

**Le Public sector Scorecard peut-il être soluble dans les
collectivités territoriales : Une analyse des variances et
invariances entre la Côte d'Ivoire et le Niger.**

**Can the Public sector Scorecard be soluble in local authorities:
An analysis of variances and invariances between Côte d'Ivoire
and Niger.**

Hachimou OUMA

Enseignant-chercheur à l'Institut Universitaire de Technologie
Laboratoire de recherche et d'analyse sur le développement économique et social
(LARADES)
Université de Tahoua, Niger
oumahachimou@gmail.com

Dagou Hermann Wenceslas DAGOU

Enseignant-Chercheur à l'UFR des Sciences Economiques et de Gestion
Centre de Recherches MicroEconomiques du Développement (CREMIDE)
Université Félix Houphouët-Boigny, Abidjan, Côte d'Ivoire
ddhgeek@gmail.com - hermann.dagou@univ-fhb.edu.ci

Date de soumission : 03/03/2019

Date d'acceptation : 28/03/2019

Pour citer cet article :

OUMA H. & DAGOU DWH. (2019) « Le Public sector Scorecard peut-il être soluble dans les collectivités territoriales : Une analyse des variances et invariances entre la Côte d'Ivoire et le Niger », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 8 : Mars 2019 / Volume 3 : numéro 4 » p : 739- 764

Résumé :

Quelles sont les variantes et les invariants des composantes du *Public Sector Scorecard* au sens de Moullin et Copeland (2013) et les types de systèmes de contrôle sous-jacent, qui s'appliqueraient dans les administrations publiques des pays de l'UEMOA ? Des données d'une enquête auprès des 53 maires en Côte d'Ivoire et 49 au Niger sont traitées par équations structurelles. Les résultats montrent des effets divers de système de contrôle des organisations publiques, la Côte d'Ivoire s'identifiant par un système de contrôle délégué « aux clients » et le Niger, par un système de contrôle patriarcal « d'innovation ».

Mots clés :

Système de contrôle de gestion, Public sector Scorecard, municipalités, UEMOA, SEM-PLS.

Abstract :

What are the variants and invariants of the components of the Public Sector Scorecard in the sense of Moullin and Copeland (2013) and the types of control systems sub-Who would apply to the general government of the WAEMU countries? Data from a survey of the mayors of the 53 municipalities of Côte d'Ivoire and 49 in Niger, are processed by structural equations. The results show various effects of the system of control of public organizations, Côte d'Ivoire identifying itself by a system of control delegated "to customers" and Niger by a system of patriarchal control "of innovation".

Key Word:

Management control system, Public sector Scorecard, Municipalities, WAEMU, PLS-SEM

Introduction

La question du pilotage des organisations publiques soulève la problématique de la maîtrise des activités à couplage lâche, où l'intervention politique est importante, assumée et fortement centralisée (Guthrie & Parker, 2017; Whitley, 1999). Comme le précise Bourguignon, Malleret & Nørreklit (2004), l'approche diffère dans les pays aux fortes traditions juridiques et administratives comme la France par exemple, en regard aux pays d'inspiration anglo-saxonne aux traditions plus libérales comme la Nouvelle-Zélande. Dans les années 1980 aux USA le président Ronald Reagan déclarait que « *L'Etat est le problème et non la solution au problème* ». Cette célèbre citation renvoie au postulat de départ de la nouvelle gestion publique, selon lequel les organisations publiques représentent l'inefficience organisationnelle (Olowu, 1991). C'est pourquoi la conduite des organisations publiques, fondée sur les résultats et la transparence, est souvent employée selon Guthrie & Parker (2017). Cette conduite semble avoir pour locomotive l'*accountability* et l'imputabilité (Hyndman & Liguori, 2016). La reddition de comptes, la responsabilité et la transparence constituent des dimensions du concept *d'accountability*, entendu au sens large comme un impératif de justification de sa conduite (Bras & Zarlowski, 2013). Le concept d'imputabilité selon Facal & Mazouz (2013), renvoie à l'obligation de rendre compte de la manière dont on s'est acquitté des responsabilités confiées. En particulier pour la municipalité, les deux concepts d'imputabilité et *d'accountability* sont principaux pour la prestation de services en fonction des besoins et du contexte de la communauté (Adonis & van der Walt, 2017).

Le problème que pose l'*accountability* et l'imputabilité est d'une part, le choix de règles opératoires indiquant aux membres de l'organisation comment agir et d'autre part, le choix de règles d'incitation pour les persuader ou les obliger à agir conformément aux règles opératoires. Dans cette logique, le premier choix porte selon Gibert (2000), sur les indicateurs de gestion faits pour les municipalités, dont l'action par les règles, est susceptible d'influencer ces indicateurs. Le second, le reporting est concrétisé par les états qui permettent qu'un niveau de responsabilité rend compte des résultats obtenus pendant la période de temps couverte. Le but aide les décideurs municipaux à évaluer ce qu'ils réalisent et à faire des améliorations, s'ils souhaitent s'acquitter de leurs obligations constitutionnelles (Cameron & Sewell, 2003; Chan, 2004). Whitley (1999 : 507) entrevoit pour les conditions institutionnelles, que le système de contrôle de gestion devra «[. . .] *veiller à ce que les activités et les sous-unités de travail remplissent les objectifs des principaux responsables puis, fournissent les informations et les systèmes permettant à la hiérarchie managériale de*

corriger tout écart par rapport aux plans établis ». Atteindre les objectifs dans une organisation publique fait recours à des outils de pilotage que le système de contrôle de gestion propose. En matière d'outil de pilotage de ce type, le courant dominant semble être celui du *Balanced Scorecard* (Modell, 2012; Nuhu, Baird, & Bala Appuhamilage, 2017; Simpson & Aboagye-Otchere, 2014; Van der Walddt, 2014), sans entrer dans le débat de Bourguignon, Malleret & Nørreklit (2004).

Avec un même héritage législatif et administratif, et les pays membres de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA), en dehors de la Guinée-Bissau ont initié leur réforme avec pour source d'inspiration le *Balanced Scorecard* (Belete, Dessalegn, & Degefe, 2017; Negash, 2005). Ce dernier chapeaute les critères de convergence de ces pays avec une incidence sur le fonctionnement de leurs administrations (Diop & Diaw, 2015) et en particulier les municipalités. Or, en raison de la faible performance des municipalités en Éthiopie (Belete, Dessalegn, & Degefe, 2017), au Ghana (Simpson & Aboagye-Otchere, 2014), en Afrique du Sud (Van der Walddt, 2014) et au Nigeria (Adejuwon, 2016) par exemple, il est proposé que les municipalités évoluent de la recherche de profit à la création de valeur et d'avantages pour les différentes parties prenantes grâce au plan de développement intégré. Adonis & van der Walt (2017) estiment que la mise en œuvre du développement intégré dans les municipalités sera probablement significative et réussie si elle suit le système intégré et holistique de mesure du rendement préconisé par le *Balanced Scorecard*. Toutefois, ce qui manque à la démarche de Kaplan et Norton pour sa transférabilité, c'est la prise en compte de la dimension politique (Albertsen & Lueg, 2014). Certaines modifications du tableau de bord équilibré pourraient réduire ces dysfonctionnements, comme suggérés par Belete, Dessalegn & Degefe (2017), afin de faciliter les injonctions politiques. Il n'y a pas d'amélioration de la performance de l'administration possible en niant celle-ci (Gibert, 2000; Perray-Redslob & Malaurent, 2015). La nécessité est absolue au sens de Modell (2012), de considérer que la gestion publique est le champ d'une interface, entre la rationalité politique et la rationalité managériale dont les valeurs ne s'imbriquent toujours pas. Voelpel, Leibold & Eckhoff (2006) estiment que la tyrannie du *Balanced Scorecard* en tant que «camisole sur mesure¹» commence à compromettre la survie des entreprises, freine l'innovation économique indispensable, affectant ainsi le rajeunissement de la valeur client, les avantages pour les actionnaires.

¹ straightjacket

Moullin & Copeland (2013) proposent le tableau de bord du secteur public (*Public Sector Scorecard*), cadre intégré de mesure de la performance qui étend et adapte le *Balanced Scorecard* à la culture et aux valeurs du secteur public. En particulier, en lieu et place des quatre axes, ce sont quatre pôles de qui sont liés, essayant d'intégrer les conditions institutionnelles de Whitley (1999). Ces conditions combinées forment quatre types de systèmes de contrôle distincts : contrôle bureaucratique, contrôle sortie, contrôle délégué et contrôle patriarcal. À l'aune du cadre de Whitley (1999), cette recherche veut comprendre **quelles sont les variantes et les invariants des composantes du *Public Sector Scorecard* et les types de systèmes de contrôle sous-jacent, qui s'appliqueraient dans les administrations publiques des pays de l'UEMOA ?** Pour cela, la littérature sur les outils de contrôle de gestion et particulièrement le tableau de bord en contexte des organisations publiques est présentée. Puis, le design de la recherche (problématique et méthodologie de la recherche) est explicité. Ensuite, l'analyse des résultats et leurs discussions. La conclusion relève les variances et les invariances de l'usage des outils de contrôle de gestion du modèle considéré.

1. Les réformes des organisations publiques, un besoin en outils de contrôle de gestion

La question de la réforme des administrations publiques a toujours constitué une préoccupation pour les décideurs politiques au point qu'elle est souvent inscrite dans l'agenda des actions prioritaires à conduire (Diop & Diaw, 2015). Dans les pays africains, depuis le début des années 80, la restructuration du secteur public est au centre des politiques mises en œuvre, particulièrement les États membres de l'UEMOA.

Au Niger, malgré les réformes entreprises la plupart des entreprises n'arrivent pas à améliorer les conditions de leurs exploitations. Elles continuent d'être en redressement permanent bien que les travailleurs ne se sentent pas concernés et n'acceptent pas de ce fait le plus souvent les mesures de réduction de charges qui détériorent leurs conditions de travail et de vie. On assiste à des grèves ou des situations conflictuelles permanentes (Ouma, 2016). Les organisations publiques peinent à être performantes. Dans son compte rendu, Kane (2012) identifie différentes formes du phénomène notamment : la commission pour service licite, la gratification qui consiste à payer un fonctionnaire pour avoir bien fait son travail, le piston dans les nominations et affectations, le tribut ou péage donné sans qu'aucun service ne soit rendu, la perruque, qui consiste à utiliser les matériaux ou locaux du service à des fins d'enrichissement personnel, le gombo ou conduite d'activités annexes pendant, à côté, et en

dehors des heures de travail au bureau, et encore le détournement sous forme d'appropriation de fournitures ou de matériel de fonctionnement des services publics. Le FMI (2013) notait la persistance des faiblesses observées dans le domaine de la comptabilité limite aussi la portée des progrès constatés dans la budgétisation des politiques. L'information budgétaire et financière nécessaire pour l'analyse et la décision est incomplète, peu fiable et peu pertinente. La production d'une information budgétaire de qualité se heurte à l'absence de remontée de l'information du système informatisé géré par la direction générale du Trésor et de la comptabilité, vers la base de données gérée par la direction générale du budget. Ces différentes insuffisances marquent une évolution dans le pilotage de la performance du secteur public au Niger, leur implémentation est soumise à des contraintes de divers ordres.

De son côté, la Côte-d'Ivoire a mise en œuvre autant que possible le modèle de développement subsaharien, en assurant une très grande ouverture de son économie à l'ensemble des facteurs de production étrangers (Campbell, 2000). Les autorités ivoiriennes estimaient qu'une croissance rapide constituait la clef de la résolution des problèmes économiques et sociaux. Ainsi l'État ivoirien, pour protéger la production nationale a créé plusieurs sociétés de développement (Animalière, Sucrière, Fruit et légumes, Transport ...). Ces tentatives d'apporter une certaine régulation sociale et politique, conduisent la puissance publique à intervenir (Jarret & Mahieu, 1991). Au nombre de ces causes figurent le gonflement considérable des emprunts extérieurs contractés par leurs directions, l'envolée des rémunérations, indemnités et avantages matériels, l'accentuation des dépassements budgétaires, etc. Les organismes publics empêchaient de par leur inorganisation comptable, une information même approximative de leur situation financière et, par voie de conséquence, interdisaient les efforts de reconstituer l'ensemble des comptes de la puissance publique (Diahou, 1990; Oumarou, 2009). L'un des premiers moyens imaginés pour mieux contrôler l'ensemble des établissements publics a consisté à donner à l'Assemblée Nationale le pouvoir de voter leur budget. La banque de l'État s'abrite derrière les prérogatives parlementaires pour refuser des appels de fonds des directeurs d'établissements. De plus, on assiste à un changement sur le plan technique des structures et des circuits mis en place et sur le plan de la culture financière (Jarret & Mahieu, 1991). Désormais, c'est le directeur, en tant qu'ordonnateur, qui dispose du pouvoir d'engager les dépenses, mais c'est l'agent comptable, qui règle les dépenses, recouvre les recettes, tient la comptabilité de l'établissement et réalise, en fin d'exercice, le compte financier remis, entre autres services, au ministère des Finances (Bernard & Fauré, 1990; McLeod & Harun, 2014). Il est censé devenir le conseiller et le

contrôleur de gestion et d'autre part, il a pour tâche de vérifier en permanence la conformité aux prévisions de l'exécution du budget (Diahou, 1990; Jarret & Mahieu, 1991).

2. Les outils de contrôle dans les organisations publiques

En contexte public, le contrôle de gestion est une discipline très récente qui s'installe graduellement (Guthrie & Parker, 2017; Modell, 2012). Demeestère (2005) évoque, parmi les raisons d'être du contrôle de gestion dans le secteur public, la contrainte de l'utilisation optimale des ressources allouées, le fait de répondre au besoin d'adaptation de l'organisation aux évolutions de l'environnement et en dernier lieu, le renforcement de l'apprentissage organisationnel (le retour d'expérience collectif). Il ajoute que l'introduction de l'orientation client permet notamment aux tableaux de bord élaborés au niveau global, d'être alimentés par les attentes de ceux-ci. Dagou (2019) montre le besoin d'implication affective des clients internes avec en plus du contrat institutionnel, devra leur proposer un contrat psychologique du type relationnel. En effet, le cadre de pilotage avec un certain niveau de sophistication ne répond plus aux finalités. La notion de finalité du secteur public semble bénéficier davantage de consensus trouvant son origine dans la mission publique, l'intérêt général et le service public, mais il en est autrement pour les concepts et les pratiques évoquant sa performance (McLeod & Harun, 2014). Autrement dit, pour répondre à des exigences citoyennes et à des impératifs économiques nationaux dictés par des marchés de plus en plus concurrentiels (la fin de certains monopoles) et de la complexité des systèmes administratifs, du rôle des bailleurs de fonds et des conditionnalités de l'aide (Campbell, 2000). L'analyse des concepts et des méthodes de contrôle de la performance dans le secteur public démontre que le politique, l'économique, le social, le technique et l'environnemental sont à l'œuvre (Hyndman & Liguori, 2016). Elles sont spécifiques à ce secteur d'activité et doivent être bien comprises si l'on veut pouvoir agir dans un sens d'amélioration. Il est en effet nécessaire de bien comprendre les mécanismes et les forces qui s'opposent à l'application d'un contrôle de gestion tel qu'ils existent. Les spécificités des organisations du secteur public, et notamment le fait que la recherche d'une performance financière ne constitue pas toujours une priorité, en font des objets à part, mais la mise en place d'un contrôle de gestion y reste absolument nécessaire, même si sa mise en œuvre peut exiger davantage de temps et d'efforts.

La performance qu'on recherche consiste à s'assurer que les ressources de l'État sont bien maîtrisées, que les organismes s'adaptent en permanence à l'évolution de la société et que les utilisateurs sont satisfaits des prestations qu'ils reçoivent. Elle reflète les trois points de vue

du citoyen, de l'usager et du contribuable. Nuhu, Baird & Bala Appuhamilage (2017) suggèrent qu'en intensifiant l'utilisation des systèmes de contrôle de manière plus interactive et diagnostique, les organisations du secteur public sont plus susceptibles d'adopter une gestion plus saine voire l'augmentation ultérieure de l'adoption de telles pratiques. Les tableaux de bord sont particulièrement nécessaires dans les organismes de service public, en raison du manque de pertinence d'une approche strictement budgétaire (Moullin & Copeland, 2013; Perray-Redslob & Malaurent, 2015). Une difficulté concerne la définition des résultats attendus et leur formalisation. Une autre difficulté tient à la nécessité d'obtenir des dirigeants un bon accompagnement du dispositif pour l'exploitation régulière du tableau de bord. Le tableau de bord est d'abord et surtout un outil de management et seule l'implication suffisamment forte des dirigeants, permettra, par une animation dans le cadre d'une procédure régulière, d'obtenir que les gestionnaires prêtent attention aux différents indicateurs qui y figurent.

3. Du Balanced Scorecard au Public sector Scorecard

Au niveau de l'administration publique, la perspective économique et financière n'est plus considérée comme le but fondamental, mais plutôt les moyens pour accomplir la satisfaction du client. Les organisations publiques et privées diffèrent dans une variété d'aspects importants, et ces différences agissent souvent comme barrières au transfert de techniques de gestion aux agents du public. En fait, plusieurs critiques sont faites sur la nécessité de faire évoluer le Balanced Scorecard à la mesure du secteur public (Van Helden & Reichard, 2016). Premièrement, le *Balanced Scorecard* définit une stratégie de manière centralisée se traduisant par certaines mesures qui alignent toutes les activités sur la réalisation des objectifs. En conséquence, cela limite toute activité ou initiative supplémentaire susceptible de dépasser les objectifs initialement fixés. Deuxièmement, il semble ignorer les besoins d'une économie d'innovation et fortement interconnectée dans laquelle les organisations évoluent et où la concurrence cède en partie à la coopétition (Oana & Rainer, 2014). Il s'agit d'une limitation critique de sa capacité à prendre en compte l'environnement externe et les liens systémiques. Troisièmement, le *Balanced Scorecard* suit la logique traditionnelle de l'innovation par le biais de la recherche et du développement interne, en la gardant secrète vis-à-vis des concurrents. De nos jours, la nature de l'innovation évolue de manière progressive, de plus en plus perturbatrice, ouverte et frugale (Lövstål & Jontoft, 2017).

Ainsi, les conceptions différentes d'une organisation privée et une administration publique, l'adoption d'un tel outil dans une administration publique exigent d'amender l'architecture originale du *Balanced Scorecard* (Oana & Rainer, 2014; Voelpel, Leibold, & Eckhoff, 2006). Des adaptations ont suivi, tant pour l'intégration régionale (Negash, 2005) que dans les organisations publiques en générales (Adejuwon, 2016; Ouma, 2016), mais sans grands succès en mettant l'accent sur les difficultés et en ciblant notamment celles qui sont relatives à la culture propre au secteur public. La mise en place d'un contrôle de gestion dans le secteur public fait partie de ces problèmes complexes qui ne peuvent pas se contenter de solutions simples. Ainsi, les axes du *Balanced Scorecard* deviendraient des pôles dans le *Public Sector Scorecard*. Le premier axe, celui du client relie service – parties prenantes – stratégie ; l'axe financier a trait au service – stratégie – finance ; l'axe processus comporte leadership – ressources – innovation et l'axe innovation, leadership – innovation – service. Les résultats incluent ceux qui sont requis par les utilisateurs et les parties prenantes clés, ainsi que des résultats financiers qui expliquent l'axe finance du *Balanced Scorecard*. La perspective des processus internes du *Balanced Scorecard* correspond à *l'excellence opérationnelle* qui est la seule perspective qui se rapporte aux processus. La perspective de l'apprentissage et de la croissance se retrouve dans le *Public Sector Scorecard* comme point de vue de l'innovation et de l'apprentissage. Le modèle de *Public Sector Scorecard* repose sur l'identification et l'intégration des attentes formulées par les différentes parties prenantes dans le système de pilotage de l'organisation publique. En termes de contrôle, le mix recourt à la culture doublée d'une obligation à rendre des comptes très présente et déclinée vis-à-vis de l'utilisateur (Okafor, Fatile, & Ejalonibu, 2014).

Whitley (1999) avait déterminé quatre caractéristiques dont la combinaison formait quatre types de systèmes de contrôle distincts : bureaucratique, résultat, déléguée et patriarcale. Ces types de systèmes cadrent avec certaines spécificités des organisations publiques en commençant par l'aspect bureaucratique. Van Helden & Reichard (2016) ainsi que Facal & Mazouz (2013), orientaient les résultats du public vers la satisfaction des clients (usagers ou contribuables). De leurs côtés, Goddard & Mzenzi (2015) et Kane (2012) portaient leur regard sur les aspects financiers. Enfin Löfstäl & Jontoft (2017) puis Vigoda-Gadot & Meisler (2010) montrent que l'innovation en contrôle et dans le contexte public se nourrit de flexibilité des règles. Chaque type de système de contrôle semble se rapprocher d'un axe du *Balanced Scorecard* (Albertsen & Lueg, 2014; Kaplan & Norton, 1996). Les détails des formes de rapprochement se présentent comme suit. Le type de contrôle *bureaucratique* est

déterminé par un haut niveau de formalisation et des instructions claires sur la réalisation des activités économiques. Une telle confiance dans la formalisation et les instructions entraîne une faible implication des subordonnés et limite la portée du système de contrôle. Ce premier contrôle semble décrire l'axe processus de Kaplan et Norton. Les systèmes de contrôle basés sur les *résultats* reposent également fortement sur des règles et procédures formelles, mais sont moins stricts en ce qui concerne le contrôle de la manière dont les activités économiques doivent être réalisées. La possibilité d'une influence subordonnée est très limitée et la portée de ce contrôle est très faible. Le second comme on peut le soupçonner, se rapproche de l'axe financier. Les systèmes de contrôle *délégués* se caractérisent par un recours mixte à des règles formelles, un faible contrôle sur la manière dont les activités économiques doivent être exécutées, une influence moyenne des subordonnés et une grande portée du système de contrôle. Cette flexibilité permet d'intégrer les diverses attentes des clients. Le dernier type, à savoir les systèmes de contrôle *patriarcaux*, ne s'appuie que sur des règles et des procédures formelles mais exerce un contrôle important sur la manière dont les activités économiques doivent être menées. C'est dans ces conditions que peuvent se créer les apprentissages et les innovations collaboratives.

4. Les composantes du Public Sector Scorecard

Pour les organisations publiques, Moullin & Copeland (2013) et Moullin et al. (2007) développent le *Public Sector Scorecard* axé sur les capacités, les processus et les résultats.

4.1. L'analyse de la composante « capacité » du Public Sector Scorecard

4.1.1. Une déresponsabilisation qui appelle au leadership

L'évaluation des résultats par rapport aux moyens consommés est une des bases du management moderne. Ne pas rendre compte de la manière dont il s'est acquitté des responsabilités qui sont confiées, contribue à faire perdurer cette tendance à la déresponsabilisation (Campbell, 2000). La tendance au gaspillage en dépensant les budgets attribués plutôt que ce qui est nécessaire, en tirant sur les budgets d'investissement. De plus, le système public récompense les comportements conformistes (Demeestère, 2005; Gibert, 2000). En pratique, un petit nombre d'acteurs porte l'ensemble de l'édifice puisqu'il existe partout des gens dont la qualité du travail au service est génétique, avec ou sans récompense. C'est grâce à ceux-là qu'on le fonctionne correctement, malgré les dysfonctionnements et les obstacles suscités par ceux qu'il n'est pas possible de sanctionner.

4.1.2. Jouer l'indicateur plutôt que l'innovation réelle

Lorsqu'un critère d'évaluation comme le Prix Ivoirien de la Qualité, est adopté, le risque existe que les gestionnaires publics ou privés cherchent à apparaître sous leur meilleur jour par des manipulations maximisant l'indicateur (Van Helden & Reichard, 2016). Ce risque est cependant renforcé dans le secteur public par le fait que les indicateurs globaux, permettant un contrôle de cohérence, y sont souvent moins significatifs. Dans le secteur privé, au contraire, le bénéfice, la marge ou le chiffre d'affaires par effectif ou d'autres indicateurs globaux permettent d'attirer rapidement l'attention sur d'éventuelles incohérences entre indicateurs ponctuels et indicateurs globaux. Dès lors, les missions de service public reconfigurées au sens de Noordegraaf (2016), peuvent parfaitement rendre acceptables des différences de performances locales.

4.1.3. La séparation de l'ordonnateur et du comptable les ressources

Ce concept était très certainement révolutionnaire à ses débuts pour les pays de l'UEMOA (Diop & Diaw, 2015), mais semble désormais contribuer davantage à déresponsabiliser les ordonnateurs et les comptables. En effet, on demande uniquement aux comptables publics de s'assurer du respect du formalisme propre à la dépense (budget approuvé, engagement conforme, preuve du service rendu). On ne leur demande pas de contrôler l'utilité de la dépense, ni si elle participe à l'atteinte des objectifs. Quant aux ordonnateurs, une fois leur budget approuvé, ils doivent s'en tenir à cela et monter qu'on ne leur a pas attribué des moyens au-delà des besoins réels. Avec les « slacks » budgétaires, les ordonnateurs peuvent avoir tendance à se contenter de le respecter, alors qu'il eût fallu faire accepter de dépenser ou pas (Bras & Zarlowski, 2013). Une gestion opérationnelle dégageant un excédent entre dépenses réelles et fonds attribués devrait pouvoir donner des moyens supplémentaires pour l'année à venir.

4.2. L'analyse de la composante « service » du Public Sector Scorecard

Le besoin d'indicateurs se confronte aux difficultés pour concevoir et mesurer le type de résultat attendu du public. Les objectifs comportent une dimension sociale et politique, sont souvent multiples en raison de l'existence de plusieurs bénéficiaires potentiels. La qualité de la prestation peut dépendre du front office ou du back-office, plus que d'une définition nationale de ce qu'elle devrait être (Heinrich, 2002; Vigoda-Gadot & Meisler, 2010). La prestation est souvent difficile à définir, le résultat attendu pouvant être tellement diffus qu'il en devient vague. Ainsi, on assiste à des situations où les systèmes de contrôle à base de

standards ne peuvent s'appliquer de façon satisfaisante. Dans certains cas on considérera même que la dépense publique provoque indirectement de la croissance, en mettant « de l'huile dans les rouages ». Les mécanismes de financement (subventions, taxes, contributions diverses) sont fréquemment sans lien direct avec la prestation rendue (Diop & Diaw, 2015).

4.3. L'analyse de la composante « résultat » du Public Sector Scorecard

4.3.1. L'absence de culture du résultat

Il y a une tendance à croire que les dirigeants du public peuvent facilement transiter d'une entité à une autre. Cette tendance met en danger la permanence des stratégies de départ puisqu'une nouvelle équipe a tendance à remettre en question les choix de son prédécesseur (Facal & Mazouz, 2013). Cela suscite également de l'attentisme dans les périodes de fin de mandat, ce qui peut être préjudiciable à la bonne marche des organismes en question (Villiers & van Staden, 2006). Pour Olowu (1991), le monde administratif africain est extrêmement hiérarchisé en réponse à la crise économique. Mais Okafor, Fatile & Ejalonibu (2014) estiment que cela reflète une certaine idée de la méritocratie telle qu'elle résulte du résultat de concours et ne correspond donc pas nécessairement aux exigences des usagers. Cette extrême hiérarchisation participe à la déresponsabilisation et la déshumanisation des acteurs qui apprennent très tôt que la vérité ne peut venir que du haut.

4.3.2. Une pollution par la stratégie politique

Le secteur public est extrêmement influencé par le monde politique. Kane (2012) estime que certains dirigeants d'organismes publics (mairies et organismes similaires) vivent en même temps deux existences. Ils l'ont choisi, mais la multiplicité des parties prenantes à qui, ils doivent faire du reporting (Facal & Mazouz, 2013), est telle qu'ils en acceptent les contraintes, avec pour conséquence des horaires insensés pour un travail somme toute assez classique. Être là tard le soir devient un indicateur d'efficacité, de motivation, de performance. Toutefois, des tâches bien spécifiées ne sont pas suffisantes, l'organisation a besoin que tous ceux-ci s'inscrivent dans une stratégie soit managériale ou politique. Du coup, la quantité d'heures et la présence tard le soir ne sont pas des signes d'efficacité, mais le semblant l'emporte sur l'efficacité. L'examen de la stratégie et des processus de l'organisation pour assurer des moyens les plus efficaces pour fournir les résultats requis (Goddard & Mzenzi, 2015).

4.3.3. La recherche de performance financière

Les entités du secteur public ne sont pas tenues de justifier l'utilisation de leurs ressources par une quantité au moins équivalente de revenus (Van Helden & Reichard, 2016). La nécessité pour les organisations privées de générer du bénéfice, présente l'avantage de les soumettre en permanence à la pression des indicateurs résultats grâce à une utilisation judicieuse de leurs moyens. En situation captive, le ratio résultats/moyens n'est pas adéquat, car il ne prouve pas qu'elle est capable sur plusieurs années de trouver des usagers acceptant de payer le prix exigé pour obtenir les prestations offertes. L'intégration régionale en cours (Diop & Diaw, 2015; Kiggundua & DeGhetto, 2015), implique la nécessité d'avoir un compte de résultat compensée par des indicateurs alternatifs. C'est l'une des raisons de l'importance pour les organisations publiques de l'exploitation de tableaux de bord adéquats (Dagou, 2019).

5. Méthodologie

5.1. Stratégie de recherche et opérationnalisation des dimensions

Dans les deux États (Côte d'Ivoire et Niger), les collectivités contribuent à l'administration et à l'aménagement du territoire, au développement économique, social et culturel, ainsi qu'à la protection de l'environnement. Dans leur fonctionnement, les collectivités territoriales sont donc libres de décider et d'agir dans le cadre des compétences à elles transférées par la loi et en assument conséquemment la responsabilité et la comptabilité des actes posés sous le contrôle de l'État. Pour l'exercice de ses missions, elle dispose d'un budget, d'un personnel et d'un patrimoine qui lui sont propres. Le conseil municipal, le maire et la municipalité constituent les organes de la commune. Le maire n'étant pas toujours disponible, les interlocuteurs ont varié mais sont membres du conseil municipal. Toutefois, pour officialiser l'enquête, le questionnaire a été adressé nommément aux maires. Au total, en Côte d'Ivoire sur 197 communes, 53 ont été enquêtées soit 26,9% et au Niger, 49 communes sur les 266 communes soit 18,42%.

Avant une diffusion, le soin est pris de réaliser une pré-enquête auprès de six mairies du district d'Abidjan en Côte d'Ivoire. Le questionnaire comporte sept sections adaptées de Moullin et al. (2007) et Moullin & Copeland (2013), puis une dernière section destinée à caractériser le répondant. Une lettre accompagnait le questionnaire papier, recadrant l'enquête : objectifs, données actuelles, caractère anonyme... et surtout tentant d'inciter à

répondre en insistant sur le besoin d'accompagner l'autonomisation et la mobilisation des ressources de la mairie. Au regard de la dispersion géographique des mairies, des étudiants de Master en gestion ont participé à la collecte. L'étudiant devait soumettre le questionnaire à un membre du conseil municipal. Puis, il le récupère et le renvoi directement au chercheur.

5.2. Méthode d'analyse par équations structurelles

Pour tenter de mettre en évidence les possibles fonctionnalités des composantes du *Public Sector Scorecard* dans les collectivités, la méthode d'équation structurelle est mobilisée. Le recours à ce genre de modèle se justifie du fait qu'ils sont aujourd'hui largement employés dans la recherche en contrôle de gestion (Nitzl, 2016). Ces méthodes reposent sur l'agrégation de plusieurs indicateurs qui permet de construire des outils de mesure permettant d'évaluer des variables latentes, supposées représenter un phénomène sous-jacent non observable (Sarstedt, Ringle, & Hair, 2014). Nitzl (2016) et Sarstedt, Ringle & Hair (2014) présentent plusieurs avantages au regard des approches classiques. On peut construire le *Public Sector Scorecard*, tel qu'il est avec ces sept variables latentes et le réseau d'interactions complexes reflétant la complexité des situations réelles (Lennox, Francis, & Wang, 2011). Les techniques de modélisation d'équations structurelles qui permet l'évaluation simultanée de la fiabilité et la validité, tout en estimant (par la méthode du maximum de vraisemblance) les relations et liens entre variables manifestes et construits du *Public Sector Scorecard*. Compte tenu des contraintes de multi-normalité inhérentes aux équations structurelles, le modèle a été testé selon une procédure de Bootstrap (Dziak, Lanza, & Tan, 2014), sur 1000 répliquions, assurant la robustesse et la stabilité des significations obtenues.

6. Résultats et interprétation

Les résultats suivants présentés dans les tableaux et graphiques ci-dessous relèvent globalement les natures des relations recherchées. Tout d'abord, la détermination de l'homogénéité des résultats est mesurée par le Rho de Dillon et Goldstein. Ensuite, la validité convergente et discriminante est appréciée par l'Average Variance Extracted (AVE). La qualité du modèle quant à elle, est mesurée par les indices de qualité prédictive (GoF). Le coefficient de détermination de la part globale expliquée est représenté par le R^2 .

Figure 1 : Qualité de l'ajustement des variables manifestes par pays

| | La Côte d'Ivoire | | | Le Niger | | |
|----------------|------------------|-----------------|-----------------|----------|-----------------|-----------------|
| | GoF | GoF (Bootstrap) | Erreur standard | GoF | GoF (Bootstrap) | Erreur Standard |
| Absolu | 0,2442 | 0,2782 | 0,0275 | 0,5391 | 0,5397 | 0,0293 |
| Relatif | 0,7198 | 0,6258 | 0,0564 | 0,7741 | 0,7637 | 0,0402 |
| Modèle externe | 0,9111 | 0,9055 | 0,0261 | 0,9448 | 0,9458 | 0,0387 |
| Modèle interne | 0,7901 | 0,6908 | 0,0554 | 0,8194 | 0,8078 | 0,0357 |

Source : Auteurs à partir d'estimation

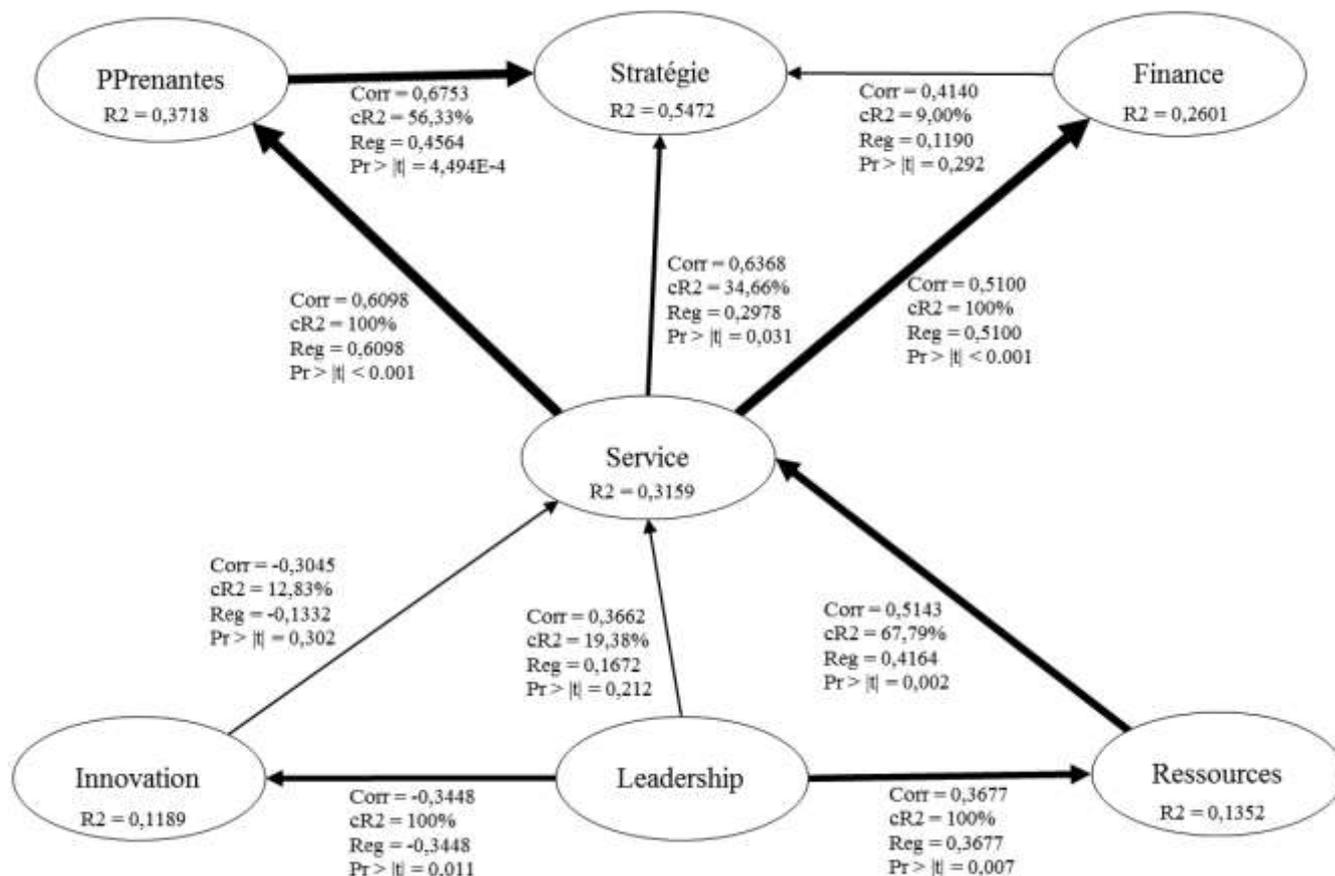
Dans l'ensemble, les indices d'ajustement des variables manifestes sont plus élevés dans le cas du Niger que celui de la Côte d'Ivoire.

6.1. Analyse du graphe d'estimation de la Côte d'Ivoire et du Niger

Dans le graphe de la Côte d'Ivoire (Figure 2), le leadership du conseil municipal va en contresens de l'innovation (Corr = -0,3448 ; Reg = -0,3448 ; Pr > |t| = 0,011) mais contribue à la mobilisation des ressources et des partenariats pour la mairie (Corr = 0,5143 ; Reg = 0,4164 ; Pr > |t| = 0,002). Ces ressources sont la seule capacité qui soutient la servuction (Corr = -0,3677 ; Reg = -0,3677 ; Pr > |t| = 0,007). De la production du service aux usagers et aux bénéficiaires, une certaine efficacité s'observe pour les parties prenantes (Corr = 0,6098 ; Reg = 0,6098 ; Pr > |t| < 0,001), dans la mobilisation des ressources propres de la collectivité (Corr = 0,5143 ; Reg = 0,4164 ; Pr > |t| = 0,002) et secondairement comme support à la stratégie Corr = 0,6368 ; Reg = 0,2978 ; Pr > |t| = 0,031). Dans l'atteinte des résultats, les parties prenantes contribuent exclusivement aux résultats (Corr = 0,6368 ; Reg = 0,2978 ; Pr > |t| = 0,031). La recherche de performance (financière) n'étant pas prise en compte, car non significative.

Il ressort de la figure 2 que dans le cadre de la Côte d'Ivoire, quatre (4) relations sont importantes avec un coefficient de détermination de la part globale expliquée des variables latentes (R^2) supérieur à 0,2. Il s'agit des relations service - parties prenantes, service - finance, parties prenantes - stratégie et ressources - services. On observe aussi trois (3) relations dites moyennes à savoir : leadership – innovation, leadership – ressources et service – stratégie. Trois autres relations pas du tout pertinentes sont constatées notamment Finance – stratégie, leadership – service et innovation – service.

Figure 2 : Graphe de l'estimation de la Côte d'Ivoire

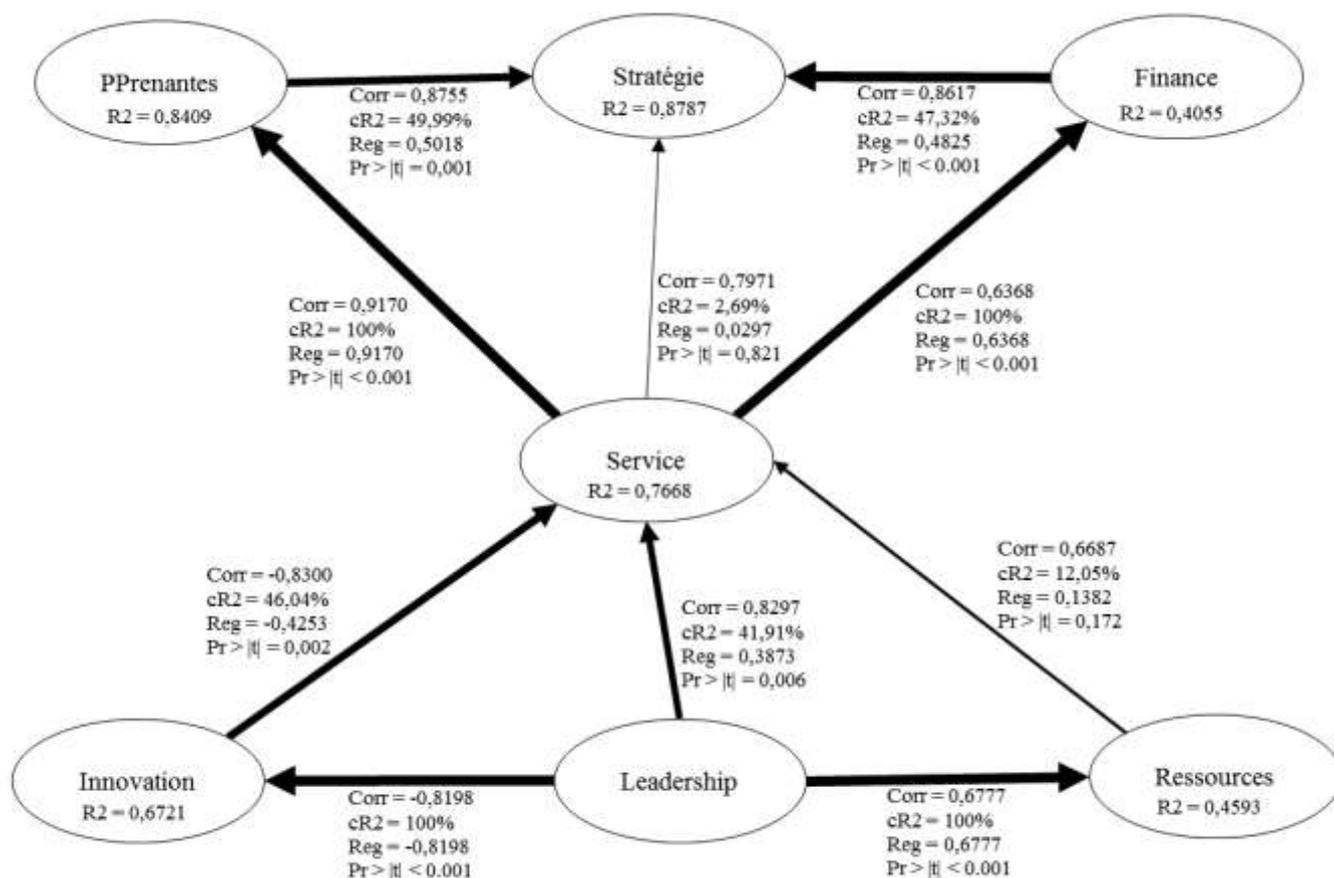


Source : Auteurs à partir d'estimation

Dans le cadre de la Côte d'Ivoire on peut dire la qualité des services des collectivités influence le comportement des parties prenantes et leurs politiques de financement. Et cette qualité de service étant elle-même influencée par les ressources. Les stratégies sont fonction du comportement des acteurs (parties prenantes).

Au Niger (Figure 3), l'exercice du leadership, s'oppose à l'innovation (Corr = -0,8198 ; Reg = -0,8198 ; Pr > |t| < 0,001) et cette dernière affecte négativement l'élaboration du service (Corr = -0,8300 ; Reg = -0,4253 ; Pr > |t| = 0,002). Cependant le type de leadership en vigueur est un soutien de poids pour la production du service aux usagers (Corr = 0,8297 ; Reg = 0,3873 ; Pr > |t| = 0,006). Cette production s'observe d'une part à l'égard des parties prenantes (Corr = 0,9170 ; Reg = 0,9170 ; Pr > |t| < 0,001) et d'autre part dans la mobilisation des ressources propres pour la commune (Corr = 0,6368 ; Reg = 0,6368 ; Pr > |t| < 0,001). Dans l'élaboration de la stratégie, les collectivités du Niger tiennent compte des parties prenantes (Corr = 0,8755 ; Reg = 0,5018 ; Pr > |t| = 0,001) et du niveau de mobilisation des ressources financières (Corr = 0,8617 ; Reg = 0,4825 ; Pr > |t| < 0,001).

Figure 3 : Graphe de l'estimation du Niger



Source : Auteurs à partir d'estimation

Ces collectivités ne mettent pas suffisamment à contribution les partenariats avec d'autres parties comme leviers de mimétisme ou d'impulsion de leurs actions ou regard externe.

Au total, pour ce qui est du Niger, il est à remarquer six (6) relations importantes : service – parties prenantes, service – finance, finance – stratégie, parties prenantes – stratégie, leadership – innovation et leadership – ressources. Deux (2) relations sont moyennes (leadership – service et innovation – service) et deux (2) relations sont non pertinentes (Ressources – service et service – stratégie). Le coefficient de détermination de la part globale expliquée des variables latentes est partout supérieur à 0,2. La variable leadership étant considérée comme exogène.

Le leadership des communes s'exerce tant sur l'innovation que sur les ressources. Le potentiel innovant des communes est encore à construire surtout dans une relation de partenariat public privé. Dans un tel cas, les résistances sont plus importantes au Niger (Corr. = -0,8189) en comparaison à la Côte d'Ivoire (Corr. = -0,3448). Le chemin critique de la Côte

d'Ivoire passe par les ressources, tandis que celui du Niger débute par le leadership pour atteindre le service. Au niveau du service aux usagers, comme toutes organisations publiques, les parties prenantes et la mobilisation des ressources propres sont objectivées. Les informations sur le service n'alimentent pas suffisamment l'élaboration de la stratégie avec 34,66% pour la Côte d'Ivoire et de 2,69% pour le Niger. Les responsables de commune devraient porter une attention particulière au style de leadership qu'ils exercent, car ce style crée une tension empêchant le plein exercice des innovations (Löfstål & Jontoft, 2017). Ces responsables doivent percevoir la mairie comme une entreprise privée du public, qui de par sa relative autonomie alimente l'innovation. Ce point de vue, proposé par Noordegraaf (2016) et selon lequel, ce sont les professionnels qui doivent faire aller de l'avant les organisations publiques, ce qui n'est pas le cas dans les présentes organisations. Par ailleurs, l'établissement de partenariats et la mobilisation des ressources comme promue par Kiggundua & DeGhetto (2015) et Olivier de Sardan et al. (2014) est une orientation comprise. Leurs états d'esprit devraient être plus orientés vers de résultats que vers le sur place qui s'observe. Ce qui fait que dans les mairies, toutes les capacités ne participent pas à l'élaboration du service. Aucun doute ne plane sur le fait que le service s'exerce pour la satisfaction des parties prenantes et la mobilisation des ressources comme le suggère Heinrich (2002). Cependant, la stratégie ne s'articule pas correctement comme le confirme les études de Simpson & Aboagye-Otchere (2014) et Adonis & van der Walt (2017). Pour compenser ce chaînon manquant, les programmes de campagnes des mairies, ont là un rôle crucial. Les résultats ici révèlent l'orientation globale des programmes. En Côte d'Ivoire, il semble que le conseil municipal travail pour les membres des parties politiques et pour le groupe ethnique d'appartenances, ce qui justifierait les audits en cours. Au Niger, cette raison semble avoir cours sauf qu'en second lieu, c'est plus l'enrichissement personnel des acteurs de la gouvernance qui est de mise. Contrairement à ce que pourrait laisser croire Villiers & van Staden (2006), les parties prenantes ont un fort rapport avec la stratégie grâce certainement aux mécanismes de contrôle, suivant Modell (2012) et Goddard & Mzenzi (2015).

6.2. Un essai de rapprocher pôle du *Public Sector Scorecard* et cadre de Whitley (1999)

Afin de dégager les invariances et les variances des relations entre les variables latentes, les principales informations issues de la Côte d'Ivoire et du Niger peuvent être synthétisées dans la figure suivante :

Figure 4 : la nature des relations entre les variables en Côte d'Ivoire et au Niger

| Relations | Côte d'Ivoire | Niger | Nature de la relation |
|--|--------------------------|--------------------------|-----------------------|
| Parties Prenantes → Stratégie | + (Significative) | + (Significative) | Invariante |
| Finance → Stratégie | - (Non Significative) | + (Significative) | Variante |
| Service → Finance | + (Significative) | + (Significative) | Invariante |
| Service → Parties Prenantes | + (Significative) | + (Significative) | Invariante |
| Service → Stratégie | + (Significative) | + (Non Significative) | Variante |
| Ressources → Service | + (Significative) | + (Non Significative) | Variante |
| Innovation → Service | - (Non Significative) | - (Significative) | Variante |
| Leadership → service | + (Non Significative) | + (Significative) | Variante |
| Leadership → Ressources | + (Significative) | + (Significative) | Invariante |
| Leadership → Innovation | - (Significative) | - (Significative) | Invariante |

Source : Auteurs à partir d'estimation

Pour la validité du contenu, la figure 4 présente la répartition des variables manifestes et leur rattachement à une ou plusieurs variables latentes. La validité convergente a été vérifiée et le coefficient de détermination de la variance expliquée est supérieur à 0,50 surtout dans le cas du Niger. Cela voudra dire que les résultats du Niger expliquent au mieux les phénomènes étudiés. La part de la variance expliquée étant comprise entre 0,87 et 0,45.

Un des postulats de cette recherche était de considérer que les axes du *Balanced Scorecard* deviendraient des pôles dans le *Public Sector Scorecard* et contient un type de système de contrôle. Le premier axe, celui du client relie service – parties prenantes – stratégie est considéré comme un contrôle par délégation, l'axe financier a trait au service – stratégie – finance est perçu comme un contrôle de résultats, l'axe processus comporte leadership – ressources – innovation est un contrôle de type bureaucratique et l'axe innovation, leadership – innovation – service renvoi au contrôle patriarcal. L'effectivité d'un système de contrôle ne s'observe que lorsque les trois axes sont significatifs. Ainsi, est identifiable en Côte d'Ivoire, le système de contrôle délégué « aux clients » et au Niger, le système de contrôle patriarcal « d'innovation ». Le système de contrôle délégué « aux clients », accorde une autonomie

considérable aux groupes et unités subordonnés par rapport aux performances professionnelles et peut également les impliquer dans la définition et la surveillance des normes (Whitley, 1999). Comme l'a montré Dagou (2019) dans le cadre de la démarche qualité, ces sont les usagers, les contribuables qui au regard du service, dénoncent ces imperfections. En Côte d'Ivoire, elle a conduit l'Union des Villes et Communes à mettre en place des programmes de récompense, pour inciter les mairies à innover mais aussi pour permettre la diffusion de meilleures pratiques. C'est un exemple embryonnaire de ce qu'évoque Cameron & Sewell (2003) en Afrique du Sud. Par ailleurs, les priorités des gestionnaires de mairies ivoiriennes sont de maintenir de bonnes relations avec leurs autorités supérieures (parties prenantes) et leurs pairs (finance) et pas de développement des niveaux élevés des compétences et les engagements professionnels en matière de performance professionnelle. Ce qui va à l'encontre des pratiques de la réplique pure et simple en Indonésie (McLeod & Harun, 2014). Toutefois, cela confirme les propos d'Okafor, Fatile & Ejalonibu (2014) qui prône une nouvelle philosophie «synthétisée» qui s'appuierait sur les éléments fondamentaux des principes bureaucratiques ainsi que sur les valeurs fondées sur le marché. Le système de contrôle patriarcal « innovation » se caractérise par des relations beaucoup plus personnelles et informelles entre contrôleurs et contrôlés, avec un recours relativement limité aux règles et procédures écrites. Ces résultats du Niger concordent avec ceux d'Olivier de Sardan et al. (2014) et Kane (2012) sur le comportement des Nigériens au travail. Cela ne signifie pas que les règles n'existent pas, mais plutôt que les responsables préfèrent se fier à la supervision directe et aux contacts personnels pour surveiller et contrôler les activités des services et, en contournant les routines et les canaux établis. Dans la même logique, Chan (2004) montre qu'ainsi, les administrateurs ont une bonne compréhension du *Balanced Scorecard* et les responsables de la mise en œuvre sont optimistes quant à leur expérience. En effet au Niger, comme évoque par Noordegraaf (2016), chaque métier de l'État développe des normes officielles et l'ensemble des normes pratiques ayant cours dans les différents services publics et des normes pratiques liés à ce métier. En règle générale, ces types de systèmes de contrôle accordent peu de pouvoir discrétionnaire aux subordonnés par rapport aux performances des tâches, et ils ne les impliquent pas beaucoup dans la définition ou la surveillance des normes. En décrivant les liens manquant au *Balanced Scorecard*, Oana & Rainer (2014) et Kiggundua & DeGhetto (2015) font allusion aux traits particuliers du contexte que sont entre autres à la culture chefferiale, la culture du camouflage des problèmes, la culture du soupçon, la culture de l'impunité, la culture de la facilité. La culture

du métier et la culture du travail font actuellement défaut. Ce constat est un échec en échos aux appels de Vigoda-Gadot & Meisler (2010) pour explorer la relation entre l'intelligence émotionnelle, la politique organisationnelle et la performance des employés dans les agences publiques.

Au final, la recherche laisse apparaître que la qualité de service aux usagers ne s'envisage que s'il existe des ressources, de leadership et de l'innovation. De l'analyse approfondie, on remarque qu'en Côte d'Ivoire, le service implique la finance, les parties prenantes et la stratégie ceci peut conduire à des raisons sociales. Pour étendre l'embryonnaire système de contrôle délégué « aux clients », la stratégie de partenariat est plus fréquente. Le contexte de la Côte d'Ivoire est celui d'un l'environnement instable et où les tâches sont complexes et difficiles à standardiser. Le management ne peut alors que s'en remettre aux employés pour faire face aux incertitudes des processus de servuction. Ce qui laisse penser que le second *système de contrôle mobilisé dans son cas sera basé sur les résultats* qui spécifient beaucoup plus faiblement la manière dont les activités doivent être menées. Dans ce cas, la mairie s'appuie largement sur les mesures financières de la performance pour contrôler les activités puisqu'il y a un manque de connaissances sur la manière dont elles sont réalisées (Chan, 2004). Dans ce cadre, Oana & Rainer (2014) suggère qu'une capacité plutôt limitée à évaluer les mesures non financières traduites les compétences techniques et le potentiel d'amélioration des processus de travail. Pour s'assurer que les employés travailleront bien dans le sens des objectifs organisationnels, les mairies doivent développer une relation d'échange basée sur les principes du marché du travail interne (c'est-à-dire focalisation sur la formation et le développement des employés, le recrutement interne et l'équité interne)(Adonis & van der Walt, 2017; Hyndman & Liguori, 2016). Dans le cas du Niger, le leadership est pertinent sur les axes service, ressources et innovation. Le service influence les finances et les parties prenantes. Ceci est lié à la culture administrative et au profil des maires, car à la lecture des statistiques descriptives, on remarque que plus de 85% des répondants sont des fonctionnaires et plus de 40% ont une expérience professionnelle supérieure à 25 ans de service. Dans ce cas une stratégie de contingence, comme proposée par Villiers & van Staden (2006) et Perray-Redslob & Malaurent (2015), est plutôt celle des mairies dont la valeur concurrentielle repose sur la répétition de processus de transformation stables et peu coûteux. De tels systèmes sont faciles à imiter, mais selon Okafor, Fatile & Ejalonibu (2014), ils forcent les organisations à compter sur l'efficacité des agents comme source complémentaire d'avantage compétitif. Ce qui laisse penser que le second *système de*

contrôle mobilisé dans le cas du Niger sera basé sur la délégation. Ayant déjà tenté d'éliminer l'incertitude liée aux processus de servuction par le système de contrôle patriarcale, les agents jouissent d'une grande autonomie dans l'accomplissement de leurs tâches. La focalisation est donc mise sur le contrôle des comportements ou des processus, et l'effort au travail est encouragé par la surveillance des supérieurs immédiats et des niveaux de salaires adéquats (Gibert, 2000; Modell, 2012).

Conclusion

L'intégration économique des pays de l'UEMOA, avec des critères de convergence, et un même héritage législatif et administratif, a une incidence sur le fonctionnement des services publics. En relatant les expériences que vivent les communes de la Côte d'Ivoire et du Niger, l'orientation vers le contrôle dans les services publics semble être un élément de convergence. Plusieurs outils de contrôle, promus par le management public, sont mobilisés à l'effet de moderniser pas à pas ces organisations. Cette recherche a voulu comprendre d'une part les relations variantes et invariantes des composantes d'un outil alternatif applicable dans les organisations publiques dans deux pays de l'UEMOA et d'autre part, les types de contrôle sous-jacents qui s'appliqueraient dans ces organisations publiques.

Les résultats soulignent qu'en Côte d'Ivoire, le leadership du conseil municipal va en contresens de l'innovation mais contribue tout comme les parties prenantes à la mobilisation des ressources et des partenariats. Ces ressources sont la seule capacité de servuction. La stratégie pour produire les services aux usagers est fonction des parties prenantes et des ressources propres de la collectivité. Mais, les parties prenantes contribuent uniquement aux résultats. Au Niger, l'exercice du leadership est un soutien de poids pour produire du service aux usagers. Ce leadership par contre s'oppose à l'innovation qui elle, affecte négativement le service. La production du service aux usagers s'observe d'une part à l'égard des parties prenantes et d'autre part dans la mobilisation des ressources financières de la commune. Cette dernière tient compte des parties prenantes dans l'élaboration de la stratégie mais ne met pas suffisamment à contribution les partenariats. Ce qui infirme les résultats de Kiggundua & DeGhetto (2015) et Olivier de Sardan et al. (2014) qui, promettent que l'établissement de partenariats et la mobilisation des ressources est une orientation comprise.

Les résultats de la présente étude ont aussi des implications pratiques. Ainsi, dans la mesure où ils montrent qu'en Côte d'Ivoire, le système de contrôle accorde une autonomie

considérable aux groupes et unités subordonnées par rapport aux performances professionnelles. C'est ce que Whitley (1999) qualifie de « système de contrôle délégué aux clients ». Dans ce contexte où le service implique la finance, les parties prenantes et la stratégie, il y aura lieu de mobiliser un second système de contrôle qui sera basé sur les résultats. Ils montrent par contre au Niger, un système de contrôle caractérisé par des relations personnelles et informelles entre contrôleurs et contrôlés, avec un recours limité aux règles et procédures écrites. Il s'agit là d'un système de contrôle qu'Okafor, Fatile & Ejalonibu (2014) qualifient de patriarcale. De plus, le leadership est pertinent sur les axes service, ressources et innovation. Le service influence les finances et les parties prenantes. Ce qui laisse penser à un second système de contrôle basé sur la délégation.

Par conséquent, ces résultats, considérés globalement, permettent de soutenir que le *public sector scorecard*, avec quelques adaptations serait soluble dans les collectivités territoriales. Une perspective de recherche serait alors d'investiguer le fonctionnement de la collectivité avec le secteur privé dans un partenariat afin de comprendre le mode de pilotage. Il s'agit en particulier d'examiner comment les systèmes de contrôle fournissent des règles des partenariats public-privé, tout en étant eux-mêmes le résultat de pratiques sociales.

REFERENCES

- Adejuwon, K. (2016). Improving Civil Service Performance in Nigeria through the Application of Balanced Scorecard Methodology. *University Of Mauritius. Research Journal*, 22(1), 45-60.
- Adonis, V., & van der Walt, F. (2017). Measurement of Implementation of Integrated Development Planning: A Conceptual Framework for South African Municipalities. *African Journal of Public Affairs*, 9(7), 41-52.
- Albertsen, O. A., & Lueg, R. (2014). The balanced scorecard's missing link to compensation: A literature review and an agenda for future research. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(4), 431-465.
- Belete, J. B., Dessalegn, G. M., & Degefe, D. O. (2017). Public-sector reforms and balanced scorecard adoption: an Ethiopian case study. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(6), 1230-1256.
- Bernard, C., & Fauré, Y.-A. (1990). *La bataille des entreprises publiques en Côte-d'Ivoire : L'histoire d'un ajustement interne*. Paris: Karthala et Orstom.
- Bourguignon, A., Malleret, V., & Nørreklit, H. (2004). The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: the ideological dimension. *Management Accounting Research*, 15(2), 107-134.
- Bras, B., & Zarlowski, P. (2013). Obligation de rendre des comptes. Enjeux de légitimité et d'efficacité. *Revue Française de Gestion*, 39(237), 13-32.
- Cameron, R., & Sewell, B. (2003). The implementation of performance management in the Cape Town Municipality: 1996-2000. *South African Journal of Economic and Management Sciences*, 6(2), 243-261.
- Campbell, B. (2000). Réinvention du politique en Côte d'Ivoire et responsabilité des bailleurs de fonds multilatéraux. *Politique Africaine*, 78(2), 142-156.
- Chan, Y.-C. L. (2004). Performance measurement and adoption of balanced scorecards: a survey of municipal governments in the USA and Canada. *International Journal of Public Sector Management*, 17(3), 204-221.
- Dagou, D. H. W. (2019). Les formes d'implications des 5 premiers "What" du cadre de pilotage de la performance de Ferreira et Otley (2009) dans une organisation publique. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 3(4), 108-134.
- Demeestère, R. (2005). *Le contrôle de gestion dans le secteur public*. Paris: Librairie générale de droit et de jurisprudence.
- Diahou, A. Y. (1990). L'état et les municipalités en Côte d'Ivoire: un jeu de cache-cache. *Politique Africaine*, 40, 51-59.
- Diop, M., & Diaw, A. (2015). Politique budgétaire et stabilité macroéconomique en Union économique et monétaire. *Revue de l'OFCE*(1), 181-209.
- Dziak, J., Lanza, S., & Tan, X. (2014). Effect size, statistical power, and sample size requirements for the bootstrap likelihood ratio test in latent class analysis. *Structural Equation Modeling: A Multidisciplinary Journal*, 21(4), 534-552.
- Facal, J., & Mazouz, B. (2013). L'imputabilité des dirigeants publics. *Revue Française de Gestion*(8), 117-132.
- FMI. (2013). *République du Niger : Évaluation des dépenses publiques et responsabilité financière (PEFA)*. Washington, D.C.: International Monetary Fund © Publication Services.
- Gibert, P. (2000). Mesure sur mesure. *Politique et Management Public*, 18(4), 61-87.
- Goddard, A., & Mzenzi, S. I. (2015). Accounting Practices in Tanzanian Local Government Authorities: Towards a Grounded Theory of Manipulating Legitimacy. In K. Jayasinghe, N.

D. Nath & R. Othman (Eds.), *The Public Sector Accounting, Accountability and Auditing in Emerging Economies* (pp. 109-142).

Guthrie, J., & Parker, L. (2017). Reflections and projections: 30 years of the interdisciplinary accounting, auditing and accountability search for a fairer society. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(1), 2-17.

Heinrich, C. (2002). Outcomes-based performance management in the public sector: implications for government accountability and effectiveness. *Public Administration Review*, 62(6), 712-725.

Hyndman, N., & Liguori, M. (2016). Public Sector Reforms: Changing Contours on an NPM Landscape. *Financial Accountability & Management*, 32(1), 5-32.

Jarret, M.-F., & Mahieu, F. R. (1991). Ajustement structurel, croissance et répartition: l'exemple de la Côte-d'Ivoire. *Revue Tiers Monde*, 32(125), 39-62.

Kane, O. (2012). *Compte rendu : État et corruption en Afrique. Une anthropologie comparative des relations entre fonctionnaires et usagers (Bénin, Niger, Sénégal)*. *Canadian Journal of African Studies/La Revue canadienne des études africaines*, 46 (3), 470-471.

Kaplan, R., & Norton, D. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston: Harvard Business School Press.

Kiggundua, M., & DeGhetto, K. (2015). Regional integration: review of the management literature and implications for theory, policy, and practice. *Africa Journal of Management*, 1(4), 303-332.

Lennox, C., Francis, J., & Wang, Z. (2011). Selection models in accounting research. *The Accounting Review*, 87(2), 589-616.

Lövstål, E., & Jontoft, A.-M. (2017). Tensions at the intersection of management control and innovation: a literature review. *Journal of Management Control*, 28(1), 41-79.

McLeod, R., & Harun, H. (2014). Public Sector Accounting Reform at Local Government Level in Indonesia. *Financial Accountability & Management*, 30(2), 238-258.

Modell, S. (2012). Strategy, political regulation and management control in the public sector: Institutional and critical perspectives. *Management Accounting Research*, 23(4), 278-295.

Moullin, M., & Copeland, R. (2013). Implementing and evaluating behaviour change programmes with the Public Sector Scorecard. *National health executive*, 13(Jul/Aug), 16-19.

Moullin, M., Soady, J., Skinner, J., Price, C., Cullen, J., & Gilligan, C. (2007). Using the public sector scorecard in public health. *International journal of health care quality assurance*, 20(4), 281-289.

Negash, M. (2005). Public sector accountability, NEPAD and Africa's transition: a scorecard approach. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 6(1), 1-10.

Nitzl, C. (2016). The use of partial least squares structural equation modelling (PLS-SEM) in management accounting research: Directions for future theory development. *Journal of Accounting Literature*, 37, 19-35.

Noordegraaf, M. (2016). Reconfiguring professional work: Changing forms of professionalism in public services. *Administration & Society*, 48(7), 783-810.

Nuhu, N. A., Baird, K., & Bala Appuhamilage, A. (2017). The adoption and success of contemporary management accounting practices in the public sector. *Asian Review of Accounting*, 25(1), 106-126.

Oana, A. A., & Rainer, L. (2014). The balanced scorecard's missing link to compensation: A literature review and an agenda for future research. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(4), 431-465.

Okafor, C., Fatile, J., & Ejalonibu, G. (2014). Public Service Innovations and Changing Ethos in Africa. *Africa's Public Service Delivery and Performance Review*, 2(4), 46-71.

Olivier de Sardan, J.-P., Hamani, O., Issaley, N., Issa, Y., Adamou, H., & Oumarou, I. (2014). Les transferts monétaires au Niger: le grand malentendu. *Revue Tiers Monde*(2), 107-130.

Olowu, D. (1991). Administrative Responses to the Economic Crisis in Africa: A Summary of the Research Findings. *International Journal of Public Sector Management*, 4(3), 44-59.

Ouma, H. (2016). Les outils de contrôle de gestion dans les entreprises publiques au Niger : un état des lieux. 1ère Journée d'Etude Africaine en Comptabilité et Contrôle, 1-24.

Oumarou, M. (2009). Réformes de l'administration publique des pays membres de l'UEMOA: impacts et perspectives: BIT.

Perray-Redslob, L., & Malaurent, J. (2015). Traduction d'un outil de contrôle de gestion dans le secteur public Le cas du BSC dans l'armée de terre française. *Revue Française de Gestion*, 250(5), 49-64.

Sarstedt, M., Ringle, C. M., & Hair, J. F. (2014). PLS-SEM: Looking Back and Moving Forward. *Long Range Planning*, 47(3), 132-137.

Simpson, S. N. Y., & Aboagye-Otchere, F. (2014). Understanding the use of balanced scorecard in the context of State-owned enterprises in developing countries: A case from Ghana. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(13), 123-131.

Van der Waldt, G. (2014). Implementation challenges facing performance management systems in South African municipalities. *Administration Publica*, 22(2), 132-152.

Van Helden, J., & Reichard, C. (2016). Commonalities and Differences in Public and Private Sector Performance Management Practices: A Literature Review. In M. J. Epstein, F. Verbeeten & S. K. Widener (Eds.), *Performance Measurement and Management Control: Contemporary Issues (Studies in Managerial and Financial Accounting)* (pp. 309-351). UK: Emerald Group Publishing Limited.

Vigoda-Gadot, E., & Meisler, G. (2010). Emotions in Management and the Management of Emotions: The Impact of Emotional Intelligence and Organizational Politics on Public Sector Employees. *Public Administration Review*, 70(1), 72-86.

Villiers, C. d., & van Staden, C. J. (2006). Can less environmental disclosure have a legitimising effect? Evidence from Africa. *Accounting, Organizations and Society*, 31(8), 763-781.

Voelpel, S. C., Leibold, M., & Eckhoff, R. A. (2006). The tyranny of the Balanced Scorecard in the innovation economy. *Journal of Intellectual Capital*, 7(1), 43-60.

Whitley, R. (1999). Firms, institutions and management control: the comparative analysis of coordination and control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 24(5-6), 507-524.