contrôle de gestion ? », « à quelle direction/service est rattaché le service du contrôle de gestion ? », etc. Les modalités de réponses proposées aux répondants sont ouvertes ou fermées (uniformes). Pour les questions fermées, les échelles utilisées à cet effet sont (1) non, (2) je ne sais pas, (3) oui.

2.2) La caractérisation du contrôle cybernétique

S'appuyant sur Green et Welsh (1988), Malmi et Brown (2008) stipulent que le contrôle cybernétique présente cinq caractéristiques. Tout d'abord, il existe des mesures qui permettent de quantifier un phénomène, une activité ou une situation sous-jacente. Deuxièmement, il y a les normes de rendement ou les objectifs à atteindre. Troisièmement, il existe un processus de rétroaction qui permet de comparer les résultats des activités avec les prévisions. Cette analyse des écarts découlant de la rétroaction est le quatrième aspect des systèmes de contrôle cybernétiques. Enfin, il y a la capacité de modifier le comportement du système ou les activités sous-jacentes.

En outre, ce système de contrôle semble être celui qui a retenu la plus grande attention dans la communauté des chercheurs. Dans les collectivités territoriales, Meyssonier (1993) et Gibert (1995) montrent aussi la présence de l'utilisation de cette dimension du *package*. Plus récemment, Bollecker (2013), Boëtier et Rivière (2016) et Drevetton (2017) soulignent eux que les systèmes de contrôle de gestion de type cybernétique sont mis à l'épreuve dans les universités françaises, compte tenu des contraintes législatives et réglementaires les rendant obligatoires. Comme le montre Malmi et Brown (2008), les budgets, la comptabilité analytique (en tant que système de mesure financière), le tableau de bord intégrant des indicateurs financiers et non financiers (système de mesure hybride), les systèmes de planification et de suivi budgétaire (en tant que système de mesure financière) sont des composantes de cette dimension. Nous avons alors retenu dans le cadre de notre étude quatre indicateurs qui expliquent les différentes caractéristiques énoncées plus haut : (1) disponibilité et utilisation du budget (*inputs, outputs, outcomes*) dans les collectivités locales, (2) existence et utilisation du dispositif de calcul des coûts des services publics et du contrôle de la réalisation / existence et utilisation des logiciels de comptabilité et de gestion budgétaire, (3) disponibilité et utilisation et du Tableau de bord de suivi des activités, du tableau de bord budgétaire, de la production de rapport trimestriel/annuel de performance, (4) disponibilité et

utilisation des méthodes budgétaires traditionnelle formalisée (budget primitif, compte administratif, compte de gestion, collectif budgétaire).

2.3) La caractérisation du contrôle par les récompenses et les rémunérations

Le contrôle par les récompenses et les rémunérations tel que présenté par Malmi et Brown (2008) s'apparente à certaines pratiques de gestion des ressources humaines. Il s'agit des dispositifs de motivation et de rémunération mis en œuvre pour accroître l'effort des acteurs au sein de l'organisation. L'idée de Malmi et Brown (2008) est qu'il est possible de supposer que les récompenses et les rémunérations sont susceptibles de stimuler l'acteur à faire plus attention à la réalisation de ses tâches quotidiennes. De ce fait, il peut être mis en œuvre un système d'auto-contrôle de l'acteur permettant de stimuler la performance de l'organisation. Dans ce sens, Malleret (1993) soutient que les systèmes de rémunération sont susceptibles de stimuler la performance de l'entreprise. Inversement, Löning *et al.* (2008) montrent que dans de nombreuses entreprises les rémunérations dépendent aussi des résultats obtenus par l'entreprise. Ainsi, pour lier l'effort et la tâche des acteurs à la performance, Malmi et Brown (2008) pensent que ce type de contrôle peut avoir un impact de trois manières différentes : la direction de l'effort, c'est-à-dire les tâches sur lesquelles les individus se concentrent ; la durée de l'effort, c'est-à-dire le temps que les individus consacrent à la tâche ; et l'intensité de l'effort, c'est-à-dire la quantité d'attention que les individus consacrent à la tâche. C'est pourquoi, la motivation et l'amélioration des performances des individus et des groupes d'individus nécessitent des récompenses pour contrôler la direction de l'effort, la durée et l'intensité de l'effort. Pour appréhender cet aspect, nous avons en conséquence retenu les trois indicateurs suivants : (1) l'affectation des ressources aux communes en tenant compte des indicateurs de bonne gestion, (2) l'existence des outils et cadres permettant de rendre compte périodiquement des indicateurs de performance, (3) l'existence et l'importance des techniques de comparaison entre les acteurs/services.

2.4) La caractérisation du contrôle par la culture

Pour Malmi et Brown (2008), trois aspects contribuent à l'appréhension du contrôle par la culture. Il s'agit des contrôles fondés sur les valeurs, sur les symboles et, enfin, sur les clans. Les systèmes fondés sur les valeurs concernent alors des orientations que les cadres supérieurs veulent faire adopter à leurs subordonnés. Il s'agit aussi de contrôles subtils et considérés comme évoluant lentement et fournissant un cadre contextuel pour les autres contrôles (Malmi et Brown, 2008). Dans ce sens, Birnberg et Snodgrass (1988), Dent (1991) et Pratt et Beaulieu (1992) indiquent que les valeurs, les croyances et les normes sociales influencent alors le comportement des employés.

Dans le contexte spécifique des collectivités territoriales, Batac et Carassus (2008) montrent que ces organisations sont aussi marquées culturellement par la prévalence de contrôles bureaucratiques, caractérisés par des formalisations de procédures, hiérarchie des relations, importance des objectifs de légalité et conformité. Ces remarques renforcent les pratiques des collectivités locales béninoises, où les contrôles par la légalité et la hiérarchie, mis en place depuis la décentralisation, se sont fortement acculturés et finissent par devenir des points d'appui pour les autres contrôles. Par ailleurs, le contrôle politique, que Batac et Carassus (2008) présentent comme un cadre de mise en place d'une équipe polyvalente pour adapter les politiques publiques aux besoins des citoyens, renforce les prérogatives du contrôle clanique

exercé par les pairs (en l'occurrence les élus) pour orienter les décisions des gestionnaires (à savoir les maires et adjoints, à travers l'exécutif communal).

Dans le contexte plus précis du Bénin, une telle forme de contrôle a enfin le plein pouvoir de destituer les maires par un vote de défiance sur la base de l'article 53 du décret n° 2001-414 du 15 octobre 2001 fixant le cadre général du règlement intérieur des communes. Il précise qu'« *en cas de désaccord ou de crise de confiance entre le conseil communal et le maire, le conseil peut, par un vote de défiance à la majorité des 2/3 des conseillers, retirer sa confiance au maire* ». Cette disposition véhicule implicitement des valeurs à transférer à la gestion des administrations publiques locales. Elle symbolise également la culture de la performance et de la transparence que le contrôle des élus voudrait garantir par la recherche de la conformité des actes pris par l'exécutif local. Nous en déduisons que tous ces contrôles reposent sur des formes ritualisées et cérémonielles mises en œuvre à travers un clan. Selon Ouchi (1979), dans le mécanisme clanique, le contrôle formel est remplacé par une culture commune qui assure la convergence des intérêts individuels et corporatifs. Au regard de l'ensemble de ces développements, le contrôle par la culture peut alors être appréhendé par deux indicateurs : (1) l'importance du contrôle de légalité/régularité effectué par le comptable public, (2) l'importance du contrôle effectué par les citoyens, le conseil communal et l'obligation de reddition des comptes.

2.5) La caractérisation du contrôle stratégique

Le contrôle stratégique, tel que présenté par Malmi et Brown (2008), est relatif à la planification à court et à long terme. Pour ces auteurs, il s'agit des actions de planification, de fixation des objectifs, mais aussi des actions de court terme, avec généralement une période annuelle. Ce sont également des éléments de planification à long terme qui prennent appui sur les orientations stratégiques de l'organisation. En effet, les questions de planification occupent une place de choix dans les systèmes de contrôle de gestion des organisations. Ils constituent des contrôles de nature plus formelle au sens de Levant (2000). Ainsi, dans les collectivités locales, cette dimension de planification revêt une importance beaucoup plus grande pour garantir que tout ce qui est fait est prévu et correspond aux besoins réels des citoyens. Dans le contexte béninois, les plans de développements communaux (PDC) constituent, par exemple, de réels éléments de planification communale. L'importance des systèmes de planification dans la recherche de la performance devient alors nécessaire. Ce type de contrôle stratégique fait ainsi le lien avec le contrôle cybernétique dont les composants sont la déclinaison de la planification à travers les budgets et les systèmes de mesures. Dans ce sens, Poister et Streib (2005) examinent l'impact de l'introduction de la planification stratégique sur la performance des villes américaines. Dans le cadre de notre étude, nous appréhendons donc le contrôle stratégique à travers les indicateurs suivants : (1) le degré d'implication (des cadres et citoyens) dans le processus d'élaboration du plan de développement de votre commune, (2) la maîtrise (par les acteurs) des plans stratégiques, budgets et plans opérationnels / l'analyse des écarts, suivi des coûts et des marges, étude de tarification, (3) l'importance (selon les acteurs) des plans stratégiques, budgets et plans opérationnels.

<i>Les dimensions du package</i>	<i>Groupements des items</i>	<i>Nombre d'items initial soumis à l'analyse</i>
Contrôle cybernétique ¹	Nature des budgets	3
	Comptabilité analytique (système de mesure financière)	3
	Tableau de bord intégrant indicateurs financiers et non financiers (système de mesure hybride)	3
	Suivi de la planification budgétaire (système de mesure financière)	4
	<i>Total</i>	<i>13</i>
Récompenses et rémunérations	Allocation de ressources dans une optique de récompense	4
	Utilisation des techniques de reporting	9
	Utilisation des techniques de benchmarking	1
	<i>Total</i>	<i>14</i>
Contrôle stratégique (planification)	Degré d'accord sur le processus de planification budgétaire	5
	Degré de maîtrise du processus budgétaire	4
	Importance du processus budgétaire	4
	<i>Total</i>	<i>13</i>
Contrôle par la culture	Contrôle de légalité / Contrôle de régularité	6
	Contrôle citoyen et des élus	3
	<i>Total</i>	<i>9</i>
Contrôle administratif	Structure organisationnelle et style de commandement	7
	Existence d'un service contrôle de gestion	3
	<i>Total</i>	<i>10</i>

Tableau 2 : Les dimensions du *package* de contrôle de gestion et les groupements d'items associés², source : auteurs

A partir de ces éléments objectifs d'appréhension des dimensions de contrôle de gestion issus de la littérature et en lien avec le contexte des communes béninoises, nous avons élaboré un questionnaire reprenant les différents indicateurs et items associés dans la perspective d'appréhender les configurations de contrôle au sein des communes béninoises.

3) La démarche de validation de l'outil d'appréhension des configurations de contrôle

¹ Pour cette dimension, qui comprend 17 items, seuls ceux qui se situent sur les échelles de mesure à cinq points (soit 13 items) sont inclus dans l'analyse. Nous n'avons pas pris en compte les questions (4 items) qui vérifiaient la disponibilité ou l'absence de chaque indicateur.

² Voir tableaux détaillés par dimensions et items associés en annexe 1

Dans la perspective d'engager une démarche de validation de notre outil d'appréhension des configurations de contrôle présenté *supra*, une enquête auprès de communes béninoises a été menée. La présente section justifie alors tout d'abord la pertinence de ce choix de terrain pour engager une phase de validation de l'outil. Elle décrit ensuite les différentes phases mobilisées pour valider l'outil et parvenir à un travail d'épuration.

3.1) La pertinence du terrain des communes béninoises

Depuis l'indépendance de différents pays africains, plusieurs séries de réformes ont été engagées pour transformer les organisations publiques. Ces réformes avaient pour but de faire de ces organisations de véritables instruments de développement économique et social. C'est dans ce contexte que la décentralisation est apparue. Elle est alors proposée à la fois comme un levier pour rééquilibrer le développement des territoires et comme un moyen de moderniser l'administration publique. La traduction concrète de cette décentralisation nécessitait de ce fait une organisation, des moyens et des acteurs qui devaient se charger de sa mise en œuvre. Pour ce faire, les structures créées ont été dotées des moyens nécessaires à l'accomplissement de leurs missions. Ainsi, au Bénin, des organes de suivi de la gestion administrative et de contrôle de l'utilisation des ressources financières ont été créés. La mise en place de ces organes avait pour objectif de construire des territoires performants, afin de produire des services publics locaux adaptés aux attentes de la population. Ces mécanismes de contrôle ont été renforcés par la loi organique N°2013-14 du 27 septembre 2013 relative aux lois de finances (LOLF). Le titre VII de ce texte y précise par ailleurs le cadre de contrôle des finances publiques : « *Les opérations d'exécution du budget de l'État sont soumises à un triple contrôle administratif, juridictionnel et parlementaire. Le contrôle administratif est le contrôle interne de l'administration publique sur ses agents. Le contrôle juridictionnel est exercé par la juridiction financière. Le contrôle parlementaire est exercé par l'Assemblée Nationale. Le contrôle juridictionnel et le contrôle parlementaire sont externes à l'administration.* Le même texte précise par endroits que « *sur la base des objectifs généraux fixés par le ministre sectoriel, le responsable de programme détermine les objectifs spécifiques, affecte les moyens et contrôle les résultats des services chargés de la mise en œuvre du programme. Il s'assure du respect des dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion. Les modalités de mise en œuvre des contrôles budgétaires et comptables prévus par la présente loi ainsi que par le décret portant règlement général sur la comptabilité publique tiennent compte de la qualité et de l'efficacité du contrôle interne que du contrôle de gestion pour chaque programme* » (LOLF, 2013, p. 11).

Comme le montre cet extrait, les outils de gestion issus du secteur privé sont introduits dans le secteur public béninois en perspective de la recherche de l'efficacité et de l'efficience. Cette même LOLF, qui s'applique aux collectivités territoriales, est renforcée par la mise place des structures d'accompagnement, dans la mesure où les communes deviennent des maillons incontournables dans la chaîne de développement national. À cette fin, un important chantier est mis en œuvre, visant à renforcer et à coordonner les actions des acteurs locaux, et à les mobiliser autour d'objectifs de développement territorial. Ce chantier se structure autour de la mise en œuvre d'une Politique Nationale de Décentralisation et de Déconcentration (PONADEC), qui a pour vocation de moderniser l'administration publique locale.

L'ensemble de ces réformes met alors en évidence une décentralisation instaurée pour moderniser l'administration publique. Au cœur de cette décentralisation se trouvent les

communes, qui sont soumises à un véritable arsenal de contrôles complexes à appréhender. Cela a pour conséquence l'adoption des principes du *New Public Management* (NPM) et donc l'utilisation d'outils de contrôle, rendant pertinent la mobilisation de ce contexte dans notre étude. En dépit du fait que le NPM a entraîné la mobilisation de plusieurs formes de contrôles dans le contexte public béninois (Houngbo, 2018), en général, et des collectivités locales en particulier, très peu d'études, comme Togodo Azon (2011), ont étudié les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion dans ce contexte particulier. Cette étude révèle une disparité plus ou moins forte des systèmes de contrôle sans pour autant présenter les formes de contrôle les plus dominantes.

3.2) La procédure de validation de l'outil d'appréhension des configurations de contrôle

Pour parvenir à un outil permettant de saisir les configurations de contrôle dans les collectivités locales, une enquête par questionnaire a été administrée. Le questionnaire sous-jacent à la proposition de l'outil présenté *ci-avant* a fait l'objet d'un test préalable auprès d'un petit échantillon dans le but de l'adapter au mieux conformément aux recommandations d'Aktouf (1987) et dans la perspective de s'assurer que la manipulation des dimensions est efficace avant de se lancer dans un test à grande échelle (Gavard-Perret *et al.*, 2018, p. 180). Effectué au printemps 2019 auprès de 35 individus répartis sur 15 communes dans les départements de l'Ouémé, du Littoral et du Plateau, ce pré-test du questionnaire a été administré auprès de plusieurs acteurs (Godener et Fornerino, 2005), responsables communaux (maires, adjoints aux maires et autres cadres). Issu de ce pré-test, une version plus aboutie du questionnaire a ainsi pu être élaborée autour d'une structure en 7 sections parmi lesquelles une section spécifique était réservée à chaque dimension du *package* de contrôle de Malmi et Brown (2008).

De plus, la formulation des items et les échelles de réponses aux questions s'inspirent de plusieurs travaux conduits en contrôle de gestion comme Bollecker et Niglis (2009), Godener et Fornerino (2005, 2009, 2017), Jolibert et Jourdan (2006) ou encore Maurel (2007). Pour vérifier directement l'existence et l'utilisation de ces items, et indirectement de ces indicateurs au sein des communes, nous avons utilisé des échelles trichotomiques de 1 à 3 pour permettre à l'acteur interrogé de répondre par non (1), je ne sais pas (2), oui (3). Pour vérifier le degré d'utilisation, d'importance et de maîtrise des différents indicateurs, nous avons utilisé les échelles de Likert de 1 à 5 (cf. annexe n°1).

Ce questionnaire a été administré en prenant appui sur une technique d'échantillonnage par convenance en privilégiant les communes de plus de 50 000 habitants. Ce choix résultant de contraintes de temps et de ressources, le questionnaire a ainsi pu être administré au sein de cinq départements sur les douze que compte la République du Bénin. Nous avons ainsi pu accéder par ces départements à 24 communes sur les 77 à l'échelle du pays. Nous avons pris soin d'interroger au moins 6 acteurs par commune (à savoir les maires, adjoints au maire, secrétaires généraux, agents de service financier, comptables, contrôleur de gestion, auditeurs, ou planificateurs). De plus, le questionnaire a été administré de trois manières différentes. Certaines communes ont préféré une séance de travail explicative, avec des questionnaires remplis par la suite sur place. D'autres ont préféré qu'il soit administré de façon guidée en face à face et, enfin, d'autres l'ont rempli librement. Deux étudiants, techniciens des travaux statistiques, habitués aux travaux d'enquêtes de terrain, ont ainsi été mobilisés dans ce sens, après avoir échangé avec eux pendant une journée entière sur les objectifs de la collecte. Pour

les questionnaires administrés en face à face, le temps moyen passé est d'environ 30 minutes. Pour les autres, le temps de remplissage est laissé au choix et à la disponibilité du répondant.

La collecte des données a été réalisée en deux phases : la période de septembre à novembre 2019, dans un premier temps et du 20 janvier au 7 février 2020, dans un deuxième temps. Au total, nous avons collecté cent quarante-sept (147) questionnaires sur deux cent quarante (240) distribués, soit un taux de retour de 61,25%. Pour le profil « genre » des enquêtés, les hommes interrogés occupent 67,35% de l'effectif contre 32,65% pour les femmes. Pour la catégorie socio-professionnelle, les agents du service technique et de la planification sont prépondérants dans l'échantillonnage (respectivement 24% et 20%), suivis des agents des services des finances, comptable et secrétariat général (entre 17% et 18%). Le pourcentage des maires ayant participé à l'enquête reste en outre très faible (1%) (cf. annexe n° 2).

Pour appréhender chacun des indicateurs, des proxys sont mobilisés conformément à chacune des dimensions du *package* pour les communes étudiées. Il s'agit d'une variable composite, résultant d'une combinaison linéaire de plusieurs indicateurs, le plus souvent non pondérée (Vautier *et al.*, 2005; Vigan, 2017), via la somme des scores attribués aux réponses de chaque individu aux items ou bien la moyenne de ces scores. Dans notre cas, nous considérons la moyenne permettant de transformer une variable latente à plusieurs items en une variable observée. Finalement, les moyennes obtenues sur chaque commune, à partir des positionnements des acteurs sur les échelles de mesure de 1 à 5 ou de 1 à 3, permettent d'apprécier le degré d'utilisation, d'importance ou de l'intérêt des outils / dispositifs du contrôle de gestion en place (Boltecker et Niglis, 2009 ; Ducrocq *et al.*, 2012 ; Godener et Fornerino, 2017 ; Malleret, 1993 ; Maurel, 2007). Avec le critère de dépassement de la médiane, il est conclu que chaque système de contrôle de gestion est considéré comme développé dans la commune concernée. A titre illustratif, pour un proxy dont l'évaluation est située entre 1 et 5, un score moyen strictement supérieur à 3 signale que l'outil ou le dispositif est mobilisé. A contrario, un score inférieur à 3 et proche de 1 conduit à dire que ces éléments sont peu utilisés, peu maîtrisés ou peu importants. De plus, un score moyen proche de 1 explique que les acteurs n'ont pas connaissance de l'élément utilisé.

Pour traiter les données collectées en vue d'analyser leur fiabilité, nous avons mis en œuvre plusieurs tests. Pour ce faire, nous avons eu recours à la version 23 logiciel SPSS.

Premièrement, nous avons vérifié les conditions de base de l'analyse de la fiabilité (Hair, 1998; Roussel, 2005). Cette vérification porte sur l'adéquation entre le nombre d'items soumis à l'analyse et la taille de l'échantillon. L'analyse de fiabilité requiert par ailleurs de remplir une condition de taille de l'échantillon. Dans ce cas, Roussel (2005, p.255) recommande d'avoir un échantillon réunissant 5 à 10 fois d'individus (unité statistique) que d'items soumis à une analyse factorielle. Dans notre cas, nous avons cinq dimensions à soumettre à l'analyse. La première dimension « contrôle cybernétique » (C_CYBERN) dispose de treize (13) items. La deuxième dimension « récompenses et rémunérations » (C_MANAG) est expliquée par quatorze (14) items. La troisième dimension « contrôle stratégique » (C_STRAT) est expliquée par treize (13) items. La quatrième dimension « contrôle par la culture » (SURV_VERIF) dispose de neuf (9) items. Enfin, la cinquième dimension « contrôle administratif » (C_ADMIN) est expliquée par dix (10) items. Ainsi, en nous fondant sur l'échelle la plus importante comme le propose Roussel (2005), la taille de notre échantillon doit varier entre 5x14 et 10x14, soit entre 70 et 140 observations. Dans le

même sens, Hair *et al.* (1998) proposent d'avoir au moins dix (10) sujets par variable. En considérant donc toujours la variable ayant plus d'items, le critère de taille de l'échantillon à insérer dans l'analyse doit être de 10×14 soit 140. Or, ces différentes contraintes sont prises en compte dans la mesure où nous insérons dans nos analyses cent quarante-sept (147) observations.

Fort des résultats de fiabilité précédents, nous avons alors pu engager en second lieu l'analyse de la vraisemblance des items en nous assurant que les items retenus pour appréhender une dimension reflètent effectivement le même construit. Pour cela, nous nous sommes inspirés des travaux de Vigan (2017), eux-mêmes fondés sur ceux d'Evrard *et al.* (1993). Cela consiste à accepter qu'un ensemble d'items appréhende le même construit lorsque le coefficient alpha de Cronbach est supérieur à 0,6. Dans le but d'établir les qualités d'appréhension des dimensions en termes de fiabilité (cohérence interne) et de validité du construit, la purification de l'instrument d'appréhension est en effet nécessaire (Roussel, 2005, p. 256). Selon lui, la purification consiste alors à condenser les échelles du questionnaire par élimination des items qui réduisent les qualités métriques. C'est une démarche par itération qui consiste à soumettre des items à une analyse et à retirer successivement ceux qui nuisent à la qualité globale. Pour y parvenir, nous avons eu recours au test d'alpha de Cronbach qui permet de retenir les items contribuant à un niveau de fiabilité satisfaisant (Roussel, 2005, p.256). Selon Vigan (2017), ce test demeure le plus utilisé pour tester la fiabilité. L'auteur nous apprend à ce propos que selon Evrard *et al.* (1993) le niveau d'acceptation pour une étude exploratoire est de 0,6, seuil retenu dans le cadre de cette recherche. Le tableau suivant présente au final les résultats obtenus du test d'alpha de Cronbach.

<i>Les dimensions du package</i>	<i>Groupements des items</i>	<i>Nombre d'items initial</i>	<i>Alpha de Cronbach initial</i>	<i>Nombre d'items isolés</i>	<i>Alpha de Cronbach final</i>	<i>Nombre d'items final</i>
Contrôles cybernétiques	Nature des budgets	3	0,466	2	0,742	1
	Comptabilité analytique (système de mesure financière)	3		1		2
	Tableau de bord intégrant indicateurs financiers et non financiers	3		1		2
	Suivi de la planification budgétaire (système de mesure financière)	4		2		2
	<i>Total</i>	<i>13</i>		<i>6</i>		<i>7</i>
Récompenses et rémunérations	Allocation de ressources dans une optique de récompense	4	0,14	1	0,641	3
	Utilisation des techniques de reporting	9		9		0
	Utilisation des technique de benchmarking	1		1		0
	<i>Total</i>	<i>14</i>		<i>11</i>		<i>3</i>
Contrôles stratégiques (planification)	Degré d'accord sur le processus de planification budgétaire	5	0,656	0	0,713	5
	Degré de maîtrise du processus budgétaire	4		4		0
	Importance du processus budgétaire	4		0		4
	<i>Total</i>	<i>13</i>		<i>4</i>		<i>9</i>
Contrôle par la culture	Contrôle de légalité / Contrôle de régularité	6	0,702	0	0,702	0
	Contrôle citoyen et des élus	3		0		3
	<i>Total</i>	<i>9</i>		<i>0</i>		<i>9</i>
Contrôles administratifs	Structure organisationnelle et style de commandement	7	0,450	3	0,886	4
	Existence service contrôle de	3		2		1
	<i>Total</i>	<i>10</i>		<i>5</i>		<i>5</i>

Tableau 3 : Indices de consistance interne des caractéristiques du *package* de contrôle de gestion, source : auteurs

Ce travail de validation de l'outil d'appréhension des configurations de contrôle dans les communes béninoises a permis après épuration de caractériser les configurations en place tout en identifiant le poids de chaque dimension dans le *package* que nous présentons dans la section suivante.

4) Une configuration « top-down » des dimensions du *package* de contrôle de gestion dans les communes béninoises

Cette section livre les résultats du travail de configuration pour chacun des niveaux identifiés par Malmi et Brown (2008).

4.1) La primauté du contrôle culturel par rapport aux autres contrôles

Le travail de configuration permet de constater qu'au sein des communes béninoises le contrôle par la culture est un contrôle dominant dans la mesure où la dimension obtient la moyenne la plus élevée que les autres dimensions du *package* de contrôle de gestion. Cette moyenne est à 4.04 et est associée à un alpha de Cronbach important. A l'instar du modèle de Malmi et Brown (2008), le contrôle par la culture peut être considéré comme un socle alimentant les autres niveaux et soutenant ainsi le contrôle organisationnel. Une étude approfondie de la dimension au niveau des items renvoie à 9 items présentant un alpha de Cronbach de 0.702 et un test de Kaiser, Meyer et Olkin (KMO) d'une valeur de 0.708. Aucun travail d'épuration n'a donc été réalisé sur cette dimension. Parmi les 9 items (voir la dénomination de ces items dans le tableau n° 12, annexe 1), quatre d'entre eux, à savoir I74 « obligation de communication ascendante sur la trésorerie à la tutelle », I79 « le contrôle exercé par les citoyens est important pour orienter les décisions dans votre commune », I80 « le contrôle des élus (conseil communal) est important pour orienter vos décisions » et I81 « les séances de réédition de compte sont importantes pour votre commune » présentent une moyenne supérieure à la moyenne de la variable et peuvent donc être considérés comme les éléments les plus développés dans les communes béninoises.

<i>Dimension</i>	<i>Groupements d'items</i>	<i>Items*</i>	<i>Moyenne</i>	<i>Ecart type</i>	<i>N**</i>
Contrôle par la culture (alpha de Cronbach 0,702)	Degré d'accord des acteurs sur les contrôles de régularité et de légalité	I73	3,819	,7724	144
		I74	4,076	,7580	144
		I75	3,826	,7785	144
		I76	3,958	,8435	144
		I77	3,792	,9452	144
		I78	4,000	,8446	144
	Degré d'accord des acteurs sur les contrôles des élus et des citoyens	I79	4,285	,7062	144
		I80	4,333	,5155	144
		I81	4,451	,5526	144
Total		9	4,04	0,30	

* Echelles de mesure : Pas du tout d'accord (1) / plutôt pas désaccord (2) / Ni l'un, ni l'autre (3) / Plutôt d'accord (4) / Tout à fait d'accord total (5).

**98% des observations ont contribué à la mesure.

Tableau 4 : Structure, cohérence et fiabilité du contrôle par la culture, source : auteurs

Avec des moyennes inférieures à la dimension contrôle de la culture, nous retrouvons également dans les communes béninoises des configurations de contrôle faisant appel aux trois contrôles de niveau intermédiaire décrit par Malmi et Brown (2008). Ces trois contrôles, représentant le noyau du *package*, ont des scores très proches l'un de l'autre, mais inférieurs au contrôle par la culture.

4.2) Des contrôles de nature stratégique, cybernétique puis les récompenses et rémunérations moins développés que le contrôle par la culture

Tout d'abord, la dimension contrôle stratégique présente, elle, un score moyen de 3.93 attestant d'un niveau de développement significatif. Le travail d'épuration a conduit à ne retenir que 9 des 13 items permettant d'appréhender la dimension et de passer d'un niveau de fiabilité de 0,656 à 0,713 (alpha de Cronbach). Pour cette dimension du *package*, le test de Kaiser, Meyer et Olkin (KMO) donne une valeur de 0,640 (avec une sphéricité Bartlett = 306,182 ; $p = 0.000$). L'examen des items conduit alors à constater l'importance de 4 items (I62 « le plan de développement de la commune fournit-il des informations nécessaires à la réflexion stratégique ? », I65 « élaboration des prévisions : Budget, plan stratégiques et opérationnels », I66 « suivi et le pilotage : élaboration des tableaux de bord, *reporting*, contrôle budgétaire » et I67 « analyse : suivi des coûts et des marges, étude de tarification ») qui présentent des moyennes supérieures à la moyenne globale de la dimension. Par ailleurs, les items I60, I63 et I64 appréhendant respectivement si « Êtes-vous d'accord sur votre degré d'implication dans le processus d'élaboration du plan de développement de la commune ? » ; « le contrôle de gestion assiste-t-il les dirigeants et cadres dans le cadre de leur gestion au quotidien ? », et « les plans stratégiques déclinés en court terme sont-ils du ressort de service de contrôle de gestion ? » présentent des scores moyens légèrement en dessous du score global moyen de la dimension sans descendre en deçà de la médiane. Ces résultats attestent d'une présence et d'un degré de maîtrise intéressant de ce contrôle, avec des scores moyens des items retenus qui varient entre 3,600 et 4,386, pour I62 « le plan de développement de la commune fournit-il des informations nécessaires à la réflexion stratégique ? », I65 « élaboration des prévisions : budget, plan stratégiques et opérationnels », I66 « maîtrise du suivi et le pilotage : élaboration des tableaux de bord, *reporting*, contrôle budgétaire » et pour I67 « maîtrise du suivi des coûts et des marges, étude de tarification ».

<i>Dimension</i>	<i>Groupements d'items</i>	<i>Items*</i>	<i>Moyenne</i>	<i>Ecart type</i>	<i>N**</i>
Contrôle stratégique (alpha de Cronbach 0,713)	Degré d'accord de l'implication des acteurs dans le processus d'élaboration des PDC	I60	3,600	,0097	145
		I61	3,607	,0158	145
		I62	4,317	,8716	145
		I63	3,607	,8523	145
		I64	3,738	,7908	145
	Degré d'importance de l'implication dans le processus d'implication pour l'élaboration des PDC	I65	4,386	,6581	145
		I66	4,290	,6762	145
		I67	4,166	,6125	145
		I68	3,945	,7798	145
Total		9	3,93	0,34	

*Echelles de mesure : Pas du tout d'accord (1) / plutôt pas désaccord (2) / Ni l'un, ni l'autre (3) / Plutôt d'accord (4) / Tout à fait d'accord total (5) ; Pas du tout maîtrisé (1) / Plutôt pas maîtrisé (2) / neutre (3) / Plutôt maîtrisé (4) / Tout à fait maîtrisé (5) ; Pas du tout important (1) / Plutôt pas important (2) / neutre (3) / Plutôt important (4) / Tout à fait important (5).

**98,6 % des observations ont contribué à la mesure.

Tableau 5 : Structure, cohérence et fiabilité du contrôle stratégique, source : auteurs

Ensuite, la dimension contrôle cybernétique est présente dans les communes béninoises et globalement maîtrisée avec une moyenne de 3.80. Pour cette dimension contrôle cybernétique (C_CYBERN), nous avons soumis 13 des dix-sept (17) items au test de fiabilité, après avoir retiré 4 items (22 ; 26 ; 31 et 35). A ce stade du test de fiabilité, nous avons retiré

successivement 10 items (23 ; 25 ; 29 ; 30 ; 32 et 37). Cette dernière opération permet alors de faire passer le niveau de fiabilité de 0,466 à 0,742 (alpha de Cronbach). Nous avons ainsi obtenu un score moyen de 3.80 avec un écart-type de 0.44. Le test de Kaiser, Meyer et Olkin (KMO) donne une valeur de 0.713 et celui de sphéricité Bartlett Bartlett donne une valeur de 253.406 ($p = 0.000$).

<i>Dimension</i>	<i>Groupements d'items</i>	<i>Items*</i>	<i>Moyenne</i>	<i>Ecart type</i>	<i>N**</i>
Contrôle cybernétique (alpha de Cronbach 0,742)	Degré d'utilisation des budgets d'inputs, outputs et d'outcomes.	I24	4,077	,9607	142
	Degré d'utilisation Planification et suivi budgétaires.	I27	3,965	,8201	142
		I28	4,169	,7807	142
	Degré d'utilisation d'une comptabilité spécifique et ses outils.	I33	3,254	,9996	142
		I34	3,472	,2010	142
	Degré d'utilisation des outils de communication des résultats chiffrés ou de suivi d'avancement.	I36	4,127	,8153	142
		I38	3,965	,0942	142
Total		7	3,80	0,44	

*Echelles de mesure : Pas du tout utilisé (1) / Plutôt pas utilisé (2) /je ne sais pas (3) Plutôt utilisé (4) /Tout à fait utilisé (5).

**96,6% des observation ont contribué à la mesure.

Tableau 6 : Structure, cohérence et fiabilité du contrôle cybernétique, source : auteurs

En examinant les résultats obtenus après épuration, 5 items présentent des moyennes supérieures au score moyen obtenu au niveau de cette dimension. Il s'agit des items I24 « utilisation du budget des *inputs, outputs et outcomes* », I27 « méthode budgétaire traditionnelle formalisée (budget primitif, compte administratif, compte de gestion, collectif budgétaire) », I28 « Système de veille et d'information (dispositif d'information et de communication nécessaire au pilotage de la commune) », I36 « utilisation du tableau de bord de suivi des activités » et I38 « la production de rapport trimestriel/annuel de performance ». Les items I33 « utilisation d'un logiciel de comptabilité analytique » et de l'item I34 « utilisation d'un logiciel budgétaire » présentent des scores variants entre 3 et 4. Le rapprochement de ces résultats avec l'étude documentaire nous a permis de comprendre qu'il s'agit bien du logiciel de gestion budgétaire et comptable des communes (GBCO) qui, selon les guides d'utilisation consultés, comporte plusieurs modules dans ses fonctionnalités de gestion des opérations courantes de la commune. Lors des enquêtes et selon les informations recueillies auprès des services financiers des communes, il a été possible d'estimer les coûts des services dans les secteurs de l'éducation, de l'eau et de l'assainissement. Peut être cité, par exemple, dans le secteur de l'approvisionnement en eau potable, le logiciel mis à la disposition des communes par la Direction Générale de l'Eau (DG-Eau) en collaboration avec la GIZ (*Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit*) pour calculer le prix de revient de l'eau.

Enfin, la dimension récompenses et rémunérations présente un score moyen de 3.61 légèrement inférieur aux deux autres contrôles de niveau intermédiaire attestant d'une

présence, mais d'une maîtrise relative. Les quatorze (14) items retenus pour appréhender les rémunérations et les récompenses (C_MANAG) ne sont pas convergents à la mesure d'un seul élément. En effet, l'indice de consistance interne (alpha de Cronbach) est très faible (0.144). Onze items qui semblent nuire à la consistance interne ont été isolés. Ces retraits successifs améliorent le niveau de fiabilité à 0.641 (alpha de Cronbach). Le test de Kaiser, Meyer et Olkin (KMO) donne une valeur est de 0,641 et celui de sphéricité Bartlett Bartlett donne une valeur de 47.464 ($p = 0.000$).

<i>Dimension</i>	<i>Groupe ment d'items</i>	<i>Items*</i>	<i>Moyenne</i>	<i>Ecart type</i>	<i>N**</i>
Récompenses et compensations (alpha de Cronbach 0,641)	Utilisation des techniques d'allocation de ressources dans une optique de récompense	I53_	3,942	,8640	137
		I54_	3,949	,8855	137
		I55_	3,818	,8421	137
Total		3	3,61	0,91	

*Echelles de mesure : Pas du tout utilisé (1) / Plutôt pas utilisé (2) /je ne sais pas (3) Plutôt utilisé (4) /Tout à fait utilisé (5).

**93,2% des observations ont contribué à la mesure.

Tableau 7 : Structure, cohérence et fiabilité de la rémunération et les récompenses, source : auteurs

Les items conservés présentent des scores moyens qui oscillent entre 3.818 et 3.942. Les systèmes d'allocation des ressources I53 « l'allocation budgétaire sur la base des indicateurs de coût par type de prestation », I54 « logique d'économie sur les politiques publiques les moins stratégiques », et I55 « allocation des moyens supplémentaires aux services/directions qui auraient atteint des objectifs mesurables » sont ainsi relativement utilisées dans les collectivités locales béninoises. Au regard des résultats obtenus, nous pouvons alors conclure d'une bonne utilisation des systèmes de récompenses et rémunérations par les acteurs dans les communes.

4.3) Un contrôle administratif moins prégnant dans les éléments du *package* de contrôle de gestion

Le troisième niveau du *package* de contrôle de gestion est constitué du contrôle administratif dont le score moyen de 1.24 est très faible comparativement aux autres contrôles. Les items retenus pour appréhender le contrôle administratif (C_ADMIN) présente initialement un coefficient alpha de Cronbach de 0.450 imposant un travail d'épuration. Après retraits successifs des items qui nuisent à la consistance interne le coefficient s'établit à 0.886. Les items isolés sont au nombre de 5 (à savoir 20 ;17 ;14 ; 11B ;11C. Ce résultat est également remarquable avec le test de Kaiser, Meyer et Olkin (KMO) qui donne une valeur 0.716 avec le test de sphéricité de Bartlett (Bartlett = 617.367 ; $p = 0.000$).

<i>Dimension</i>	<i>Groupement d'items</i>	<i>Items*</i>	<i>Moyenne</i>	<i>Ecart type</i>	<i>N**</i>
Contrôle administratif (alpha de Cronbach 0,886)	Structure organisationnelle de la commune et existence d'un service contrôle de gestion	I11A	1,970	,1714	133
		I12A	1,015	,1734	133
		I12B	1,015	,1734	133
		I13	1,015	,1734	133
		I15	1,015	,1734	133
Total		5	1,24	,08	

*« 1=Non », « 2=Je ne sais pas » et « 3=Oui ».

**90,5% des observations ont contribué à la mesure.

Tableau 8 : Structure, cohérence et fiabilité du contrôle administratif, source : auteurs

Un examen plus approfondi du résultat global obtenu par les items associés à cette dimension du *package* de contrôle de gestion révèle que tous les acteurs ignorent comment leurs communes sont structurées. Il semble même parfois que les acteurs ne veulent se concentrer que sur leurs tâches sans tenir compte de ce qui se passe dans les autres services. Par exemple, les items sont formulés de la manière suivante : I11A « vous ne recevez d'ordres que de votre supérieur hiérarchique dans l'exécution de votre activité », I11B « vous recevez des ordres de plusieurs personnes à la fois dans le cadre d'exécution de vos tâches », I11C « vous ne recevez des ordres de personnes dans le cadre d'exécution de vos tâches », I12A « votre mairie est structurée par fonction classique (RH, finances, Technique, Etat Civil, etc.) », I13 « la mairie est structurée par fonction et par projet », I14 « votre commune dispose des orientations stratégiques », etc.

Les résultats des tris à plat effectués permettent de mieux expliquer les composantes du contrôle administratif. Ces résultats montrent en effet que les acteurs n'ont pas connaissance du processus de commandement. Ainsi, pour tous les items mesurant les modes de commandement, l'absence de connaissance de ces systèmes s'établit à plus de 75% des réponses. Cependant, la structuration de la mairie, par fonction classique ou par projet, est très bien connue des acteurs avec un taux de réponses « oui » supérieur à 90%. Par ailleurs, si 91,8% déclarent disposer d'un service contrôle de gestion avec 100% des postes de contrôleur de gestion pourvus, les manuels de procédures spécifiques au contrôle ne sont pas disponibles dans la majorité des cas. Ce résultat souligne une faiblesse dans la configuration des contrôles au niveau du contrôle administratif, alors même que ce dernier est un élément important pour le bon fonctionnement des autres niveaux de contrôle, notamment les contrôles de niveau intermédiaire.

Globalement, les résultats permettent de montrer la primauté du contrôle par la culture sur les autres contrôles de nature plus stratégique, cybernétique, rémunérations et récompenses puis administratif. Même s'ils sont discutés par la suite, ces résultats semblent conformes à la hiérarchisation des systèmes de contrôle proposé par Malmi et Brown (2008), même si la

relative faiblesse dans la maîtrise du contrôle administratif pose la question de l'efficacité des configurations de contrôle dans les communes béninoises.

5) Discussion et implications managériales

Les indices construits pour appréhender l'existence, le degré d'utilisation, d'importance des outils et des dispositifs de contrôle de gestion sont globalement satisfaisants. Ils nous conduisent à une discussion des résultats articulés autour de trois axes pour confronter nos résultats à la littérature afin d'en déduire les implications managériales. Le premier axe discute des contrôles des élus et citoyens, fortement acculturés, symboles des contrôles claniques et des valeurs. Le deuxième axe aborde lui les contrôles stratégique, cybernétique et managérial, au cœur des configurations de contrôles. Le troisième axe présente enfin le contrôle administratif comme une incarnation illusoire du NPM dans les communes béninoises. Enfin, nous déduisons les implications managériales pour les organisations étudiées.

5.1. Des contrôles des élus et des citoyens, fortement acculturés, symboles des contrôles claniques et des valeurs

Les résultats obtenus sur le degré d'utilisation des outils de contrôle par la culture (valeurs, symboles et clans) témoignent que les acteurs partagent ces normes, font confiance à ces pratiques et se reconnaissent en elles (Merchant et Van der Stede, 2012). Ce constat corrobore les positions de Flamholtz (1983) puis Flamholtz *et al.* (1985) pour qui, il existe, au sein des organisations, des normes et des pratiques acceptées par des groupes d'acteurs afin d'influencer leur comportement. Ces résultats renforcent également la position de Simons (1995) qui estime que le contrôle par les valeurs peut être exercé par l'orientation que la hiérarchie fait souvent adopter à ses subordonnés. Enfin, ces résultats corroborent les travaux d'Ouchi (1979) qui soulignent que le contrôle culturel sert de point d'appui aux autres contrôles. Toutefois, ils nuancent la position de Batac et Carassus (2008) qui illustrent ces types de contrôle en les considérant différemment. Dans leur cas, il s'agit en effet d'analyser ces contrôles à travers la relation entre le contrôle de gestion, contrôle interne et contrôle externe. S'il est tout à fait possible d'avoir des interrogations sur les items utilisés pour caractériser cette dimension du *package* de contrôle de gestion, au final, dans le contexte des communes, cette appréhension du système de contrôle par la culture nous a semblé très délicate, et finalement complexe. Cette complexité à appréhender cette dimension se justifie aussi par le fait qu'il s'agit de contrôles subtils, considérés comme évoluant lentement et fournissant un cadre contextuel pour les autres contrôles (Malmi et Brown, 2008). En réalité, les contrôles par la légalité et la tutelle sont ceux en place depuis la mise en œuvre de la décentralisation, qui sont se sont acculturés, et qui finissent par devenir des points d'appui pour les autres contrôles. Le contrôle exercé par les élus est ainsi une forme de contrôle clanique exercé par les pairs pour orienter les décisions des gestionnaires (maires et adjoints au maire - l'exécutif communal). Cette forme de contrôle a finalement le plein pouvoir de destituer les maires par un vote de défiance. Elle est alors implicitement porteuse de valeurs à transférer comme mode de gestion des administrations publiques locales. A ce titre, il est aussi le symbole de la culture de la performance et de la transparence que le contrôle de tutelle voudrait garantir par la recherche de la conformité des actes pris par l'exécutif local dans l'esprit de la décentralisation. Le contrôle des citoyens est également orienté dans ce sens. Tous ces contrôles reposent ainsi sur des formes ritualisées et cérémonielles mises en

œuvre à travers un clan. Les items retenus pour appréhender le contrôle culturel, rejoignent également les réflexions d'Ouchi (1979), pour qui, dans le mécanisme clanique, le contrôle formel est remplacé par une culture commune qui assure la convergence des intérêts individuels et corporatifs. Ce résultat s'apparente donc, comme le montre Ouchi (1979), à un consensus autour des outils, vecteurs d'un mouvement de socialisation par un groupe d'individus qui peuvent travailler dans plusieurs organisations, mais qui partagent les mêmes valeurs. Selon lui, lorsque le processus ne concerne qu'une organisation unique, il est préférable de parler de clan. Cette recherche renforce ainsi, dans un contexte où la connaissance des pratiques de contrôle de gestion est très limitée, un contrôle, symbole de la coopération des individus (ou unités) qui composent les organisations et partagent des objectifs partiellement congruents qui est mis en avant au sens d'Ouchi (1979).

5.2. Des contrôles stratégique, cybernétique puis les rémunérations et les récompenses se situant au niveau intermédiaire

Concernant ces dimensions, nos résultats sont comparables à ceux qui ont montré, dans le contexte français, l'existence et le développement d'outils de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales (Malleret, 1993 ; Turc et Guénoun, 2009 ; Dupuis, 2011 ; Carassus *et al.*, 2017). Ces résultats soulignent ainsi la prégnance des outils de contrôle de gestion et leurs fortes sollicitations, transposés du secteur privé dans les collectivités locales sous l'emprise du NPM. Dans le contexte africain et notamment du Bénin, notre travail confirme et prolonge aussi une étude empirique sur le développement des systèmes de contrôle de gestion (Togodo Azon, 2011). Ce dernier détecte en effet une disparité plus ou moins forte des systèmes de contrôle en mettant en évidence le fait que les communes bénéficiaires de financements étatiques spécifiques disposent des systèmes de contrôle de gestion bien plus développés que les autres. Dans une moindre mesure, nos travaux se rapprochent également de ceux de Wade (2003), Meyssonier et Bampoky (2012) qui analysent le contrôle de gestion dans le contexte africain. Ces derniers ont ainsi découvert un faible développement des systèmes de contrôle de gestion fortement axés sur les contrôles juridiques et procéduraux au sens du contrôle bureaucratique. Cependant, pour ce qui nous concerne, nous n'avons pas pu identifier cette disparité au vu de l'homogénéité des résultats obtenus.

De manière plus précise, sur l'intérêt de l'utilisation du *package* de contrôle de gestion, notre travail complète aussi différentes recherches précédentes (Sorsanen, 2009 ; Berard, 2013 ; Hanzlick et Brühl, 2013 ; Benoît, 2016 ; Carlsson-Wall *et al.*, 2016). Bien que ces terrains d'expérimentation ne soient pas les mêmes que les nôtres, notre travail confirme alors, comme Berard (2013), que cette approche présente un grand intérêt pour l'analyse de la configuration des systèmes de contrôle de gestion dans le contexte public. De plus, notre étude confirme la possibilité de tester cette approche dans un autre contexte public, que sont les collectivités locales. Par ailleurs, notre travail opérationnalise et teste, pour la première fois, les cinq dimensions du *package* dans le contexte public local béninois.

Pour résumer, concernant le développement des aspects stratégiques, cybernétiques et managériaux, la présente étude est donc similaire en termes de résultats à celles de Gibert (1980, 1995) et Meyssonier (1993) dans le contexte français, mais avec une petite nuance dans les résultats obtenus. En effet, alors que ces derniers constatent une faible émergence des systèmes de contrôle cybernétique dans les collectivités locales, les scores obtenus dans notre étude nous permettent d'affirmer un développement plutôt modéré. Il en va de même pour les

récompenses et rémunérations. En effet, cette coexistence de trois dimensions du contrôle avec des scores de développement similaires, toutefois moins important que le contrôle par la culture (symboles, valeurs et clans), est la preuve de la présence d'un contrôle par les résultats, moins présent dans les communes qu'on aurait pu le penser. En effet, au regard du discours et de l'enthousiasme entourant le mouvement du NPM, ces types de contrôle auraient pu être prépondérants.

5.3. Le contrôle administratif, incarnation illusoire du NPM dans les communes béninoises

Enfin, le troisième niveau de la typologie de Malmi et Brown (2008) concerne le contrôle administratif, en s'intéressant aux systèmes de gouvernance, aux politiques et aux procédures. Au regard de nos résultats, ce type de contrôle apparaît être celui le moins développé dans notre étude. Il apparaît ainsi constitué l'expression d'un choix d'abandon d'un système de contrôle de type interne illustré par Batac et Carassus (2008), qui s'exerce sur les communes sous forme d'un type de contrôle destiné à maîtriser les activités, l'efficacité des opérations et l'utilisation efficiente des ressources. Ces résultats soulignent alors une déconnexion entre les attentes des parties prenantes des organisations et l'usage des outils de contrôle de gestion, où la réponse aux problèmes rencontrés ne peut pas découler de la simple application mécanique d'outils de contrôle de gestion importés et imposés sans aucune adaptation au contexte institutionnel et normatif (Pigé, 2020).

Sur la dimension organisationnelle qui recouvre ce type de contrôle dans les communes, son faible développement renforce aussi la mise en perspective du mélange d'autorité politique et économique qui s'exerce sur le mode de management des organisations (Bozeman, 2007), s'expliquant par une faible instrumentation du contrôle par la hiérarchie et les systèmes de gouvernance et de procédures. Ce mélange se manifeste particulièrement dans les collectivités territoriales par une dualité hiérarchique, produite par une double autorité, l'une politique et l'autre administrative, conduisant à une mise sous tension de la relation entre l'administration et l'exécutif (Zampiccoli, 2011, p.11). Cela souligne ainsi une revendication des acteurs à une décentralisation plus accrue qu'une tendance vers une centralisation avec systèmes d'influence politique, en étant illustré à travers le développement du premier niveau de contrôle (valeurs, symboles et clans). Finalement, les acteurs semblent accorder moins d'importance aux aspects de contrôle qui semblent influencer la mise en œuvre des outils et dispositifs qui deviennent parfois des instruments de cadrage juridique et de mise sous surveillance des organisations.

5.4. Des implications managériales importantes pour les collectivités locales étudiées

Ce travail présente d'importantes implications managériales en dressant, non seulement, la configuration du contrôle de gestion dans les communes étudiées, mais aussi en révélant par le biais d'un test de validation les formes de contrôle les plus dominantes dans les communes étudiées. Il soutient ainsi la problématique du « *contrôle de gestion sur mesure* » soulevée par Alcouffe *et al.* (2013), relative aux conditions et modalités d'adaptation du contrôle de gestion aux spécificités du contexte. Cela rejoint également les réflexions de Burlaud et Chatelain-Ponroy (2013), pour qui la configuration des systèmes de contrôle de gestion doit répondre à leur contexte et aux enjeux de l'organisation étudiée afin de prendre en compte la dimension visible et invisible. Finalement, ce choix de l'approche par le *package* de contrôle de gestion nous permet de balayer un ensemble de processus, de règles, de cultures, ou de valeurs, pour

prendre en considération les spécificités de l'organisation publique locale. De même, l'illustration des formes de contrôle à travers le *package* de contrôle de Malmi et Brown (2008) vient enrichir les travaux empiriques sur les leviers de contrôle de Simons (1995), et aussi le *Balanced Scorecard* qui ont été largement expérimenté dans le contexte des organisations.

Par ailleurs, cette étude est également l'occasion de comprendre davantage les caractéristiques des formes de contrôles et leur niveau de développement. L'étude offre ainsi des implications managériales intéressantes pour les collectivités locales concernées en ce sens qu'elle contribue à une forte actualité au Bénin sur les modes de contrôle des collectivités locales. Par conséquent, cette description devrait donc permettre aux dirigeants de continuer la construction des systèmes de gouvernance, efficaces, au service du développement local. En effet, cette étude souligne notamment que plusieurs aspects du *package* de contrôle de gestion nécessitent des améliorations pour qu'ils contribuent à l'augmentation de la performance. Les résultats militent notamment pour un assouplissement du contrôle de « tutelle » dont le maintien rend compte parfaitement de la lourdeur du contrôle et subséquemment de la relative autonomie des collectivités locales.

Globalement, les résultats obtenus témoignent aussi d'une variété d'outils de contrôle de gestion développés par la hiérarchie proposée Malmi et Brown (2008). Ces résultats fournissent alors un cadre unificateur pour les approches de l'analyse du contrôle de gestion dans le contexte du secteur public local. Ils soulignent également l'opportunité de mobiliser dans les recherches l'approche par le *package* contrôle de gestion pour stimuler les réflexions dans un contexte de diversités des approches en matière d'analyse du contrôle de gestion. Cette approche rend finalement compte de l'opportunité de dépasser la dimension générique du contrôle de gestion pour penser à d'autres approches qui s'adaptent aux spécificités de l'organisation étudiée (Alcouffe et *al.*, 2013).

Également, la prédominance du contrôle par la culture est alors une parfaite illustration d'une acculturation rapide, qui finit par se transformer en formes ritualisées dans un contexte africain où les principes, même imposés, sont très facilement et rapidement intégrés. Cela suggère qu'il doit être maintenu et compensé par le faible développement du contrôle administratif (gouvernance et procédures). Les rémunérations et récompenses, qui est une expression très forte du contrôle par les résultats, est lui un témoignage important de l'écart entre le discours et la réalité de l'introduction effective du contrôle par les résultats dans les communes étudiées. Cela semble alors nécessiter un meilleur équilibre dans les différentes configurations des systèmes de contrôle. En effet, nous constatons que les formes symboliques de contrôle se développent plus rapidement, tandis que les contrôles administratifs apparaissent plus lourds et complexes à mettre en œuvre. Ce constat milite enfin pour une vision longue et temporelle de la mise en œuvre des différentes configurations en développant progressivement certaines dimensions du *package* de contrôle de gestion avant d'autres, au rythme de la consolidation du processus de décentralisation. Ainsi, il semble nécessaire de concrètement développer d'abord les formes symboliques et claniques, puis les formes plus complexes qui influencent les relations sociales et les décisions prises en dernier lieu.

6) Limites et pistes de recherche

Les résultats obtenus dans le cadre de cette étude présentent des limites, et nécessitent des prolongements qui offrent de nouvelles perspectives de recherche dans le contexte africain.

En termes de limites, il s'agit, dans un premier temps, de la génération des items appropriés pour analyser chacune des dimensions du *package*. Si certains indicateurs, comme par exemple le contrôle des élus et citoyens, choisi pour appréhender le contrôle clanique, symboles et valeurs, paraissent discutables, notre choix n'est pas totalement dépourvu de sens au regard du contexte de l'étude. C'est à ce titre, qu'un travail qualitatif de mise en relation des items avec les indicateurs pourrait être réalisé initialement sur chacune des dimensions et peut-être dans différents domaines pour attester de la stabilité de ces derniers en fonction des multiples modèles de caractérisation du contrôle de gestion.

Deuxièmement, l'étude aurait pu être orienté dans le sens de la mise en place une véritable échelle de mesure avec la nécessité de mener une étude confirmatoire comme le propose Churchill (1979). Dans une telle étude, il serait alors très important de déployer toutes les étapes du paradigme de Churchill (1979) afin de limiter les biais liés aux phénomènes inobservables (Roussel, 2005).

Enfin, la troisième limite, concerne notre étude de nature quantitative mettant en jeu la possible absence de neutralité du répondant, et plus généralement ses intentions de valorisation ou de dévalorisation de l'organisation étudiée qui peuvent avoir une influence sur ses réponses, induisant ainsi des biais dans les résultats. En ce sens, l'accès aux discours des acteurs aurait été nécessaire pour analyser de manière plus approfondie à travers des études de cas multiples (Yin, 1994) chacun des aspects du *package*.

La présente étude ouvre principalement trois pistes de recherche. La première est relative à l'observation de chacune des facettes du *package* de contrôle de gestion de manière indépendante. Dans cette optique, le contrôle par les résultats peut être remis en question dans le sillage du *package* pour être approfondi dans un contexte où la décentralisation et la multiplication des politiques publiques locales s'enracinent, impliquant une multitude d'acteurs dont les bénéficiaires des services publics locaux sont de plus en plus exigeants.

La deuxième piste peut s'attacher à vérifier la vraie corrélation entre les différentes facettes dans un ou plusieurs contextes. A ce titre, des tests de comparaison peuvent être menés sur des échantillons de communes.

Enfin, les résultats obtenus sur le développement du contrôle culturel, basé sur les valeurs, d'une part, et la surprise du faible niveau de développement du contrôle administratif, d'autre part, constituent une troisième piste de recherche. Il s'agirait d'explorer et d'approfondir ces niveaux de contrôle dans un contexte où le transfert de compétences aux communes béninoises devient de plus en plus effectif au titre de la mise en œuvre des politiques publiques locales dans tous les secteurs.

Conclusion

L'objectif de cette étude était de caractériser les formes de contrôle de gestion des collectivités locales béninoises et leur hiérarchie. Elle se situe ainsi à la croisée des réflexions relatives aux fortes demandes des organismes publics locaux quant aux besoins de contrôle (Meyssonnier, 2019). Le cadre de Malmi et Brown (2008), qui sert ici à décrire les dispositifs de contrôle de gestion dans le contexte public local, représente une démonstration à la fois de son apport et

adaptabilité dans un contexte organisationnel caractérisé par des acteurs ayant des intérêts souvent divergents (Malleret, 1993 ; Batac et Carassus, 2008 ; Loning *et al.*, 2013 ; 2009 ; Turc et Guénoun, 2009 ; Dupuis, 2011 ; Carassus *et al.*, 2017). En effet, malgré les limites qu'elle peut présenter, l'étude révèle une hiérarchie des formes de contrôle « *top down* » dans les communes béninoises, respectée par niveau, conformément à la proposition de Malmi et Brown (2008). Elle répond ainsi à la proposition de Malmi et Brown (2008) visant à étudier et considérer des configurations particulières au sein de contextes spécifiques. Ainsi, l'outil d'appréhension des configurations de contrôle répond aux particularités des communes béninoises et interroge ainsi l'ordonnement des différentes formes de contrôle, y compris les contrôles moins visibles dans ce contexte d'organisation publique.

Bibliographie

- Abernethy, M. A., et Chua, W. F. (1996). A Field Study of Control System "Redesign": The Impact of Institutional Processes on Strategic Choice. *Contemporary Accounting Research*, 13(2), 569-606. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1996.tb00515.x>
- Aktouf, O. (1987). *Méthodologie des sciences sociales et approche qualitative des organisations*.
- Alcouffe, S., Boitier, M., Rivière, A., et Villesèque-Dubus, F. (2013). *Contrôle de gestion sur mesure : Industrie, grande distribution, banque, secteur public, culture*. Dunod.
- Bampoky, B., & Meyssonier, F. (2012). L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal. *Recherches en Sciences de Gestion*, 92(5), 59-80. Cairn.info. <https://doi.org/10.3917/resg.092.0057>
- Batac, J., Carassus, D., & Maurel, C. (2009). Evolution de la norme du contrôle interne dans le contexte public local. *Finance Contrôle Stratégie*, 12(1), 155-180.
- Benoit, B. (2016). *Le contrôle capacitant : Le cas du réseau de coopération et d'action culturelle français à l'étranger* [These de doctorat, Paris, CNAM]. <http://www.theses.fr/2016CNAM1059>
- 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, 187-205. <https://doi.org/10.3917/jgem.134.0187>
- Birnberg, J. G., & Snodgrass, C. (1988). Culture and control: A field study. *Accounting, Organizations and Society*, 13(5), 447-464. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90016-5](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90016-5)
- Boitier, M., & Rivière, A. (2016). Les systèmes de contrôle de gestion, vecteurs d'une logique gestionnaire : Changement institutionnel et conflits de logiques à l'université. *Comptabilité Contrôle Audit*, 22(3), 47-79. Cairn.info. <https://doi.org/10.3917/cca.223.0047>
- Bollecker, M. (2013). Pourquoi le contrôle de gestion à l'université est-il un échec ? *Politiques et management public*, 30(2), 221-239. <https://doi.org/10.3166/pmp.30.221-239>
- Bollecker, M., & Niglis, P. (2009). L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : Une étude du rôle des contrôleurs de gestion. *Comptabilité Contrôle Audit*, 15(1), 133-157. Cairn.info. <https://doi.org/10.3917/cca.151.0133>
- Bozeman, B. (2007). La publicitude normative : Comment concilier valeurs publiques et valeurs du marché. *Politiques et management public*, 25(4), 179-211. <https://doi.org/10.3406/pomap.2007.2395>
- Burlaud, A., & Chatelain-Ponroy, S. (2013). Dossier 17. Contrôle de gestion et performances dans le secteur public. In *Finance & Contrôle au quotidien* (p. 547-585). Dunod ; Cairn.info. <https://www.cairn.info/finance-et-contrôle-au-quotidien--9782100702213-p-547.htm>
- Carassus, D., Guénoun, M., & Samali, Y. (2017). La recherche d'économies dans les collectivités territoriales : Quels dispositifs pour quelles rationalités ? Plus de contrôle ou plus de pilotage ? *Gestion et Management Public*, 5(4), 9-39.
- Carlsson-Wall, M., Kraus, K., & Messner, M. (2016). Performance measurement systems and the enactment of different institutional logics: Insights from a football organization. *Management Accounting Research*, 32, 45-61. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.01.006>
- 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, Vol 27/3*, 73-103.
- Churchill, G. A. (1979). A Paradigm for Developing Better Measures of Marketing Constructs. *Journal of Marketing Research*, 16(1), 64. <https://doi.org/10.2307/3150876>
- Dent, J. F. (1991). Accounting and organizational cultures: A field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society*, 16(8), 705-732. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90021-6](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90021-6)

- Drevet, B. (2017). Les outils du contrôle de gestion : Des vecteurs de valeurs pour l'organisation publique ? *Comptabilité - Contrôle - Audit, Tome 23*(3), 9-28.
- Evrard, Pras, & Roux. (1993). *Market études et recherches en marketing fondements, méthodes*. Nathan.
- Ducrocq, C., Bironneau, L., Le Roy, B., & Thenet, G. (2012). Les compétences du contrôleur de gestion : Des besoins autant humains que techniques. *Management & Avenir, 55*(5), 36-57. Cairn.info. <https://doi.org/10.3917/mav.055.0036>
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>
- 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. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(83\)90023-5](https://doi.org/10.1016/0361-3682(83)90023-5)
- Flamholtz, E. G., Das, T. K., & Tsui, A. S. (1985). Toward an integrative framework of organizational control. *Accounting, Organizations and Society, 10*(1), 35-50. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(85\)90030-3](https://doi.org/10.1016/0361-3682(85)90030-3)
- Gavard-Perret, M.-L., Gotteland, D., Haon, C., & Jolibert, A. (2018). *Méthodologie de la recherche en sciences de gestion : Réussir son mémoire ou sa thèse* (3e éd). Pearson.
- Gerdin J. (2005). Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach. *Accounting, Organizations and Society, 30* (1), 99-126.
- Gibert, P. (1980). *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques*. Les éditions d'organisations.
- Gibert, P. (1995). La difficile émergence du contrôle de gestion territorial. *Politiques et management public, 13*(3), 203-224. <https://doi.org/10.3406/pomap.1995.2068>
- Godener, A., & Fornerino, M. (2005). Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion. *Comptabilité - Contrôle - Audit, 11*(1), 121. <https://doi.org/10.3917/cca.111.0121>
- Godener, A., & Fornerino, M. (2009). *la participation des managers au contrôle de gestion et leur performance manageriale*. CD ROM. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00460139>
- Godener, A., & Fornerino, M. (2017). Participation du manager au contrôle de gestion et performance managériale, une nouvelle approche. *Comptabilité Contrôle Audit, 23*(2), 85-110. Cairn.info. <https://doi.org/10.3917/cca.232.0085>
- Gourbier, L., & Guenoun, M. (2018). *Proposition d'un modèle théorique du processus de transformation des systèmes de contrôle dans les collectivités territoriales*. 4ème Workshop en contrôle de gestion et management public, Dijon.
- Grabner, I., & Moers, F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society, 38*(6-7), 407-419. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2013.09.002>
- Green, & Welsh. (1998). Cybernetics and Dependence: Reframing the Control Concept. *Academy of Management Review, 13*(2), 287-301.
- Hair, J. F. (Éd.). (1998). *Multivariate data analysis* (5. ed., internat. ed). Prentice-Hall.
- Hanzlick, M., & Brühl, R. (2013). *Management Control Systems as a package. Preliminary findings in Germany*. 1-17.
- Hood, C. (1991). A PUBLIC MANAGEMENT FOR ALL SEASONS? *Public Administration, 69*(1), 3-19. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>
- Hood, C. (1995). The "new public management" in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society, 20*(2), 93-109. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W)
- Houngbo, M. S. (2018). Inopérance du contrôle de gestion dans les entreprises publiques béninoises : Un problème de cohérence entre le mode de contrôle et les valeurs organisationnelles [PhD Thesis].
- Jolibert, A., & Jourdan, P. (2006). *Marketing research : Methodes de recherche et d'études en marketing*. Celf.
- Lambert, C., & Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : Proposition d'une typologie. *Comptabilité Contrôle Audit, 2*(15), 113-144.
- Levant, Y. (2000). Typologie des systèmes de contrôle organisationnel et performance des opérations d'acquisition. *Comptabilité Contrôle Audit, 6*(2), 77-96. Cairn.info. <https://doi.org/10.3917/cca.062.0077>
- Livian, Y. (2020). Contextualiser le management africain ? Oui, mais comment ? *Revue française de gestion, 289*, 101-118. <https://www.cairn.info/revue--2020-4-page-101.htm>
- Löning, Malleret, Méric, Chiapello, Michel, & Sole. (2008). *Le contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques* (3e éd). Dunod.
- Macintosh, N. B., & Daft, R. L. (1987). Management control systems and departmental interdependencies: An empirical study. *Accounting, Organizations and Society, 12*(1), 49-61. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90015-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90015-8)

- Malleret, V. (1993). *Une approche de la performance des services fonctionnels : L'évaluation des centres de coûts discrétionnaires* (Numéro 1993PA090042) [Université Paris Dauphine - Paris IX]. <https://pastel.archives-ouvertes.fr/pastel-00995996>
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
- Maurel, C. (2007). Les pratiques de contrôle de gestion face aux évolutions organisationnelles des Conseils généraux. *Politiques et management public*, 25(2), 85-101.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2012). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives* (3rd ed). Financial Times/Prentice Hall.
- Meyssonnier, F. (1993). Quelques enseignements de l'étude du contrôle de gestion dans les collectivités locales. *Politiques et management public*, 11(1), 129-145. <https://doi.org/10.3406/pomap.1993.3098>
- Meyssonnier, F. (2019). Le contrôle de gestion des entreprises de taille réduite. *ACCRA*, 6(3), 63-82. Cairn.info. <https://doi.org/10.3917/accra.006.0063>
- Osborne, D., & Gaebler, T. (1992). *Reinventing government: How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*. Plume.
- Osborne, S. P. (2010). *The New Public Governance? : Emerging Perspectives on the Theory and Practice of Public Governance* (1^{re} éd.). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9780203861684>
- Otley, D. (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0115>
- Ouchi, W. G. (1979). A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. *Management Science*, 25(9), 833-848. <https://doi.org/10.1287/mnsc.25.9.833>
- Poister, T. H., & Streib, G. (2005). Elements of Strategic Planning and Management in Municipal Government: Status after Two Decades. *Public Administration Review*, 65(1), 45-56. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2005.00429.x>
- Pollitt, C. (2007). “The New Public Management: An overview of Its Current Status”, *Administratie Si Management Public*, n° 8, pp. 8-13.
- Pigé, B. (2020). *Le modèle cybernétique du contrôle de gestion. Vers une anthropologie du contrôle de gestion*. EMS Editions ; Cairn.info. <https://www.cairn.info/le-modele-cybernetique-du-controle-de-gestion--9782376873402.htm>
- Pitseys, J. (2010). Le concept de gouvernance. *Revue interdisciplinaire d'études juridiques*, 65, 207-228. <https://doi-org.proxy.scd.univ-tours.fr/10.3917/riej.065.0207>
- Pratt, J., & Beaulieu, P. (1992). Organizational culture in public accounting: Size, technology, rank, and functional area. *Accounting, Organizations and Society*, 17(7), 667-684. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(92\)90018-N](https://doi.org/10.1016/0361-3682(92)90018-N)
- Roussel, P. (2005). Chapitre 9. Méthodes de développement d'échelles pour questionnaires d'enquête. In *Management des ressources humaines* (p. 245-276). De Boeck Supérieur ; Cairn.info. <https://www.cairn.info/management-des-ressources-humaines--9782804147112-p-245.htm>
- Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press.
- Sorsanen, J. (2009). Examining management control systems packages and organisational ambidexterity—Case Tekla Oyj.
- Togodo Azon, A. (2011). Impact des facteurs de contexte sur le design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales béninoises : Une approche contingente [HEC/Ulg, Liège, Belgique]. <https://orbi.uliege.be/handle/2268/101549>
- Turc, E., & Guenoun, M. (2009). Gestion intercommunale des services publics locaux : Indicateurs de performance, outils de pilotage et émergence des comparaisons intercommunales. *Gestion et Management Publics*, 7.
- Vautier, S., Roussel, P., & Jmel, S. (2005). Chapitre 10. Modéliser les différences individuelles avec l'analyse factorielle. In *Management des ressources humaines* (p. 277-296). De Boeck Supérieur ; Cairn.info. <https://doi.org/10.3917/dbu.rouss.2005.01.0277>
- Wade, M. E. B. (2003). Contrôle de gestion et réforme hospitalière : Cas du Sénégal. *Revue Africaine de Gestion*, 1, 22.
- Yin. (1994). *Case study research: Design and methods* (2^e éd.). SAGE.
- Zampiccoli, L. (2011). Le management public : Approches conceptuelles et enjeux de pilotage. *Gestion et Management Public*, 9.

Annexe 1. Les cinq dimensions du package de contrôle de gestion et les groupements d'items

<i>Intitulé de la dimension</i>	<i>Aspects à analyser dans la commune</i>	<i>Codes items</i>	<i>Libellé items</i>	<i>Nombre d'items</i>	<i>Modalités de réponses</i>	
Contrôles administratif	Structure organisationnelle en place au sein de la commune.	I11A	Vous ne recevez des ordres que de votre seul supérieur hiérarchique dans le cadre de l'exécution de votre activité	7	Non/je ne sais pas/oui	
		I11B	Vous recevez des ordres de plusieurs personnes à la fois dans le cadre d'exécution de vos tâches.			
		I11C	Vous ne recevez des ordres de personne dans le cadre d'exécution de vos tâches.			
		I12A	Votre mairie est structurée par fonction classique (RH, finances, Technique, Etat Civil, etc...).			
		I12B	Votre mairie est structurée par projet (Education, santé, eau potable, sport etc...)			
		I13	Les deux structurations par fonction et par projet sont adoptées dans votre commune			
		I14	Votre commune dispose des orientations stratégiques qui devraient guider les élus dans leur gestion			
	Existence d'un service de contrôle de gestion.	I15	Disposez-vous d'un service contrôle de gestion au sein de votre Mairie ?	3	Non/je ne sais pas/oui	
		I20	Disposez-vous d'un manuel de procédure pour le service contrôle de gestion ?			
		I21	Quel est le rattachement hiérarchique du service contrôle de gestion ?			
						1-A la direction générale 2-A la direction financière 3-Autres

Tableau 9 : Les indicateurs et les items de la dimension contrôle administratif, source : auteurs

<i>Les éléments du package</i>	<i>Aspects à analyser dans la commune</i>	<i>Codes items</i>	<i>Libellés des items</i>	<i>Nombre d'items</i>	<i>Modalités de réponses</i>
Contrôles cybernétiques	Disponibilité et utilisation du budget (<i>inputs</i> , <i>outputs</i> ,	I22	Disponibilité du budget	4	Disponible (1)/ Absent (2)
		I23	Utilisation d'un budget des <i>inputs</i>		Pas du tout

	outcomes) dans les collectivités locales.		(Prévision des couts, consommations intermédiaires et charges de travail)		utilisé (1) / Plutôt pas utilisé (2) /je ne sais (3) Plutôt utilisé (4) /Tout à fait utilisé (5)
		I24	Utilisation d'un budget des <i>outputs</i> (prévisions des montants des réalisations et des travaux à effectuer)		
		I25	Utilisation d'un budget-programme : budget des <i>outcomes</i> (Prévision des études d'impact, de satisfaction, d'information et d'effort de réduction de la corruption)		
Existence et utilisation du dispositif de calcul des coûts des services publics et du contrôle de la réalisation. Existence et utilisation des logiciels de comptabilité et de gestion budgétaire.		I31	Disponibilité du comptabilité analytique	4	Disponible (1)/ Absent (2)
		I32	Fourniture de la comptabilité analytique pour calculer le cout de revient par service public aux usagers		Pas du tout utilisé (1) / Plutôt pas utilisé (2) /je ne sais (3) Plutôt utilisé (4) /Tout à fait utilisé (5)
		I33	Utilisation d'un logiciel de comptabilité		
		I34	Utilisation d'un logiciel de gestion budgétaire		
Disponibilité et utilisation et du Tableau de bord de suivi des activités, du tableau de bord budgétaire, de la production de rapport trimestriel/annuel de performance.		I35	Disponibilité globale des outils de communication des résultats chiffrés ou de suivi d'avancement)	4	Disponible (1)/ Absent (2)
		I36	Utilisation d'un tableau de bord de suivi des activités		Pas du tout utilisé (1) / Plutôt pas utilisé (2) /je ne sais (3) Plutôt utilisé (4) /Tout à fait utilisé (5)
		I37	Utilisation d'un tableau de bord budgétaire		
		I38	Production de rapport trimestriel/annuel de performance		
Disponibilité et utilisation des méthode budgétaires traditionnelle formalisée (budget primitif, compte administratif, compte de gestion, collectif budgétaire).		I26	Disponibilité globale des méthode budgétaires traditionnelle formalisée (budget primitif, compte administratif, compte de gestion, collectif budgétaire).	5	Disponible (1)/ Absent (2)
		I27	Utilisation d'une méthode budgétaire traditionnelle formalisée (budget primitif, compte administratif, compte de gestion, collectif budgétaire).		Pas du tout utilisé (1) / Plutôt pas utilisé (2) /je ne sais (3) Plutôt utilisé (4) /Tout à fait utilisé (5)
		I28	Utilisation d'un système de veille et d'information (Dispositif d'information et de communication nécessaire au pilotage de la commune).		
		I29	Utilisation d'un contrôle de la qualité des services ou (produits) rendus.		
		I30	Utilisation d'enquêtes de satisfaction auprès des citoyens et usagers		

Tableau 10 : Les indicateurs et les items de la dimension contrôle cybernétique, source : auteurs

<i>Les éléments du package</i>	<i>Aspects à analyser dans la commune</i>	<i>Codes des items</i>	<i>Libellé des items</i>	<i>Nombre d'items</i>	<i>Modalités de réponses</i>
Les rémunérations et récompenses	Affectation des ressources aux communes en tenant compte des indicateurs de bonne gestion.	I52	Disponibilité globale des systèmes d'allocation de ressources et récompenses	4	Disponible (1)/ Absent (2)
		I53	Utilisation d'une allocation budgétaire en tenant compte des indicateurs de coûts par types de prestation		Pas du tout utilisé (1) / Plutôt pas utilisé (2) /je ne sais (3) Plutôt utilisé (4) /Tout à fait utilisé (5)
		I54	Mobilisation d'une logique d'économie sur les politiques les moins stratégiques		
		I56	Utilisation d'un cadre de partenariat avec d'autres communes favorisant la poursuite des buts communs		
	Existence et importance des techniques de comparaison entre les acteurs/services.	I55	Utilisation d'une allocation des moyens supplémentaires aux services/directions qui auraient atteint des objectifs mesurables (Indicateurs, coûts, etc.)	1	Pas du tout utilisé (1) / Plutôt pas utilisé (2) /je ne sais (3) Plutôt utilisé (4) /Tout à fait utilisé (5)
		Existence des outils et cadres permettant de rendre compte périodiquement des indicateurs de performance.	I57A	Le plan de développement communal comporte des indicateurs financiers permettant de mettre en évidence l'écart entre les réalisations et les prévisions	9
	I57B		Le plan de développement communal comporte des indicateurs sociaux de mesure d'impact des réalisations sur la population		
	I57C		Le plan de développement communal comporte indicateurs physiques, indicateurs de pilotage (suivi des actions menées, suivi de la stratégie)		
	I58A		Le plan de développement communal est à destination des citoyens		
	I58B		Le plan de développement communal est à destination des élus		
	I58C		Le plan de développement communal est à destination des cadres et de tout le		

			personnel		
		I58D	Le plan de développement communal est à destination des autorités de tutelles (Préfectures et Ministères)		
		I59A	Le plan de développement communal permet d'assurer une meilleure coordination entre les différents services		
		I59B	Le plan de développement communal permet de mesurer la performance globale de votre Mairie		

Tableau 11 : Les indicateurs et les items de la dimension rémunérations et récompenses, source : auteurs

<i>Dimensions</i>	<i>Indicateurs</i>	<i>Code</i>	<i>Libellés</i>	<i>Nombre d'items</i>	<i>Modalités de réponses</i>
Contrôle par la culture	Importance du contrôle de légalité par le préfet/régularité effectué par le comptable public/interne	I73	Le contrôle de régularité effectué par le comptable public est important pour votre commune	6	Pas du tout d'accord (1) / plutôt pas désaccord (2) / Ni l'un, ni l'autre (3) / Plutôt d'accord (4) / Tout à fait d'accord total (5)
		I74	L'obligation faite au Maire de communiquer périodiquement à l'autorité de tutelle la situation de la trésorerie est utile pour votre commune		
		I75	Le contrôle de légalité des actes effectués par le préfet dans votre commune est important		
		I76	Les actes soumis aux contrôles sont importants		
		I77	Les contrôles effectués par vos supérieurs hiérarchiques sont importants		
		I78	Les contrôles internes des dépenses (consommation budgétaire) sont importants		
	Importance du contrôle effectué par les citoyens, le conseil communal et l'obligation de reddition de compte.	I79	Le contrôle exercé par les citoyens est important pour orienter les décisions dans votre commune	3	
		I80	Le contrôle des élus (conseil communal) est important pour orienter vos décisions		
		I81	Les séances de réédition de compte sont importantes		

Tableau 12 : Les indicateurs et les items de la dimension contrôle par la culture, source : auteurs

<i>Les éléments du package</i>	<i>Indicateurs</i>	<i>Codes</i>	<i>Libellé des items</i>	<i>Nombre d'items</i>	<i>Modalités de réponses</i>
Contrôle stratégique (planification)	Degré d'implication (des cadres et citoyens) dans le processus de d'élaboration du plan de développement de votre commune.	I60	Etes-vous d'accord sur votre degré d'implication dans le processus de d'élaboration du plan de développement de la commune ?	5	Pas du tout d'accord (1) / plutôt pas désaccord (2) / Ni l'un, ni l'autre (3) / Plutôt d'accord (4) / Tout à fait d'accord total (5)
		I61	Etes-vous d'accord sur le degré d'implication des citoyens et élus locaux dans le processus d'élaboration du plan de développement de la commune ?		
		I62	Le plan de développement de la commune fournit –il des informations nécessaires à la réflexion stratégique ?		
		I63	Le contrôle de gestion assiste-t-il les dirigeants et cadres dans le cadre de leur gestion au quotidien ?		
		I64	Les plans stratégiques déclinés en court terme sont du ressort de service de contrôle de gestion ?		
	Maîtrise (par les acteurs) des plans stratégiques, budgets et plans opérationnels. Analyse des écarts, suivi des coûts et des marges, étude de tarification	I65	Maîtrise de l'élaboration des prévisions : Budget, plan stratégiques et opérationnels	4	Pas du tout maîtrisé (1) / Plutôt pas maîtrisé (2) / neutre (3) / Plutôt maîtrisé (4) / Tout à fait maîtrisé (5)
		I66	Maîtrise du suivi et du pilotage : élaboration des tableaux de bord, reporting, contrôle budgétaire		
		I67	Maîtrise du suivi des coûts et des marges, étude de tarification		
		I68	Maîtrise du benchmarking (Techniques de comparaison entre les acteurs/services)		
		I65	Maîtrise de l'élaboration des prévisions : Budget, plan stratégiques et opérationnels		
	Importance (selon les acteurs) des plans stratégiques, budgets et plans opérationnels.	I69	Importance de l'élaboration des prévisions : Budget, plan stratégiques et opérationnels	4	Pas du tout important (1) / Plutôt pas important (2) / neutre (3) / Plutôt important (4) / Tout à fait important (5).
		I70	Importance du suivi et du pilotage : élaboration des tableaux de bord, reporting, contrôle budgétaire		
I71		Importance du suivi des coûts et des marges, étude de tarification			
I72		Importance du benchmarking (Techniques de comparaison entre les acteurs/services)			

Tableau n°13. Les indicateurs et les items de la dimension contrôle stratégique, source : auteurs

Annexe 2. Les répondants et quelques caractéristiques des communes concernées

<i>Départements</i>	<i>Communes</i>	<i>Codes</i>	<i>Répondants par commune</i>	<i>Superficie commune (km2)</i>	<i>Population communale</i>	<i>Quartiers/ Villages</i>	<i>Effectif du conseil communal</i>	<i>Nombre d'arrondissement</i>
ATLANTIQUE	ABOMEY-CALAVI	Comm 2	6	539	715 780	149	35	9
	ALLADA	Comm 9	6	381	139 069	137	19	12
	KPOMASSE	Comm 44	6	305	67 648	76	15	9
	OUIDAH	Comm 54	6	364	176 717	77	19	10
	SO-AVA	Comm 67	6	218	129 291	69	19	7
	TOFFO	Comm 70	6	492	110 792	76	17	10
	TORI BOSSITO	Comm 71	6	328	62 885	58	13	6
	ZE	Comm 76	6	653	116 603	101	17	11
COLLINES	GLAZOUE	Comm 32	9	1 750	117 793	68	19	10
	SAVALOU	Comm 62	7	2674	144 549	111	25	14
COUFFOU	APLAHOUE	Comm 10	6	915	170 277	92	25	7
	DJAKOTOME Y	Comm 28	6	235	134 028	83	19	10
	DOGBO	Comm 31	6	475	103 057	65	19	7
	KLOUEKANMEY	Comm 42	6	394	128 597	76	19	8
	LALO	Comm 45	6	432	130 793	45	19	11
	TOVIKLIN	Comm 73	6	120	96 642	65	17	7
MONO	ATHIEME	Comm 11	6	238	61 602	61	11	5
	BOPA	Comm 19	6	365	105 007	83	17	7
	COME	Comm 22	6	240	71 290	51	15	5
	GRANDPOPO	Comm 34	6	289	62 767	60	13	7
	HOUEYOGBE	Comm 35	6	320	111 128	80	17	6
	LOKOSSA	Comm 46	6	260	114 474	65	19	5
PLATEAU	KETOU	Comm 41	4	2 183	176 578	79	25	6
	POBE	Comm 59	7	400	134 883	58	19	5
5	24		147	14 570	4 922 992	1885	452	194

Tableau 14 : Les répondants et quelques caractéristiques des communes concernées, source : auteurs