

L'hypocrisie organisationnelle autour des actes et discours du contrôle de gestion dans l'entreprise publique béninoise

Organizational hypocrisy around the acts and discourses of management control in Benin's public enterprise

HOUNGBO Mauricette Sonia

Centre de Recherche en Entrepreneuriat, Croissance et Innovation (CRECI)
Faculté des Sciences Economiques et de Gestion
Université de Parakou
BENIN
houngbo.sonia@gmail.com

Date de soumission : 15/01/2022

Date d'acceptation : 06/04/2022

Pour citer cet article :

HOUNGBO M. S. (2022) « L'hypocrisie organisationnelle autour des actes et discours du contrôle de gestion dans l'entreprise publique béninoise », Revue Française d'Economie et de Gestion «Volume 3 : Numéro 4 » pp :390- 408.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons Attribution License 4.0 International License



Résumé

La présente étude a pour objectif d'améliorer l'écart entre les actions et les discours du contrôle de gestion en prenant appui sur la théorie néo-institutionnelle et le concept de l'hypocrisie organisationnelle. A cet effet, le contrôle de gestion est introduit dans les entreprises publiques selon plusieurs raisons, un besoin de développement ou une solution miracle de développement. Sa pratique est confrontée à une dissociation entre les actes et discours. Cela est qualifiée de découplage dans l'approche néo institutionnelle et un concept qualifie aussi cet écart, il s'agit de l'hypocrisie organisationnelle. En se basant sur ce concept et visant l'institutionnalisation, le contrôle de gestion doit tenir compte de trois éléments : règle – pratique et valeurs partagées. Le cadre d'analyse élaboré focalise alors l'attention sur l'élément fondamental, les valeurs partagées que l'hypocrisie organisationnelle peut utiliser pour améliorer des pratiques de contrôle de gestion. Mais, si l'argument théorique existe, les faits empiriques présentent une absence de ces valeurs partagées. Sur la base des rapports et notes de service collectés, nous avons aussi mobilisé des entretiens auprès d'une trentaine de responsables dans l'entreprise publique pour mener une étude de cas. Nos résultats montrent que les valeurs partagées représentent à la fois, un élément d'amélioration du contrôle de gestion et un élément conciliateur en cas d'hypocrisie organisationnelle.

Mots clés : contrôle de gestion ; hypocrisie organisationnelle ; valeurs partagées ; actions ; discours.

Abstract

The present study aims to improve the gap between the actions and the speeches of management control by relying on the neo-institutional theory and the concept of organizational hypocrisy. To this end, management control is introduced in public companies according to several reasons, a need for development or a miracle solution for development. His practice is confronted with a dissociation between actions and speeches. This is called decoupling in the neo-institutional approach and a concept also qualifies this gap, it is organizational hypocrisy. Based on this concept and aiming at institutionalization, management control must take into account three elements: rule – practice and shared values. The analytical framework developed then focuses attention on the fundamental element, the shared values that organizational hypocrisy can use to improve management control practices. But, if the theoretical argument exists, the empirical facts present an absence of these shared values. Based on the reports and memos collected, we also mobilized interviews with around thirty managers in the public company to conduct a case study. Our results show that shared values represent both an element of improvement in management control and a conciliatory element in the event of organizational hypocrisy.

Keywords: management control; organizational hypocrisy; shared values; shares; speech.

Introduction

Le contrôle de gestion est appréhendé comme étant l'ensemble des dispositifs, qui permettent au dirigeant de s'assurer que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente (Anthony 1965; Bouquin 2010). Cependant Gibert (1995) précise que les dirigeants n'attendent pas du contrôle de gestion, ce qu'il est capable de donner, mais qu'il répond aux questions pressantes de l'entreprise auxquelles d'éventuelles démarches alternatives n'ont pu apporter une solution satisfaisante ; les raisons réelles d'adoption du contrôle de gestion sont donc ailleurs. Par ailleurs, pour mieux comprendre le contrôle de gestion, Bryer (2014) demande de cerner la pratique du contrôle de gestion au travers des actions effectives et discours. Pourtant, Dambrin et al. (2007) révèlent que les discours du contrôle de gestion contredisent leurs idées mises en actes. A cet effet, cette contradiction entre les actions et les discours est caractérisée d'une part, par l'approche institutionnelle comme étant un découplage (Meyer et Rowan, 1977), et d'autre part, par Brunsson (1989, 2002) comme l'hypocrisie organisationnelle. Néanmoins, cette hypocrisie organisationnelle est encore un outil réutilisé par l'organisation pour asseoir un développement, selon Brunsson (1989, 2002). La question qui se pose est alors la suivante : sur quel élément l'hypocrisie organisationnelle peut-elle se baser pour améliorer l'écart entre les actions et les discours du contrôle de gestion ?

La présente étude a pour objectif d'améliorer l'écart entre les actions et les discours du contrôle de gestion en prenant appui sur la théorie néo-institutionnelle et le concept de l'hypocrisie organisationnelle. Ce choix institutionnel permet de comprendre les raisons réelles de l'adoption du contrôle de gestion, de cerner la notion de découplage en lui trouvant de fondement. De plus, il est possible de rattacher cette théorie au concept de l'hypocrisie organisationnelle. Ainsi, à la recherche de l'institutionnalisation, le découplage constaté entre les actions et les discours du contrôle de gestion, peut utiliser l'hypocrisie organisationnelle pour améliorer la pratique organisationnelle adoptée. L'attention est donc focalisée sur un élément des solutions proposées par Brunsson (1989) et dont aucune étude n'a mis précisément l'accent : il s'agit de l'idéologie. Il est donc possible d'établir un lien entre la recherche de l'institutionnalisation et l'amélioration d'une pratique organisationnelle au travers de l'hypocrisie organisationnelle.

A partir des entretiens réalisés auprès d'un échantillon non probabiliste d'une trentaine d'acteurs dans l'entreprise publique, des notes de services collectées et des rapports ont été collectés pour mener une étude de cas. Les données ont été traitées sans logiciel qualitatif. Mais, le traitement a été soumis à un codage et une analyse de contenu rigoureux. Après avoir exposé la manière dont le contrôle de gestion a été adopté, l'accent a été mis d'une part, sur les incohérences et contradictions entre discours – décisions – actions et d'autre part, sur l'absence des valeurs

partagées dans l'entreprise qui représente l'un des éléments nécessaires pour la recherche de l'institutionnalisation. Les résultats ont révélé que les valeurs partagées, représentant en fait le fondement de l'idéologie, permettent d'améliorer la pratique du contrôle de gestion adopté et de concilier en cas d'hypocrisie organisationnelle.

Dans une première section, nous présentons d'abord une synthèse littéraire sur le contrôle de gestion et les raisons de son adoption. Nous exposons ensuite le regard institutionnel sur le contrôle de gestion et la nécessité de l'hypocrisie organisationnelle pour asseoir un développement organisationnel. Enfin, une discussion sera mise en œuvre suite à l'analyse de l'étude de cas.

1. Les raisons d'adoption du contrôle de gestion : une revue de littérature

Le présent état de la littérature focalise d'une part l'attention sur la définition du contrôle de gestion et d'autre part sur les raisons de son adoption. Anthony (1965) a défini le contrôle de gestion comme le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation. Lowe (1971) a précisé que le contrôle de gestion est un système de responsabilité et de *feedback* conçu pour apporter l'assurance que l'entreprise s'adapte aux changements de son environnement et que le comportement de son personnel est mesuré par référence à un système d'objectifs opérationnels en cohérence avec les objectifs d'ensemble.

L'attention est focalisée sur ces deux auteurs puisque le contrôle de gestion prend ainsi appui sur les éléments qui créent son dynamisme, les dispositifs visibles (formels) et les dispositifs invisibles (informels) (Abernethy and Chua 1996; Chatelain-Ponroy 2010; Malmi and Brown 2008). La définition de Lowe (1971) a focalisé son attention particulièrement sur la responsabilité, un dispositif invisible considéré comme une valeur partagée de l'organisation (McDonald and Gandz 1991). Il faut souligner aussi, que Malmi et Brown (2008) demandent à considérer le contrôle de gestion en fonction des résultats souhaités et ils insistent sur le terme « package » pour signifier, un ensemble ne pouvant être séparé. Leur conception tient ainsi compte des liens entre plusieurs éléments. La prise en compte du contrôle de gestion comme un package permet, non seulement de ne pas avoir des conclusions erronées et fragmentées, mais aussi de considérer les réels impacts du système. Cette conception ne propose pas une solution définitive à tous les problèmes, mais elle facilite et stimule la discussion des éléments liés.

A l'instar des auteurs, cette étude appréhende le contrôle de gestion comme l'ensemble des dispositifs visibles et invisibles permettant d'utiliser les ressources de manière efficace et efficiente, d'assurer la cohérence entre les choix stratégiques et les actions courantes, d'orienter le comportement des acteurs pour atteindre les objectifs de l'organisation.

Par ailleurs, le contrôle de gestion est mis en œuvre pour de multiples raisons d'après les travaux antérieurs. Depuis Fayol (1916), le contrôle de gestion est adopté pour signaler les fautes, les erreurs, les manœuvres tout en ne les laissant pas ressurgir. Le contrôle de gestion est donc un outil d'application de la politique de l'entreprise ; il sert de réconciliation entre les techniques de gestion et les désirs des managers lors des prises de décisions pertinentes ; il œuvre au service des managers pour que son interaction avec la stratégie apporte des informations pertinentes (Anthony 1965; Bouquin 2010). Ainsi, comme Chatelain-Ponroy (2010) l'affirme clairement, le contrôle de gestion répond à un besoin organisationnel.

Dans la même logique, le contrôle de gestion est la réponse au besoin de performance et de développement car il est semblable à tous ces arrangements et mesures organisationnelles visant à faciliter aux membres, l'atteinte de plus de performance avec moins de conséquences inattendues (Ansari 1977) ; il est adopté en cas de crise afin de rendre gérable les difficultés et, aussi sert-il à piloter l'évolution de l'organisation. Il est aussi une réponse aux exigences en matière de qualité et de transparence financière ; une réponse rationnelle à la nécessité d'améliorer la prise de décision, la rentabilité et la valeur de l'actionnaire.

Au-delà du besoin de développement, l'adoption du contrôle de gestion est le reflet des réponses cérémoniales aux pressions externes ; ceci montre ainsi, le degré significatif de la rationalité dans la gestion de l'organisation. Cette rationalité aide l'organisation pour l'obtention des ressources financières. Cette adoption est encore le résultat des cycles de modèles pour donner une apparence de légitimité dans les organisations. A cet effet, plusieurs travaux ont souligné cette recherche de légitimation. Collier (2001) et Modell (2009) ont montré que l'adoption d'un système de budgétisation dans un service public n'est que la réponse aux pressions extérieures ; Lapsley and Wright (2004) complètent en soulignant que l'adoption du contrôle de gestion est largement influencée par les initiatives gouvernementales. Grâce à la construction d'une apparence de rationalité et d'efficacité, l'adoption est considérée comme la solution miracle de développement. Cependant, Busco and Quattrone (2010) ont conclu que l'adoption d'une pratique du contrôle de gestion, le tableau de bord, a été une réponse aux pressions externes. Pourtant, l'adoption a permis, d'augmenter la capacité à conduire les questions complexes de planification et de stratégie ; de proposer une méthode ordonnée et gérable de ces dites questions ; d'offrir un espace exécutable pour discuter les thèmes complexes (stratégies et missions) favorisant l'émergence des réformes organisationnelles. L'émergence des réformes constitue un poids qui renforce ensuite les préoccupations managériales et leurs processus opérationnels. Les résultats de Busco et Quattrone (2010) montrent que, même sous l'influence des pressions, une organisation peut bien se légitimer

et en profiter pour émerger. La pression externe peut donc être un stimulant du développement des organisations.

Le besoin de développement amène les organisations à adopter le contrôle de gestion. Sous une apparence cérémonielle, le contrôle de gestion est adopté aussi comme étant la solution miracle de développement. De fortes pressions institutionnelles sont alors en œuvre dans l'organisation. Toutefois, ces pressions peuvent être utilisées comme une clé pour un réel développement. Ceci nous conduit à positionner le contrôle de gestion dans une approche néo institutionnelle, car l'influence des pressions institutionnelles ne peut être négligée.

2. Cadre théorique : regard institutionnel sur le contrôle de gestion et le concept de l'hypocrisie organisationnelle

La présente étude se focalise, d'une part, sur une approche néo institutionnelle parce qu'elle prend en compte les pressions institutionnelles et l'adoption d'une pratique organisationnelle dans un but cérémoniel (DiMaggio and Powell 1983; Meyer and Rowan 1977). L'inscription dans un angle institutionnel vise en réalité la recherche de l'institutionnalisation, car les concepts de cette approche fournissent à la fois l'explication et le résultat aux problèmes (Al-Sharif and Bourquia 2011). Le cadre d'analyse prend alors appui sur les concepts suivants : le mythe rationnel, la recherche de légitimité et le découplage. Ces trois concepts sont pris en compte car ils se rapportent aux raisons d'adoption du contrôle de gestion. Il faut, en outre, préciser que la pratique organisationnelle adoptée peut être décomposée en actions et en discours (Feldman and Pentland 2003; Pentland and Feldman 2005). D'autre part, nous introduisons le concept d'hypocrisie organisationnelle dans le cadre d'une analyse institutionnelle du contrôle de gestion. L'hypocrisie organisationnelle révèle ainsi, un problème dans l'organisation et elle possède à la fois les solutions d'amélioration (Brunsson, 2002).

2.1. Le contrôle de gestion comme un mythe rationnel

Les organisations intègrent dans leur structure formelle, une variété de procédure rationnelle ou des processus, des règles favorisant ainsi le maintien des apparences. Les comportements optimaux ne sont donc pas choisis dans ces organisations ; ce sont plutôt les mythes rationnels véhiculés par le contexte institutionnel (Meyer and Rowan 1977). Le mythe rationnel identifie les buts sociaux comme étant des buts techniques, tout en assurant les conséquences qui découlent de cette substitution d'objectifs. Ainsi, même en cas de problème, l'organisation adapte l'utilisation qu'elle en fait plutôt que de l'abandonner. Dans cette logique, le contrôle de gestion paraît comme la « quintessence d'un mythe rationnel » (Colon 2014) ; il traduit donc un idéal de contrôle et de performance ; il est le garant d'une organisation parfaitement contrôlée.

Les mythes représentent les prescriptions rationalisées et impersonnelles. Lorsque ces mythes s'institutionnalisent, ils sont donc considérés comme légitimes même sans l'évaluation de leur impact. Les sociologues utilisent le terme institutionnalisation pour désigner le processus de formalisation, de pérennisation et d'acceptation d'un système de relations sociales. Ce système de relations peut prendre des formes très variées. Il peut être soit une organisation, un rôle social, une série de valeurs ou de normes. L'institutionnalisation est le produit des efforts menés par les acteurs afin de réaliser leurs buts (Dimaggio, 1988). Elle est le résultat de constructions sociales (Hasselbladh et Kallinikos, 2000). Mieux, Ribeiro et Scapens (2006) soulignent qu'il s'agit du processus de reconnaissance formelle d'une façon de faire et de son incorporation dans les actions quotidiennes. L'institutionnalisation est complète lorsque l'adoption est faite par plusieurs groupes, lorsque l'adoption fournit des idées, lorsque les idées sont prises pour acquises.

La légitimité est alors une prescription qui généralise l'action organisationnelle en vue de montrer la conformité au système de normes, de valeurs, de croyances et d'idées socialement construites (Suchman 1995). Pour l'atteindre, il ne faut pas s'écarter des prescriptions, ni rechercher une logique d'efficacité, d'efficience ou une adaptation rationnelle. Il faut être conforme dans l'adoption des pratiques résultant des réponses suivantes : échanges instaurés pour satisfaire les besoins de l'environnement, influence issue de l'intégration de certains acteurs, influence d'un jugement moral sur les activités en vue d'être conforme, adaptation aux structures cognitives ancrées dans l'environnement et non remises en cause.

Cependant, l'application d'une pratique adoptée n'est pas synonyme d'avoir atteint la légitimité. Cette dernière doit répondre à l'environnement institutionnel et aux standards en vigueur (Al-Sharif et Bourquia, 2011). Il ne s'agit pas non plus d'ajouter du discours à l'adoption d'une pratique pour montrer que l'organisation a atteint la légitimité. Mais, il faut que les autres organisations imitent en adoptant l'idée nouvelle. La légitimité est un jugement social de ce qui est approprié, acceptable et désirable. Elle permet donc à l'acteur d'avoir accès aux ressources lui donnant la possibilité d'opérer et de survivre (Zimmerman et Zeitz 2002).

Le contrôle de gestion est légitime lorsqu'il permet à une organisation de passer pour moderne et rationnelle. Le contrôle de gestion doit être reconnu formellement par les acteurs et mis en application dans les actions. En outre, si le discours autour de l'adoption du contrôle de gestion ne traduit pas l'obtention d'une légitimité du contrôle de gestion, alors les actions et les discours sont ainsi clairement mis en exergue dans cette quête de légitimité. Cela confirme le choix du cadre de Feldman et de Pentland (2003) précisant qu'une pratique organisationnelle peut être décomposée en action et en discours. Néanmoins, pour atteindre la légitimité du contrôle de gestion, une

ambiguïté subsiste. L'ambiguïté amène donc à confronter légitimité au contrôle de gestion : la légitimité demande à ne pas rechercher une logique d'efficacité et d'efficience alors que le contrôle de gestion permet d'obtenir une efficacité et une efficience dans l'utilisation des ressources.

Ainsi, pour maintenir une apparence cérémonielle, l'organisation a tendance à découpler sa structure et son activité. C'est ainsi qu'une pratique adoptée conformément à l'environnement institutionnel n'entraîne pas simultanément des changements de fonctionnement dans l'organisation (Colon, 2014). Le découplage se traduit donc par une situation où l'image externe de l'organisation est dissociée de son fonctionnement interne (Weick 1995). Une conformité cérémonielle est en œuvre depuis l'adoption de la pratique jusqu'aux actions accomplies. Ainsi, il existe une rupture entre les structures formelles adoptées pour obtenir la légitimité et les pratiques réelles visant l'efficience. Toutefois, un climat de confiance est maintenu lors de ce découplage avec l'ambiguïté des buts et aussi la préservation des apparences. Plusieurs autres auteurs avaient déjà souligné que le découplage est ambigu. Pour cela, soit les idées négatives sont associées au découplage (Orton and Weick 1990), soit la variable temps peut influencer le découplage et l'améliorer (Zelinschi et al. 2013). Mais cette ambiguïté n'est pas réelle car l'organisation a pris appui sur un mythe rationnel tout en visant une conformité cérémonielle ; le découplage est bien le prolongement dans cette apparence.

L'ambiguïté des buts, mis en exergue par la légitimité, est résolue par le découplage. Ainsi, une image externe du contrôle de gestion est présentée alors que son fonctionnement interne est une pratique visant l'efficience. Autour du contrôle de gestion, toute une hypocrisie est mise en œuvre et pourtant l'on vise l'amélioration de la gestion des organisations.

2.2. La nécessité de l'hypocrisie organisationnelle autour du contrôle de gestion

L'hypocrisie est définie par le dictionnaire Larousse comme étant l'attitude consistant à dissimuler son caractère ou ses intentions véritables ... pour se présenter sous un jour favorable et inspirer confiance. Ainsi, Brunsson (1989) traite l'hypocrisie de l'organisation comme étant les contradictions et les incohérences auxquelles les managers font face. Il s'agit des contradictions interindividuelles, les contradictions entre les idées et les actions, les contradictions entre les décisions et les actions. L'hypocrisie organisationnelle est donc l'incohérence entre le discours, les décisions et les actions dans les organisations. Un écart important et grandissant se crée alors, entre le dire et le faire, le mettre en discours et le mettre en œuvre.

A cet effet, le contrôle de gestion présente une hypocrisie lorsque les contradictions submergent sa mise en œuvre. Les buts des acteurs sont divergents avec ceux de l'organisation. Les actions liées au contrôle de gestion sont dissociées des discours tenus par les acteurs. March (1987) et

Argyris (1990) ont eu à montrer que les actions et les discours pouvaient suivre des voies contradictoires. Dambrin et al. (2007) ont conclu aussi que les discours des acteurs contredisent leurs idées mises en actes. On constate ainsi qu'il est possible d'assimiler, l'hypocrisie organisationnelle à un découplage puisque l'apparence cérémonielle, dénoncée par Meyer (1983), présente déjà une dissociation entre l'image externe et le besoin réel à l'interne. Ainsi, l'hypocrisie continue parce que la structure formelle est découplée des pratiques réelles. L'organisation adopte donc le contrôle de gestion, un mythe rationnel, qui semble rassurer lors de la gestion. Mais comme le souligne Engel et Garnier (1983), le contrôle de gestion ne fonctionne nulle part avec la logique espérée des théoriciens de la pratique.

Pour pallier à ces contradictions, Brunsson (1993) propose de tenir compte de cette même hypocrisie organisationnelle. D'abord, l'hypocrisie est utilisée pour répondre à chaque coalition en place ; le discours doit convaincre certains, les décisions doivent rassurer d'autres et les actions doivent conforter le reste. Ensuite, il faut distinguer deux sphères, l'organisation politique et l'organisation d'action au regard des comportements des acteurs. Les idées et les discours de l'organisation politique permettent de stabiliser l'incohérence de l'image projetée. L'organisation d'action formule des règles pour régir le comportement de ses membres lorsque l'environnement est stable et les situations sont bien prévues. Lorsque l'environnement est instable, les règles ne suffisent pas et il faut les remplacer par l'idéologie. En réalité, l'organisation d'action vise à avoir une idéologie forte, puissante et unique afin que les membres intègrent des idéaux et des valeurs identiques ; ces membres doivent tendre vers une uniformité interne pour une action plus organisée. L'organisation politique permet de créer de la légitimité, vis-à-vis de l'environnement extérieur (cela se rapporte ainsi à la recherche de légitimité au cours de l'institutionnalisation). Pour y parvenir, les différentes idéologies et les différentes coalitions sont fragilisées et divisées, les décisions et les discours représentent les outils de l'organisation politique. Enfin, il faut surtout tenir compte de la traduction du discours en action puisque la volonté d'être rationnel freine et empêche l'action.

L'hypocrisie organisationnelle est alors un outil de conciliation entre la sphère d'action et la sphère politique. Cependant, il est important de respecter la contrainte du modèle qui demande à l'environnement de l'organisation et à ses membres de ne pas connaître l'utilisation d'une telle démarche d'hypocrisie. En outre, pour cerner la manière dont l'hypocrisie organisationnelle peut contribuer à l'amélioration des organisations, Brunsson (1989) a mis l'accent sur un élément, non encore abordé par les travaux ; il s'agit de l'idéologie. L'idéologie est définie comme un ensemble d'idées et de valeurs partagées par les membres de l'organisation. Au lieu de prendre en compte

deux sphères, action et politique, il faut simplement se focaliser sur l'idéologie. Nous partons ainsi du principe que l'individu suit légitimement l'idéologie véhiculée et partagée par tous les membres afin de créer un esprit d'enthousiasme, d'unité et d'efficacité. L'idéologie est ainsi perçue comme étant le processus décisionnel menant à l'action, qui doit tenir compte du formel et de l'informel dans une organisation.

Cependant, l'accent sur l'idéologie rejoint l'institutionnalisation de la pratique adoptée car, Dimaggio et Powell (1983) ont souligné que, non seulement les règles et les pratiques s'institutionnalisent mais aussi les valeurs partagées. Telle que l'institutionnalisation prend appui sur les valeurs partagées, l'hypocrisie organisationnelle doit utiliser ces mêmes valeurs, au centre de l'idéologie, pour être résolue. Les valeurs partagées d'une organisation influencent l'organisation (Schein, 2004) ; elles ont un impact sur la motivation et l'engagement des employés (McDonalds et Gandz, 1992). Les valeurs partagées sont la fondation sur laquelle s'appuie l'organisation pour équilibrer les intérêts et les objectifs conflictuels (Posner, 2010). Les leviers organisationnels pour agir et mobiliser le personnel sont non seulement la vision, la mission, les objectifs mais surtout les valeurs ; cet élément existentiel qui interpelle, est un motif durable de l'organisation lorsqu'il est partagé (Tremblay, 2005).

Après avoir exposé la méthodologie, l'accent sera mis sur l'analyse de l'hypocrisie organisationnelle autour du contrôle de gestion. Les résultats empiriques feront l'objet d'une conclusion.

3. La méthodologie de l'étude

Dans une démarche qualitative, la présente étude s'inscrit dans une posture interprétativiste. L'encadré suivant synthétise toute la démarche de la recherche qualitative.

Le cas :

La République du Bénin (ancien Dahomey) est un pays de l'Afrique de l'Ouest situé sur le Golfe du Guinée et délimité au sud par l'océan Atlantique, au nord par le Burkina Faso et le Niger, à l'ouest par le Togo et à l'est par le Nigeria. Elle s'étend de l'Océan Atlantique au Fleuve Niger sur 700 km de long et 325 km de large en son point le plus large. Elle couvre une superficie de 112.622 km². Durant les premières décennies qui ont suivi l'indépendance, les structures économiques nationales commencèrent à se substituer à l'administration coloniale l'essentiel des activités économiques était passé sous le contrôle de l'Etat. Le manque d'infrastructures de base adéquates telles que l'électricité, l'eau, les routes et les hôpitaux a conduit à la création des entreprises publiques dans tous les secteurs de l'activité économique (eau, électricité, agriculture, commerce ...). Celles-ci permettent à l'Etat d'intervenir à titre

exclusif et d'exercer un pouvoir de direction et de contrôle. Au travers des activités industrielles et commerciales, le pays augmenterait sa productivité et son niveau de vie. Leur développement devrait jouer un rôle utile dans le financement des infrastructures.

Créée depuis les années 1955 sous d'autres dénominations, la Société Dahoméenne d'Energie et d'Eau (SDEE) a changé ses statuts le 30 Novembre 1975. Cette entreprise publique est devenue la Société Béninoise d'Energie et d'Eau (SBEE). Son évolution a été aussi marquée par la scission qu'elle a connue en juin 2003 afin de distinguer la fourniture des services offerts. Le secteur de l'Eau a donc été séparé du service de l'Energie. La SBEE est devenue ainsi la Société Béninoise d'Energie Electrique. Sa mission principale est la distribution de l'énergie sur toute l'étendue du territoire national. Elle s'occupe également de la production de l'énergie, l'installation des poteaux, la réalisation des travaux d'extension et de branchements. Pour son exploitation, la SBEE dispose de huit (08) Directions Régionales. Elles sont chargées de la réalisation des objectifs de la Société dans les différents départements du Bénin. Elles représentent la Direction Générale au niveau de ces départements. Chacune de ces Directions Régionales a sous son autorité des agences et des guichets. Au nombre de vingt-deux (22) au total, les agences effectuent toutes les prestations en faveur du client, notamment l'accueil et les renseignements, l'abonnement, le branchement, le relevé des compteurs, la facturation, la résiliation des contrats, le dépannage, les travaux d'entretien et les réponses aux réclamations des clients. Les guichets prennent en charge les clients concernant tous les paiements de prestations.

Dispositif de recherche : Une observation participante a été réalisée pendant deux mois (Janvier – Février 2015) au service de contrôle de gestion d'une direction régionale. Un journal de bord a été tenu quotidiennement ainsi que les documents internes qui ont été collectées. Une seconde immersion a été effectuée successivement en Août 2015 et en Janvier 2016, afin d'observer les évolutions. En Août 2016, une dernière mise à jour des données a été réalisée suite à un séjour ponctuel dans l'entreprise. Sur la base d'un échantillonnage non probabiliste, une trentaine d'entretiens semi-directifs ont été effectués au fur et à mesure des immersions. Ils ont permis d'obtenir les représentations des acteurs sur le système de contrôle de gestion, la manière dont ils mettent en application les discours hiérarchiques, le sens qu'ils lui donnent et les perspectives évolutives. Les personnes interviewées ont permis de respecter la logique d'échantillonnage théorique ; il s'agit du contrôleur de gestion, du chef d'agence, du chef magasinier, chef caissier, du chef service administratif et financier, du directeur régional, du chef personnel et du contrôleur de zone et des agents de l'entreprise. Les rapports de la

commission économique africaine, de la banque mondiale, des différents sommets africains sur le contrôle de gestion ont été aussi collectés.

Méthode : Les entretiens sont de type semi-directif, conduits à l'aide d'un guide d'entretien. Ils ont été enregistrés et retranscrits ; certains ont émis des refus pour l'enregistrement. Les données ont été traitées sans un logiciel qualitatif. Un codage ouvert est réalisé sur la base des éléments du cadre conceptuel et théorique.

4. L'analyse de la pratique du contrôle de gestion dans le cas SBEE

La mise en œuvre du contrôle de gestion est donc une condition pour l'obtention des ressources financières, un moyen de parvenir à la légitimité. Le contrôle de gestion devrait être alors, mis en application par les acteurs. Toutefois, sa pratique du contrôle de gestion révèle un écart entre les actions et les discours ainsi qu'une absence des valeurs partagées dans les discours.

4.1. Introduction du contrôle de gestion : moyen d'améliorer la gestion et apparence cérémonielle

L'entreprise publique a connu des difficultés financières au cours de son existence. C'est ainsi qu'au cours des années 1975, elle a été confrontée aux scandales financiers et aux résultats déficitaires successifs. Une analyse a été effectuée par les autorités gouvernementales et le rapport réalisé par la commission nationale des bilans en 1978 précise : « ...*Jouant un rôle important dans l'économie béninoise, les entreprises publiques ont obtenu de médiocres résultats. Leurs problèmes financiers sont évidents car les deux tiers d'entre elles, ont soit un cash-flow négatif, soit un fonds de roulement négatif ou soit une situation nette négative...* ». Afin de pallier à ces difficultés, les bailleurs de fonds ont incité à mettre en place un contrôle de gestion. Le rapport 66774 du mois d'Août 1978, portant sur les problèmes de gestion de l'entreprise publique, précise en ces termes : « ... *En juin 1978, le gouvernement et les dirigeants des entreprises publiques ont décidé au sommet de la Commission Economique Africaine, de mettre en place un contrôle de gestion axé sur le résultat. Cette technique moderne de gestion a été reconnue comme un moyen important d'améliorer les résultats du secteur public...* ». Il faut noter que l'entreprise publique est très dépendante des bailleurs de fonds. La mise en place de contrôle de gestion vise donc à améliorer la gestion et l'utilisation des ressources. Par ailleurs, le rapport 46860 (Mars 1984) de la Commission Economique Africaine précisait en ces termes, les recommandations de la Banque mondiale : « ... *Il fut décidé d'instituer un contrôle de gestion qui disposera d'une équipe compétente, chargée de fixer les objectifs, de suivre les progrès enregistrés par chacune des entreprises et de voir leur capacité à atteindre des résultats satisfaisants. Il faut aussi tenir compte*

du facteur qui influence sur l'efficacité de la gestion : une planification rigoureuse et judicieuse... Le système de planification doit être alors revu et amélioré. Les responsables d'entreprise sont tenus de répondre au résultat de leur unité. Les mesures d'encouragement ont été introduites pour les dirigeants ainsi que leurs employés. La mise en place d'un véritable système d'évaluation de performance en précisant clairement les objectifs à atteindre... Pour mieux contrôler la situation financière, un système de suivi quotidien du budget a été mis en place et permet de dresser l'évolution des recettes, des dépenses et de trésorerie... ».

L'entreprise publique, y compris notre cas d'étude la SBEE, sortait ainsi, d'une période instable sur le plan de la gestion et celui de la politique ; elle était soumise à l'influence étatique concernant toutes les décisions. Pour survivre, il fallait s'assurer que les directives pour mériter un financement soient mises en œuvre ; il fallait que les acteurs de l'entreprise perçoivent qu'il s'agit d'une pratique effectuée dans toutes les autres entreprises. Si, une entreprise se hasarde à ne pas le mettre en œuvre, elle n'aura pas accès aux ressources des bailleurs de fonds. Autour de cette apparence, chaque entreprise a mentionné dans ses procédures la mise en place d'un contrôle de gestion. Ainsi, le consensus social est obtenu dans l'adoption du contrôle de gestion et au regard des bailleurs de fonds. Nous avons bien souligné que cela est mentionné dans les procédures puisque la pratique du contrôle de gestion n'est pas effectuée dans l'entreprise publique. Toutefois, toutes les décisions qui ont été tenues au niveau des discours, n'ont pas reflété dans les actions effectives de l'entreprise publique.

4.2. De la contradiction entre les discours et les actions à l'absence de la prise en compte des valeurs partagées

L'objectif visé par la mise en place d'un contrôle de gestion n'a pas été atteint. C'est ainsi que le rapport de l'atelier sis à Addis Abeba en décembre 1994 mentionne que : « ... *Toutes les recommandations relatives à la clarification des buts et des objectifs, à l'introduction de contrôle de gestion et à l'amélioration des procédures étaient virtuellement ignorées au niveau de la mise en œuvre...* ». Cette ignorance montre l'écart entre la décision prise, les discours tenus lors des commissions et les actions effectives. C'est ainsi qu'un chef d'agence d'une région souligne que : « *j'ai participé en 2010 au comité ayant demandé que le contrôle de gestion soit installé dans les régions respectives (il était seulement à la direction générale). Mais les dispositifs qui devraient accompagner cette décision ont été abandonnés. Par exemple, un tableau de bord a été conçu par un cabinet à l'époque ; ce tableau permet de suivre toutes les activités de l'entreprise depuis la demande de devis, en passant par la pose du compteur au client, le suivi des réparations jusqu'au différentes factures encaissées. Ce dispositif n'a même pas été utilisé alors que moi j'en ai perçu*

l'utilité. Suite à ma nomination en 2013, je suis allé chercher ce dispositif que j'ai installé dans mon agence. De mon bureau, je vérifie l'activité de chacun de mes agents et je dispose de tous les écarts comparatifs ; c'est dommage que l'entreprise n'en profite... ».

Par ailleurs, les actes relatifs à l'élaboration du budget sont ignorés lors de leur mise en œuvre et les discours des différents acteurs sont contradictoires. C'est ainsi que les agents techniques affirment « *...nous accusons les responsables de négliger notre présence lors des prévisions et de ne jamais tenir compte des besoins réels. Pourtant les textes précisent de prendre en compte les prévisions de chaque activité et des difficultés de l'exercice écoulé... Les activités de l'entreprise sont en majorité concernées par le terrain car les agences couvrent plusieurs villes et villages à la fois. Mais, il faut aller constater quel est le pourcentage de réalisation des lignes budgétaires nécessaires à nos attributions au début de cette année... ».* Pendant ce temps, les responsables tiennent un autre discours « *nous accusons les employés de leur irresponsabilité face aux dates à respecter et aux différentes notes de services en leur possession reçues mais ignorées... ».* C'est ainsi, qu'au budget 2016, et précisément à la date du 06 janvier, la ligne budgétaire liée à l'activité des agents techniques présentait un taux négatif de 57%.

Cependant, l'exemple de l'indicateur de performance montre un écart considérable entre les discours – décisions – actions. Tous les lundis, le contrôleur de gestion doit envoyer les indicateurs de performance selon la lettre envoyée par la direction générale. Chaque service apporte ses réalisations de la semaine écoulée pour que le contrôleur de gestion centralise. Mais durant une soixantaine de jours, à raison de huit rapports, nous n'avons observé aucune transmission des indicateurs de performance. De multiples relances avaient été réalisées : c'est ainsi qu'en 04 juin 2013, le directeur du contrôle de gestion a envoyé une note de service N°137/13/SBEE/DG/DGA/SG/DE/SP mentionnant les termes ci-dessous :

« Il m'a été donné de constater que les indicateurs de performance de vos régions respectives ne parviennent pas à la direction des exploitations comme convenu. Je vous rappelle qu'ils permettent de suivre en même temps que vous, les activités menées dans votre région. Cela permet d'apporter des solutions idoines à vos problèmes qui ont tendance à créer de la contreperformance. Afin de permettre à la direction des exploitations de rentrer vite en possession desdits indicateurs, je vous demande de me communiquer le nom de votre collaborateur chargé d'exécuter cette tâche au plus tard le 05 juin 2013 ».

Les actes n'ayant pas été conformes avec les discours des dirigeants, une note de service est renvoyée aux directions régionales au mois d'Août 2014, N°1481/14/ SBEE/ DG/DGA/ SG/ D.Expl/SP le directeur régional précise ceci :

« ... Dans le souci de l'élaboration d'une base de données fiables et d'un meilleur suivi des exploitations dont vous avez la charge, il vous a été demandé de transmettre de façon régulière et continue à la direction générale, les informations devant permettre la mise à jour des indicateurs de performance... Dans l'exécution des présentes instructions, vous devez prendre toutes les dispositions pour éviter les incohérences constatées par le passé... ».

Malgré que chaque responsable atteste qu'il a bien reçu la lettre, les acteurs mentionnent dans leurs discours, qu'ils ne transmettront jamais ces indicateurs puisque la direction générale a seulement comme rôle de les calculer à leur niveau. Les responsables précisent en outre, *« ... qu'ils n'auront pas besoin des indicateurs de performance à l'exploitation car les rapports des travaux effectués sont transmis à la fin de chaque semaine... ».*

Ces indicateurs de performance n'ont pas été envoyés jusqu'à ce que le directeur du contrôle de gestion en fonction le 06/01/2015 renvoie encore une troisième note de service de relance. *« ... Par la présente lettre, nous venons vous demander de bien vouloir nous transmettre chaque lundi les indicateurs de performance de vos régions respectives. Pour une célérité de la communication desdits indicateurs, vos services compétents peuvent nous les envoyer par le fax de la direction générale ou nous les communiquer par téléphone avant que les confirmations nous parviennent... ».*

Cette relance vient encore une fois prouvée que les actes qui devraient accompagner cette décision de transmission des indicateurs de performance n'ont pas été conformes au discours des dirigeants. Durant trois années, les acteurs de l'entreprise n'ont pas pu ancrés cette manière de faire dans leur action. Un responsable de stockage précise au cours de son entretien que :

« ...les indicateurs de performance sont demandés avec insistance afin d'être arrangés car, ils sont au rouge, ne nous voilons pas la face. Il est donc modifié chaque fois à la direction afin de bénéficier des subventions. Il en est ainsi parce que le discours politique a pris le dessus sur le discours de l'entreprise. Dans l'entreprise publique, deux discours règnent : celui du dirigeant de l'entreprise et celui du ministre de tutelle (sous les ordres du chef de l'Etat). Chacun oublie que leur discours doit viser l'accomplissement des actes améliorant la gestion de l'entreprise... ».

L'insatisfaction dans l'application de ce système de contrôle de gestion avait conduit les autorités gouvernementales à se questionner lors du conseil des ministres du 23 Mai 2011 sur la manière d'arriver à une meilleure applicabilité du contrôle de gestion. Le contrôle de gestion se présente comme un mythe mettant en œuvre toute une apparence cérémonielle ; l'entreprise publique adapte à chaque fois, l'utilisation qu'elle fait du contrôle de gestion afin d'obtenir les ressources.

Toutefois, la décision de la mise en place du contrôle de gestion a mentionné de bien prendre en compte les valeurs partagées. Ainsi, souligne le rapport 67774 du mois d'Août 1978, « ... *l'amélioration de l'entreprise publique doit mettre en œuvre un ensemble de technique faisant appel aux méthodes d'organisation, aux sciences de comportement et aux méthodes modernes de gestion...* ». Les sciences de comportements rejoignent ainsi les valeurs susceptibles d'influencer la pratique de contrôle de gestion. Cependant, la mise en œuvre n'a pas fait état d'un quelconque élément se rapportant aux valeurs. Pour s'en convaincre, les responsables et les agents affirment : « *...il ne faut pas nous parler de valeurs ici ; l'important c'est d'avoir un bon appui politique. C'est la seule chose la mieux considérer...* ». Le contrôle de gestion est ainsi partiellement mis en œuvre, car les règles sont élaborées et les pratiques semblent suivre dans l'application. A aucun moment, les valeurs partagées n'ont été soulignées afin de réussir l'ancrage réel avec dans les actions quotidiennes.

Conclusion

Dans cet article, nous nous intéressons à l'amélioration de l'écart entre les actions et les discours du contrôle de gestion en prenant appui sur la théorie institutionnelle et le concept de l'hypocrisie organisationnelle. Pour ce faire, nous avons analysé des rapports et notes de service collectés, mobilisé des entretiens auprès d'une trentaine de responsables dans l'entreprise publique pour mener une étude de cas.

Comme résultats, nous pouvons souligner que l'interprétation de l'hypocrisie organisationnelle autour des pratiques de contrôle de gestion a permis de constater les contradictions entre les actions et discours ainsi que l'absence des valeurs partagées. Pour résoudre cette hypocrisie et en visant une institutionnalisation, les discours devraient convaincre les acteurs, les décisions quant à eux, les rassurer afin de mieux conforter les actions. L'amélioration de la contradiction entre ces discours – décisions – actions nécessite donc, d'avoir une idéologie forte et de rechercher la légitimité ; ceci représente les objectifs visés par l'organisation d'action et l'organisation politique (Brunsson 1989). Ainsi, la légitimité du contrôle de gestion est obtenue lorsque les adéquations avec les attentes de la société sont respectées ; or, les incohérences entre les discours sont constamment présentes dans l'entreprise. Suchman (1995) précise de ce fait, que l'obtention de la légitimité permet de généraliser l'action organisationnelle et de montrer que cette dernière est conforme aux valeurs, croyances et idées socialement construites. Ceci interroge donc sur l'absence de considération de ces valeurs par les dirigeants de l'entreprise alors qu'elles sont nécessaires pour les pratiques du contrôle de gestion.

Par surcroît, la forte idéologie est absente alors qu'elle repose encore sur les valeurs partagées par les membres de l'organisation. Les valeurs partagées servent ainsi, d'élément conciliateur entre l'axe d'action et l'axe politique de l'organisation. Constituant le principal apport de cette recherche, les valeurs permettent de stabiliser l'hypocrisie car le contrôle est une combinaison de valeurs partagées, d'interdits ou de prescriptions de modèles et de vigilance (Simons 1994).

La littérature sur l'hypocrisie organisationnelle du contrôle de gestion demeure peu fournie. Ce mécanisme demeure encore peu connu surtout son analyse empirique (Chauvey 2010; Perez and Robson 1999) ; néanmoins, la présente étude s'est penchée sur la question.

Ces résultats doivent être considérées en tenant compte de certaines limites relative à cette étude. Le choix d'une direction régionale et d'une trentaine de responsables pour l'entretien ne permettent pas d'avoir un échantillon représentatif, voire une généralisation. Mais, cela offre simplement un éclairage sur l'existence d'un écart entre les actions et les discours d'une part, et une absence de la prise en compte des valeurs, d'autre part. Ce travail offre des perspectives nouvelles car l'écart entre les actions et les discours peuvent être analysé de manière quantitative, sur la base d'hypothèses et élargies à toutes les entreprises publiques. Il serait aussi utile de cerner si une entreprise publique a focalisé son attention sur cet élément conciliateur pour insuffler une meilleure dynamique aux pratiques de contrôle de gestion.

BIBLIOGRAPHIE

- Abernethy, M. A.** & Chua, W. F. (1996). A Field Study of Control System "Redesign": The Impact of Institutional Processes on Strategic Choice. *Contemporary Accounting Research*, 13(2), 569–606.
- Al-Sharif, N.** & Bourquia, N. (2011). Les systèmes de mesure de performance en collectivités territoriales : un éclairage à la lecture du processus d'institutionnalisation. *Comptabilités, économie et société*, Montpellier, France.
- Ansari, S. L.** (1977). An integrated approach to control system design. *Accounting, Organizations and Society*, 2(2), 101–112.
- Anthony, R.** (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis*. Cambridge, Mass.: Havard University.
- Bouquin, H.** (2010). *Le contrôle de gestion*, 9^{ème} édition, Gestion puf.
- Brunsson, N.** (1989). *The organization of hypocrisy: Talk, decisions and actions in organizations*, Chchester: Wiley. 242 pages.
- Bryer, A. R.** (2014). Conscious practices and purposive action: A qualitative study of accounting and social change. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(2), 93–103.

- Busco, C. & Quattrone, P.** (2010). On the adoption of performance measurement systems: the Balanced Scorecard as a rhetorical machine. Working paper presented at the Innovating Management and Accounting Practices Conference (Bocconi University, Milan, 2009) and at the EIASM Conference on New Directions in Management Accounting (Brussels, 2010).
- 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.
- Chauvey, J.-N.** (2010). Hypocrisie, déraison : les nouveaux leviers du contrôle ? (French). *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 16(1), 33–51.
- Collier, P. M.** (2001). The power of accounting: a field study of local financial management in a police force. *Management Accounting Research*, 12(4), 465–486.
- Colon, M.** (2014) : «Les contrats de performance dans le service public de l'eau urbaine ougandais, structures de la matérialisation de la logique de marché et supports du travail institutionnel». Thèse de doctorat en science de gestion, AgroTech Paris.
- Dambrin, C. Lambert, C. & Sponem, S.** (2007). Control and change—Analysing the process of institutionalisation. *Management Accounting Research*, 18(2), 172–208.
- DiMaggio, P.** (1988). Interest and agency in institutional theory. *Institutional patterns and organizations: Culture and environment*, 1, 3–22.
- DiMaggio, P. J. & Powell, W. W.** (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160.
- Engel, F. & Garnier, P.** (1983). Le contrôle de gestion en univers administratif. *Politiques et management public*, 1(1), 165–199.
- Fayol, H.** (1916). General principles of management. *Classics of organization theory*, 2, 15.
- Feldman, M. S. & Pentland, B. T.** (2003). Reconceptualizing organizational routines as a source of flexibility and change. *Administrative science quarterly*, 48(1), 94–118.
- Gibert, P.** (1995). La difficile émergence du contrôle de gestion territorial. *Politiques et management public*, 13(3), 203–224.
- Lapsley, I. & Wright, E.** (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research*, 15(3), 355–374.
- Lowe, E. A.** (1971). On the Idea of a Management Control System: Integrating Accounting and Management Control. *Journal of Management Studies*, 8(1), 1–12.

- Malmi, T.** & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300.
- McDonald, P.** & Gandz, J. (1991). Identification of values relevant to business research. *Human Resource Management*, 30(2), 217–236.
- Meyer, J. W.** & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363.
- Modell, S.** (2009). Institutional Research on Performance Measurement and Management in the Public Sector Accounting Literature: A Review and Assessment. *Financial Accountability & Management*, 25(3), 277–303.
- Orton, J. D.** & Weick, K. E. (1990). Loosely coupled systems: A reconceptualization. *Academy of management review*, 15(2), 203–223.
- Perez, L. F.-R.** & Robson, K. (1999). Ritual legitimation, de-coupling and the budgetary process: managing organizational hypocrisies in a multinational company. *Management Accounting Research*, 10(4), 383–407.
- Ribeiro, J. A.** & Scapens, R. W. (2006). Institutional theories in management accounting change: Contributions, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2), 94–111.
- Simons, R.** (1994). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business Press.
- Suchman, M. C.** (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *The Academy of Management Review*, 20(3), 571–610.
- Weick, K. E.** (1995). *Sensemaking in organizations* (Vol. 3). Sage.
- Zelinschi, D.** Levant, Y. & Berland, N. (2013). Les motivations au découplage: l'exemple de l'introduction de l'IFRS 8. *Finance Contrôle Stratégie*, (16–1).
- Zimmerman, M. A.** & Zeitz, G. J. (2002). Beyond Survival: Achieving New Venture Growth by Building Legitimacy. *Academy of Management Review*, 27(3), 414–431.