



HAL
open science

L'évolution du package de systèmes de contrôle de gestion (PSCG) d'une Caisse primaire d'assurance maladie (CPAM) sur une longue période : vers l'alignement stratégique

Laurent Spang

► **To cite this version:**

Laurent Spang. L'évolution du package de systèmes de contrôle de gestion (PSCG) d'une Caisse primaire d'assurance maladie (CPAM) sur une longue période : vers l'alignement stratégique. ACCRA Audit Comptabilité Contrôle : Recherches Appliquées, 2024, 21 (3), pp.5-28. 10.3917/accra.021.0005 . hal-04720336

HAL Id: hal-04720336

<https://hal.science/hal-04720336v1>

Submitted on 3 Oct 2024

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

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

L'évolution du package de systèmes de contrôle de gestion (PSCG) d'une Caisse primaire d'assurance maladie (CPAM) sur une longue période : vers l'alignement stratégique

The evolution of the management control package (MCP) of a Caisse primaire d'assurance maladie (CPAM) over an extended period: Toward strategic alignment

Laurent Spang

Maître de conférences en sciences de gestion et du management,
UFR DEA à Metz, CEREFIGE
laurent.spang@univ-lorraine.fr

RÉSUMÉ

L'objet de cet article est de déterminer comment et pourquoi le package de systèmes de contrôle de gestion (PSCG) d'une caisse primaire d'assurance maladie a évolué sur une longue période. Nous utilisons le modèle de Malmi et Brown et conduisons une étude longitudinale qualitative d'un cas unique. Les données sont recueillies principalement par des entretiens réalisés en 2002 et 2023. Les résultats montrent que des réformes inspirées du *new public management* et certains choix organisationnels font passer le PSCG d'un ensemble de systèmes de contrôle non coordonnés reposant sur le contrôle budgétaire à un autre où presque tous les systèmes sont alignés sur la stratégie. Un changement de stratégie contribue également à cette évolution en générant davantage de contrôle formel et de contrôle interactif.

MOTS-CLÉS : Assurance maladie ; contrôle de gestion ; étude longitudinale qualitative ; new public management ; package de contrôle.

ABSTRACT

The purpose of this article is to determine how and why the management control package (MCP) of a caisse primaire d'assurance maladie (health authority in a French

département) has evolved over an extended period. We use the Malmi and Brown model and carry out a qualitative longitudinal study of a single case. The data are collected mainly through interviews conducted in 2002 and 2023. The results show that reforms inspired by new public management and certain organizational choices move the MCP from a set of uncoordinated control systems relying on budgetary control to one where almost all systems are aligned with the strategy. A change in strategy also contributes to this evolution by generating more formal control and interactive control.

KEYWORDS: *control package ; management control ; National Health Insurance ; new public management ; qualitative longitudinal study.*

Introduction

Selon Malmi et Brown (2008, p. 290), « le contrôle de gestion est l'ensemble des dispositifs et systèmes que les managers utilisent pour s'assurer que le comportement et les décisions de leurs employés sont en phase avec les objectifs de l'organisation et la stratégie ». Pour appliquer la stratégie, les managers peuvent se servir de différents éléments de contrôle (budgets, culture, etc.). L'ensemble de ces éléments, qui peuvent être regroupés en systèmes, forme un package de systèmes de contrôle de gestion (PSCG).

Notre recherche a trait au contrôle de gestion dans le secteur public, plus précisément dans la Sécurité sociale, et plus particulièrement dans l'Assurance maladie. Cette dernière est constituée d'un réseau de 102 caisses primaires d'assurance maladie (CPAM), organisations privées de service public dont la mission historique principale est le versement de prestations aux assurés, et dont une autre mission, la gestion du risque (GDR), monte en puissance.

Par rapport au contrôle de gestion des activités de services en général (Meyssonier 2014), celui des organisations de service public présente des spécificités mises en avant par de nombreux chercheurs. Ainsi, Chatelain-Ponroy (2010) constate que deux rationalités coexistent dans le secteur public : l'une économique, l'autre politique. Burlaud et Chatelain-Ponroy (2015) en concluent que le contrôle de gestion des organisations publiques ne peut être une simple transposition d'outils issus du secteur privé. En outre, suivant le type de service public, le

contrôle de gestion va se différencier. Il sera « sur mesure » (Alcouffe *et al.* 2013). Le secteur public en France s'est beaucoup transformé depuis le début des années 2000 sous l'influence du new public management (NPM), dont le contrôle de gestion est devenu un composant central (Gourbier 2023). La Sécurité sociale a été pionnière en NPM avec les ordonnances Juppé de 1996, et a commencé à mettre en place le contrôle de gestion au début des années 2000.

Cet article a pour but de déterminer comment et pourquoi le PSCG d'une CPAM a évolué sur une longue période, plus précisément entre 2002 et 2023. Ainsi sont posées les deux questions de recherche suivantes : comment le PSCG d'une CPAM est-il configuré à 21 ans d'intervalle ? Pourquoi les éventuelles modifications du PSCG entre les deux années ont-elles eu lieu ? Pour répondre à ces questions, nous utiliserons sur le plan conceptuel le modèle de Malmi et Brown (2008). De fait, il nous semble le mieux à même de refléter l'articulation des systèmes de contrôle d'un organisme de service public. Sur le plan méthodologique, nous mènerons une étude longitudinale qualitative portant sur une seule CPAM.

Cet article complète la littérature à trois niveaux. D'abord, il répond aux appels à davantage de recherches empiriques se servant de l'approche PSCG (Malmi 2013), et plus particulièrement dans le secteur public (van der Kolk 2019). Ensuite, l'Assurance maladie a été peu explorée par les sciences de gestion. Ainsi, les études relatives au contrôle de gestion y ont été rares, si ce n'est celles de Spang (2002), Spang (2012), Dubost et Fabre (2016), et ce malgré des volumes financiers gérés considérables (248 milliards d'euros de dépenses d'assurance maladie en 2023). D'ailleurs, cet article répond également à l'invitation de cadres dirigeants de la Sécurité sociale à lancer des recherches en gestion concernant leur service public (Libault 2015). Enfin, il comporte un intérêt sur le plan méthodologique, car peu de recherches se sont intéressées à l'évolution d'un PSCG dans le temps (Berg et Madsen 2020).

L'article est structuré de cette façon : la partie 1 est consacrée à la revue de la littérature ainsi qu'à la présentation du cadre théorique, la partie 2 à la méthodologie de la recherche, la partie 3 aux résultats empiriques, et la partie 4 à la discussion des résultats.

1. Les travaux sur le PSCG, le NPM, le cadre théorique de Malmi et Brown

Les travaux sur le PSCG (1.1) et le NPM (1.2) sont présentés, tout comme le cadre théorique de Malmi et Brown (1.3).

1.1. Les travaux sur le PSCG

Notre recherche s'inscrit dans le cadre de la théorie de la contingence du contrôle de gestion. Jusqu'au début des années 80, les recherches empiriques se résumaient à étudier le lien entre un facteur de contingence et un élément de contrôle, et à voir s'il existait un fit (Tushman et Nadler 1978). Ces recherches ont été nombreuses (revues de la littérature d'Otley 1980, Chenhall 2003, Otley 2016), mais elles recèlent un caractère réductionniste (Grabner et Moers 2013, p. 407). En effet, les interdépendances éventuelles entre les éléments de contrôle ne sont pas prises en compte.

Afin de pallier ce caractère réductionniste a émergé une approche holistique du contrôle de gestion. Elle consiste à considérer simultanément l'ensemble des éléments de contrôle composant une organisation. Elle peut être utilisée dans le cadre de la théorie de la contingence ou de la théorie néo-institutionnelle. Cette dernière se caractérise par l'étude du rôle des tutelles et de la recherche de légitimité (Powell et Di Maggio 1991). Des recherches empiriques adoptant l'approche PSCG se sont inscrites dans la théorie néo-institutionnelle, comme celles de Boitier et Rivière (2016) et Goubier *et al.* (2022). Celle d'Abernethy et Chua (1996) est originale, car elle est adossée à la fois aux théories de la contingence et néo-institutionnelle.

L'approche holistique comporte plusieurs modèles conceptuels concurrents de PSCG (Otley 2016). Les principaux modèles sont ceux de Simons (1995), Malmi et Brown (2008), Ferreira et Otley (2009), Merchant et Van der Stede (2023).

Des recherches empiriques utilisant une approche PSCG ont été menées dans des contextes variés. Certaines ont étudié la configuration d'un PSCG ou son évolution, comme celles d'Abernethy et Chua (1996) pour un hôpital public, Berg et Madsen (2020) pour une entreprise individuelle, Osman *et al.* (2021) pour des entreprises de trois pays d'Afrique francophone. D'autres se sont intéressées au lien entre

la configuration d'un PSCG et la performance (Gong et Ferreira 2014) ou la stratégie (Kober *et al.* 2003 ; Tuomela 2005 ; Kober *et al.* 2007 ; van der Kolk et Schokker 2016), à l'impact sur le PSCG de l'ajout d'un nouvel élément de contrôle (Tahar 2020), à l'interdépendance entre plusieurs éléments de contrôle (van der Kolk et Schokker 2016).

La relative rareté d'études empiriques concernant le PSCG d'organisations du secteur public est due au fait que ces dernières présentent des caractéristiques génératrices de difficultés supplémentaires pour les chercheurs (van der Kolk 2019). Ces attributs sont le partage d'activités avec d'autres organisations, la pratique d'effets d'affichage (*window dressing*) d'éléments de contrôle pour satisfaire le public ou les tutelles, la présence d'objectifs multiples.

Les travaux liés au PSCG d'organisations du secteur public, même s'ils sont peu nombreux, ont néanmoins généré des apports significatifs. Ainsi, Abernethy et Chua (1996) analysent l'évolution du PSCG d'un grand hôpital universitaire public australien. Ils constatent qu'elle dépend des environnements institutionnel (raréfaction des ressources attribuées) et technique (développement de la technologie médicale) et des choix stratégiques de la coalition dirigeante. De leur côté, Kober *et al.* (2003) étudient le cheminement du PSCG d'une organisation publique médicale australienne composée de laboratoires, et montrent qu'un changement de stratégie a entraîné un changement du PSCG. Enfin, Gourbier *et al.* (2022) explorent le PSCG de la politique publique culturelle d'un département français, et révèlent qu'il est possible de manipuler la présentation du PSCG pour dissimuler un système de contrôle vecteur d'une logique austéritaire.

1.2. Les travaux sur le NPM

Les idées relatives au NPM ont commencé à se développer au Royaume-Uni et aux USA à la fin des années 70. Elles ont été appliquées dès le début des années 80 (Hood 1995) dans les services publics des pays anglo-saxons, et l'ont été ensuite dans ceux des autres pays de l'OCDE.

Le NPM s'appuie sur le postulat qu'il est possible de s'inspirer du fonctionnement du secteur privé pour mettre un terme aux rigidités et aux gaspillages du secteur public (Gilbert *et al.* 2021, p. 16). Les principales caractéristiques du NPM (Hood 1991, p. 4-5 ; Dunleavy *et al.* 2006, p. 470-471) sont l'application de techniques managériales

issues du secteur privé, la réorganisation des services publics par la division en unités autonomes et spécialisées (agences), l'encadrement des dépenses qui doivent être limitées ou réduites, la gestion par objectifs et le contrôle par les résultats.

La France n'a commencé à mettre en application le NPM qu'au début des années 2000 avec la LOLF (Loi Organique relative aux Lois de Finances) promulguée le 01/08/2001. Cette dernière a été complétée par la loi organique du 02/08/2005, de même essence, mais qui s'applique aux comptes de la Sécurité sociale. De plus, depuis 2007, une succession de réformes de l'État a été lancée afin de réduire les coûts dans la fonction publique et d'améliorer la qualité de service. Ce sont la RGPP (Révision Générale des Politiques Publiques) en 2007, la MAP (Modernisation de l'Action Publique) en 2012, le programme « Action publique 2022 » en 2017.

Ces différentes lois et réformes ont introduit une logique de performance dans les services publics. Cette logique s'est répandue dans tous les niveaux hiérarchiques avec l'arrivée de la contractualisation et l'utilisation de nouveaux instruments de pilotage et de supervision axés sur la recherche d'efficacité et d'efficience.

Le NPM présente des limites dont certaines avaient déjà été mentionnées par Hood (1991, p. 8-10). Ce sont l'apparition de résistances individuelles et collectives aux nouvelles méthodes managériales, la perte de sens dans le travail (Gilbert *et al.* 2021), la complexité des mécanismes de coordination des agences nées de la désagrégation des services publics, la confusion entre « individu - citoyen - consommateur - client » (Pesqueux 2024, p. 44).

En réaction aux limites du NPM, de nouveaux modèles de transformation des services publics, souvent qualifiés de post-NPM, ont été élaborés. Ils ont été appliqués à la fin des années 90 dans les pays anglo-saxons, avant de l'être dans les autres pays de l'OCDE. Les plus connus sont le *whole-of-government*, la *new public governance*, l'État néo-wébérien, la *digital era governance*.

1.3. Le cadre théorique de Malmi et Brown

Notre recherche consiste à comparer la configuration du PSCG d'une même CPAM à deux moments dans le temps (en 2002 et 2023), et à expliquer l'écart. Afin de délimiter et d'analyser ce PSCG, nous

avons opté, comme cadre théorique, pour le modèle de Malmi et Brown (2008) qui est à caractère général et qui peut être appliqué à une organisation du secteur public ou privé.

Le modèle de Ferreira et Otley (2009), dans sa conception, suppose implicitement que les différents systèmes sont alignés, et ainsi est moins adéquat que ses rivaux à l'étude de la configuration d'un PSCG. Le modèle de Simons (1995) est surtout pertinent pour analyser la façon dont les managers utilisent plutôt que ne configurent le PSCG (van der Kolk 2019, p. 15).

Le modèle de Malmi et Brown (2008) est plus approprié que celui de Merchant et Van der Stede (2023), car ce dernier regroupe la planification et le budget dans le système « résultats financiers ». Or, la planification peut présenter des composantes non financières, comme dans l'Assurance maladie avec la qualité et les délais. En outre, le modèle de Malmi et Brown (2008) a encore été peu appliqué dans le secteur public, si ce n'est, dans le cadre de la théorie de la contingence, par van der Kolk et Schokker (2016) et Tahar (2020) et, dans celui de la théorie néo-institutionnelle, par Gourbier *et al.* (2022).

Le modèle de Malmi et Brown (2008) est constitué d'une typologie de cinq systèmes de contrôle (tableau n° 1) comportant pour quatre d'entre eux plusieurs sous-systèmes.

Tableau 1. Modèle de PSCG selon Malmi et Brown (2008, p. 291), traduit de l'anglais par Alcouffe *et al.* (2013, p. 11)

Contrôle par la culture						
Clans		Valeurs			Symboles	
Planification		Contrôle cybernétique				Récompenses et rémunérations
Planification à long terme	Plans d'action opérationnels	Budgets	Systèmes de mesure financiers	Systèmes de mesure non financiers	Systèmes de mesure hybrides	
Contrôle administratif						
Gouvernance		Structure organisationnelle			Politiques et procédures	

2. L'étude de cas longitudinale qualitative comme méthodologie de recherche

La méthodologie suivie afin de répondre à nos deux questions de recherche est une étude longitudinale qualitative d'un cas unique reposant principalement sur des données récoltées par entretien. Nous motiverons dans un premier temps ce choix (2.1). Ensuite, nous justifierons la sélection de la CPAM objet d'étude, et exposerons la méthode de collecte des données de 2002 (2.2). Enfin, nous expliquerons celle de 2023 ainsi que la technique d'exploitation des données des deux années (2.3).

2.1. La justification de la méthodologie choisie

L'étude de cas est utile lorsque la recherche concerne un phénomène étudié dans son environnement réel. De plus, elle est particulièrement bien adaptée à l'étude longitudinale (Yin 2017, p. 53).

Pour un PSCG, l'enquête qualitative par entretien est préconisée par Abernethy et Chua (1996), car elle assure une meilleure qualité des données collectées qu'une enquête quantitative par questionnaire, notamment pour des organisations complexes (Burlaud et Malo 1988) comme les CPAM, qui présentent des particularités. En effet, les CPAM bénéficient d'une autonomie de gestion et pratiquent le paritarisme. De plus, elles gèrent la branche maladie de la Sécurité sociale, qui se caractérise par ses déficits. Enfin, elles forment un réseau dirigé et coordonné par la CNAM (Caisse Nationale d'Assurance Maladie).

2.2. La justification du cas sélectionné et la méthode de collecte des données de 2002

La CPAM X est l'objet de l'étude de cas. Elle est un « common case » au sens de Yin (2017, p. 53), à savoir qu'elle ne possède pas plus de spécificités que d'autres caisses du réseau.

En 1995, nous avons passé six semaines (stage) dans les services de contrôle de la CPAM X, ce qui nous avait donné un aperçu in situ de leur fonctionnement. En 2002, dans le cadre d'une thèse, nous avons lancé dans cette caisse une étude qualitative exploratoire ayant pour thème le contrôle de gestion dans l'Assurance maladie. Onze entretiens non

directifs ont alors été conduits en tête-à-tête avec différents acteurs de la caisse. Cette étude a été complétée la même année par une enquête quantitative par questionnaire postal à destination de l'ensemble du réseau. En 2023 lors du choix du cas, nous savions que les liens personnels établis en 1995 et 2002 dans cette caisse allaient faciliter l'accès à des documents internes et l'obtention d'entretiens.

L'essentiel des données de 2002 utilisées lors de notre étude longitudinale provient des onze entretiens et des réponses au questionnaire rempli par la CPAM X. Nous avons ainsi procédé à une analyse qualitative secondaire (Thorne 2004, p. 1006).

2.3. La méthode de collecte des données de 2023 et la technique d'exploitation des données des deux années

En 2023, nous avons mené 18 entretiens non directifs, principalement avec des personnes de la CPAM X. Les entretiens ont eu lieu dans leur majorité par téléphone, quelques-uns en tête-à-tête. Ils se sont caractérisés par une diversité des fonctions des répondants, dont une ancienne directrice et un ancien directeur de la CPAM X pour recueillir des informations sur l'histoire du PSCG, et le sous-directeur du contrôle de gestion de la CNAM afin d'avoir une vue plus générale de la situation.

La période d'enquête s'est étalée du 10/04/2023 au 15/09/2023. Les entretiens n'ont pas été enregistrés, l'information a été consignée par prises de notes simultanées. La technique d'exploitation des données de 2023 est l'analyse thématique inter-entretiens, et il en avait été de même en 2002. Notre enquête par entretien a été complétée par une étude documentaire.

3. En 2002 et 2023 : la CPAM X, son PSCG, ses systèmes de contrôle

Cette troisième partie porte sur les résultats empiriques. Pour chacune des années 2002 (3.1) et 2023 (3.2), nous commencerons par décrire les principales caractéristiques de la CPAM X, c'est-à-dire le contexte dans lequel les contrôles s'inscrivent (respectivement 3.1.1 et 3.2.1). Puis nous présenterons le PSCG sous la forme schématique d'un

tableau (3.1.2 et 3.2.2). Pour terminer, nous aborderons plus en détail les systèmes de contrôle (3.1.3 et 3.2.3).

3.1. La CPAM X en 2002 : ses principales caractéristiques, son PSCG, ses systèmes de contrôle

3.1.1. Les principales caractéristiques de la CPAM X en 2002

En 2002, la CPAM X est la plus importante caisse de son département et compte 440 salariés, ce qui la positionne dans le réseau comme une organisation de taille moyenne. Les dossiers des assurés sont encore sous forme papier, à l'instar des feuilles de soins.

La CPAM X est principalement un centre de coûts auquel on demande de verser des prestations le plus rapidement possible, tout en respectant la réglementation et en minimisant le coût administratif des versements. La GDR, qui apparait officiellement en 1996 avec les ordonnances Juppé, est encore très peu développée.

Dans la CPAM X, il n'y a pas de service contrôle de gestion. Une personne, sous l'autorité directe du directeur, s'occupe du contrôle budgétaire. Le système d'information de la caisse est composé de plusieurs logiciels. Aucun progiciel de gestion intégré (PGI) n'est encore déployé.

3.1.2. La présentation du PSCG de la CPAM X en 2002

Dans le tableau n° 2 sont synthétisés les résultats de l'enquête qualitative concernant la configuration du PSCG de la CPAM X en 2002.

Tableau 2. Le PSCG de la CPAM X en 2002 selon le modèle de Malmi et Brown (2008)

Contrôle par la culture						
Culture de moyens, de conformité						
Valeurs de service public (engagement à servir l'intérêt général, solidarité, égalité de traitement, neutralité)						
Planification		Contrôle cybernétique				Récompenses et rémunérations
Planification à long terme	Plans d'action opérationnels	Budgets	Systèmes de mesure financiers	Systèmes de mesure non financiers	Systèmes de mesure hybrides	

Un plan à cinq ans comportant les objectifs du CPG et locaux.	Les objectifs annuels du CPG et locaux, et les mesures prévues afin de les accomplir.	- L'établissement du budget annuel. - L'analyse mensuelle des écarts entre réalisé et budgété.	- Une comptabilité analytique de type coûts complets par fonction. - Des indicateurs mensuels du coût de fonctionnement des services et des activités.	- Des indicateurs journaliers et mensuels relatifs à la production, à la qualité, aux délais. - Une enquête annuelle de satisfaction des assurés menée par la CPAM X.	- Des tableaux de bord trimestriels comportant des indicateurs permettant d'évaluer l'atteinte des objectifs du CPG. - L'indicateur annuel du score d'atteinte des objectifs du CPG.	Pour le personnel, une prime d'intéressement dépendant d'une performance collective.
Contrôle administratif						
Gouvernance			Structure organisationnelle		Politiques et procédures	
- Un directeur pratiquement irrévocable par la CNAM. - Une faible structuration en matière de réunions d'évaluation de la performance.			Une structure fonctionnelle.		Un dispositif de contrôle interne encore en développement.	

3.1.3. Les systèmes de contrôle du PSCG de la CPAM X en 2002

En 2002, la culture de la CPAM X repose sur une logique bureaucratique de conformité. Elle se caractérise par un fort engagement du personnel à assurer un service public de qualité considéré comme vecteur de cohésion sociale et de solidarité.

La contractualisation est alors le seul outil de NPM utilisé dans l'Assurance maladie. La planification à long terme est contractualisée à horizon cinq ans : le gouvernement fixe par les conventions d'objectifs et de gestion (COG) des objectifs à la CNAM qui décline ensuite ceux-ci aux CPAM par les contrats pluriannuels de gestion (CPG).

Il existe pour le personnel un dispositif de primes d'intéressement qui, d'après notre enquête, n'est pas motivant à accroître la performance. En outre, la CPAM X affiche une structure organisationnelle

fonctionnelle verticale par service sur laquelle est fondé le système de comptabilité analytique. Concernant ce dernier, seuls les coûts de fonctionnement des services peuvent être calculés précisément, ceux des activités étant évalués par des clés de répartition arbitraires.

3.2. La CPAM X en 2023 : ses principales caractéristiques, son PSCG, ses systèmes de contrôle

3.2.1. Les principales caractéristiques de la CPAM X en 2023

À la suite de la fusion juridique le 01/01/2010 des trois CPAM du département, la CPAM X y est devenue l'unique caisse. Cette opération s'est inscrite dans un mouvement national de départementalisation impulsé par la CNAM et ayant réduit le nombre de CPAM, 128 existant en 2002 contre 102 en 2023.

L'effectif de la CPAM X a baissé de 25 % sur cette période du fait d'un taux de remplacement des départs à la retraite inférieur à 100 %, politique appliquée dans tout le réseau en raison des forts gains de productivité liés aux NTIC (nouvelles technologies de l'information et de la communication). En effet, en 2023, la production de la CPAM X est automatisée et repose sur la digitalisation des feuilles de soins.

Depuis 2002, la GDR a pris de l'ampleur dans l'Assurance maladie, et occupe en 2023 une place d'égale importance dans l'organisation de la CPAM X que celle du versement des prestations. Elle comprend l'accompagnement des offreurs de soins, la rationalisation du parcours de soins, le développement de l'accès aux soins, la lutte contre la fraude et les arrêts-maladie injustifiés, le contentieux.

En 2023, la CPAM X gère comme activité mutualisée les feuilles de soins des frontaliers pour les caisses de sa région. La CPAM X bénéficie d'un système d'information performant appelé système de management des processus (SMP). Ce PGI a été installé fin 2022 dans toute l'Assurance maladie en remplacement d'un autre déployé en 2012. Aussi, la CPAM X possède depuis 2012 un service contrôle de gestion nommé « Appui au pilotage ». Il est constitué de deux contrôleurs.

3.2.2. La présentation du PSCG de la CPAM X en 2023

Dans le tableau n° 3 sont synthétisés les résultats de l'enquête qualitative concernant la configuration du PSCG de la CPAM X en 2023.

Tableau 3. Le PSCG de la CPAM X en 2023 selon le modèle de Malmi et Brown (2008)

Contrôle par la culture						
Culture de résultats reposant sur la direction par objectifs et sur les valeurs d'efficience, de qualité de service, de respect des délais						
Planification		Contrôle cybernétique				Récompenses et rémunérations
Planification à long terme	Plans d'action opérationnels	Budgets	Systèmes de mesure financiers	Systèmes de mesure non financiers	Systèmes de mesure hybrides	
<ul style="list-style-type: none"> - Une vision stratégique à dix ans et plus. - Un plan à cinq ans comportant les objectifs du CPG et locaux. 	<ul style="list-style-type: none"> Les objectifs annuels du CPG et locaux, et les mesures prévues afin de les accomplir. 	<ul style="list-style-type: none"> - L'établissement du budget annuel. - L'analyse mensuelle des écarts entre réalisé et budgété. 	<ul style="list-style-type: none"> - Une comptabilité analytique de type ABC. - Des indicateurs mensuels du coût de fonctionnement des processus et des activités. 	<ul style="list-style-type: none"> - Des indicateurs journaliers et mensuels relatifs à la production, à la qualité, aux délais. - Des indicateurs mensuels relatifs à la GDR. - Des enquêtes trimestrielles de satisfaction des clients menées par la CNAM. - Des tableaux de bord trimestriels de contrôle interne. 	<ul style="list-style-type: none"> - Des tableaux de bord trimestriels comportant des indicateurs permettant d'évaluer l'atteinte des objectifs du CPG. - L'indicateur annuel du score d'atteinte des objectifs du CPG. 	<ul style="list-style-type: none"> - Pour le personnel, une prime d'intéressement dépendant d'une performance collective. - Pour le directeur, une prime d'intéressement dépendant d'une performance individuelle.
Contrôle administratif						
Gouvernance		Structure organisationnelle		Politiques et procédures		
<ul style="list-style-type: none"> - Un directeur révocable par la CNAM. - Une forte structuration en matière de réunions d'évaluation de la performance. 		<ul style="list-style-type: none"> - Une structure matricielle. - Un service « Appui au pilotage » dépendant du DCF. 		<ul style="list-style-type: none"> - Un dispositif de contrôle interne complet, déployé dans toute la CPAM X, et particulièrement ciblé sur les processus à fort enjeu financier. - Une démarche d'amélioration de la qualité couplée avec le contrôle interne. 		

3.2.3. Les systèmes de contrôle du PSCG de la CPAM X en 2023

En 21 ans, sous l'influence de réformes inspirées du NPM, la CPAM X a adopté graduellement une culture de la performance empruntant le vocabulaire employé dans le secteur privé. Ainsi sont maintenant utilisés les termes de « clients » pour désigner les tiers en relation avec la CPAM X (assurés, professionnels de santé, employeurs), de « directeur comptable et financier (DCF) » pour l'agent comptable, etc.

La culture de résultats s'est installée dans la CPAM X de différentes façons. D'abord, depuis 2002, les COG successives et les CPG en découlant comportent des objectifs toujours plus nombreux et plus précis. Les objectifs étant contractuels, cela soumet le directeur à une forte pression. Ensuite, le ton de la CNAM (« tone at the top », Merchant et Van der Stede 2023) promeut (séminaires, etc.) les valeurs d'efficacité, de qualité de service, de respect des délais auprès des cadres dirigeants des CPAM, qui ensuite les diffusent dans leur caisse.

En matière de planification, le Haut Conseil pour l'Avenir de l'Assurance Maladie (HCAAM), créé en 2003, apporte une vision à dix ans et plus. Pour ce qui est du contrôle cybernétique, la comptabilité analytique est de type activity based costing (ABC), et ce depuis 2008 comme dans toute l'Assurance maladie. Cette méthode a amélioré la transparence s'agissant des coûts. Concernant l'intéressement, qui est toujours aussi peu motivant pour le personnel, un dispositif spécifique existe depuis 2004 pour le directeur, contractualisant l'obtention d'une prime individuelle annuelle à l'achèvement d'objectifs. D'après notre enquête, ce dispositif est incitatif. À propos du contrôle administratif, le directeur est maintenant révocable à tout moment. À la suite de changements législatifs, il est devenu un « délégué » du niveau national sur le département.

Depuis 2002, la structuration en matière de réunions (tableau n° 4) s'est renforcée du fait de décisions prises par les quatre directeurs successifs. De plus, la structure organisationnelle de la CPAM X est matricielle depuis 2012 après un choix du directeur de l'époque. En outre, en 2023, le contrôle interne est institutionnalisé (Cappelletti 2006, p. 32) dans la caisse, et possède un service propre.

Tableau 4. Comparaison entre 2002 et 2023 de la structuration des réunions d'évaluation de la performance dans la CPAM X

Réunions d'évaluation de la performance			Fréquences	
Dénomination de la réunion	Rôle de la réunion	Participants	2002	2023
Dialogue de gestion	<ul style="list-style-type: none"> - Négocier avec la CNAM la déclinaison annuelle des objectifs (CPG) à horizon cinq ans. - Discuter avec la CNAM de sujets divers (création d'indicateurs, élaboration de procédures communes au réseau, etc.). 	<ul style="list-style-type: none"> - Direction (directeur et sous-directeurs). - Des représentants de la CNAM. 	Annuelle.	Plusieurs fois par an.
CODIR (comité de direction)	<ul style="list-style-type: none"> - Examiner la performance de la CPAM X dans son entièreté. - Discuter du budget. - Décider de la localisation des départs à la retraite qui ne seront pas remplacés. 	<ul style="list-style-type: none"> - Direction. 	Tous les deux à trois mois.	Tous les deux à trois mois.
CODIREL (comité de direction élargi)	<ul style="list-style-type: none"> - Discuter de la performance d'un groupe de processus ou d'un changement organisationnel envisagé. - Décider de l'embauche de CDD. 	<ul style="list-style-type: none"> - Direction. - DCF. - Managers stratégiques concernés. - Contrôleurs de gestion. - Pilotes des processus concernés. 		Tous les deux mois.
Point production de la CPAM	<ul style="list-style-type: none"> - Avoir une vue d'ensemble et discuter de la performance de tous les services de production pour la semaine écoulée. - Déceler les dysfonctionnements au sein de ces services. - Repérer les processus en sous-effectif et ceux en sureffectif. - Détecter les besoins en personnel (CDD) à évoquer en CODIREL. 	<ul style="list-style-type: none"> - Directeur. - Managers stratégiques des services de production. - Pilotes des processus liés à la production. 		Hebdomadaire.

Réunion de fonctionnement d'un service	<ul style="list-style-type: none"> - Au sein de chaque service, faire une évaluation de la performance réalisée lors du mois ou de la semaine écoulés. - Fixer les objectifs du service pour le mois ou la semaine suivants. 	<ul style="list-style-type: none"> - Manager stratégique du service. - Employés travaillant dans le service. 	Mensuelle pour chaque service.	Hebdomadaire pour chaque service.
Revue de performance d'un processus	<ul style="list-style-type: none"> - Analyser la performance d'un processus donné pour l'année écoulée. - Proposer un plan d'action pour améliorer le processus. 	<ul style="list-style-type: none"> - Direction. - DCF. - Managers stratégiques concernés. - Contrôleurs de gestion. - Pilote du processus. 		Annuelle pour chaque processus.

4. Discussion des résultats : les facettes de l'évolution sur 21 ans du PSCG de la CPAM X

Nous examinerons la façon dont les systèmes de contrôle du PSCG s'articulent en 2002 (4.1), puis en 2023 (4.2). Ensuite, nous établirons un parallèle entre l'évolution du PSCG et celle du NPM, tout en comparant avec d'autres organismes du secteur public (4.3). En quatrième lieu, nous verrons que l'évolution du PSCG a des origines multiples, dont l'inflexion de la stratégie (4.4). Pour finir, la discussion portera sur la croissance des contrôles formel et interactif (4.5).

4.1. L'articulation des systèmes de contrôle du PSCG en 2002 : le pilotage de la CPAM X « as a package »

En 2002, le PSCG s'appuie principalement sur le contrôle du budget. Ce type de PSCG est caractéristique des activités routinières se déroulant dans un environnement stable (Berland 2002, p. 105), comme celui de la mission de versement des prestations prédominantes à cette époque par rapport à une GDR émergente.

Le PSCG n'est pas aligné sur la stratégie définie dans le CPG. En effet, la planification à long terme suit une logique de résultats qui n'est pas en phase avec la culture bureaucratique de moyens encore prépondérante dans la caisse. La planification est également mal articulée avec le

système de gouvernance. Ainsi, le directeur n'est pas incité à respecter le CPG, car non vulnérable aux pressions de la CNAM.

Le système « récompenses et rémunérations » n'est pas non plus adéquat, car peu motivant, et ce tant pour le personnel que pour le directeur. De plus, le contrôle cybernétique ne joue pas son rôle d'influence du comportement des employés pour certains indicateurs financiers issus d'une comptabilité analytique trop approximative. Enfin, le contrôle interne n'est pas encore suffisamment développé pour servir de support aux autres systèmes de contrôle. En conséquence de ce non-alignement des systèmes, le pilotage de la CPAM X, dans sa globalité, fonctionne en 2002 « as a package » (Merchant et Otley 2020, p. 2).

4.2. L'articulation des systèmes de contrôle du PSCG en 2023 : le pilotage de la CPAM X quasi « as a system »

La théorie de la contingence (Otley 1980, 2016) postule qu'à chaque configuration de contexte existe un PSCG optimal, c'est-à-dire fonctionnant « as a system », autrement dit de façon totalement cohérente. L'approche « as a system » suppose une intention dans le design du PSCG d'aligner tous les systèmes de contrôle, et ce afin de maximiser la performance. Cette intention est manifeste dans la CPAM X. De fait, les systèmes ont été amendés, au cours de la période de 21 ans de notre étude, avec une claire volonté de cohérence globale.

En 2023, le PSCG de la CPAM X est quasi aligné sur la stratégie, et est configuré autour de la planification à long terme. Seul le système « récompenses et rémunérations » n'est pas entièrement aligné sur les autres systèmes, car toujours peu stimulant pour le personnel.

Le modèle de Demartini et Otley (2020) permet la gradation entre un PSCG non intégré (« as a package ») et un autre complètement intégré (« as a system ») en définissant un indice de couplage traduisant le niveau d'intégration des systèmes dans le PSCG (Tessier 2021, p. 415). À la lumière de ce modèle, le PSCG de la CPAM X en 2023 est dans une situation intermédiaire de couplage lâche, à un degré néanmoins beaucoup plus proche de « as a system » que de « as a package ».

4.3. L'évolution du PSCG parallèlement à celle du NPM et comparaison avec d'autres organismes du secteur public

En France, depuis le début des années 2000, les CPAM, les collectivités territoriales (Favoreu *et al.* 2015 ; Carassus *et al.* 2017 ; Gourbier 2020) et les universités (Boitier et Rivière 2016 ; Ory *et al.* 2018 ; Bollecker 2021) ont conduit des réformes issues du NPM. Ces dernières ont entraîné une évolution du PSCG impactant tous les systèmes. Cela s'est notamment traduit pour tous ces organismes par un changement culturel, l'accroissement du contrôle cybernétique, une refonte de la comptabilité analytique, le développement du système « politiques et procédures ».

Cependant, l'évolution de l'autonomie a différé. Ainsi, de 2002 à 2023, l'autonomie des CPAM vis-à-vis de la CNAM a été réduite. À l'opposé, l'autonomie des collectivités territoriales a augmenté, l'État leur déléguant de plus en plus de missions. Celle des universités a aussi été renforcée, notamment avec la loi LRU (loi relative aux libertés et responsabilités des universités).

Les modèles de transformation post-NPM appliqués depuis le début des années 2010 sont également distincts. À la différence des deux autres types d'organismes, les CPAM se sont engagées dans une démarche de digital era governance (DEG).

4.4. Une évolution du PSCG aux origines multiples, dont l'inflexion de la stratégie

L'enquête qualitative révèle que le PSCG de la CPAM X a évolué entre 2002 et 2023 du fait de facteurs externes (réformes inspirées du NPM, mesures de la CNAM issues pour certaines de la DEG, inflexion de la stratégie de l'Assurance maladie avec la montée en puissance de la GDR correspondant à une diversification des missions) et d'un facteur interne (les choix des directeurs).

Nos résultats confirment ceux d'Abernethy et Chua (1996) concernant un hôpital public. De fait, l'évolution du PSCG de la CPAM X a également pour origine la pression d'institutions (la CNAM et l'État) qui cherchent à limiter les ressources attribuées, le progrès technologique (NTIC), une modification de la stratégie (GDR). En outre, dans les deux organisations, l'autonomie de la direction vis-à-vis de la tutelle a

été réduite, un système de comptabilité analytique plus précis mis en place et un changement culturel réalisé.

Cependant, le but recherché par le nouveau dispositif de comptabilité analytique est différent. Pour l'hôpital, c'est d'être un outil de légitimation de l'action de la direction, alors que pour la CPAM X, c'est d'abord d'accroître la transparence.

4.5. La croissance des contrôles formel et interactif

Pour la CPAM X, l'essor de la GDR s'est accompagné d'une croissance du contrôle formel et du contrôle interactif, conformément aux résultats de Simons (1987) et de Kober *et al.* (2003, 2007). Le contrôle formel de la CPAM X s'est développé dans ses dimensions interactive (système de réunions d'évaluation de la performance) et diagnostique (contrôle cybernétique).

L'usage du système de réunions a évolué, et ce par un glissement continu vers un usage de plus en plus interactif, et de moins en moins diagnostique. Nos résultats vont à l'encontre de ceux de Renaud (2013a) qui s'est intéressée au système d'indicateurs environnementaux d'une entreprise française du secteur des vins et spiritueux. Elle montre que les usages diagnostique et interactif du système se font « en parallèle », c'est-à-dire de façon simultanée, et non « en glissement », autrement dit l'un succédant à l'autre lors du cycle de vie du système. En revanche, nos résultats sont analogues à ceux de Tuomela (2005).

La croissance du contrôle interactif de la CPAM X peut être analysée en utilisant le modèle de Renaud (2013b). À la lumière de ce modèle, le contrôle interactif est passé en 21 ans de vertical avec une fréquence faible, à vertical et horizontal, et ce avec une fréquence plus élevée et des aspects opérationnel et tactique plus affirmés.

L'essor du contrôle formel a également été observé dans les collectivités territoriales françaises dans un contexte proche de celui de l'Assurance maladie, c'est-à-dire marqué par une raréfaction des ressources. Ainsi, Carassus *et al.* (2017) et Gourbier (2020) dévoilent que l'augmentation du contrôle formel concerne surtout le domaine financier et le contrôle administratif. À l'opposé, le contrôle formel non financier (comme les systèmes de mesure portant sur la qualité) ne s'est que peu ou pas développé, alors que, dans la CPAM X, il a progressé au moins autant que le contrôle formel financier et que le

contrôle administratif. Cela montre qu'en situation de ressources limitées, les CPAM, à la différence des collectivités territoriales françaises, ne cherchent pas seulement à réduire leurs coûts, mais ambitionnent également d'améliorer la qualité du service fourni.

Conclusion et perspectives de recherche

Notre article a répondu aux demandes de davantage de recherches empiriques en sciences de gestion, d'une part, se servant de l'approche PSCG et, d'autre part, portant sur la Sécurité sociale. Notre travail a été exploratoire quant à l'utilisation de cette approche dans ce service public, et contribue à la connaissance du contrôle de gestion dans l'Assurance maladie. Par le biais d'une étude longitudinale qualitative, et en s'inscrivant dans le cadre théorique du modèle de Malmi et Brown (2008), nous avons mis en lumière le PSCG d'une CPAM à deux moments dans le temps (en 2002 et 2023), et expliqué son évolution.

Les résultats dévoilent que le PSCG s'est transformé radicalement en 21 ans, passant de non-aligné et reposant sur le budget à quasi aligné sur la stratégie et reposant sur la planification à long terme. Ils établissent aussi qu'il s'est renforcé s'agissant des contrôles formel et interactif. Nous avons montré que le PSCG avait évolué du fait de facteurs externes et d'un facteur interne. En effet, notre recherche souligne que la modification du PSCG dépend en partie de la liberté de l'acteur (Demartini et Otley 2020), et que les choix du passé impactent le PSCG en cours (Akroyd et Kober 2020).

En conséquence, nos résultats ont des applications pratiques : ils pourraient servir à des directeurs ou à des contrôleurs de gestion de CPAM lors de la conception ou de la configuration d'un PSCG. Les résultats présentent cependant des limites, celles inhérentes aux études de cas, notamment d'un cas unique. Ainsi, ils sont à nuancer concernant leur généralisation à toutes les CPAM.

Des recherches futures pourraient consister à faire une étude longitudinale de cas multiples, et à comparer la transformation du PSCG des CPAM afin d'évaluer l'impact des activités non communes, ou de la taille, ou de la situation de départ. Il serait également intéressant d'approfondir le rôle de la CNAM dans l'évolution du PSCG en mobilisant la théorie néo-institutionnelle.

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.
- Akroyd, C., Kober, R. (2020). Imprinting founders' blueprints on management control systems. *Management Accounting Research* 46: 100645.
- Alcouffe, S., Rivière, A., Villesèque-Dubus, F. (2013). *Contrôle de gestion sur mesure : Industrie. Grande distribution. Banque. Secteur public. Culture*. Dunod.
- Berg, T., Madsen, D. Ø. (2020). The evolution of a management control package: a retrospective case study. *Journal of Applied Accounting Research* 21 (4): 763-781.
- Berland, N. (2002). *Le contrôle budgétaire*. La Découverte.
- Boitier, M., Rivière, A. (2016). Les systèmes de contrôle de gestion, vecteurs d'une logique gestionnaire : changement institutionnel et conflits de logiques à l'université. *Comptabilité - Contrôle – Audit* 22 (3) : 47-79.
- Bollecker, M. (2021). La réforme de l'université en France et son impact sur le management des établissements : une transformation en accordéon. *Revue française d'administration publique* 179 (3) : 715-733.
- Burlaud, A., Chatelain-Ponroy, S. (2015). Le contrôle de gestion dans les organisations publiques : une gageure ? *Revue Économie et Management* 154 : 19-23.
- Burlaud, A., Malo, J. L. (1988). Les organisations complexes : un défi aux méthodes traditionnelles de contrôle de gestion. *Revue Française de Comptabilité* 187 : 58-64.
- Cappelletti, L. (2006). Vers une institutionnalisation de la fonction contrôle interne ? *Comptabilité Contrôle Audit* 12 (1) : 27-43.
- Carassus, D., Guenoun, M., Samali, Y. (2017). La recherche d'économies dans les collectivités territoriales : quels dispositifs pour quelles rationalités ? Plus de contrôle ou plus de pilotage ? *Gestion et management public* 5 (4) : 9-39.
- Chatelain-Ponroy, S. (2010). Une voie de compréhension du contrôle de gestion dans les organisations non marchandes : la métaphore de l'iceberg. *Politiques et Management Public* 27 (3) : 73-103.
- Chenhall, R.H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society* 28: 127-168.
- Demartini, M. C., Otley, D. T. (2020). Beyond the system vs. package dualism in Performance Management Systems design: A loose coupling approach. *Accounting, Organizations and Society* 86.

- Dubost, N., Fabre, P. (2016). Des indicateurs pour optimiser l'allocation des ressources? Une enquête exploratoire au sein d'un réseau administré. *Gestion et management public* 4 (3) : 125-142.
- Dunleavy, P., Margetts, H., Bastow, S., Tinkler, J. (2006). New Public Management is Dead: Long Live Digital Era Governance. *Journal of Public Administration Research and Theory* 16 (3): 467-494.
- Favoreu, C., Carassus, D., Gardey, D., Maurel, C. (2015). Le management par la performance dans le secteur public local français : Un modèle plus administratif que politique. *Revue Internationale des Sciences Administratives* 81 : 713-734.
- Ferreira, A., Otle, D. (2009). The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. *Management Accounting Research* 20 (4): 263-282.
- Gilbert, P., Gurtner, E., Soulerot, M. (2021). Piloter la performance : sens et non-sens du travail. *@GRH* 38 (1) : 13-37.
- Gong, M., Ferreira, A. (2014). Does consistency in management control system choices influence firm performance? An empirical analysis. *Accounting and Business Research* 44 (5): 497-522.
- Gourbier, L. (2020). Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales en contexte austéritaire : modèle de transformation et transformation des modèles. Doctorat en sciences de gestion et management. Aix-Marseille Université (AMU).
- Gourbier, L. (2023). VI / Le secteur public à la croisée des crises : quels changements pour le contrôle de gestion ? In *L'état du management 2023* (Éd, Dauphine Recherches en Management). Paris : La Découverte, 65-77.
- Gourbier, L., Serval, S., Arnaud, C. (2022). Le paramétrage du package de contrôle d'une politique publique comme stratégie dissimulée d'introduction d'une logique austéritaire. *Comptabilité Contrôle Audit* 28 (1) : 39-85.
- Grabner, I., Moers, F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting Organizations and Society* 38 (6): 407-419.
- Hood, C. (1991). A Public Management for all Seasons. *Public Administration* 69: 3-19.
- Hood, C. (1995). The "New Public Management" in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society* 20 (2-3): 93-109.
- Kober, R., Ng, J., Paul, B. J. (2003). Change in strategy and MCS: a match over time? *Advances in Accounting* 20: 199-232.
- Kober, R., Ng, J., Paul, B. J. (2007). The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research* 18 (4): 425-452.

- Libault, D. (2015). La transformation du pilotage de la Sécurité sociale : une expérience pour l'ensemble de l'action publique (propos recueillis par Minonzio, J.). *Informations sociales* 189 (3) : 72-79.
- Malmi, T. (2013). Management control as a package. The need for international research. *Journal of Management Control* 23 (4): 229-231.
- Malmi, T., Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package. Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research* 19 (4): 287-300.
- Merchant, K. A., Otley, D. T. (2020). Beyond the systems versus package debate. *Accounting, Organizations and Society* 86.
- Merchant, K. A., Van der Stede, W. A. (2023). *Management Control Systems*. 5^e édition, Harlow : Prentice Hall, Pearson Education Limited.
- Meyssonnier, F. (2014). Nouveaux repères et nouveaux espaces du contrôle de gestion dans les services. *Revue française de gestion* 241 (4) : 93-105.
- Ory, J., Petitjean, J., Côme, T. (2018). Entre différenciation et intégration, le déploiement du contrôle de gestion dans l'université. *Question(s) de management* 21 : 105-116.
- Osman, M. A., Choukem, C., Bampoky, B. (2021). Contrôle de gestion « as a system » ou « as a package » : étude comparée des entreprises du Cameroun, de Djibouti et du Sénégal. *ACCRA* 12 (3) : 59-108.
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society* 5 (4): 413-428.
- Otley, D. T. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014. *Management Accounting Research* 31: 45-62.
- Pesqueux, Y. (2024). New Public Management (NPM) et Nouvelle Gestion Publique (NGP). Doctorat. France. halshs-02506340v2.
- Powell W., Di Maggio, P. J. (1991). *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago/Londres : University of Chicago Press.
- Renaud, A. (2013a). L'articulation des usages diagnostique et interactif d'un seul et même système de contrôle de gestion : le cas d'un système d'indicateurs environnementaux dans une entreprise française de vins et spiritueux. *Finance Contrôle Stratégie* 16 (3).
- Renaud, A. (2013b). Les configurations de contrôle interactif dans le domaine environnemental. *Comptabilité Contrôle Audit* 19 (2) : 101-132.
- Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society* 12 (4): 357-374.
- Simons, R. (1995). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press.

- Spang, L. (2002). La modélisation de l'évolution du contrôle de gestion dans une population d'organisations : le cas des Caisses Primaires d'Assurance Maladie (CPAM). Doctorat en sciences de gestion, Nancy : Université de Nancy 2.
- Spang, L. (2012). Une explication de l'émergence et du développement du contrôle de gestion par une analyse en termes de fit : le cas des CPAM (Caisses Primaires d'Assurance Maladie). *Gestion* 2000 29 (3) : 29-44.
- Tahar, C. (2020). De nouveaux outils de pilotage dans un package existant : une nécessaire et difficile synchronisation. *Comptabilité Contrôle Audit* 26 (3) : 7-34.
- Tessier, S. (2021). XXIV. David Otley : Une approche holistique du contrôle de gestion. In *Les grands auteurs en contrôle de gestion* (Éd, Sponem, S.). Caen : EMS Éditions, 403-418.
- Thorne, S. (2004). Qualitative Secondary Analysis. In *The SAGE Encyclopedia of Social Science Research Methods* (Éds, Lewis-Beck, M. S., Bryman, A. E., Liao, T. F.). London: Sage. Vol. III, 1006.
- Tuomela, T. S. (2005). The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research* 16 (3): 293-320.
- Tushman, M. L., Nadler, D. A. (1978). Information processing as an integrating concept in organizational design. *Academy of Management Review* 3 (3): 613-625.
- Van der Kolk, B. (2019). Management control packages: a literature review and guidelines for public sector research. *Public Money & Management* 39 (7): 512-520.
- Van der Kolk, B., Schokker, T. (2016). Strategy implementation through hierarchical couplings in a management control package: an explorative case study. *Journal of Management Control* 27: 129-154.
- Yin, R. K. (2017). *Case Study Research*. London : Sage Publications Inc.