



HAL
open science

Le contrôle de gestion dans les conseils généraux: approches et perceptions.

Christophe Maurel

► **To cite this version:**

Christophe Maurel. Le contrôle de gestion dans les conseils généraux: approches et perceptions..
Gestion et management. Université de Rennes 1, 2003. Français. NNT : . tel-03211981

HAL Id: tel-03211981

<https://hal.science/tel-03211981>

Submitted on 29 Apr 2021

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.

ÉCOLE DOCTORALE
DE SCIENCES ÉCONOMIQUES ET DE GESTION

UNIVERSITE DE RENNES 1



Approches et perceptions du contrôle de gestion dans les Conseils Généraux

THESE DE DOCTORAT DE L'UNIVERSITE DE RENNES 1

MENTION SCIENCES DE GESTION

présentée et soutenue publiquement par

Christophe Maurel

11 Décembre 2003

Composition du jury

Directeur de Recherche :	Michel GERVAIS Professeur à l'Université de Rennes 1
Rapporteurs :	Yves DUPUY Professeur à l'Université de Montpellier Evelyne LANDE Professeur à l'Université de Poitiers
Suffragants :	Charles DUCROCQ Maître de conférence habilité à l'Université de Rennes 1 Cédric LESAGE Professeur à l'Université de Rennes 1

Remerciements

Au terme de cette recherche, je tiens à remercier Monsieur le professeur Michel Gervais pour ses conseils, sa disponibilité et la confiance qu'il m'a témoignée au cours de ces trois années de recherche.

Mes remerciements vont également vers Monsieur le professeur Yves Dupuy et Madame la professeur Evelyne Lande qui ont accepté d'être les rapporteurs de cette thèse. Ma reconnaissance s'adresse aussi à Messieurs Charles Ducrocq et Cédric Lesage pour avoir bien voulu participer au jury de cette thèse.

Je tiens également à exprimer ma gratitude envers les équipes de l'IGR et du CREREG qui, par leur soutien et leur compréhension, m'ont permis de mener à bien mes recherches.

Cette recherche doit aussi beaucoup aux différents contrôleurs de gestion m'ayant accueilli dans leur collectivité, et sans lesquels rien n'eut été possible.

Enfin, je ne saurais oublier d'associer à ce travail ma famille et mes amis pour le soutien qu'ils ont su m'apporter.

« L'université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse. Ces écrits doivent être considérés comme propres à leur auteur ».

LISTES DES ABREVIATIONS UTILISEES

AFCM : analyse factorielle en composantes multiples

AP/CP : autorisation(s) de programme et crédit(s) de paiement

BP : budget primitif

CG : Conseil Général, ou bien Conseils Généraux

CRC : Chambre Régionale des Comptes

DG : directeur général

DGA : directeur général adjoint

DGCP : direction générale de la comptabilité publique

DGS : directeur général des services

ERP : *Enterprise resource planning* (ou bien, PGI, progiciel de gestion intégré)

FPT : fonction publique territoriale

GA (pour Grand Angle) : logiciel comptable et de gestion installé dans onze départements français.

LOLF : loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances.

M52 : instruction comptable et budgétaire (M) relative aux départements (52), succédant à la norme M51.

NPM : New Public Management

NTIC : nouvelles technologies de l'information et de la communication

PCG : plan comptable général

PPI : plan pluriannuel d'investissement

SI : système d'information

SIG : système d'information géographique

TB : tableau(x) de bord

SOMMAIRE

Introduction	8
PARTIE I : UNE COLLECTIVITE EN EVOLUTION.....	21
CHAPITRE 1 : UN CADRE PEU PROPICE AU CONTROLE DE GESTION	22
<i>Section 1. Le fonctionnement traditionnel de l'organisation étudiée</i>	<i>30</i>
1.1. Des approches théoriques explicatives du fonctionnement d'une collectivité publique.....	30
1.2. Le changement et ses caractéristiques en secteur public	51
<i>Section 2. L'approche du contrôle de gestion</i>	<i>81</i>
2.1. Les acceptions du contrôle de gestion et les principales difficultés rencontrées	81
2.2. La place du contrôle de gestion dans les systèmes de contrôle formels existants.....	94
2.3. Les instruments de gestion traditionnellement utilisés	100
CHAPITRE 2 : DES ÉVOLUTIONS FAVORABLES À L'INSTAURATION / AU DÉVELOPPEMENT DU CONTRÔLE DE GESTION	123
<i>Section 1. De récentes évolutions ayant trait aux instruments de gestion</i>	<i>124</i>
1.1. L'impact de l'informatisation sur le système d'information de gestion des Conseils Généraux	124
1.2. Les évolutions instrumentales des tableaux de bord.....	136
1.3. Le nouveau cadre budgétaire et comptable : l'instruction M52.....	141
<i>Section 2. De récentes évolutions ayant trait aux pratiques de gestion</i>	<i>153</i>
2.1. Une orientation de la modernisation du secteur public vers le contrôle de gestion	153
2.2. La Qualité dans les services publics	161
2.3. Le développement de la responsabilisation	165
PARTIE II : L'ANALYSE DU CONTROLE DE GESTION DANS LES CONSEILS GÉNÉRAUX	178
CHAPITRE 1 : L'ETUDE EXPLORATOIRE DE SIX CONSEILS GÉNÉRAUX	180
<i>Section 1. Présentation des Conseils Généraux de grandes tailles</i>	<i>201</i>
1.1. Analyse du service Conseil de gestion.....	201
1.2. Analyse de la Direction contrôle de gestion	217
1.3. Analyse du service contrôle de gestion – audit – évaluation – observatoire.....	235
<i>Section 2. Présentation des Conseils Généraux de petites et moyennes tailles</i>	<i>252</i>
2.1. Analyse du service Modernisation de la gestion.....	252
2.2. Présentation de la mission Analyse de gestion	269
2.3. Analyse du service contrôle de gestion – audit - évaluation.....	283
<i>Section 3. Synthèse des études</i>	<i>299</i>
3.1. Présentation synoptique des six cas	299
3.2. Les résultats des variables d'évolution retenues sur le système de contrôle de gestion.....	306
CHAPITRE 2 : ANALYSES COMPLÉMENTAIRES PAR QUESTIONNAIRES	312
<i>Section 1. Présentation du questionnaire et des résultats obtenus</i>	<i>312</i>
1.1. L'approche par questionnaires.....	312
1.2. Détails des réponses fournies.....	316
<i>Section 2. Synthèses et apports de ces résultats</i>	<i>347</i>
2.1. Présentation des typologies.....	347
2.2. Discussions et portée de ces résultats	356
Conclusion générale	370

Introduction

Le contrôle de gestion est un concept maintenant connu dans tous les domaines d'activité, mais son introduction dans les organisations reste souvent problématique, pour des raisons tenant à la fois à l'environnement organisationnel, et à l'adaptation du modèle de contrôle à la structure en place et aux acteurs. Cet élément est particulièrement vrai dans le cadre du secteur public - et même pour les collectivités territoriales, souvent précurseurs dans le recours et l'utilisation d'outils et de pratiques de gestion (Bartoli, 1997) - où les difficultés pour instaurer un système de contrôle de gestion ont été plusieurs fois abordées (Gibert, 1995).

Ce dernier y sera défini d'une manière large, comme la somme des instruments et des pratiques de gestion utilisés pour piloter l'organisation. Il est fait référence à la définition du contrôle de gestion public comme « un outil de pilotage qui s'inscrit dans une démarche stratégique et qui s'appuie sur des éléments constitutifs clairement identifiés »¹. Nous nous attacherons au système de contrôle de gestion et à la fonction de contrôle de gestion. Cette distinction met en évidence, dans sa première notion, l'ensemble des moyens utilisés par l'organisation dans le cadre du contrôle de gestion, alors que la seconde notion, plus limitative, correspond au service en charge du contrôle de gestion et aux activités du contrôleur.

Aujourd'hui, des évolutions apparaissent dans l'environnement de ces collectivités, avec de nouveaux outils de gestion potentiellement utilisables et des pratiques de gestion mobilisables par les décideurs locaux. Ces évolutions, supposées favoriser la gestion de ces structures, amènent-elles les collectivités à développer ou à instaurer un système de contrôle de gestion ?

¹ Ouvrage collectif d'équipes interministérielles, coordonné par la Délégation interministérielle à la réforme de l'Etat (DIRE) en 2002, "Le contrôle de gestion dans les administrations publiques, éléments de méthodologie", p.23. Il a été rédigé à la demande des représentants des ministères réunis au sein du groupe « amélioration de la gestion publique », émanation thématique du "réseau interministériel des modernisateurs". Ce groupe a reçu pour mandat de coordonner le développement du contrôle de gestion à l'issue du comité interministériel à la réforme de l'État (CIRE) de novembre 2001.

Notre interrogation concerne une collectivité en particulier, le Conseil Général, (subdivision 1), laquelle connaît trois évolutions de gestion (subdivision 2), ce qui fonde notre problématique, ainsi que les objectifs et la méthodologie de cette recherche (subdivision 3).

1) Une analyse portant sur l'échelon départemental des collectivités françaises.

Depuis une vingtaine d'années, les travaux de recherche sur la gestion des collectivités territoriales françaises se sont développés. Les évolutions depuis les années quatre-vingts, tant réglementaires qu'instrumentales, ont amené ces collectivités à remettre en cause les principes sur lesquels elles s'appuyaient (Baron, 1999 ; Busson-Villa, 1998).

Cette recherche porte sur le système et la fonction de contrôle de gestion dans les Conseils Généraux, collectivités situées à un échelon intermédiaire au sein des strates administratives françaises. Le département s'insère géographiquement entre la commune et la région, deux collectivités locales ayant fait l'objet de nombreuses études en gestion. La première de ces collectivités représente le terrain de recherche de nombreuses thèses depuis la fin des années 1980 montrant la difficile émergence d'un système de contrôle de gestion, tandis que l'échelon régional constitue, notamment depuis 1995, le terrain de référence des travaux portant sur l'évaluation des politiques publiques.

En compilant les résultats de différents sites Internet, les thèses soutenues sur la gestion des collectivités locales sont les suivantes :

- relativement au contrôle de gestion en collectivités territoriales, on trouve Meyssonier (1993a), Roussarie (1994), François-Noyer (1994), Brulé (1997), Busson-Villa (1998), Huron (1999), Bousta-Jullien (1999), Gaschet (1997), où le terrain de recherche retenu est celui des communes, et parfois l'administration publique (Hussenot, 1983).

- concernant les travaux axés sur l'évaluation de politiques publiques locales, ce sont principalement des thèses soutenues en sciences économiques qui sont présentes, avec comme échelon territorial retenu les régions (cf. notamment Baron, 1999 ; Flochlay, 1995) ; ou bien en sciences politiques, tels que Chabaud (2001), Couderc (1995), Warin (1992).

Ces résultats doivent être nuancés par le fait que certains chercheurs en sciences de gestion abordent par la suite dans leurs travaux le thème de l'évaluation de politiques (François-Noyer, 1996 ; Busson-Villa, 1999). Cependant, aucune recherche ne retient l'échelon départemental comme terrain d'étude, excepté lorsqu'un questionnaire est envoyé à toutes les strates de collectivités territoriales, tel que Brulé (1997).

Ainsi, en réalisant un état des thèses, il ressort que les travaux consacrés aux collectivités locales françaises s'intéressent aux communes lorsqu'ils concernent les pratiques de gestion, et plus particulièrement aux régions lorsqu'ils sont relatifs aux évaluations de politiques publiques.

Avec le peu de travaux traitant de leur territoire, nous nous interrogeons sur les approches de contrôle de gestion au sein des Conseils Généraux. En ce sens, il est supposé que les spécificités de ce type d'organisation ne permettent pas de généraliser à toutes les collectivités les résultats issus des travaux portant sur des communes ou des régions.

Par ailleurs, l'intérêt de retenir ces collectivités réside également dans les changements actuels de leur environnement de gestion.

2) Présentation des facteurs contextuels du contrôle de gestion au sein des Conseils Généraux.

A la suite de l'article de Gibert (1995), de nombreuses recherches portant sur le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales s'accordent sur sa difficile émergence (cf. les nombreux articles dans la revue *Politiques et Management public* sur les problèmes rencontrés par les communes avec le contrôle de gestion). Cependant, différentes évolutions apparaissent aujourd'hui : outre le changement de cadre budgétaire et comptable dans les collectivités étudiées, nous tenons compte dans cette étude des évolutions techniques (l'informatisation croissante adaptée à la gestion des collectivités), et sociétales (les pressions citoyennes et les « nouvelles » valeurs partagées en interne).

- le facteur institutionnel : un changement de cadre budgétaire et comptable

En élargissant le cadre d'analyse, on peut dire que l'évolution des comptabilités publiques locales et des présentations budgétaires est une tendance généralisée au secteur

public. En effet, à la fois le budget et la comptabilité publique font l'objet de changements sur le plan local, avec une nouvelle instruction comptable et budgétaire pour les Conseils Généraux, pour les services départementaux d'incendies et de secours, et bientôt pour les collectivités régionales, et sur le plan national, où les principes budgétaires et comptables de l'Etat vont être modifiés prochainement.

Si la réforme des comptabilités locales françaises s'inscrit dans un contexte amorcé en 1983, avec l'application de cette réforme aux établissements publics administratifs, la réforme de la comptabilité de l'Etat est plus actuelle. Elle poursuit le mouvement, s'adapte, et montre une certaine volonté du secteur public de s'orienter vers un système comptable et budgétaire plus en accord avec les principes qu'il défend².

Bien que la réforme comptable des administrations d'Etat ne soit pas l'objet de cette recherche, elle se trouve liée à celle affectant les organisations que nous étudions. Aussi, il semble nécessaire d'aborder ici les thématiques développées dans le cadre de cette réforme, dont nous verrons par la suite la proximité avec les principes retenus pour les échelons territoriaux.

Les changements annoncés indiquent une évolution de la présentation et des normes comptables de l'Etat, avec le passage à une comptabilité d'exercice.

La loi organique du premier août 2001 relative aux lois de finances (LOLF) comporte des dispositions majeures sur le système et les principes comptables ainsi que sur la fonction de comptable public³. Cette mise en place d'une comptabilité proche de celle en vigueur dans les entreprises a pour objectif de comptabiliser des droits et des obligations, sur la base du principe de la constatation, satisfaisant ainsi aux exigences de la comptabilité d'exercice. Le calendrier prévoit une validation du référentiel comptable de l'Etat à la fin de l'année 2003 par la mission de normalisation comptable et la rédaction d'une nouvelle instruction comptable.

Le passage à la comptabilité d'exercice fera évoluer la fonction du comptable vers celle de garant de l'image fidèle et sincère des comptes de l'Etat. Cela signifie une adaptation de la fonction comptable, puisque cette évolution suppose que soient précisément étudiées les conséquences de l'indépendance des exercices et du principe de

² C'est-à-dire la transparence, l'efficacité, et une meilleure information disponible. Objectifs rappelés par la direction générale de la comptabilité publique (DGCP) dans ses différents rapports depuis 2001 (disponibles sur le site du ministère des finances : minefi.gouv.fr/Tresor_public).

³ Loi parue au Journal Officiel le 2 août, et disponible sur le site du ministère des finances (supra).

prudence sur la fonction comptable. Par ailleurs, « les jalons d'une nouvelle architecture comptable de l'Etat devront faire l'objet d'études préalables (nouvelles organisations du réseau des comptables de l'Etat au niveau central et local, articulation entre les différentes comptabilités - générales, budgétaires - et le système de mesure des coûts des programmes, définition des besoins en termes d'évolution des applicatifs informatiques) » (extrait du site Internet du Ministère de l'Economie et des Finances, partie consacrée aux collectivités locales, rubrique comptabilité publique locale, 2001⁴). Pour la conduite de ce projet, un comité de pilotage a été mis en place, animé par la Direction Générale de la comptabilité publique (DGCP) et la direction du Budget au sein de la mission pour la modernisation financière de l'Etat (MODERFIE), ayant autorité sur deux structures, une mission de normalisation comptable pour proposer des normes de comptabilité publique au comité, et une mission de modernisation comptable chargée de la mise en œuvre et de redéfinir le nouveau système d'information financier et comptable de l'Etat.

La réforme de l'Etat et la modernisation de la gestion publique ont notamment pour objectif d'améliorer la performance des services publics dans l'exercice de leurs missions (DIRE, 2002, p.17).

Or, « comme outil de pilotage et notamment de pilotage de la performance, le contrôle de gestion aide à recentrer l'organisation sur les actions qui contribuent le plus à l'atteinte des objectifs de performance. Le développement et la généralisation du contrôle de gestion constituent une profonde mutation, sachant que pour nombre d'administrations, cet aspect du management est nouveau. Dans ce sens, le contrôle de gestion peut être considéré comme une aide à la conduite du changement » (ibid.). D'ailleurs, Bouquin (1999) et David (1999) ont illustré cette fonction du contrôle de gestion.

De plus, dans ce rapport administratif, le contrôle de gestion est perçu comme un renfort dans l'accompagnement de l'autonomie accrue des gestionnaires (« Le développement du contrôle de gestion est encore plus déterminant lorsque les réformes s'appuient sur un vaste mouvement de déconcentration et de responsabilisation des acteurs », DIRE, 2000, p.18), et il doit contribuer à l'évaluation des politiques publiques

⁴ Cet extrait peut se retrouver à partir de la page Internet suivante : http://www.colloc.minefi.gouv.fr/colo_struct_fina_loca/index.html#cat_docs_dossiers

(le contrôle de gestion « doit aussi pouvoir fournir des bases quantitatives utiles au développement plus systématique de l'évaluation des politiques publiques », *ibid.*).

Enfin, toujours pour montrer la nécessité du contrôle de gestion dans les administrations d'Etat, le contrôle de gestion est consacré dans la réforme budgétaire, avec la loi organique du 1^{er} août 2001 (LOLF). L'article 7 de la LOLF substitue le vote des crédits par programme ministériel au vote par nature de dépenses. Plus qu'un changement de nomenclature, les programmes regrouperont désormais « les crédits destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérents d'actions, auxquels sont associés des objectifs précis, (...), ainsi que des résultats attendus et faisant l'objet d'une évaluation » (extrait de l'article 7). L'article 27 exige la mise en œuvre d'une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes et, l'article 30 fait des principes de la comptabilité générale la règle et non plus l'exception.

Les évolutions budgétaires et comptables sont l'occasion pour les administrations d'Etat d'instaurer un système de contrôle de gestion, permettant d'atteindre certains objectifs jugés maintenant nécessaires (cf. note de bas de page n°2, *supra*). La généralisation au secteur public du concept *d'accountability* s'accompagne, dans de nombreux pays, de participations citoyennes accrues et de pressions sur les dépenses publiques, pressions que l'on retrouve aussi bien au plan local que national.

Si cette démarche de l'administration française a un horizon de mise en œuvre situé en 2005 et pour certaines dispositions en janvier 2006, notre étude s'intéresse aux Conseils Généraux dont les changements ont cours actuellement. En effet, une nouvelle instruction budgétaire et comptable est testée depuis deux ans dans certains Conseils Généraux et elle va être généralisée prochainement.

Celle-ci, intitulée instruction M52, reprend les éléments de l'instruction communale M14 mise en place en 1997, et des idées développées à propos de la réforme des administrations d'Etat. On retiendra particulièrement le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité d'engagement semi patrimoniale (suivant les distinctions opérées par l'IFAC, 1991).

En retenant cette variable, dont nous sommes bien conscient qu'elle porte plus sur le contrôle budgétaire et comptable que sur le contrôle de gestion au sens strict, il est supposé que la nouvelle instruction M52 va permettre d'enrichir le système d'information de la collectivité et de favoriser ainsi le système de contrôle de gestion.

Le second type d'évolution retenue au cours de cette étude a trait à l'informatique de gestion. En abordant cette vision instrumentalisée du contrôle de gestion, sont recherchées des évolutions liées à la base informatisée du système d'information et aux outils de gestion.

- le facteur de l'informatisation de gestion

Avant d'évoquer précisément comment l'introduction d'une nouvelle technologie peut modifier le fonctionnement organisationnel, il convient de préciser ce que l'on entend sous ce terme générique.

Pour Reix (1990), les nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) se caractérisent par des capacités de stockage, de traitement et de communication sans commune mesure avec les anciennes technologies. Ainsi, il existerait une sorte de "saut technologique" impliquant des gains de productivité et une plus grande efficacité des systèmes de gestion. Un tel progrès est difficilement mesurable, notamment pour des technologies associées aux fonctions de support, telles que le contrôle de gestion. Cependant, il semble effectivement que les NTIC, en se perfectionnant du point de vue technique, ouvrent des opportunités en matière de contrôle. Parmi ces technologies développées durant les années 80-90, les systèmes clients-serveurs constituent un progrès notable. Ils permettent d'avoir à la fois un système centralisé, assurant une certaine sécurité des données, et réparti selon les besoins des utilisateurs. En ce qui concerne les applications, les systèmes de gestion de base de données multidimensionnelles rendent possible l'exploitation de bases de données partagées avec un langage unifié, et d'extraire des données complexes. Aussi, leur généralisation nous amène à s'y intéresser en supposant un impact positif sur le système de contrôle de gestion en termes d'organisation et de coordination.

« La structure (les usages de la technologie et les configurations de contrôle notamment) résulte d'un processus dynamique dans lequel interviennent à la fois le poids du structurel et le jeu des acteurs. Le structurel (les systèmes de gestion en place, les variables de contexte relativement stables sur le court terme telles que la stratégie, le secteur...) peut conduire à un équilibre relativement déterminé, dans une perspective contingente. Le jeu des acteurs, les phénomènes politiques et psychosociologiques, induisent un moindre déterminisme » (Boitier, 2002). C'est ce que montrent les études s'inscrivant dans la perspective constructiviste concernant l'influence du facteur technologique, que ce soit sur le nombre de niveaux hiérarchiques (Pinsonneault et Kraemer, 1993 ; Reix, 1990), le degré de centralisation des décisions (Barley, 1986), ou sur les modes de communications (De Vaujany, 1999). Dans l'ensemble de ces études, les conditions structurelles initiales locales pèsent sur les usages de la technologie et les évolutions organisationnelles associées à son implantation.

Parallèlement au changement de règle institutionnelle, c'est-à-dire la nouvelle instruction comptable et budgétaire départementale, et à l'évolution de l'informatique de gestion, un troisième type d'évolution est retenu dans ce travail. Il s'agit de la culture organisationnelle (au sens de Handy, 1976). En effet, il existe des valeurs internes que la direction générale d'une collectivité peut ou non promouvoir, et qui conditionnent en partie les utilisations faites des technologies de l'information et de la communication, et des pratiques de gestion.

- le facteur culturel : l'évolution des valeurs au sein des collectivités locales

Ce sont les valeurs liées au contrôle de gestion, et plus largement au management de la collectivité, qui nous intéressent ici. Ainsi, Anthony (1988) notait trois phases du contrôle de gestion, que l'on peut faire correspondre à des pratiques de gestion, à savoir planifier, motiver et évaluer. La première phase fait référence à des pratiques managériales de structuration de l'organisation et de planification des actions à réaliser. La seconde a trait à l'environnement comportemental à promouvoir afin que les acteurs aillent dans le sens désiré par les décideurs de l'organisation. La troisième phase correspond à la mise en place d'instruments de mesure et de *feed back* communicationnel afin de pouvoir apprécier les actions engagées.

Certains auteurs évoquent le développement d'une « culture de gestion »⁵ à propos des collectivités locales, notamment Laure et Laurent (1993) concernant la communication financière des communes, et Greffe (1999), pour l'ensemble des collectivités territoriales, sous les pressions diverses de leur environnement⁶.

Suivant les résultats de récentes enquêtes sur les collectivités (Busson-Villa, op. cit. ; François-Noyer, op. cit.), une gouvernance locale émerge, liée au phénomène de développement des évaluations de politiques publiques, et elle vise à introduire des comportements de management dans les collectivités territoriales.

Retenant cette idée, nous cherchons à explorer les pratiques en œuvre dans les Conseils Généraux, afin d'apprécier leurs liens et leurs influences sur le système de contrôle de gestion. Il est supposé que l'évolution des valeurs promues par les décideurs des collectivités étudiées vers des aspects managériaux, favorise la mise en œuvre et / ou le développement du contrôle de gestion.

Ces différentes évolutions ont donc trait à la fois aux instruments de gestion et aux pratiques de gestion. Pour les étudier, il a semblé nécessaire d'inscrire ce travail dans un cadre théorique général, celui de l'analyse socio-technique.

Depuis les travaux réalisés au Tavistock Institute dans les années soixante, l'existence d'une forte interdépendance entre les composantes psycho-sociologiques et techniques d'un système organisationnel est reconnue (Marx abordait déjà dans sa sociologie du travail l'aspect des techniques en des termes proches, repris en d'autres formes dans les travaux de Penrose, 1959). Cette interdépendance justifie une perspective émergente (Markus et Robey, 1988 ; Boitier, 2002), par laquelle l'utilisation et les conséquences des technologies naissent de façon non totalement prédictible d'interactions entre les acteurs autour de ces technologies. Considérant que les conditions technologiques "exogènes" ouvrent des perspectives en matière d'organisation du contrôle, et que les conditions d'usage des "nouvelles" technologies de l'information et de la communication résultent cependant de choix organisationnels, cela justifie un cadre d'analyse socio-technique.

⁵ Notion à prendre ici au sens de culture organisationnelle (Handy, 1976 ; Schein, 1985) orientée vers l'amélioration de la gestion de l'organisation, par l'utilisation de valeurs, concepts, normes, et références au management.

⁶ Le mouvement est relativement large, car même au Canada le secrétariat du Conseil du Trésor a sorti, en Mars 2003, un rapport intitulé "Changer la culture de gestion : modèles et stratégies pour réaliser cet objectif".

3) Problématique et objet de recherche.

La problématique générale de notre recherche est focalisée sur les caractéristiques du contrôle de gestion et les éventuelles évolutions du système au regard des changements de l'environnement des Conseils Généraux. De là, nos préconisations peuvent concerner la catégorisation des approches retenues pour le développement d'un système de contrôle de gestion territorial, le pilotage du changement, les influences des variables analysées sur le système de contrôle de gestion.

Comme dans tout changement au sein d'organisations publiques, entendu comme « une modification, observable dans le temps, d'une situation existante et qui affecte l'organisation ou le fonctionnement d'une entité, d'une manière non provisoire » (Amiel et al., 1998, p.217), deux voies sont possibles, celle de l'imitation et celle de l'innovation, afin de proposer des perspectives d'évolution (Bouckaert et Halachmi, 1995, p.13). Dans le cadre de notre recherche, ces deux voies sont retenues. Nous cherchons, en effet, à appréhender les formes innovantes de contrôle de gestion à travers des pratiques volontaires. Ces dernières y représentent un changement conceptuel comparé aux moyens légaux de contrôles actuels, mais aussi une adaptation des contrôles existants.

En essayant de mieux comprendre les principes de fonctionnement d'un système de contrôle de gestion dans les Conseils Généraux, nous nous interrogeons sur les opportunités que constituent les changements de l'environnement de ces collectivités sur le système de contrôle de gestion.

Notre question de recherche, découlant de cette problématique d'évolution des moyens de gestion, intègre ces éléments : Quelles sont les approches de contrôle de gestion retenues par les Conseils Généraux, et les évolutions actuelles de l'environnement sont-elles des opportunités saisies pour initier ou développer un système de contrôle de gestion ?

Pour répondre à ces interrogations, nous utilisons une démarche fondée sur la compréhension des pratiques de contrôle de gestion appréhendées à partir d'une méthodologie couplant différentes sources de données.

- La compréhension des pratiques de contrôle de gestion

L'effort de connaissance et d'investigation doit porter sur l'analyse des pratiques et la conception qu'en ont les intéressés (Le Duff, 1992). Les pratiques sont sujettes à des évolutions, et au cours d'un processus de changement le diagnostic apparaît comme une étape essentielle. Il a une vocation descriptive, analytique et prescriptive (Charpentier, 1998, p.69). Or, il n'est pas rare que la mise en œuvre du management public local ne prenne pas en considération cette phase préalable, justifiant en conséquence certains de ces échecs (Bartoli, 1997)⁷.

Les besoins et les attentes des acteurs locaux sont ainsi analysés à travers les pratiques volontaires observées du contrôle de gestion, c'est-à-dire mises en œuvre de manière non imposée.

Le système de contrôle de gestion est étudié dans sa conception large, comprenant les aspects stratégiques et comportementaux du contrôle. Ce n'est donc pas la vision des années soixante-dix en œuvre dans les grandes firmes qui est retenue. Dans la section consacrée aux différentes conceptions du contrôle de gestion, nous définissons la nôtre comme l'ensemble des outils et des pratiques de gestion servant à piloter la collectivité. Cette conception permet d'avoir une vision instrumentale du contrôle et de tenir compte de l'approche managériale de la collectivité, tout en poursuivant la finalité classique du contrôle de gestion, à savoir l'amélioration du pilotage organisationnel.

Ce contrôle de gestion est abordé à partir de la notion de système, ce qui permet d'étudier différents facteurs, éléments composant l'environnement de la fonction de contrôle de gestion. En outre, le service en charge du contrôle de gestion est analysé à la lumière des évolutions affectant aujourd'hui les organisations étudiées. C'est donc un lien entre le contrôle de gestion et le changement qui est présenté. Cette dernière notion est d'abord définie comme le passage d'un état à un autre, puis détaillée. Nous appréhendons alors le pilotage du changement dans les collectivités locales, l'apprentissage organisationnel, la nature paradoxale de la mise sous contrôle et du nécessaire désordre organisationnel pour effectuer des changements.

La réflexion consiste à savoir pourquoi les Conseils Généraux instaurent ou n'instaurent pas volontairement des systèmes de contrôle de gestion.

Si elle constitue une étape préalable à tout changement, la question du pourquoi nous engage aussi au respect de certaines conditions. Tout d'abord, elle nous demande de contextualiser notre raisonnement. A ce propos Demeestère (1980, p.92) souligne que le développement, ou le non-développement, des outils de gestion dans les collectivités passe par « une analyse du contexte organisationnel et politique de leur mise en œuvre ». Ensuite, la réponse à cette question impose de conceptualiser notre démarche, c'est-à-dire d'engager une réflexion sur les logiques d'utilisation des différentes techniques.

Notre démarche est donc plus orientée sur les logiques d'utilisation d'un moyen de contrôle que sur les capacités techniques d'un moyen de contrôle, mesurées par exemple dans le cas d'Halgand (1992) par la qualité de sa représentation budgétaire.

D'un point de vue méthodologique, cette démarche peut être qualifiée de déductive dans la mesure où la présentation de la recherche débute avec la description du cadre d'analyse pratique et théorique du contrôle de gestion dans le contexte public local, pour ensuite dans une seconde partie, vérifier sur le terrain les hypothèses testables issues de ce cadre d'analyse. Cependant, la complexité du phénomène étudié et la quasi-inexistence de travaux spécifiques nous font penser que cette recherche ne peut être assimilée à une simple vérification d'hypothèses. L'analyse des différentes caractéristiques, des enjeux et des logiques sous-tendues par le comportement des Conseils Généraux relève plus d'une démarche exploratoire que confirmatoire (Wacheux, 1996).

Ce diagnostic est amorcé dans un premier chapitre, par la description du système de gestion actuel d'un Conseil Général.

Le second chapitre propose, lui, un cadre des évolutions des différents instruments et pratiques de gestion.

Dans une seconde partie, nous nous plaçons principalement dans une perspective empirique. Nous essayons de décrire et de comprendre les pratiques contractuelles du contrôle de gestion des départements. Ce diagnostic des interventions de contrôleurs est réalisé par l'analyse d'expériences selon des approches empiriques quantitatives et qualitatives.

⁷ Cela ne signifie pas qu'un système de contrôle n'est que planifié et donc non-construit de manière concomitante à l'action, ou bien qu'un changement ne peut être émergent.

Afin de voir effectivement les systèmes de contrôle de gestion en œuvre et la conception qu'en ont les contrôleurs, ont été retenues l'approche des études de cas parallèlement à une analyse par questionnaires. En effet, le questionnaire avec sa portée nationale permet de recueillir des éléments statistiques généraux, alors que les études de cas, avec les analyses d'entretiens, abordent les pratiques d'aujourd'hui. Pour percevoir les relations qu'entretiennent les responsables de contrôle de gestion avec leur fonction, les entretiens recueillis auprès des contrôleurs font l'objet d'une analyse thématique à l'aide d'une classification automatique de discours, nous permettant d'isoler les contextes discursifs auxquels font référence les locuteurs.

Cette recherche s'inscrit donc dans le cadre épistémologique du constructivisme. Suivant Le Moigne (1994), le chercheur ne peut, d'après sa seule observation, être assuré de comprendre la complexité des situations. Nous intégrons la vision systémique, à l'instar de Crozier et Friedberg (1977), pour prendre en considération l'ensemble des interactions entre les éléments internes et externes au sujet observé. La vision d'une situation que le chercheur se construit doit intégrer les points de vue et les perceptions des acteurs pour être la plus complète possible. Les discours des responsables, leur analyse par un algorithme d'approche connexionniste, ont constitué, par conséquent, une donnée essentielle dans notre analyse, au même titre que les documents et les réponses aux questionnaires.

Les résultats témoignent de pratiques diverses en matière de gestion. Les évolutions présentées ne sont pas toutes utilisées dans les Conseils Généraux pour initier ou développer un système de contrôle de gestion. Ce dernier est précisé à partir d'une méthodologie récente, dont les résultats donnent lieu à des recommandations.

PARTIE I : UNE COLLECTIVITE EN EVOLUTION

En nous intéressant au contrôle de gestion dans le secteur public, deux raisons principales expliquent le choix du Conseil Général comme terrain d'étude à cette recherche. D'une part, ce type d'organisation a été peu étudié, d'autre part, des évolutions en cours modifient l'environnement de sa gestion.

Pour caractériser les Conseils Généraux en matière de contrôle de gestion, il nous semble donc nécessaire de décrire les caractéristiques de cette collectivité locale, avant d'aborder les évolutions retenues dans cette recherche.

Au cours du premier chapitre, une présentation liminaire aborde le contexte dans lequel le système de contrôle de gestion est étudié. Le but est de montrer les spécificités d'un Conseil Général, pour en tirer les premières analyses au regard du système de contrôle de gestion.

Par la suite, différentes théories sont mobilisées pour expliquer le fonctionnement d'une collectivité publique. Cette section reprend les idées développées par différents courants idéologiques et pose le problème du changement dans ce type d'organisation.

Cela permet de préciser, dans une seconde section, le problème du développement ou de l'instauration du contrôle de gestion. Les différentes conceptions du contrôle de gestion, leurs difficultés inhérentes de mises en œuvre dans les collectivités locales, et les outils de gestion traditionnellement utilisés sont alors présentés.

Le contexte de l'émergence du contrôle de gestion dans les Conseils Généraux étant situé, nous exposons dans un second chapitre les évolutions que ces collectivités connaissent aujourd'hui au regard du système de contrôle de gestion.

L'objectif de ce chapitre, composé d'évolutions relatives aux instruments de gestion, puis aux pratiques de gestion, est de poser les bases d'une réflexion sur la possibilité de mettre en place ou de développer un système de contrôle de gestion.

Nous montrons que le cadre actuel est peu propice à un tel système, mais que de récentes évolutions peuvent constituer des opportunités pour le contrôle de gestion.

CHAPITRE 1 : UN CADRE PEU PROPICE AU CONTROLE DE GESTION

Le Conseil Général étant une collectivité locale peu étudiée, ce chapitre a pour but d'en présenter l'environnement et le fonctionnement, et de montrer leurs conséquences pour un système de contrôle de gestion.

Pour ce faire, différentes théories sont mobilisées pour appréhender notamment les principes de la prise de décision et des jeux d'acteurs, et pour analyser les processus de production et de changement organisationnel (section 1). Par la suite, une seconde section décrit les caractéristiques du contrôle de gestion dans les collectivités locales (section 2).

Auparavant, une introduction se propose d'aborder les caractéristiques d'un Conseil Général et de son système de contrôle.

Depuis les lois de décentralisation des années quatre-vingts, les collectivités territoriales ont vu leurs systèmes de gestion, qu'ils soient comptables, financiers, ou de ressources humaines, faire l'objet de nombreuses études. Cependant les terrains de recherche retenus correspondent principalement à l'échelon communal.

Pour savoir si les résultats de ces travaux portant sur le contrôle de gestion peuvent être utilisés dans le cadre des Conseils Généraux, il faut pointer les caractéristiques des collectivités communales et départementales.

S'il est aisé d'avancer que les compétences légales et la taille du territoire diffèrent⁸, il paraît nécessaire de préciser le cycle de production de ces collectivités.

⁸ D'une manière générale, les interventions d'un Conseil Général sont les suivantes (par ordre décroissant de postes budgétaires) : l'action sociale et la santé, l'entretien et les travaux des routes départementales et des collèges, le développement économique, l'aménagement du territoire, l'agriculture, la sécurité (notamment le service départemental d'incendie et de secours), le tourisme, la culture et le sport, et la protection de l'environnement.

Les communes ont principalement une activité de service auprès de leurs habitants, dont le fonctionnement peut se décrire en trois phases se succédant comme suit :

- La première phase correspond à l'expression des besoins des habitants perçue par le maire (ce qui normalement est repris dans son projet de mandat) ;
- Durant la deuxième phase, à partir des besoins exprimés, sont prises des décisions de réalisations d'actions ou de prestations publiques, légales ou facultatives ;
- La troisième phase du fonctionnement correspond à la délivrance du service auprès de la population visée.

Aussi, ce type d'organisation semble pouvoir être géré, avec des adaptations liées aux caractéristiques du secteur public, de la même manière qu'une société privée de services, dans laquelle la direction marketing fait remonter des attentes, qui, après études de leur faisabilité, sont comblées par la production de biens et de services particuliers.

En revanche, pour un Conseil Général le cycle de gestion diffère. Cette collectivité a une activité qu'il est possible de schématiser en termes de gestion de dossiers, que ce soit des dossiers de demande de subvention ou pour des aides sociales.

En effet, toute collectivité locale est une organisation publique ayant reçu des compétences légales pour agir sur son territoire. Au niveau du Conseil Général, les compétences dévolues par la loi concernent principalement la délivrance d'aides sociales ou économiques. La constitution d'un budget départemental, mais aussi la moindre relation de proximité avec les habitants, font que très peu d'activités facultatives, c'est-à-dire « extra-légales », sont exercées par le département. Ce dernier se cantonne principalement à de l'assistance, c'est-à-dire à la délivrance d'aides à des bénéficiaires, ayant le statut de particulier (cas de l'aide sociale) ou d'organisme (cas des subventions aux associations et aux entreprises).

Ces caractéristiques impliquent un fonctionnement prenant la forme d'une constitution de dossier : suite à une demande d'attribution d'aide, le service concerné examine le dossier, puis il délivre la prestation, avec éventuellement la réalisation d'études *a posteriori* vérifiant l'opportunité et la qualité du service rendu. Pour chaque domaine de compétence, correspondant généralement à une direction dans

l'organigramme du Conseil Général, il y a donc un dossier ouvert pour répondre à une demande ou à une obligation légale, puis un suivi est assuré au sein des services départementaux pour répondre à cette demande ou à cette obligation, et enfin le dossier est archivé par l'administration.

Par rapport à l'activité communale, la relation de proximité avec les habitants s'efface et les dossiers à traiter sont plus globaux, avec des effets difficilement mesurables sur le territoire. En effet, les compétences légales dévolues aux départements appartiennent principalement au secteur social, où les divers impacts des décisions sont imbriqués⁹.

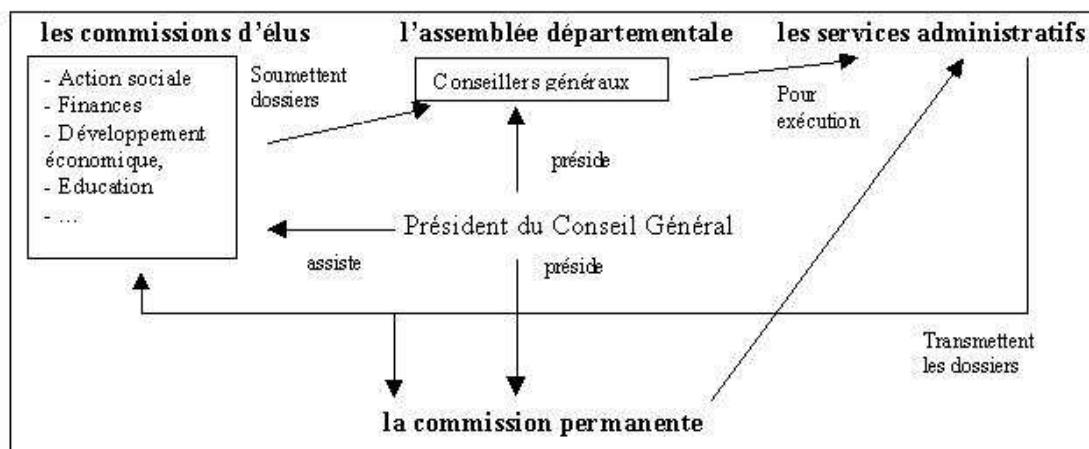
De plus, la mission d'animation du territoire amène la collectivité à développer une gestion géographique : les conseillers généraux, souvent maires par ailleurs, veulent connaître les impacts des politiques départementales sur leur canton, voire sur leur ville. Ce point est illustré par le nombre et la diversité des observatoires départementaux, abordant des domaines tels que la fiscalité, l'aide sociale, l'aide économique, l'environnement...

En outre, à la différence des communes, les services administratifs du Conseil Général, qui mettent en œuvre les politiques publiques, ne rendent compte, par principe, qu'à la direction générale des services départementaux, ce qui limite les liens de la sphère administrative avec les élus ; même si des commissions d'élus sont instituées par domaine de compétence dans chaque Conseil Général pour juger les activités menées.

Le fonctionnement d'un Conseil Général - schématisé ci-dessous - apparaît alors plus proche de celui d'une administration que d'une entreprise de service.

⁹ Par comparaison, les compétences régionales, principalement économiques et financières, paraissent plus aisément mesurables et évaluables.

Figure 1 : Schématisation du fonctionnement d'un Conseil Général : l'insertion des services administratifs dans le processus décisionnel politique des dossiers à traiter.



Cette figure illustre le fonctionnement d'un Conseil Général en présentant les différents pôles décisionnels et les services administratifs instructeurs des dossiers traités.

L'Exécutif local est situé au centre puisqu'il préside ou participe aux différentes instances départementales. Par principe, les élus départementaux, formant l'Assemblée, ont des programmes politiques concernant l'ensemble des attributions du Conseil Général. Ces élus de l'Assemblée départementale siègent en commissions spécialisées par domaine de compétence où ils étudient des dossiers puis les soumettent au vote de l'Assemblée. Les dossiers suivent ensuite une voie plus ou moins longue en passant par les services administratifs départementaux où ils sont traités, puis éventuellement transmis à la commission d'élus en charge du domaine concerné par l'intermédiaire de la direction générale. Des échanges entre les services départementaux et les élus existent, notamment entre la commission permanente, où siège une partie des élus, et la direction générale à propos des affaires courantes du Conseil Général.

Cette schématisation montre bien l'opportunité de formaliser le fonctionnement d'un Conseil Général sous la forme d'une gestion de dossiers.

La notion de gestion par dossiers fait référence au concept d'actions irréversibles dans le processus organisationnel. En ce sens, le cycle de production d'une collectivité départementale pourrait être comparé à une société de services informatiques, avec

notamment certaines actions administratives où le projet dicte le rythme de vie de l'organisation.

Dans ce cadre, le contrôle de gestion contribue à l'apprentissage organisationnel et il est pertinent pour mesurer des évolutions (l'état d'avancement du projet et les conditions de cet avancement) et pas seulement pour faire des mesures en soi. Classiquement, la mesure est faite pour normaliser l'activité, corriger des écarts par rapport à des standards préétablis (budgétaires, temporels, physiques), mais lorsque l'action est à chaque fois nouvelle (par exemple, de nouveaux travaux sur telle route, un nouveau dossier pour tel nouveau bénéficiaire de l'aide sociale générale) alors les standards n'existent plus. Cette situation s'approche des sociétés d'ingénieries en informatique, où le contrôle de gestion est développé pour favoriser un apprentissage organisationnel. L'objectif est de faire participer les membres de l'organisation, de les faire collaborer et de créer une mémoire d'entreprise collective où chacun peut ensuite puiser pour bénéficier de l'expérience acquise dans ses nouveaux projets (Lorino, 2001). Le but recherché n'est pas de corriger les actions entreprises mais de faire émerger des solutions, de faire travailler en groupe, et d'apprendre à mieux travailler. Dans l'idéal, les acteurs auront une meilleure appréhension des phases des nouveaux projets et ils amélioreront le pilotage des activités nécessaires à ces projets. Le contrôle de gestion contribue à cet apprentissage par un *feed-back* sur les projets futurs, et il permet par là même de diminuer les prochaines actions à corriger. Dans ce travail "sur le nouveau tout le temps", la question posée est celle de la capacité des acteurs à transposer leurs expériences, car les projets de l'organisation se mènent continuellement et sont chaque fois différents. Le contrôleur doit alors chercher à donner à l'opérateur la possibilité de se corriger. L'effet induit par le contrôle de gestion porte bien sur une délégation au niveau de chacun de la responsabilité de mieux faire, d'apprendre, et de s'améliorer.

Le contrôle de gestion entre pleinement dans le cadre de l'assistance méthodologique et organisationnelle auprès de chaque agent. Cette approche ne consiste pas à prendre la voie bureaucratique de rédaction de procédures réglant la circulation et la conservation de l'information pour "collectiviser" le savoir faire (Burlaud, 1995). Celles-ci jouent un rôle trop peu stimulant et peuvent même freiner les évolutions car les procédures n'ont « pas la souplesse leur permettant de tirer au fur et à mesure les leçons de l'expérience. Ce n'est qu'en cas de crise que le décalage entre la procédure et la réalité éclate et amène une révision... » (Burlaud, 1995, p.19).

Le contrôleur aura donc intérêt à favoriser les échanges dans la mobilisation sur les projets pour obtenir une capitalisation collective. Le désordre se dégagant et la "rationalité diffuse" obtenue serviront dans la réalisation des projets, comme l'a montré Mintzberg (1981) avec les stratégies émergentes.

Un système de contrôle de gestion doit alors permettre de suivre les différents dossiers, afin de piloter ce type d'organisation. Ce suivi peut prendre la forme d'un contrôle "temporel" pour s'assurer que les dossiers sont traités correctement dans les délais impartis par chaque service, et un contrôle géographique pour vérifier les impacts des actions entreprises au regard des objectifs politiques.

Par conséquent, on peut s'attendre, dans un Conseil Général, à ce que la fonction de contrôle de gestion ait un but de suivi des dossiers traités, voire, selon la motivation des élus, un objectif de suivi géographique des actions.

En outre, étant donné la taille des effectifs de l'organisation, il devrait y avoir une recherche de convergence des comportements des membres de la collectivité (Burlaud et Malo, 1988).

Dans les organisations publiques, l'importance du contrôle des comportements se justifie, suivant Borgonovi et Brovetto (1988), par la recherche du principe de l'intérêt public. « Avant que la société ne développe des mécanismes sociaux plus sophistiqués pour protéger les intérêts variés formant l'intérêt public, et tant que l'administration publique obtient ses ressources des membres de la communauté, le contrôle bureaucratique est inévitable » (Borgonovi et Brovetto, op. cit.). Sous cette forme, ce contrôle permet à la fois d'encadrer l'activité publique et que les citoyens exercent un contrôle politique préservant leurs intérêts (Auby, 1996).

La présence de différents moyens de contrôle (comptable et budgétaire, par les processus et les comportements) se justifie par la séparation entre la sphère administrative et la sphère politique au sein des structures publiques. En effet, l'autonomie et la neutralité de l'administration vis-à-vis du corps politique conduisent à « la présomption qu'il est possible d'optimiser le processus administratif en considération de la rationalité technique et opérationnelle, des options économiques, du confort social et de la défense des citoyens vis-à-vis de la puissance publique »

(Borgonovi et Brovetto, p.32). Ainsi, le respect de la codification de l'activité administrative est considéré comme une garantie d'arriver aux résultats. Ces conceptions des moyens de contrôle, reposant sur une suprématie de la législature, sur l'application apolitique d'une compétence technique, encadrées par l'exercice du pouvoir hiérarchique, peuvent aussi bien se justifier par les arguments précédents que montrer leurs limites, spécialement lorsque les situations ne sont pas prévues par des règles (Wirth, 1986).

En ce qui concerne le calcul de coût, socle du système de contrôle de gestion traditionnel, les interventions d'un Conseil Général étant rendues obligatoires par la loi, il paraît peu approprié¹⁰.

En s'interrogeant sur l'utilité de l'analyse des coûts dans les organisations publiques, Burlaud et Gibert (1996) admettent que la comptabilité analytique cède le pas à la comptabilité générale. Ils notent « Contrairement au secteur privé, le budget ne relève pas de la poursuite d'objectifs économiques. Le budget est un acte prévisionnel dont les recettes émanent de facteurs socio-économiques externes à la décision de la collectivité ». Ces recettes résultent plus des résultats de la conjoncture économique et de la politique budgétaire de l'Etat que des taux votés par l'Assemblée départementale. La comptabilité analytique et ses objectifs ont peu de poids dans l'analyse des attributions de budget. Mais, « si l'analyse des coûts dans les organisations publiques se révèle peu opératoire au regard des objectifs qu'on lui assigne de façon classique, elle remplit en revanche des fonctions réelles ou symboliques dont l'ensemble dessine un certain rôle » *ibid.*). Sa mise en place représente un changement de culture, par le passage d'une culture d'abondance à celle de rareté et, comme l'indique Boust-Jullien (*op. cit.*), « elle symbolisera la transformation de la relation interne de travail entre deux unités au travers de la mise en place de systèmes de facturation interne ». Il est donc envisageable que certaines activités d'un Conseil Général soient suivies par un système de calculs de coûts.

Il semble que dans le cadre ainsi défini, la performance des services départementaux réside plus dans la réalisation d'actions efficaces (sous couvert d'objectifs explicites) jugées utiles par les citoyens, tout en respectant l'enveloppe

¹⁰ A la différence des collectivités communales, où les activités sont plus proches du secteur concurrentiel et plus souvent facultatives au regard des obligations légales.

budgétaire allouée. Dans ce type de grande structure publique, la fonction contrôle de gestion aurait alors, rationnellement, pour objectif de donner des éléments de gestion aux services (fournir des instruments, prodiguer des conseils), de leur faire déléguer des responsabilités (faire accepter à la direction générale une déconcentration de moyens, d'objectifs et de responsabilité pour une meilleure efficacité), et de motiver les agents à suivre les orientations politiques, les actions décidées.

A partir de ces caractéristiques, la collectivité départementale, au regard de ses effectifs et de ses compétences, paraît plus proche du fonctionnement des préfectures, organes déconcentrés de l'État, que d'une commune, quand bien même l'aspect politique est moins présent dans une préfecture.

Aussi, des éléments théoriques pointés lors d'études de structures étatiques pourront se retrouver dans les présentations des Conseils Généraux.

Précisons maintenant les différents apports théoriques quant aux principes de fonctionnement d'une telle structure publique, en segmentant l'analyse de l'organisation de celle du changement.

Ce détour par les divers courants théoriques doit nous amener à mieux comprendre les principes de management d'un Conseil Général, avec notamment les processus de prise de décision et de changement organisationnel, avant d'aborder dans la seconde section les approches du contrôle de gestion au sein d'une telle organisation.

Section 1. Le fonctionnement traditionnel de l'organisation étudiée

Pour mieux comprendre les collectivités publiques locales, divers éléments théoriques en management public sont mobilisables. Nous montrerons que les courants sont d'origines diverses et ont tendance à importer des idées issues du secteur privé.

Parce que s'intéresser à la gestion d'une organisation, c'est s'intéresser à son fonctionnement interne, c'est-à-dire à son processus de prise de décision et à ses jeux d'acteurs, mais aussi à sa production, à savoir l'activité produite et sa performance, nous présentons ces différents axes au travers des théories utilisées en management public.

Le fonctionnement d'une organisation publique, et *a fortiori* d'une collectivité territoriale, peut être appréhendé à partir de l'économie et de la sociologie des organisations. Ces dernières années, des approches telles que l'évaluation de politiques publiques et le *Stewardship*, tentent de combiner ces différents champs disciplinaires afin de dépasser les segmentations théoriques traditionnelles.

A la suite de cette approche théorique du fonctionnement d'un Conseil Général, les aspects relatifs au changement sont abordés. En effet, l'introduction ou le développement d'un système de contrôle de gestion est ici perçu comme un changement organisationnel, ce qui implique de présenter cette notion dans le cadre préalablement fixé.

1.1. Des approches théoriques explicatives du fonctionnement d'une collectivité publique

Les structures appartenant au secteur public ont très tôt fait l'objet d'analyses distinctives des organisations relevant du secteur privé. Ainsi, dès le XVI^{ème} siècle, Smith (1776) expliquait que les acteurs de la vie économique sont sensés rechercher exclusivement leurs intérêts individuels, mais il n'en donnait pas moins à un de ces acteurs, l'Etat, des conseils pour établir l'intérêt général. Cet acteur du jeu social serait le seul mû par le devoir (A. Smith ne parle pas de rôle ni de fonction), quand les autres le seraient par l'intérêt individuel.

Cette particularité n'est pas isolée. D'autres éléments théoriques caractérisent les structures publiques. Au cours de ce premier point consacré au fonctionnement de

l'organisation étudiée, nous aborderons tout particulièrement l'analyse critique du processus de production, la problématique de la prise de décision et les jeux d'acteurs associés... au travers des courants « économique-politiques », « sociologico-organisationnels », pour ensuite présenter des courants plus actuels, tels que *le New Public Management* et le *Stewardship*.

Un tableau résume les positions des différents courants abordés (annexe n°1).

1.1.1. Les apports des courants d'inspiration sociologique

De nombreuses recherches portant sur la gestion des collectivités locales mettent l'accent sur les processus internes (cf. les dernières thèses de sciences de gestion sur les collectivités¹¹) afin de s'intéresser aux membres des organisations publiques et de percevoir les rapports de pouvoir derrière les discours. L'étude de ces rapports de pouvoir permet de ne pas oublier qu'une collectivité est une organisation politico-administrative (Dion, 1986).

Dans la lignée ouverte par Weber (1971), les apports de l'analyse sociologique de Crozier quant aux stratégies des acteurs sont riches. Grâce à des concepts généraux, ils permettent de descendre dans la description de micro-comportements et d'analyser le fonctionnement des organisations bureaucratiques.

Par rapport à notre problématique, les explications des phénomènes bureaucratiques et de la prise de décision par les courants sociologiques sont d'abord précisées, avant d'illustrer ces idées autour du système d'information comptable public.

L'analyse critique de la bureaucratie conduit à contester les avantages de l'organisation bureaucratique exposés par Weber (op. cit.).

Si ce dernier a montré sa précision, sa stabilité, sa rigueur, sa discipline et son impartialité, cependant, par les règles, les critères et normes que le contrôle bureaucratique met en avant, il amène ceux qui le subissent à se conformer à ces règles, normes, et critères et non pas à se dépasser et s'améliorer. Plus il y a de règles et de critères de contrôle étroits, plus on fait appel à ces règles pour se protéger. Or, cet appel

¹¹ Thèses de Gaschet (1997), ou de Boust-Jullien (1999), Carassus (2002), et même les ouvrages sur l'évaluation pluraliste des politiques publiques (Monnier, 1992) à l'attention des collectivités publiques locales.

constant aux règles conduit à la création d'autres règles pour éviter ou couvrir les inévitables zones d'ombre (ou de liberté).

Gouldner (1954, 1955) explique ainsi que le modèle bureaucratique imposé à une organisation crée des rigidités de comportement, des difficultés d'adaptation et des conflits entre dirigeants et exécutants, entre exécutants et public, qui suscitent un besoin de contrôle et de réglementation, si bien que les conséquences inattendues et dysfonctionnelles du modèle bureaucratique tendent finalement à renforcer son emprise. Un tel modèle a l'avantage de réduire les tensions créées par la subordination et le contrôle, mais il perpétue simultanément ces tensions, et rend donc indispensable le recours à la subordination. Aussi, faute d'objectif de gestion, on multiplie les procédures de contrôle.

On retrouve cette dichotomie avec Mintzberg (1982) pour qui l'accroissement des règles se fait au détriment de l'ajustement mutuel, lequel crée des zones de liberté favorables à l'organisation.

De Tocqueville (1952) a décrit la bureaucratisation de l'État qui se développe grâce à une rationalisation impersonnelle et crée un sentiment de désenchantement chez les individus. Que ce soit au niveau de l'État ou à celui d'une organisation particulière, on assiste à la mise en place d'un fonctionnement rationnel qui tient peu compte des relations humaines. Dans ces structures bureaucratiques, les individus se sentent atteints jusque dans leur personnalité (Merton, 1936).

Ce dernier a ainsi initié la théorie des dysfonctions, qui se fonde sur la découverte d'écarts entre la réalité vécue des activités humaines au sein des organisations et le modèle prescrit par la théorie rationaliste. Elle explique les conséquences inattendues d'une action dirigée vers un but. Merton a montré que la discipline nécessaire pour obtenir, dans un cadre bureaucratique, le comportement standardisé jugé indispensable à la réalisation des objectifs poursuivis, entraîne chez les fonctionnaires un déplacement des buts : ils considèrent comme une fin ce qui ne devrait être qu'un moyen. Il en résulte une grande rigidité qui interdit aux fonctionnaires de répondre aux exigences concrètes de leur tâche et développe parmi eux un esprit de caste qui les sépare du public. D'où, finalement, une inefficacité dans la poursuite des buts officiellement recherchés.

Cette critique de l'efficacité bureaucratique est reprise dans l'analyse de Baumol (1967) en termes d'« écarts de productivité »¹². Le secteur des services étant soumis à des progrès de productivité moins rapides que les secteurs primaire et secondaire, ses coûts de production diminuent moins vite. Aussi, Baumol explique que pour maintenir la qualité d'un service ou pour l'améliorer, il faut dépenser toujours plus. En outre, les théories de la bureaucratie (cf. Gouldner, op. cit, Niskanen, 1971) ont dénoncé le caractère souvent parasitaire du personnel politique qui, contrairement au marché, n'est jamais incité à accroître l'efficacité de leurs services. La bureaucratie publique est alors source de gaspillage et de conflits. Elle devient un lieu incapable de régler des problèmes spécifiques, un lieu d'autoritarisme plus que d'autorité et une occasion de mettre les services publics au profit d'intérêts privés.

Cette conception de la bureaucratie est, on le voit, le contre-pied de la rationalité bureaucratique chez Weber.

Spécifiquement au cadre français, pour Crozier (1963), comme pour De Tocqueville (op. cit.), la bureaucratie est un phénomène culturel. Ce sont les français qui s'en remettent à un système d'organisation impersonnel et centralisé dans la mesure où ils ne peuvent pas supporter le degré d'autorité universelle et absolue qu'ils jugent cependant indispensable au succès de toute action coopérative. Les dysfonctions bureaucratiques qui existent dans d'autres pays résultent de difficultés différentes. Aux États-Unis par exemple, nous dit Crozier (op. cit.) elles se sont développées autour des procédures légales qui constituent le seul mode de règlement possible des conflits soulevés par la concurrence.

Le "phénomène bureaucratique" est alors défini par Crozier (op. cit.) comme la tentation de toute organisation d'échapper à la réalité. Des règles impersonnelles, éliminant arbitrairement les difficultés, une centralisation rendant impossible une connaissance suffisante des faits, constituent autant de moyens « bureaucratiques »¹³ d'éviter des adaptations et des changements qui autrement apparaîtraient inévitables. Cependant l'organisation est soumise à une multitude d'informations qui la renseignent et l'oblige à tenir compte de ses erreurs et à les corriger. Une organisation bureaucratique

¹² Baumol développe à ce propos le modèle de la "maladie des coûts".

¹³ Auxquels Crozier associe l'isolement des différentes strates, l'accroissement de la pression du groupe sur les individus, et le développement de pouvoirs parallèles autour des zones d'incertitudes.

est alors une organisation « qui n'arrive pas à se corriger en fonction de ses erreurs » (Crozier, op. cit.). Les modèles d'action auxquels elle obéit, tels que l'impersonnalité des règles et la centralisation des décisions, se sont si bien stabilisés qu'ils sont devenus partie intégrante de son équilibre interne. Lorsqu'une règle ne permet pas d'effectuer les activités prescrites de façon adéquate, la pression qui naît de cette situation dysfonctionnelle n'aboutira pas à l'abandon de cette règle, mais au contraire à son extension et à son renforcement. On retrouve ici l'analyse de Gouldner, mais Crozier explique ce « cercle vicieux bureaucratique » à partir d'un modèle de pouvoirs dont la maîtrise de l'incertitude constitue la principale source¹⁴. Le pouvoir peut provenir de la maîtrise d'une compétence particulière (cas du responsable d'un service technique), des liens entre l'environnement et l'organisation (cas du marginal sécant en politique), de la maîtrise de l'information, ou des règles du jeu organisationnel (un pouvoir hiérarchique).

En replaçant cette analyse dans le contexte d'une collectivité locale, certains comportements peuvent être expliqués. Par exemple, l'intérêt pour le service du contrôle de gestion ou des finances de mener une analyse financière sur un service provient, outre l'utilité de l'étude, de l'information qu'il va collecter et de l'affirmation de sa place, de son pouvoir, dans l'organisation. Réciproquement, ceci expliquerait les réticences des services à la mise en place de tableaux de bord et d'autres outils de gestion de surveillance. En provoquant une transparence accrue dans le fonctionnement, une plus grande rationalité, donc une plus grande prévisibilité des comportements, le contrôle de gestion limite les marges de manœuvre, le "slack" organisationnel.

L'analyse critique de la bureaucratie se double d'une remise en cause du modèle standard de la prise de décision.

Les expériences menées par Simon (1941, 1947) contredisent les hypothèses d'information et de rationalité parfaites des instances décisionnelles. « Si ces expériences n'ont pas nécessairement porté sur les décisions publiques, il est permis de penser que

¹⁴ Dans le modèle de Crozier, le pouvoir d'un individu à l'intérieur d'une organisation dépend de sa capacité de contrôler une source d'incertitude déterminante pour la bonne marche de l'organisation. La lutte pour le pouvoir domine le jeu des rapports humains au sein de l'organisation. Pour répondre à ce problème, on peut alors figer les rapports de pouvoir par des structures rigides (c'est le cas d'une bureaucratie) ou, chercher à maintenir, à travers des équilibres fluides, le minimum de cohérence nécessaire.

celles-ci rencontrent les mêmes limites que les autres types de décision » (Baron, op. cit., p.38).

A la suite de Simon, March (1958) et d'autres auteurs, tels que Cyert, vont prendre conscience de la non rationalité des décisions s'illustrant dans les choix optimaux ou satisfaisants, dans les buts primordiaux et secondaires (les buts secondaires sont perçus comme opérationnels alors que les premiers ne le sont pas, aussi ils deviennent un critère de décision), et dans la rationalité limitée.

Or, la mise en évidence de phénomènes de rationalité limitée conduit à contester d'autres hypothèses de la démarche classique. En effet, le décideur ne recherche pas systématiquement toutes les solutions, il n'évalue pas les conséquences de chaque option. Par ailleurs, il n'a pas nécessairement un objectif de maximisation mais simplement un objectif de satisfaction (Bescos et al., 1993).

March (1991, mais aussi avec Olsen, 1976) va plus loin en s'intéressant aux anarchies organisées où les préférences sont floues et la participation des acteurs variable.

Cette situation semble correspondre aux collectivités territoriales, puisque les élus locaux ont des préférences multiples parfois contradictoires reflétant en cela les besoins sociaux. Parallèlement, les fonctions des services sont diverses, le désengagement des élus reste possible dans certaines circonstances, et ceci est vrai aussi pour le personnel dont la productivité est parfois jugée faible et l'absentéisme important (Meyssonnier, 1993a).

Il analyse les décisions comme la rencontre de processus indépendants : des problèmes sont posés, il existe plusieurs solutions possibles, les participants sont plus ou moins présents et il y a des occasions de choix qui reviennent. Il constate que l'ambiguïté affecte tant les intentions des acteurs que les leçons à tirer des phénomènes passés, la nature des processus de production à activer ou même les caractéristiques de l'organisation. Aussi, les décisions ne se prennent pas suivant une résolution logique.

Ces comportements, nous dit March (1987), sont plus fréquents dans les organisations où les critères de décisions sont ambigus, où les mesures de performances sont vagues, et quand la qualité d'une décision dépend d'autres décisions qui ne peuvent être prévues et contrôlées.

Cette remise en cause d'une rationalité objective qui s'imposerait à tous nous amène à parler du regroupement d'acteurs aux intérêts potentiellement divergents au sein des collectivités, synonyme de conflits d'objectifs.

L'administration peut en effet être considérée comme un acteur ayant des intérêts particuliers. Suivant Crozier (1963, 1977, 1987), l'image d'une fonction publique transparente, exempte d'intérêts propres, ne correspond pas à la réalité. Compte tenu de ces divergences d'intérêts et de l'interdépendance des acteurs au sein de l'organisation, la détermination par le ou les décideurs de la cible précise de la politique, des moyens employés pour l'atteindre, du dispositif de mise en œuvre et des règles de fonctionnement doit faire l'objet d'un compromis acceptable par tous (Crozier et Friedberg, 1977).

Cette vision répond à celle de Hegel (1968) concernant la bureaucratie. Il y décrit trois conflits (p.322) : celui qui oppose entre eux les intérêts particuliers individuels ou collectifs dans la société civile, le conflit des intérêts particuliers collectifs (corporatifs) et de l'intérêt général dans l'État, et le conflit des intérêts particuliers individuels et de l'intérêt général dans l'État.

Pour régler ces conflits internes à l'État, il propose d'associer les intérêts corporatifs à l'intérêt général (étatique) sous la surveillance de la bureaucratie, représentante de cet intérêt général. Ce thème hégélien est devenu banal aujourd'hui dans les discours des fonctionnaires. S'estimant investis d'une mission, « celle de protéger l'intérêt général contre la pression des forces "impures" de l'intérêt particulier, les fonctionnaires en viennent à se représenter comme les dépositaires exclusifs de l'intérêt général » (Chevallier, 1980).

En outre, Ménard (1989) fait observer que si chacun des membres doit adhérer au moins partiellement à l'objectif commun pour souhaiter faire partie de l'organisation, ses motivations et attentes par rapport à la future action publique peuvent différer de celles des autres groupes. Par exemple, des décideurs politiques vont rechercher leur réélection, certaines administrations en charge de la mise en œuvre vont vouloir s'accaparer le dispositif pour légitimer leur existence, et les bénéficiaires vont généralement chercher à obtenir le gain maximum. Ainsi, il existe des sous-groupes dans l'organisation qui ont des interprétations diverses, voire contradictoires, de ces objectifs, ou de la façon de les mettre en œuvre¹⁵.

¹⁵ Sur cette notion de sous-groupes, lire Monnier (1992).

Deux exemples illustrent la lecture qui peut être faite du fonctionnement d'une collectivité :

1) Nous avons vu qu'en se référant à Crozier et aux chercheurs groupés autour de lui¹⁶, la bureaucratie est analysée comme des dysfonctionnements du système administratif qui conduisent à l'inadéquation des systèmes d'organisation et des stratégies qu'ils génèrent, au cloisonnement des services et à la résistance au changement.

On retrouve cet aspect bureaucratique avec la comptabilité publique locale, au travers du contrôle interne. En effet, en ce qui concerne le système de comptabilité publique locale, la « bureaucratie est la résultante directe de la scission du contrôle financier interne, c'est-à-dire de l'externalisation du comptable public, et de l'incapacité qui en résulte pour les acteurs du contrôle externe de penser ce dernier autrement qu'en terme d'augmentation de leurs moyens respectifs », Wathelet (op. cit., p.277).

Dans une collectivité locale, le terme de contrôle renvoie immédiatement au contrôle financier du comptable du Trésor qui personnifie l'État et sa tutelle. Ce contrôle externe, nous dit Wathelet (2000, p.273) « est perçu, peu ou prou, consciemment ou inconsciemment, comme la sanction d'une incapacité à se doter d'un contrôle financier autonome. Par suite, il devient très difficile de créer un environnement favorable à la mise en place d'un contrôle interne permettant d'atteindre les objectifs qualitatifs de la collectivité ». La bonne supervision des agents requiert, en effet, une appropriation des dispositifs de contrôle par la hiérarchie concernée. Cette démarche n'est pas naturelle pour les services des collectivités locales. « L'existence du contrôle externe du comptable public ne semble pas objectivement tout à fait étrangère aux faiblesses du contrôle financier interne comme si en matière d'auto-contrôle et de contrôle internes les cadres et agents locaux se sentaient plus ou moins personnellement incapables, non majeurs, au sens juridique de ces termes, donc pas vraiment responsables » (Wathelet, op. cit.). Les systèmes de contrôles légaux montrent et participent de la bureaucratie.

Si cette description n'indique pas comment évoluer, March (op. cit.) apporte cependant des analyses précises sur les systèmes d'information.

¹⁶ Peuvent entre autres être cités : ERHAUD Friedberg, GREMION Pierre et Catherine, THOENIG Jean-Claude, WERMS Jean-Pierre dans "Où va l'administration française" (1974) ; HUNTINGTON S. et WATANUKI J dans « The crisis of democracy : report on the governability of democracies » (1975).

Selon lui, les données collectées ont un rôle social, en plus de leur utilité immédiate. « L'information n'est pas seulement le point de départ de l'action, elle est une démonstration de compétence et de probité sociale. Le contrôle de l'information rehausse la compétence perçue et inspire confiance. Si la qualité de l'information est censée dépendre de la quantité d'informations, détenir des informations est une bonne chose en soi, et la personne qui en détient le plus est considérée comme meilleure que celle qui en a moins ». De plus, en milieu public, le fait d'avoir réuni toutes les conditions normalement attendues d'une décision rationnelle est un moyen de se dédouaner, et de se prémunir si la décision s'avérait erronée. C'est donc à la fois une façon de se protéger et de légitimer sa décision.

March (op. cit.) ajoute que les NTIC modifient également les pratiques de recueil et de traitement de données. Les recherches contemporaines en matière de traitement de données semblent montrer, note March, que l'analyse exploratoire des données collectées sans référence à une utilisation précise prend nettement le pas sur une formulation préalable des besoins d'information. Cela vérifierait l'argument selon lequel les systèmes d'information du futur ne s'appuieront plus sur l'idée d'un lien étroit entre collecte d'information et anticipation de son utilisation.

Par ailleurs, Meysonnier (op. cit., p.144) explique que « les normes comptables font partie du langage social grâce auquel les organisations comprennent ce qu'elles font, pourquoi elles le font et comment elles pourraient le faire mieux. Les nouveaux instruments comptables stimulent l'intérêt pour de nouvelles dimensions de la description des organisations et redéfinissent les options offertes à la décision. Une information générée pour des raisons qui n'ont rien à voir avec les décisions devient un sujet de conversation et finit par contribuer à une modification des stratégies de décisions ». Aussi, la "bonne stratégie d'information" n'est pas celle qui diminue les incertitudes d'un ensemble structuré d'options, mais « celle qui fait avancer l'ensemble informations-désirs-options dans une direction productive, en développant à la fois les idées de ce qui est productif et les instruments pour y parvenir » (ibid.).

Ainsi, l'instauration d'un système d'information ne peut se décider sur la base d'un simple retour sur investissement anticipé. En effet, on ne peut anticiper le coût et les économies générées par le système puisqu'on en attend un changement de point de vue et de nouvelles pistes. S'explique alors une partie des difficultés posées par la mise en place

d'une comptabilité analytique où, sauf à être très mal gérée, la collectivité ne recevra que des gains immédiats inférieurs à l'investissement réalisé (Burlaud et Gibert, 1996).

2) Lors de l'introduction d'un contrôle de gestion, les rapports des acteurs de l'organisation sont complexes : la mise en place de règles du jeu autour de la comptabilité analytique ou de procédures très formalisées de management participatif ne peut s'interpréter seulement comme un renforcement de la direction générale sur la structure. L'exécutif et son équipe ont pour activité de gérer les tensions naissant entre, d'une part, l'action au service du public adaptée à chaque cas personnalisée, source de valorisation politique, et d'autre part la normalisation des actes afin d'accroître le rendement, d'uniformiser les procédures et de faciliter le repérage des erreurs, condition d'une gestion rationalisée sur laquelle le gestionnaire fonde son pouvoir. Or, la démarche nécessite d'être validée dans la pratique pour ne pas être discréditée dans ses choix ultimes politiques et de gestion. La direction générale, si elle joue le jeu, et elle y est contrainte par la procédure même mise en place, perd beaucoup d'autonomie de décision. La gestion devient plus performante mais les marges de manœuvre sont réduites, y compris pour les dirigeants. Ceci expliquerait le peu d'empressement à se lancer dans des démarches de contrôle de gestion.

On peut penser alors à l'idée développée par Demeestère et Lalu (1983), qui écrivaient que pour maîtriser le fonctionnement d'une collectivité, l'exécutif local préférerait recourir à la planification plutôt qu'au contrôle de gestion. La planification part en effet des élus et s'impose ensuite aux services, alors que le contrôle de gestion fait remonter des services des informations conditionnant fortement les décisions des élus.

L'analyse critique du mode de fonctionnement des structures bureaucratiques, à partir de l'approche sociologique, a surtout montré l'inefficacité des actions entreprises et son pouvoir d'explication des difficultés potentielles rencontrées par un système de contrôle de gestion. Avec les courants théoriques d'origines économiques, l'accent est plutôt mis sur le caractère inefficace de ces organisations.

1.1.2. Les apports du courant économique avec l'école des choix publics

L'analyse de l'école du *Public Choice* met en évidence les idées d'ambiguïté et de complexité des structures publiques, en particulier de l'Etat en économie de marché. Les auteurs avancent qu'en voulant comprendre l'épaisseur de cet agent particulier qu'est l'Etat, ou bien une structure publique telle qu'une collectivité, on ne peut se contenter des techniques de maximisation fournie par l'analyse économique sans intégrer la science politique.

Ces théoriciens, comme Niskanen, Buchanan, Bullock, Becker, Stigler, Wildavsky, notent qu'il faut aller à la rencontre des faits politiques, c'est-à-dire tenir compte des institutions mises en place, qui dépassent largement le cadre Walrasien et Parétien gouvernés par des signaux de prix et par des critères d'efficacité technique.

Les réflexions théoriques du *Public Choice* ont pour but de maximiser la performance de l'organisation considérée. Or, la recherche de performance, entendue comme une fonction somme de l'efficacité et de l'efficience, passe par une analyse critique des modes d'organisation et d'utilisation des ressources.

La première source d'inefficience de l'action publique découle du fait que si le décideur public est toujours rationnel, sa rationalité n'aboutit pas nécessairement à la définition de choix optimaux pour la collectivité, et la société. En effet, le décideur, et les acteurs de l'organisation publique, peuvent être tentés de maximiser leur utilité personnelle, ce qui se fait souvent au dépend de l'utilisation optimale de l'argent public (Niskanen, 1971, 1973).

Suivant cette conception, les théoriciens de la nouvelle économie publique (cf. supra) réfutent la théorie classique de la décision. Celle-ci suppose que l'action est le fait d'une seule personne poursuivant un objectif unique. Dans cette modélisation, le décideur dispose au moment de son choix de toute l'information disponible sur l'ensemble complet des décisions possibles, les conséquences et causalités liées à chacun de ces choix, et sur les préférences des citoyens. Cependant, de nombreux travaux viennent contredire ce modèle standard des situations de choix, et l'hypothèse du décideur unique œuvrant pour le bien-être collectif¹⁷.

¹⁷ Cette position est d'ailleurs partagée par les courants sociologiques précédemment étudiés.

Aussi, dans le cadre d'analyse du *Public Choice*, différents acteurs évoluent (électeurs, groupes de pression, bureaucrates, politiciens) et agissent selon leurs intérêts individuels et non pour l'intérêt général. Toutefois ces agents sont conscients de leurs interdépendances comme l'indique le schéma de Buchanan (1971).

Selon cette approche, il existe une complémentarité entre les choix privés et les choix publics : les individus ont des fonctions de satisfaction qui dépendent des choix privés et des choix publics et ils s'organisent en conséquence pour faire triompher leurs préférences. A ce titre, l'exécutif local n'est qu'un législateur, élu par des groupes de pression dont il est obligé de tenir compte dans ses décisions. Il mandate les administrateurs pour exécuter des décisions conformes à son maintien au pouvoir ou à sa réélection, et en retour l'administrateur devra lui rendre des comptes (ainsi pour la direction générale d'un Conseil Général face à son Président). Mais le problème est de savoir si l'information sera toujours véhiculée de manière parfaite. L'école du *Public Choice* rejette cette possibilité car le bureaucrate ne donne pas à la tutelle les moyens de le contrôler. Cette position fait explicitement référence à la théorie des droits de propriété.

Celle-ci considère que la forme la plus achevée du contrôle social provient des droits aux caractères exclusifs et transférables. Ces deux conditions permettent de rejeter l'intervention de l'Etat dans l'activité économique. En effet, la puissance publique donne un pouvoir considérable aux bureaucrates, lesquels peuvent détourner l'investissement et donc freiner la croissance. De plus, avec la hausse de la taille des organisations, il y a une dissociation entre les managers et les propriétaires de l'entreprise (Chandler, 1962), et s'ensuit une baisse du pouvoir de contrôle sur les gestionnaires. Ainsi, dans une collectivité publique, les agents bureaucrates auront des intérêts divergeant de l'intérêt général et seront difficilement contrôlables par les gestionnaires, lesquels seront à leur tour difficilement contrôlables par leur tutelle. L'autonomie conférée aux gestionnaires réduit l'exclusivité des droits de propriété. Le pouvoir de décision revient essentiellement aux managers et l'autorité de tutelle ne peut brandir la menace du licenciement d'une façon crédible. En outre, si les pouvoirs publics veulent s'informer sur l'activité de la collectivité, ils risquent d'engager d'énormes coûts de transaction.

L'inefficience des organisations publiques tiendrait également au fait que les décideurs politiques et les responsables font l'objet de pressions de la part de groupes

d'intérêt qui composent la société pour orienter les décisions en faveur de ces groupes, au détriment de la collectivité. Le terme de "rent-seeking" a été défini par Tullock en 1967 pour désigner l'activité de ces groupes¹⁸, c'est-à-dire la recherche d'avantages.

Or, l'un des principaux objectifs des décideurs politiques (voire le seul pour les théoriciens du *Public Choice*) est de se faire réélire. S'ils font preuve de rationalité, il est dans leur intérêt d'accepter d'octroyer des avantages aux groupes qui leur assureront leurs votes lors des prochaines élections, et inciteront l'opinion publique à faire de même. Les responsables politiques sont donc amenés soit à augmenter les budgets des administrations en charge des programmes dont ils peuvent bénéficier, soit à définir de nouvelles actions favorables à ces groupes d'intérêt.

Par ailleurs, le politicien peut avoir intérêt à un gaspillage des ressources lorsqu'il est au pouvoir, car l'augmentation de dépenses permet de séduire au moins l'électeur médian¹⁹ et donc, en cas de nouvelles élections, il ne s'aliène pas la coalition décisive minimale (c'est-à-dire le groupe d'individus permettant de faire basculer les résultats d'une élection). Ainsi, les théoriciens du *Public Choice* viennent conforter leur théorie avec la thèse de l'électeur médian.

La situation de monopole informationnel d'une organisation publique et l'existence d'un marché politique se cumulent alors pour aboutir à des budgets supérieurs à la situation optimale pour la société.

Les biais dans la définition d'un programme public découlent donc de la position de monopole de l'organisation publique, ainsi que de l'intervention des différentes catégories d'acteurs internes ou externes à l'organisation publique dans la prise de décision.

Dans le secteur public, un décideur ne peut accroître ses revenus lorsque son organisation réalise des bénéfices. Il va donc uniquement souhaiter obtenir un prestige ou un statut supérieur, et, selon les théoriciens du *Public Choice*, ce prestige se traduit dans les administrations par la taille de son bureau, ou de son service. L'analyse qui est faite consiste à avancer que la plupart des revenus ne provenant pas de la vente de produits, le

¹⁸ Defined as expenditures of real resources undertaken by individuals or groups of individuals in order to obtain an increase in their wealth by securing government franchises or to avoid a cost or reversal of exclusive right.

¹⁹ Selon cette thèse, il n'existe pas de mécanisme de vote rationnel en ce qui concerne les choix collectifs, à moins d'entériner implicitement le choix de la coalition décisive minimale jouant le rôle de dictateurs en économie de marché.

bureaucrate peut faire augmenter son service, puisque les administrations disposent du monopole de l'information sur les conditions techniques de leur production, et donc sur leurs coûts de production. Afin d'accroître le budget qui leur est alloué, les organisations bureaucratiques ont alors intérêt à dissimuler à leurs financeurs leurs véritables coûts de production. Ils peuvent ainsi obtenir un budget discrétionnaire, correspondant à la différence entre leurs ressources et leurs dépenses effectives de production. Le fait que les organisations publiques utilisent une quantité de moyens supérieure à l'optimum social pour produire leur bien ou leur service n'est donc pas lié, pour les théoriciens du *Public Choice*, à une allocation non optimale des ressources. Ce type d'inefficience a été qualifié d'inefficience-X par Leibenstein (1966)²⁰.

Selon lui, l'entreprise ne minimise pas ses coûts de production, il existe toujours un écart entre le niveau efficient des dépenses de production et le niveau effectif des dépenses. Plusieurs explications sont avancées : en premier lieu, les managers poursuivent dans leur gestion des intérêts personnels et donc ils peuvent transformer le budget en avantages monétaires ou en avantages en nature. En deuxième lieu, les managers peuvent poursuivre d'autres objectifs que la maximisation du profit. En troisième lieu, ils peuvent avoir une interprétation erronée de l'information et réagir de façon inadaptée. En outre, il y a le relâchement de la productivité du travail. Dès que les agents sont nombreux, la productivité devient inobservable, et les travailleurs peuvent être moins motivés à produire davantage s'il n'y a pas suffisamment d'incitation au travail.

Ces spécificités rendent essentielle la mise en place d'un système de contrôle par les résultats assorti d'un système de sanction - récompense dans les organisations de grande taille.

Parallèlement à cette critique de l'efficience d'une organisation publique, l'Ecole du *Public Choice* s'est attachée à montrer l'inefficacité potentielle de ce type de structures.

L'Etat peut être considéré comme un ensemble de bureaux, d'agences, juxtaposés les uns aux autres et hiérarchisés non seulement à l'intérieur de chaque bureau mais aussi d'un bureau à un autre. Il existe alors des possibilités de comportements discrétionnaires

²⁰ Ici, l'explication provient du monopole informationnel, les agents ne maximisent pas leurs efforts quand la pression concurrentielle est faible du fait de l'incomplétude de leur contrat de travail et parce que des facteurs tels que la motivation ne sont pas valorisés par le marché.

au sein du secteur public. Les individus essaient de profiter de l'ensemble du budget alloué. Ainsi, l'agent représentatif qu'est le bureaucrate devient le principal bénéficiaire du relâchement des droits de propriétés. Lorsqu'il dirige de manière effective une activité, il mettra en œuvre un pouvoir discrétionnaire, il exercera son activité en respectant apparemment les objectifs qui lui sont assignés, mais il poursuivra des intérêts particuliers. Le bureau géré par ce bureaucrate correspond à une activité sur laquelle le bureaucrate dispose d'un monopole informationnel, c'est-à-dire une asymétrie favorable par rapport à la tutelle.

In fine, la théorie des choix publics devient une théorie de l'échec du secteur public non marchand, par la connivence possible entre le politicien et le bureaucrate dans la dérive des finances publiques. Les faillites sont multiples : i) les internalités ou bénéfices privés que les dirigeants bureaucrates ou politiciens retirent de la gestion des affaires publiques sous le couvert de l'intérêt général ; ii) les coûts croissants ou redondants de l'activité publique spécifiques aux interventions publiques, iii) les externalités parfois induites par la loi (cf. l'instauration de monopoles), iv) les inégalités créées par l'interventionnisme (chaque fois que des dépenses publiques sont engagées, elles risquent de servir des intérêts d'un groupe particulier).

En résumé, sous couvert d'intérêt général, il est facile de réaliser des profits privés. « La fiction de l'intérêt général abrite souvent des volontés strictement privées » (Grefte, 1993).

Les analyses microéconomiques précédentes ont comme fondement que les éléments moteurs des choix effectués étaient soit les individus, soit les groupes organisés. Les élus, guidés par l'opportunisme politique, ne cherchent qu'à s'adapter aux préférences exprimées.

Cependant, l'analyse doit être nuancée car, d'une part, les préférences des électeurs sont floues et multidimensionnelles, d'autre part il faut admettre une fonction de préférence de l'exécutif local plus complexe. Il a ses convictions, et il ne souhaite, ni ne peut généralement, changer de point de vue fréquemment. Son opportunisme politique a des limites liées à une certaine éthique et une efficacité. Hirshleifer (1993) a montré que le dirigeant peut avoir intérêt à agir de façon à accroître la valeur de sa réputation sur le marché des dirigeants. Cette stratégie de carrière externe peut cependant être favorable à

la collectivité : elle limite l'opportunisme du décideur politique par son souci d'accroître et de maintenir sa réputation de compétence managériale. Suivant cette théorie de la réputation, le dirigeant va également manipuler l'information en sa faveur. Mais, de même que la politique publique a pour finalité de modifier l'environnement favorablement, il paraît normal que l'élu souhaite changer les fonctions de préférence des électeurs en sa faveur.

Cette présentation des organisations publiques illustre un environnement peu favorable à l'instauration d'un système de contrôle de gestion, tout en le rendant nécessaire.

Les travaux s'intéressant au fonctionnement des collectivités s'appuient aujourd'hui sur des approches mêlant les conceptions économiques, politiques et sociologiques. On trouve ainsi des prolongements des analyses sociologiques dans les travaux relevant du *Soft Management*, courant marqué par des travaux qualitatifs s'intéressant aux acteurs et à leurs structures, et des prolongements aux analyses d'inspirations « économique-politiques » avec l'approche du *New Public Management*, lequel est marqué par ses analyses des structures publiques à l'aide de références au secteur privé.

1.1.3. Les courants théoriques actuels

Deux approches sont ici proposées, celle du *New Public Management*, et du *Stewardship*, associée au courant *évaluationniste*. Elles prolongent les courants théoriques précédents, mais s'en distinguent par leurs tentatives de synthèses.

1.1.3.1. Le *New Public Management*

Depuis le début des années 1980, de nombreux pays se sont engagés dans un processus de réforme de l'État. Dès cette période le concept de *New public management* (NPM) a été élaboré et est devenu une référence, voire un modèle de réforme de la gestion publique. Il vise à privilégier la gestion par la performance, centrée sur le client. Il passe par la contractualisation ou la mise en œuvre de mécanismes de marché, la création d'agences ou l'externalisation de certaines activités, une plus grande décentralisation, une souplesse de gestion. Il préconise l'existence de petites unités avec

des lignes hiérarchiques réduites²¹. Malgré le caractère normatif du NPM, les réformes étaient très différentes d'un pays à l'autre, parce que chacun soulignait la nécessité de tenir compte à la fois du contexte et des spécificités pour lancer une réforme²².

Si des auteurs, tels que Knöepfel (1995), prennent comme textes de référence du NPM celui du britannique Hood en 1991 et de Aucoin (1990), d'autres, tels que Finger (1995), ramènent ses origines en Nouvelle Zélande, en Australie, et aux Etats-Unis, voire, plus récemment, aux Pays-Bas et en Allemagne, preuve que l'idéologie sous-jacente ne s'apparente pas obligatoirement à un reaganisme ou thatcherisme des années quatre-vingts.

Différents types de New Public Management se distinguent aujourd'hui, tels que le NPM de type communautaire, un NPM orienté vers l'efficacité financière (Knöepfel, op. cit.) ou vers la qualité (Osborne et Gaebler, 1992). La discussion du NPM en tant que « mode éphémère » (Knöepfel, op. cit.) ou « nouveau paradigme du management public » (OCDE, 1997²³) est intéressante au sens où le NPM trouve sa raison d'être dans la globalisation économique et non dans une voie idéologique du fait de la perte de légitimité affectant les fondements des Etats et par conséquent des services publics.

Hood (1995) souligne que les changements dans les comptabilités publiques durant les années quatre-vingts ont été centraux pour le développement du NPM, comme les doctrines qui y sont associées à l'instar de *l'accountability* et le *benchmarking*. En classant les pays de l'OCDE en fonction de leur type de NPM, il fait appartenir la France à la classe des pays nordiques européens. Celle-ci se caractérise par des avancées rapides vers les pratiques de *New Public Management* dans les années quatre-vingts car s'y trouvent à la fois des motivations (les gouvernements devaient économiser leurs ressources puisqu'ils ne pouvaient plus augmenter la pression fiscale) et des opportunités (des points de leviers sur/dans le service public existaient). Suivant Hood, la France aurait ainsi mis progressivement l'accent sur de telles pratiques car elle en attendait des économies, ainsi qu'un fort impact des réformes politiques sur les réformes

²¹ Pour une présentation accentuant l'influence de la théorie économique sur le New Public Management et la cohérence de la doctrine, voir notamment Lane (2000).

²² Pour une étude des caractéristiques et des différentes approches du NPM, se référer à Gruening (2001).

²³ "... a new paradigm for public management has emerged, aiming at fostering a performance oriented culture in a less centralised public sector"... characterised by following main trends "devolving authority, providing flexibility, ensuring performance, accountability, developing competition and choice, market-type mechanisms, providing client orientation, improving the management of human resources, optimising information technology, private sector style management."

administratives. Contrairement à ce qu'avancait Crozier dans son ouvrage de 1979, les décideurs désiraient changer l'administration par décrets.

A contre-courant des mesures d'externalisation, notamment des bureaucraties, des auteurs observent que depuis les années 80, les instances de régulation internes à l'Etat se sont développées (Hood et al, 1999). Pour ces auteurs, un processus de renforcement des contrôles internes aux structures publiques est une réalité objectivable, parallèlement aux processus de décentralisation et d'externalisation. Concrètement, sur vingt ans, les activités de contrôle (agences de régulation, corps de contrôle, d'inspection et d'audit, conseils divers) ont très fortement augmenté en nombres, en ressources financières mobilisées et en personnel employé, bref en poids dans la dépense publique. Ce constat vient appuyer l'hypothèse théorique de Hoggett, pour lequel les réformes du NPM se traduisent en réalité par une augmentation des contrôles (Hoggett, 1996), ou les conclusions de Power (1997) diagnostiquant une explosion des contrôles et des audits. Hood et ses collègues (op.cit.) parlent ainsi de « re-regulation », considérant qu'à l'Etat régulant la société s'ajoute désormais la croissance et la différenciation d'activités intra-étatiques destinées à réguler l'Etat.

Parmi les différentes approches du *New Public Management*, on note une constante dans le processus de contrôle à privilégier : c'est le marché qui est la référence, et les dirigeants ont un rôle réduit au minimum. Dans ces analyses, les mécanismes de contrôles, qu'ils soient intentionnels ou spontanés, émergent comme des moyens de réduire les coûts organisationnels. En ce qui concerne la théorie du gouvernement d'entreprise (Charreaux, 1997 ; 2000), on ignore si les mécanismes s'imposent aux dirigeants ou s'ils sont mis en place avec leur accord, voire à leur initiative. L'hypothèse est alors que les dirigeants subissent passivement la discipline exercée (par les groupes de pression, les corps étatiques de contrôles tels que la Trésorerie Générale et la Chambre Régionale des Comptes, les membres de l'organisation). Or, la notion de latitude managériale dépasse la seule dimension opportuniste : si la latitude managériale peut conduire les dirigeants à faire prévaloir leurs propres objectifs au détriment de ceux des *stakeholders*, elle peut également être une condition nécessaire à la création de valeur, en élargissant l'espace des choix des dirigeants.

Parallèlement, et comme alternative à un mécanisme de contrôles basés sur la référence au Marché, un courant d'origine plus sociologique étudie les structures et les acteurs appartenant au secteur public. On y trouve des auteurs préconisant les démarches évaluatives, et qui mettent en avant la notion de service dans leurs explications.

1.1.3.2. Les évaluations de politiques et la théorie du Stewardship comme alternatives

Depuis peu, des auteurs anglo-saxons (Block, 1993 ; Dror, 1996 ; Amstrong, 1997) s'orientent vers une approche dite du *Stewardship*, dans laquelle sont présentes des idées émises par des chercheurs français à propos de l'évaluation pluraliste (Monnier, 1992).

Au sens large du terme, l'évaluation recouvre trois dimensions : une activité de connaissance, une pratique d'intervention, et un jugement sur l'activité publique. Les citoyens et les habitants expriment une opinion sur ce que fait et ne fait pas une autorité publique, les sciences sociales mobilisent des méthodes d'observation pour expliquer et comprendre le travail et le traitement des problèmes publics dans une perspective d'accroissement de la connaissance. Des experts appointés par des cercles de décideurs élaborent sur une base aussi rigoureuse que possible des informations en vue d'accompagner et de transformer la qualité de l'action publique. En France, les évaluations de politiques publiques territoriales sont souvent utilisées comme des instruments pour obtenir des accords mutuels sur les besoins et les réponses à apporter à partir d'un large dialogue (Baron, op. cit. ; Maurel, 2000).

Cependant le recours à l'évaluation institutionnalisée est peu développé, comme le suggère un tour d'horizon fait dans le cadre de l'OCDE sur la place de l'évaluation dans la conduite des réformes du secteur public (Thoenig, 1999). Il permet de constater que même dans les pays s'autoproclamant comme les plus en pointe sur la voie du NPM « la foi des hauts fonctionnaires est vacillante dans le recours à la connaissance et la pratique de l'évaluation demeure fort prudente en règle générale » (Thoenig, op. cit.).

Sur ce scepticisme, notons que Wildavsky (1979) montrait que l'administration est par nature réticente à l'auto-évaluation. De plus, l'évaluation produite de l'extérieur tend, elle aussi, à être écartée. Pire, alors qu'on pourrait imaginer que des situations voyant plusieurs organisations indépendantes les unes des autres devoir coopérer entre elles (par exemple à l'occasion des cofinancements publics dont les contrats de plan Etat-Région constituent la face visible de l'iceberg) favoriseraient le recours à l'évaluation,

L'observation des pratiques invite à la prudence (Gilbert et Thoenig, 1999). En second lieu, l'action publique elle-même se déploie et se construit à travers des logiques particulières. On a vu que les décisions se déroulent dans des contextes pluralistes, fragmentés, routiniers, nourris de compromis et calés sur le court terme. Les décisions sont empreintes de phénomènes d'ajustement partisan mutuel et portent la marque des capacités cognitives limitées propres aux décideurs. Espérer aborder le cœur des problèmes et des politiques de façon frontale et en remettant tout à plat est une utopie. En troisième lieu, l'évaluation se présente comme une forme parmi d'autres d'investigation sociale professionnalisée (Lindblom et Cohen, 1979), mobilisable comme instrument de la résolution de problèmes sociaux. En s'associant à la logique scientifique, elle aspire à être reconnue comme véhiculant une certaine autorité en tant que telle aux yeux des acteurs publics. Mais tel n'est pas le cas (Thoenig, 2000), ce sont des conditions externes qui lui allouent cet attribut, dont la principale découle de son appropriation par des acteurs.

En résumé, c'est plus dans l'approche pluraliste des évaluations que dans l'idée d'une mesure des impacts des actions et décisions publiques que se situe l'apport des évaluations de politiques publiques.

Ainsi, à la différence du *New Public Management*, on trouve des explications aux comportements des décideurs, les exécutifs locaux.

En effet, des travaux introduisent de façon plus explicite la stratégie du dirigeant, en particulier dans la théorie dite de l'enracinement (Charreaux, op. cit.). Cette dernière qui suppose un comportement actif des dirigeants, repose sur l'hypothèse que la stratégie de carrière du dirigeant s'accomplit à l'intérieur de l'organisation. Cela correspond, dans un Conseil Général, à la fonction de Directeur Général des Services. Cependant cette stratégie peut être orientée de façon externe, de façon à permettre au dirigeant d'occuper successivement plusieurs postes directoriaux, en recourant au marché managérial, ou plus spécifiquement dans notre cadre d'analyse au marché politique. On peut expliquer ainsi les différents postes de conseillers généraux, passant par la présidence de commissions, jusqu'à l'élection au poste de Président d'un Conseil Général. La théorie de la réputation exposée précédemment et développée par Hirshleifer (op. cit.) rentre dans ce cadre d'analyse.

Or, le *Stewardship* réside dans le désir de rendre compte du bien-être du plus grand nombre par le service plutôt que par le contrôle de ceux qui nous entourent (Block, 1993). C'est donc une alternative aux modèles basés sur les forces de marché tels que le NPM, et qui s'intéresse au problème de l'engagement, notamment en mettant l'accent sur la formation individuelle. L'approche du *Stewardship* prend en compte l'ensemble de l'organisation en mettant l'accent sur la légitimité des institutions et, sur leurs pratiques et leurs politiques plutôt que sur les leviers de gestion (Davis et al., 1977).

La principale conséquence pour la gestion publique de l'application de ces idées est l'amélioration des capacités du secteur public (accroissement du capital humain par une meilleure formation) et l'approfondissement de la réflexion sur les politiques (Amstrong, 1997). On réfléchit plus à la finalité des actions de l'organisation publique, et ceci dans une approche systémique. Une des implications est que le service doit être situé au-dessus de toute autre considération (Block, op. cit.) alors que les autres moyens de gestion sont revus ; ce qui peut paradoxalement conduire à des actions ou décisions non efficaces, alors même que l'objectif poursuivi est la performance du secteur public.

Cette approche met en lumière différents éléments de structure dans les décisions politiques. Par rapport aux objections des approches précédentes elle permet de penser le contrôle de gestion dans une vision intégrant les différents systèmes de contrôle existants pour le pilotage d'une organisation, allant du contrôle stratégique au contrôle opérationnel. Ces différents blocs de contrôle relient la fonction de contrôle de gestion à celle d'évaluation de politiques publiques dans un continuum cohérent.

Ce sont donc des théories d'inspirations diverses qui concourent à l'explication du fonctionnement des collectivités locales. Les évolutions de ces théories développent des thématiques du contrôle de gestion (l'évaluation des politiques abordent des critères de contrôle de gestion, les pratiques issues du New Public Management militent pour un véritable système de contrôle de gestion), et nous paraissent favorables à l'instauration de ce système. Néanmoins, suivant les idées avancées par l'Ecole du *Public Choice*, il faut s'attendre à un système de contrôle de gestion peu développé, ou même absent, dans les collectivités locales. Aussi, nous supposons que le contrôle de gestion est peu présent dans les organisations appartenant au secteur public mais que de récentes évolutions, telles que celles présentées dans les théories actuelles favorisent son instauration.

Le système dans lequel s'insère le contrôle de gestion n'est donc pas favorable à son instauration ou développement. D'autant plus qu'en considérant le système de contrôle de gestion comme un processus, synonyme d'un cycle en quatre étapes sur la base de la roue de Deming (1988)²⁴, comme le font Löning et Pesqueux (1998, p.3), nous obtenons une boucle qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressifs. Ces deux éléments ne sont pas évidents dans le secteur public. Dès lors, abordons les notions de changement et d'apprentissage dans ce secteur d'activité considéré.

1.2. Le changement et ses caractéristiques en secteur public

Le processus de changement, qualifié comme le passage d'un état à un autre, touche l'organisation dans son intégralité. Dans le cas où la fonction de contrôle de gestion existe, les contrôleurs peuvent être des parties prenantes de cette modification des règles du jeu, et on peut s'interroger, comme le font David (1999) ou bien Bazet (2000), sur la façon pour le contrôle de gestion de s'insérer dans les entreprises en mutation. C'est donc à la fois l'introduction ou le développement du contrôle de gestion et les évolutions actuelles que nous étudions, qui sont conçues comme des changements pour les Conseils Généraux.

Le concept de changement s'aborde de différentes manières. Certaines approches sont normatives, alors que d'autres laissent une grande liberté aux acteurs et donc à l'imprévu. Par ailleurs, suivant Crozier, Mintzberg, ou Foucault, on peut avoir une vision transversale articulée autour de la notion de pouvoir. On pourrait aussi distinguer, suivant le modèle que possède la physique, des approches déterministes, stochastiques, et déterministes chaotiques (Ekeland, 1995).

Pour présenter rapidement les approches, nous recourons à une segmentation développée par Vas (2002). Il distingue le mécanisme central privilégié dans les différents courants de la dynamique du changement : la planification, les routines organisationnelles, la succession de phases d'évolution et de crise, et enfin l'incertitude.

²⁴ A l'instar de la « roue de Deming », correspondant à un processus permanent nécessaire pour améliorer la qualité dans une organisation, on peut voir le contrôle de gestion comme une somme des phases suivantes : Plan, Do, Check, Act.

L'examen de ces approches permet de retenir une lecture théorique pertinente pour mieux décrire et comprendre les évolutions organisationnelles.

- Le changement comme une démarche volontariste et planifiée

Pour cette école de pensée, le changement n'est pas une dynamique propre des organisations, mais dépend d'une action délibérée de certains acteurs privilégiés. Le changement est ainsi conçu, planifié et mis en œuvre dans un processus volontariste. Pour le courant de l'*Organizational Development* (Bennis, 1969 ; Child, 1972b ; Beckhard, 1975 ; French et Bell, 1973), la principale priorité dans un processus de changement consiste donc à planifier et à définir les différentes étapes obligées. Ce modèle, qui au départ s'est intéressé aux grandes entreprises américaines, a fait l'objet de plusieurs critiques. Pettigrew (1985) lui reproche une certaine superficialité en sous-estimant la richesse des interdépendances entre les différents sous-systèmes des organisations et en sur-estimant une logique simple fondée sur un déroulement linéaire et prévisible de type stimulus réponse. Crozier et Friedberg (1977) remettent en cause l'hypothèse implicite d'unité et de cohérence de l'organisation étayant le modèle de l'*Organizational Development*. Kanter et al. (1992) soulignent le caractère normatif du modèle l'empêchant d'intégrer la nature émergente du changement organisationnel.

- Le changement comme un choix de routine

Les routines organisationnelles occupent une place centrale dans l'analyse du changement chez Cyert et March (1963). Le changement est considéré comme un processus de choix entre différentes routines organisationnelles existantes. C'est une action managériale délibérée qui conduit le dirigeant à éliminer les routines inefficaces et à sélectionner les plus efficaces ou à en créer par imitation ou expérimentation. Cette conception soulignant la nature incrémentale du changement est approfondie par les apports du courant évolutionniste (Nelson et Winter, 1982) qui différencient les routines opérationnelles (exécution et répétition de procédures connues) des routines d'apprentissage (identification des changements nécessaires dans les routines mises en œuvre). La rigidité des routines est à l'origine de la transformation incrémentale des organisations sur un « sentier organisationnel » qui, à terme, peut transformer des compétences fondamentales en cause d'échec (Miller, 1993 ; Levinthal et March, 1993).

- Le changement comme une alternance d'évolution et de crises

Le modèle de Greiner (1972) s'intéresse à la dynamique de croissance des organisations en définissant une succession de phases d'évolution et de phases de révolution. Les phases d'évolution correspondent à des périodes de calme, car seules des modifications mineures sont nécessaires pour préserver le processus de croissance. Les phases de révolution sont caractérisées par des crises qui entraînent toujours une transformation radicale des comportements, de la structure et des objectifs de l'organisation. La tâche essentielle de la direction durant ces périodes consiste à définir un nouveau mode d'organisation pour la période évolutive suivante. Ce modèle définit cinq étapes du développement des organisations, chacune conduisant à une forme particulière de crise (de leadership, d'autonomie, de contrôle, de bureaucratie, de cohérence).

- Le changement comme une évolution chaotique

L'évolution est considérée ici comme temporelle avec une dépendance sensitive aux conditions initiales. Le changement ou l'évolution correspond, suivant Ruelle (1991), à des "oscillations irrégulières d'apparence aléatoire, produites par un mécanisme déterministe". L'ordre déterministe crée donc le désordre du hasard. La théorie du chaos fait donc intervenir la notion d'attracteur étrange pour expliquer les changements : celui-ci présente une dépendance aux conditions initiales (changement stochastique) et un spectre continu de fréquences qui devrait correspondre à une infinité de modes (c'est-à-dire de mouvements périodiques, d'où le déterminisme du changement chaotique)²⁵.

Pour Starbuck (1983), les organisations sont des systèmes complexes possédant leur propre ensemble de liens de causalité, lequel définit des systèmes d'action que les acteurs peuvent avoir des difficultés à contrôler. Autrement dit, la logique interne des processus mis en œuvre dans le changement se substitue aux buts initiaux des actions entreprises. Les interactions rendent le système aléatoire. Cette approche remet ainsi en cause la cohérence et la stabilité des organisations pour en privilégier le caractère imprévisible et incertain tout en minimisant la volonté des acteurs comme déterminant du changement.

²⁵ L'attracteur décrit le mouvement d'un point au cours du temps dans un système dynamique déterministe, or la circulation du point entre deux attracteurs comporte des irrégularités. La turbulence ne peut donc être la somme des modes, ni être représentée par un tore (c'est-à-dire un attracteur quasi périodique décrivant un nombre fini de modes).

Cette conception modélise le changement comme la méthode des systèmes. Dans ce dernier modèle, Hellriegel et al. (1992) expliquent (p.616) que l'organisation est décrite à partir de « cinq variables interactives dont chacune pourrait servir de point focal du changement planifié » : le personnel, la tâche, la technologie, la structure et la stratégie. Ces variables sont interdépendantes. Par exemple, un changement introduit dans le projet stratégique de l'organisation (un nouveau projet de mandat pour le Président du Conseil Général) pourrait exiger une modification structurelle visant à décentraliser la prise de décision. A son tour, ce changement pourrait provoquer une nouvelle affectation des personnes à certaines tâches organisationnelles. Dans le même temps la décentralisation peut faire modifier la technologie employée pour exécuter les tâches, ce qui affecte les attitudes et comportements des employés concernés, et ainsi de suite. Les managers peuvent effectuer des changements en altérant une ou plusieurs de ces variables, isolément ou en combinaison. Mais toutes les variables sont d'ordinaire présentes dans un processus de changement.

Cet examen de différentes conceptions de la dynamique du changement dans les organisations nous incite à considérer que l'évolution d'une collectivité relève plutôt du paradigme évolutionniste. En effet, les faibles changements constatés jusqu'à nos jours sont très fortement marqués par les routines organisationnelles générées tout au long de l'histoire des collectivités. Le Conseil Général est sur un « sentier organisationnel », au sens des auteurs évolutionnistes, qui explique certaines contraintes (l'égalité devant l'accès aux aides), l'exercice de certaines activités (l'attribution de subventions) ou l'exercice de certaines pratiques (le fonctionnement des services départementaux).

Une autre question intervient lorsque les opérations de changement sont abordées : y a-t-il un déterminisme organisationnel ?

Au travers de cette notion de déterminisme, nous retrouvons la segmentation opérée entre les théories d'inspirations économiques et celles plus sociologiques. Dans les premières, l'organisation est saisie globalement et l'acteur y est occulté au profit de la vision intégratrice. Cette conception, déterministe et normative, tente de produire des modèles destinés à orienter le changement. A contrario, dans les courants classiques de la sociologie, comme l'analyse stratégique, l'individu se situe au premier plan. L'acteur dispose d'une autonomie et le déroulement du changement demeure inconnu, pouvant

faire l'objet d'une rationalisation a posteriori. L'orientation du changement serait « rarement la simple résultante d'une volonté supra-objective et d'une raison universelle » (David, op. cit.).

Cela ne signifie pas que le changement ne puisse être orienté, des formalisations sont célèbres et utiles au décideur. Par exemple le modèle de champs de forces de Lewin (1947) distinguant trois étapes dans un processus d'évolution : la décristallisation²⁶, le mouvement, et la recristallisation (i.e., un nouvel équilibre des forces).

Malgré les limites de ce modèle linéaire, qui ne prend pas en compte la réorganisation spontanée du système suite à l'action d'un groupe ou de l'environnement (cf. l'auto organisation), cela sert notamment à étudier les processus de changement individuel ou en groupes (par exemple, comment la psychologie d'un individu balance parfois entre deux logiques contraires), en suivant les trois étapes que sont la décristallisation, du niveau initial N1, le changement à un nouveau niveau N2, et la cristallisation de la vie de groupe au nouveau niveau atteint.

Cette segmentation correspond à celle de Schein (1999, p.117) où trois étapes rythment le changement de culture et de comportement.

Au "dégel" (phase 1), c'est-à-dire la motivation en faveur du changement, suit l'apprentissage de nouveaux concepts et de nouvelles acceptions (phase 2) qui viendront remplacer les anciens, puis une internalisation des nouveaux concepts et nouvelles acceptions (phase 3) de façon à les incorporer dans les concepts propres et des relations permanentes.

La distinction entre changement de comportement et changement de culture est ici importante car elle inclut dans tout processus de réforme la notion de point critique. L'intérêt motivé du personnel de direction peut modifier le comportement des agents, mais ce n'est que lorsque le point d'internalisation de ce comportement a été atteint par les individus et les groupes (le point du changement de culture) que la réforme pourra être poursuivie même sans l'intervention du personnel de direction. Etant donné qu'il s'agit là d'une ressource rare et par conséquent non durable à long terme, toute réforme qui n'atteint pas le point critique d'internalisation reviendra au stade antérieur lorsque

²⁶ Cette période de rupture (unfreezing) par rapport à des structures (sociales, groupales, ou individuelles) antérieures, engendre un déséquilibre temporaire (un mouvement vers le changement) qui est suivi par l'instauration d'un nouvel équilibre, une cristallisation (refreezing) des nouvelles structures que le groupe se donne.

l'effort déterminé en faveur du changement se relâchera. C'est précisément le cas de nombreux projets de réforme.

L'explication des phénomènes de changement donnée par les auteurs de l'Ecole de Palo Alto (Beavin, Fisch, Jackson, Watzlawick, Weakland) est assez proche, en ce que deux niveaux de changements se distinguent dans les organisations.

Dans le cadre de la théorie des groupes, ces auteurs utilisent un modèle pour penser le type de changement se produisant à l'intérieur d'un système qui lui-même reste invariant, et la théorie des types logiques pour examiner la relation entre un membre et sa classe (un niveau et son niveau supérieur) ainsi que la transformation particulière que constitue le passage d'un niveau logique à un niveau supérieur. Ils distinguent alors le changement de niveau zéro, qui correspond à une absence de changement, le changement 1, qui correspond à une modification ponctuelle de la situation, et le changement 2, qui est un changement complet, « un changement de changement dont Aristote niait l'existence ».

Dans notre analyse de la permanence et du changement au sein d'une organisation, cette vision systémique nous enseigne

- qu'à un premier niveau de changement, un élément se transforme en un autre et que, suivant Watzlawick et al. (1972), "plus ça change, plus c'est la même chose" : le système et ses sous systèmes se renforcent par l'adaptation - autrement dit, « pour persister, rester stable, toute façon de se comporter implique, et de fait, nécessite des changements à un niveau inférieur » (ibid., p.28).

- qu'il existe un changement d'ordre 2, où s'effectuent « les changements dans les règles gouvernant leur structure et leur ordre interne » (ibid., p.30)²⁷.

Notons que le changement peut ne pas être assimilé à des processus orientés, et donc les rôles joués par les contrôleurs de gestion peuvent évoluer ou émerger. Si nous rejetons la vision déterministe alors l'évolution possible relèverait d'un apprentissage (Shrivastava, 1983). En effet, il n'existerait pas de connaissances conceptuelles complètes, le processus de changement s'avère alors être un processus d'apprentissage, fonction de l'organisation.

²⁷ "... Le changement 2 a toujours la forme d'une discontinuité ou d'un saut logique, nous ne serons pas surpris que les manifestations du changement 2 semblent illogiques et paradoxales..." (Watzlawick et al., op.cit., p.30).

Cependant, le changement, dans le cadre de la gestion, a toujours un but. Généralement celui d'obtenir un système organisé permettant d'améliorer les performances de l'organisation. Aussi, si toute la démarche n'est pas distinctement prévisible, elle possède néanmoins une signification. De plus, on l'a vu, des modèles et des théories du changement existent.

Plusieurs classifications ont été réalisées pour articuler les différentes théories. Une synthèse a été réalisée par Van de Ven et Poole (1995) qui distinguent 4 idéaux types :

1/ les approches de type cycle de vie (Comte, Spencer, Piaget) selon lesquelles il existe souvent une forme de croissance plus ou moins programmées et échelonnées par étapes adaptatives ;

2/ les approches évolutives (Lamarck, Darwin, Mendel, Gould) dans lesquelles nous trouvons l'idée d'une sélection naturelle des espèces ;

3/ les approches dialectiques (Hegel, Marx, Freud) avec en perspectives les triades du type thèse, antithèse, synthèse ;

4/ les approches téléologiques (Mead, Weber, Simon) où l'état final est généralement inconnu.

Chaque théorie offre une vision partielle d'un phénomène complexe. Seul leur mise en commun permet d'appréhender la réalité du changement. Une telle intégration est souhaitable à partir du moment où elle donne des images à la fois alternatives et complémentaires de la réalité étudiée.

Pour cela, des systèmes de contrôle de gestion prennent en compte l'influence de l'environnement sur les modalités de ces systèmes.

On peut dire du contrôle de gestion ce qui est avancé pour les structures organisationnelles, car il se situe à la frontière de la structure et de l'environnement. En ce sens, le système de contrôle sera fonction de la taille de l'organisation (Blau, 1994), de la stratégie (Chandler, 1962 ; Child, 1972a), de l'environnement (Lawrence et Lorsch, 1967). Ces facteurs de dépendance font notamment référence à quatre grandes catégories de variables de contingence distinguées par Mintzberg (1982), et qui peuvent influencer les rôles du contrôle de gestion et des contrôleurs : l'âge et la taille de l'organisation, son système technique, son environnement, et son jeu d'équilibre des pouvoirs.

L'intégration des responsabilités par des procédures de gestion relève de choix stratégiques de structure organisationnelle, mais certaines variables sont des contraintes pour le contrôleur, et le décideur (David, op. cit., p.71).

Les auteurs du courant de la contingence, notamment Lawrence et Lorsch (op. cit.), montrent dans leurs analyses que les structures incluant des dispositifs de contrôle doivent permettre un équilibre entre l'intégration et la différenciation des logiques de performances de chaque entité de l'entreprise.

Par le terme différenciation, les auteurs entendent les différences d'attitudes et de comportement et non uniquement le simple fait du fractionnement et de la spécialisation. Chaque entité doit faire face à sa propre spécificité mais toutes doivent être intégrées dans un souci de cohérence organisationnelle. L'intégration signifie « la qualité de la collaboration qui existe entre deux départements qui doivent unir leurs efforts pour satisfaire aux demandes de l'environnement » (Lawrence et Lorsch, *ibid.*). Pour faire vivre des unités indépendantes il n'est pas raisonnable d'imposer, à des fins de cohérence de l'ensemble du groupe, un système d'information trop rigide et identique pour tous. On retrouve la problématique d'un équilibre instable entre degré de centralisation et de décentralisation.

Dans le cadre de ce courant théorique, des formes de contrôle peuvent dominer dans des organisations.

Ainsi Hofstede (1981) identifie six modes de contrôle en combinant quatre caractéristiques qui sont la clarté des objectifs (en l'absence d'objectif le contrôle devient politique), la mesure du résultat (sinon le contrôle se fait par jugement), la capacité à prévoir les effets des actions correctives pour un apprentissage (sinon s'installe un contrôle intuitif), et s'il y a une répétitivité de l'activité on aboutit au contrôle routinier, sinon ce sera un contrôle par expertise.

Ouchi (1980) présente des résultats comparables, en mettant en évidence trois modes de contrôle : le contrôle par les résultats (dont le contrôle de gestion fait partie), le contrôle par les comportements (le décideur contrôle son subordonné en lui donnant directement ses ordres), le contrôle par le clan (cf. la culture organisationnelle).

D'après ces différentes approches, il apparaît que le paradigme du contrôle de gestion ne permet pas de résumer l'ensemble de la problématique du contrôle de gestion,

aussi les contrôleurs n'ont pas face à eux « un modèle universel mais plutôt un référentiel qui demanderait une application prudente et sensée » (David, op. cit., p.72).

Cet aspect rend nécessaire une présentation des caractéristiques du changement, avec, dans le secteur considéré, ses résistances et ses incitations, puis son pilotage.

1.2.1. Les facteurs de résistance au changement.

Une littérature fournie tente d'expliquer comment des conduites informelles ou "politiques" au sein d'organisations publiques ou gouvernementales peuvent détériorer leur fonctionnement et inhiber l'apprentissage organisationnel (Argyris, 1995). Il en ressort que les pratiques et comportements décrits ont eu pour effet (conséquence de premier ordre) d'entraver la détection et la correction des erreurs. Une conséquence de deuxième ordre apparaissait également, consistant à gêner la résolution des problèmes et la prise de décision. Cette situation a conduit à une conséquence de troisième ordre, les organisations ont vu leur efficacité s'affaiblir. Nous sommes là dans une situation typique de blocage qualifiée par Argyris (op. cit.) de "single loop learning".

L'apprentissage en boucle unique (niveau 1) procède à des ajustements locaux sans remettre en cause les normes organisationnelles fondamentales, alors que l'apprentissage en double boucle (niveau 2) porte sur les normes elles-mêmes.

Dans l'apprentissage de niveau 1, « les membres de l'organisation répondent à des changements dans l'environnement interne ou externe de l'organisation en détectant des erreurs puis en les corrigeant de manière à maintenir les éléments essentiels de la théorie de l'action organisationnelle en vigueur » écrivent Argyris et Schön (1996). Ils définissent ensuite l'apprentissage en double boucle par « les démarches organisationnelles qui résolvent les problèmes d'incompatibilité entre normes organisationnelles en révisant les degrés de priorité et les poids relatifs des normes, ou en restructurant les normes elles-mêmes ainsi que les stratégies et les hypothèses associées ». On peut donc avoir des blocages dans l'animation du système organisationnel qui se pérennisent par les quelques ajustements apportés (situation de niveau 1), ou par la peur de modifier les règles du jeu en vigueur, ce qui signifie sortir du cadre ambiant et apporter du désordre organisationnel en modifiant radicalement l'ensemble du système de normes, alors même que l'on est conscient de cette nécessité (blocage de niveau 2).

L'analogie est patente entre ces deux niveaux d'apprentissage et les deux niveaux de changement issus de Watzlawick et al. (op. cit.) et expliqués précédemment.

La résistance au changement que constituent les efforts d'amélioration de la gestion des organisations publiques a des origines multiples : « la résistance pure à tout changement, conçue comme une peur devant l'inconnu, n'est que l'une d'entre d'elles. La crainte qu'éprouve chaque agent du système administratif que soit remis en cause son rôle personnel, la peur de se révéler incompetent dans un rôle nouveau, les préférences ou partis pris idéologiques, les velléités supposées de productionnisme des méthodes modernes de gestion... expliquent alternativement ou conjointement les réticences et les phénomènes de rejet venant du corps administratif » (Gibert, 1983, p.207).

Gibert note ensuite que les manifestations de cette résistance sont multiformes : application intelligente d'une procédure nouvelle, critique de la pertinence des points abordés par les réformes, demande de crédits supplémentaires pour faire face aux travaux qu'entraînent la modernisation de la gestion, recours à une situation préexistante qui dispenserait d'une novation dans le comportement du fonctionnaire. Ces différents phénomènes ont été analysés notamment par Crozier (op. cit.).

Cette présentation montre que deux niveaux d'analyses doivent être conduits : d'une part, l'identification des facteurs de blocage *a priori*, d'autre part l'étude des points de fragilité des changements engagés.

La première partie concerne les variables qui freinent le lancement même de tout changement, alors que la seconde fait référence aux facteurs qui amènent les changements à avorter en cours de route ou à rester sans effet.

Les divers obstacles peuvent être classés en quatre familles, suivant le modèle de développement intégré des organisations présenté par Bartoli et Hermel (1989). Dans ce cadre d'analyse se référant à l'analyse de système, des facteurs stratégiques, culturels, structurels et comportementaux (propres au secteur public français) s'avèrent bloquants pour tous types d'innovation et peuvent entretenir un fort immobilisme du milieu.

1.2.1.1. Les facteurs de résistance au lancement d'un changement

Suivant notre segmentation, en ce qui concerne les freins structurels, on retrouve le système d'autorité et la lourdeur bureaucratique, développés précédemment dans le cadre des courants d'inspiration sociologique. Ces deux facteurs de résistance reposent sur la stabilité et la routine.

Par ailleurs, des freins culturels peuvent être présents. Deux éléments peuvent alors être pointés : l'idéologie Weberienne du rejet de l'arbitraire humain, et la réticence à regarder et intégrer ce que font les autres (Bartoli, 1997, p.244).

Enfin, des freins comportementaux au changement peuvent également survenir, comme l'absence de stimulations individuelles, le peu d'enjeux et l'attentisme.

La gestion du personnel dans le secteur public, en particulier les dimensions liées aux statuts, sont traditionnellement basés sur des logiques d'égalité, de critères collectifs universels, et sont pris en charge de façon administrative par des services sans rapport direct avec les agents.

A propos de l'absence d'enjeux, rappelons que traditionnellement, l'agent public travaille en fonction d'un cadre formel qui lui a été transmis plus ou moins clairement et de sa propre interprétation des contours et limites de ses activités. L'agent n'a donc pas d'enjeux spécifiques à intégrer dans son attitude : qu'il cherche ou non à contribuer à la performance générale ne changera pas, *a priori*, son statut et sa position. Par contre, s'il cherche à innover, sa dépendance au regard de l'inertie de ses collègues, ou de sa hiérarchie, risque de le décourager.

Le dernier frein relatif aux comportements d'attentisme est lié au statut de la fonction publique territoriale. En effet, il est avancé que l'entreprise dispose de moyens pour récompenser les efforts mais l'administration, par opposition, en serait démunie. La pérennité des fonctionnaires, l'avancement à l'ancienneté, la rigidification des primes, l'intervention dans l'avancement des commissions paritaires²⁸, les mutations effectuées à la seule demande des individus, illustrent ces "rigidités".

Néanmoins, le responsable possède des moyens d'action sur ses subordonnés tels que le jeu sur l'intérêt du travail distribué, une tolérance de certains comportements

²⁸ Les fonctionnaires peuvent monter en grades plus aisément en étant inscrits sur le tableau d'avancement des membres du personnel de leur organisation. Ce dernier est tenu par une commission administrative paritaire comprenant des membres dirigeants et les syndicats.

comme le retard au travail ou des absences, et il "menace de revenir sur ces tolérances, même si cela ne va pas bien loin et ne paraît pas cadrer avec la recherche de l'efficacité du service" (Gibert, op. cit. p.286). Ce système expliquerait, selon Gibert, l'insistance qu'ont mis les novateurs en gestion publique à qualifier les systèmes de contrôle de gestion d'auto-contrôle, d'outil mis à la disposition du responsable pour lui permettre de suivre et d'améliorer sa propre gestion et non pour permettre son évaluation par les supérieurs hiérarchiques.

Malgré ces différents freins potentiels au démarrage, et fort heureusement, des changements sont quand même enclenchés dans les organisations publiques. La course aux obstacles n'est cependant pas terminée, dans la mesure où ces démarches innovatrices peuvent se révéler très fragiles.

1.2.1.2. Les obstacles potentiels à la pérennisation du changement

Les facteurs de fragilité en termes structurels correspondent principalement au cloisonnement des services, et à la dilution des responsabilités.

Pour le premier élément, Bartoli (1997, p.249) opère une distinction entre la coupure possible parmi les entités internes qui composent une grande organisation (les changements ont du mal à se diffuser et à s'ancrer dans l'activité) et un cloisonnement plus insidieux entre les services centraux et les services déconcentrés²⁹. Pour le second élément, si les différents centres de décision ne favorisent pas l'émergence de la nouveauté, ils sont également défavorables à la continuité des démarches engagées. La dilution des responsabilités opère au niveau de la prise en charge de l'opération de départ, et les divers allers et retours entre acteurs entraînent un flou artistique sur la prise en charge opérationnelle de ses conséquences. A cela s'ajoute les pouvoirs parallèles dans la collectivité : à la filière hiérarchique, se combinent un autre pouvoir formel, le sommet politique, et des pouvoirs d'influences parallèles avec de multiples logiques possibles (logique syndicale, logique de corps, logique de personnalité plus ou moins marquante, logiques relationnelles externes à l'unité), qui créent un sociogramme pouvant résister aux projets impulsés par la hiérarchie formelle.

²⁹ Certains services centraux peuvent avoir du mal à s'impliquer dans les changements d'initiative locale, ne pas être en mesure de les appuyer, et ceux-ci risquent de s'effondrer faute de soutien.

En ce qui concerne l'aspect stratégique, la fragilité peut tenir du défaut de projection dans le temps, où la conception du changement tourne autour de sa mise en place, ce qui conduit à mobiliser les agents au moment du lancement mais néglige la gestion de sa poursuite et de son actualisation. Un autre facteur a trait au peu de bilans complets effectués préalablement aux modifications³⁰. Si l'on considère que la qualité de la stratégie de changement repose sur le diagnostic préalable, on s'aperçoit dans le secteur public que cette phase est rapidement évacuée et la solution envisagée avant l'identification complète du problème (Bartoli, op. cit., p.248). Dès lors, la réorganisation, le nouvel instrument de gestion, la création du nouveau groupe de travail, ne produisent pas les effets escomptés, ce qui conduit à l'abandon du changement initié.

Au niveau culturel, si on se réfère à Bartoli (op. cit.), deux types de fragilité potentielles, le gap hiérarchique (c'est-à-dire la rupture entre les cadres A et B) et la "réunionite" peuvent apparaître. Cette dernière correspond à la propension des administrations à faire de trop nombreuses réunions pour une certaine concertation, des séminaires de réflexion, etc... qui conduisent à brasser des idées sans les concrétiser.

En ce qui concerne la rupture entre les cadres supérieurs (catégorie A) et l'encadrement intermédiaire (catégorie B), le parallèle avec le rôle de maîtrise dans les entreprises privées n'est pas suffisant pour cerner d'autres déterminants propres aux administrations publiques. En particulier, il s'agit du principal facteur de motivation des cadres supérieurs, la carrière, qui s'accompagne généralement de mobilité. Cela crée une double rupture entre les cadres moyens et les cadres supérieurs, celle de l'ancienneté et de l'origine géographique. Les uns sont de la région, en connaissent les rouages, les autres sont des « déracinés » permanents, forcément amnésiques par rapport à l'entité qui les accueille.

Ajoutons que le renouvellement fréquent des responsables ne conduit pas seulement à des abandons de projets, il contribue à faire qu'un changement en chasse un autre, ce qui décrédibilise d'autant plus chaque innovation.

³⁰ Le cas de la rationalisation des choix budgétaires est d'ailleurs cité comme une illustration de ce phénomène, dans la mesure où aucune évaluation officielle et globale ne semble en avoir été faite.

Relativement aux facteurs comportementaux, nous pouvons avancer trois facteurs principaux pouvant fragiliser le changement introduit. Il s'agit de la personnalisation des projets, l'absence de leadership et d'implication des acteurs.

S'agissant du premier élément, l'explication tient à la caractéristique de la structure : quand il faut négocier des moyens c'est souvent un individu, par exemple le responsable du service concerné, qui "monte au créneau", et à l'intérieur des entités, le phénomène se décline souvent selon la même logique de personnalisation (Bartoli, op. cit., p.251). Compte tenu de la prégnance du système et des facteurs de résistance évoqués précédemment, il est évident qu'une démarche de changement ne verra le jour que si quelques individus déploient une énergie forte et utilisent leurs marges de manœuvre personnelles. Donc, si l'individu en question se décourage ou quitte les lieux, la dynamique du changement meurt.

Relativement au leadership, on a déjà indiqué que le statut et les règles liées au droit du travail dans le secteur public local ne permettent pas à l'encadrement de maîtriser toutes les variables de la gestion des ressources humaines. Il ne peut aisément rétribuer ou sanctionner, et ne dispose guère de facteurs de stimulation pour son personnel. Dans ces conditions le leadership hiérarchique est difficile et l'impulsion nécessaire à la mise en œuvre des changements engagés peu efficace.

Pour la mise en œuvre et la pérennisation d'un changement, de nombreux auteurs ont montré que l'adhésion des acteurs doit être forte, ce qui nécessite leur implication le plus amont possible. Or le comportement dominant dans le secteur public consiste en une conception isolée des projets par des experts, déconnectés des utilisateurs (cas de la bureaucratie mécaniste de Mintzberg, et que l'on retrouve dans les théories du *Public Choice* précédentes) ou des bénéficiaires du changement. Il est donc rationnel que celui-ci ne soit ni intégré, ni mis en œuvre effectivement (une mise en œuvre partielle et avec difficulté compromet de toute manière sa durée de vie). Par ailleurs, comme l'indique Clergeau de Mascureau (1995) la bureaucratie est « conçue pour obéir et non pour imaginer. Le fonctionnaire a pour mission essentielle d'appliquer les règlements et doit se conduire selon des précédents. Il est en outre formé à la discipline et non à l'initiative » (p.147). En outre, beaucoup de candidats surqualifiés se présentent aux emplois administratifs, et ce particulièrement en période de chômage (Clergeau de Mascureau, 1995, p.159). Cette sur-qualification alimente les frustrations, gêne les responsables et démobilise des agents sous-employés qui affichent un désintérêt profond à l'égard du

service à accomplir et se consacrent à l'obtention de concours internes (Bodiguel et Rouban, 1987).

Le cadre juridique institué, la rigidité et la rationalité bureaucratiques, fondements même de sa légitimité, excluent toute idée de prise de participation active dans l'élaboration de l'innovation. Par contre, l'obéissance et la dépersonnalisation excluent corrélativement toute idée d'appropriation, de rétention, de transformation ou de frein à une nouvelle directive tutélaire.

Pour autant que cette identification des facteurs de résistance au changement est importante, elle reste difficile et à nuancer. En effet, Laurence (1954) explique qu'on ne peut pas aisément savoir pourquoi les gens résistent. S'ils ne font pas une résistance au changement technique en tant que tel, ils peuvent résister à un changement organisationnel, à un changement de position sociale, réel ou supposé... « La résistance, comme la douleur, ne dit pas ce qui ne va pas, mais que quelque chose est mal vécu ».

Wathelet (2000) s'interroge sur les motifs expliquant la stabilité dans le temps d'un système bureaucratique de contrôle de régularité, et sur les blocages structurels du système de comptabilité publique locale. « La réforme comptable confirme ce blocage puisqu'elle relève d'une démarche incrémentaliste qui est la démarche classique des organisations ou des institutions publiques qui, sous l'apparence du changement, proposent des améliorations significatives mais non fondamentales, en fait à la marge, pour ne pas mettre en cause les équilibres de pouvoir existants » (...) « elle n'est cependant possible que face à des acteurs qui acceptent d'emblée par conviction ou par résignation, que le statu quo ne peut être remis en cause et que la seule issue de changement réside dans les avantages supplémentaires » (Wathelet, p.293).

Cependant, les collectivités publiques se transforment et évoluent. Effectivement, un certain nombre de facteurs interviennent en sens inverse, poussant fortement vers des évolutions.

1.2.2. Les facteurs d'incitation au changement

Comme pour les freins, l'analyse mérite une distinction entre les aiguillons de l'impulsion initiale, et les chances de pérennité. Nous les présentons en gardant les quatre pôles que sont la stratégie, la structure, la culture et les comportements.

1.2.2.1. *Les motifs d'incitation concernant l'impulsion de départ*

Au niveau des impulsions stratégiques, se trouvent les préoccupations gouvernementales. Depuis les réformes de Messieurs Balladur sur la qualité, de De Charrette sur l'innovation, Rocard sur le renouveau, et Juppé sur la réforme de l'Etat, les gouvernements ont souvent lancé des campagnes relayées par une communication interne et externe, et relancées par des séminaires internes. Si on peut comprendre que les changements sont fait de ruptures incessantes, il n'empêche que l'idée de modernisation reste présente. Et cette permanence joue un rôle incitatif, une garantie de légitimité pour les projets d'amélioration du fonctionnement des organisations publiques (Bartoli, op. cit.).

A ce titre, rappelons que le principe de mutabilité du secteur public contient l'idée de changement. Ce concept signifie pour les structures publiques qu'il est indispensable d'adapter les services à l'évolution de la demande sociale. Aussi, le changement est étroitement lié aux organisations appartenant au secteur public.

On note parallèlement des facteurs incitatifs d'ordre structurel. Le cadre législatif relativement contraignant dans le secteur public se révèle être tout autant un élément incitatif du changement. En effet, la force des textes gouvernementaux à propos de la modernisation des activités publiques, et le fait que les cadres juridiques sont nécessairement larges et laissent donc des initiatives autonomes et spécifiques de la part des acteurs locaux, favorisent les changements locaux. Cette ouverture laisse place à l'innovation et à l'adaptation.

Un troisième motif d'incitation relève des phénomènes de mode. Bartoli (1997, p.256) écrit : « L'apparition d'un phénomène de mode traduit peu ou prou une tentative de réponses à un vrai problème d'actualité. Dans le secteur public la modernisation managériale est incontestablement stimulée par la mode, et renforcée par la médiatisation importante qui l'accompagne. Au-delà des dysfonctionnements possibles de ce

phénomène, son mérite peut être au moins de contribuer à la stimulation et à la remise en cause des tendances immobilistes ».

Enfin, se trouvent des facteurs comportementaux. Si nous avons parlé du poids parfois bloquant des contre-pouvoirs sociaux dans les organisations, il ne s'agit pas pour autant de négliger leur incidence stimulatrice. De plus en plus, les attentes du personnel en matière de considération, d'écoute, de conditions de travail constituent des éléments favorables au changement. Le contexte étant plus difficile, il impose plus de rigueur sur les moyens et les budgets, ce qui amène le personnel à s'inquiéter et à réagir d'autant plus. De ce fait, les managers publics sont amenés à rechercher des formes d'innovation plus sophistiquées qui combinent au mieux les variables sociales et les variables économiques.

Reprenons également une idée émise par Bartoli (op. cit.) sur les marges de manœuvre dans la politique de gestion du personnel. Si les règles et les statuts sont contraignants, il est clair que de nombreuses marges de manœuvre existent et sont parfois utilisées. On peut ainsi « constater des formes fréquentes de comportements individualistes dans les organisations publiques » (Bartoli, op. cit., p.257). Certains vont développer leurs propres démarches de changement selon leurs convictions ou leurs analyses personnelles de la situation.

C'est l'analyse effectuée dans le cadre théorique des systèmes : pour qu'il y ait équilibre dans des systèmes sociaux complexes, des zones de liberté existent entre les règles régissant le système. Les membres de ce système utilisent alors ces zones pour parvenir à leurs buts, notamment de petites transformations de leur environnement direct afin de stabiliser les relations du système. Cependant, cette évolution appartient, suivant la segmentation opérée précédemment avec Watzlawick et al. (op. cit.), aux changements d'ordre 1³¹.

On perçoit bien que pour un changement ou une innovation, l'impulsion, la forme et le développement restent du ressort de la tutelle. C'est l'environnement externe d'une structure publique qui peut faire évoluer la bureaucratie, elle-même "incapable de prendre l'initiative, de se l'approprier, de la détourner ou de la transformer" (de

³¹ Par exemple, dans les administrations du secteur social les innovations ont toujours plus concerné des actions menées en faveur du public que de l'organisation interne des services et de la rationalisation de la gestion : le Guide des innovations sociales des départements (1991), édité par la direction de la vie sociale, recense 348 innovations sociales dont 91% concernent les bénéficiaires.

Mascureau, op. cit., p.148). C'est l'autorité centrale, qui exerce une domination souvent de type charismatique (Weber, op. cit.) et qui a besoin de la neutralité et de l'efficacité bureaucratique pour mener à bien son projet, qui peut promouvoir l'innovation.

1.2.2.2. Les facteurs de pérennisation

La pérennisation du changement paraît possible en s'appuyant sur trois facteurs :

- En ce qui concerne l'aspect stratégique, notons l'enjeu politique de la modernisation : le message de modernisation des services publics crée un écho positif dans l'opinion publique, celle-ci étant très sensible aux dysfonctionnements du système. Dès lors, la mise en œuvre effective de changements et l'amélioration de la performance publique constituent des enjeux politiques (voire électoralistes) majeures qui poussent à les piloter. Néanmoins ces évolutions sont souvent entravées par les nombreuses polémiques sur la légitimité de l'Etat. En outre, la logique d'incrémentalisme (les tâtonnements et ajustements à petits pas développés par Lindblom, 1959) associée à une certaine stratégie émergente peuvent créer un phénomène d'apprentissage collectif contribuant à la continuité des démarches de modernisation³².

- Relativement au cadre organisationnel, précisons que les nouvelles procédures d'évaluation sont favorables au changement (Bartoli, op. cit.). Au niveau individuel, ces démarches dépassent le cadre de la notation annuelle et provoquent des effets de stimulation. En termes collectifs, les projets d'administration s'insèrent dans un processus de définition d'objectifs. D'ailleurs le développement des évaluations de politiques publiques participe de cet élan en incitant à définir des objectifs dès la programmation d'une intervention.

- Le changement peut également s'appuyer sur un facteur culturel lié aux évolutions des cursus. Les fonctionnaires de la fonction publique territoriale, ne sortent plus exclusivement de structures bien identifiées telles que les grandes écoles de l'État, et dans ces écoles, les programmes s'ouvrent sur la stratégie, les outils de management et la gestion des ressources humaines. Enfin, la formation professionnelle s'est intensifiée dans

³² Remarque sur la critique technique d'Etzioni (1967), l'incrémentalisme se concentre sur le court terme et ne cherche que des variations minimales dans les politiques passées. En admettant qu'une accumulation de petits pas mène aux changements, rien dans cette approche ne guide l'accumulation. Sfez (1984) s'interroge, sont-ce de petits pas désordonnés ou une ligne droite ?

les domaines du management, des NTIC, et de la gestion, ce qui «joue un rôle de cohésion culturelle », nous dit Bartoli (1997, p.261).

Par ailleurs, la pérennisation au sein de la structure administrative implique de rechercher la motivation, tout en inscrivant le changement dans la logique de fonctionnement de l'organisation. Les agents deviennent alors acteurs du changement, ou ils sont demandeurs, ou bien ils s'adaptent.

L'incitation au changement, puis la pérennisation de ce dernier, pose la même question que celle de la motivation à l'apprentissage organisationnel. Elle dépend, nous dit Lorino (1995, p.274) de la volonté d'apprendre dans l'organisation des acteurs. « S'ils ne veulent pas expliciter leurs représentations, s'ils ne veulent pas investir dans la créativité et l'efficacité collectives, qui pourra les y forcer ? Quels avantages trouveront les acteurs à s'engager dans une dynamique d'apprentissage organisationnel ? Tout modèle d'apprentissage suppose un modèle d'incitations, qui en fonde la faisabilité socio-humaine ». Or, l'incitation reposant sur la contrainte se montre peu efficace, puisque la contrainte, comme l'autorité, ne porte que sur les actes et non pas sur les interprétants. Et dès lors qu'on suppose un contenu cognitif aux acteurs de l'organisation, on doit admettre que ce moyen nous le rend inaccessible. Aussi, dans ce cas, on peut être tenté de contrôler la dimension affective des acteurs, en usant des incitations par la conviction et par les valeurs, mais, comme le rappelle Lorino (ibid.) les désirs de l'être humain ne peuvent pas parfaitement se rationaliser, donc les interprétants resteront partiellement inaccessibles.

En sachant que les rapports sociaux dans l'entreprise conserveront toujours une dimension intersubjective non contrôlable, le modèle d'incitations peut difficilement faire l'impasse sur « l'établissement d'une sorte de contrat social fondant un projet collectif sur des règles du jeu explicites » (Lorino, ibid.). Le volet collectif du contrat signifie que les dirigeants, à l'instar de leur demande d'engagement au personnel, doivent s'investir sur des objectifs organisationnels. C'est également ce que rappellent Hamel et Prahalad (1989), lesquels expliquent qu'en l'absence de règles du jeu claires sur les avantages et les contreparties du grand bouleversement proposé, il est illusoire d'attendre un engagement durable dans une dynamique d'apprentissage collectif, ou de changement organisationnel.

S'il est acquis que la maîtrise totale du changement est impossible, son pilotage est d'autant plus nécessaire. Par ailleurs, c'est la qualité du pilotage qui va constituer le facteur déterminant de pérennité.

1.2.3. Le pilotage du changement

Les évolutions et défis internes ou externes sont tels que les systèmes publics se trouvent inévitablement en situation mouvante, et régulent ou réactivent leurs modes de fonctionnement de façon quasiment permanente aujourd'hui. Pour autant ces changements ne sont pas forcément pilotés, et s'ils le sont, ils « ressemblent quelquefois plus à du pilotage à vue qu'à du pilotage stratégique » (Bartoli et Hermel, 1986). Pour Pariente (1996, en conclusion) il y aurait un déficit d'appréciation de l'importance de la conduite du changement, entraînant une faiblesse dans les analyses des causes, des objectifs et des méthodes. Aussi milite-t-il pour de nécessaires réflexions sur le changement dans les organisations publiques, permettant de réussir, par exemple, la mise en place d'un service de contrôle de gestion.

En matière gestionnaire, domaine où le champ d'application est composé d'entités organisationnelles et d'acteurs, le concept même de changement ne peut pas être envisagé sans les deux pôles suivants : le contenu et le processus (Bartoli, 1997). Deux travers peuvent en effet survenir : une focalisation sur le contenu du changement qui amène à négliger les conditions de sa mise en œuvre efficace (1), ou un « brassage » trop fort de démarches sans objectif réel (2).

(1) Le premier cas peut être illustré à partir de l'informatisation des services publics, d'après Bartoli (op.cit, p.263). Les changements issus de la modernisation des organismes publics engagée dans les années quatre-vingts recouvrent un défaut majeur. Ils ne reposent pas sur un processus piloté, c'est-à-dire impliquant les acteurs concernés, prévoyant des temps d'apprentissage et d'évaluation, considérant les conditions de mise en œuvre, s'articulant avec des choix organisationnels et stratégiques... Le changement est ici conçu en termes technocratiques (une prévision de son contenu et une mise en œuvre par directives et/ou par procédures) et non en termes managériaux (une prise en compte des processus de finalisation, organisation, animation et contrôle de ce changement).

Ce constat amène à l'identification de contradictions dans les évolutions des organisations publiques concernées dans la mesure où elles continuent à utiliser des procédures bureaucratiques pour diffuser des changements supposés être managériaux... L'OCDE (1995) notait : « l'informatique ne peut pas être laissée entre les mains de techniciens. L'introduction et la gestion de l'informatique exigent des compétences nouvelles et une équipe multidisciplinaire, formée aux sciences du comportement et de l'organisation. Il est aussi nécessaire que les usagers s'approprient les systèmes informatiques si l'on veut que ceux-ci soient pleinement exploités ».

(2) Le second exemple de changement intentionnel concerne les outils de gestion.

D'après Bartoli (op. cit.), mettre en place des instruments de pilotage est une action que bon nombre de responsables d'unités ont identifiée dans leurs axes d'amélioration. Or, trop souvent, et surtout dans un système bureaucratique où les logiques des directives descendantes et du reporting ascendant se croisent mais ne se rencontrent pas forcément, l'outil est défini dans son contenu, et non dans ses objectifs propres et dans son système d'animation (c'est-à-dire en intégrant son mode vie et d'évolution). Bartoli (op. cit.) explique que l'on tombe ainsi dans le piège instrumentaliste avec une formalisation des supports et des techniques à mettre en place (cf. supra sur l'instrumentalisme), mais sans aucune considération pour le processus de concertation en amont, et celui d'accompagnement et d'actualisation en aval.

Suivant Chin et Benne (1969), trois types de management du changement sont possibles :

- la stratégie empirico-rationnelle, qui met l'accent sur l'information et la pédagogie de la démonstration, et qui s'adresse à la capacité de raisonnement et de calcul du public-cible du changement ;
- la stratégie normative, qui axe le travail sur les traits culturels du milieu concerné, et sur les normes qui régissent les rapports interindividuels et intergroupaux ;
- la stratégie coercitive, qui s'appuie sur le rapport de force, pour obtenir le résultat escompté, en manipulant selon les besoins les sanctions et les récompenses.

Le mode d'intervention coercitif ne suscite pas de réel engouement dans la littérature sur le changement, alors que l'idéal démocratique trouve dans les modes participatif et partagé une affinité plus en accord avec le ton "politiquement correct" des auteurs : Frohman, Sashkin et Savananh (1976), Dunn et Swierczek (1997), Rouchy (1977) en France, sont représentatifs de ce courant qui montra que l'étroite participation entre le promoteur du changement et le public cible, conduisait plus fréquemment au succès. Cependant, Nutt (1987), observe que le mode imposé n'est peut être pas le plus efficace mais qu'il reste fréquent et que l'urgence avec l'importance perçue du changement donnent à cette méthode une certaine crédibilité. Parallèlement, Burke (1976), Melcher (1976), Zimmerman (1978) estiment que les "participationnistes" se sont trop avancés en considérant comme acquises l'ouverture au changement des personnes ciblées et leur appropriation des situations nouvelles.

Entre l'impératif stratégique du changement, voulu et décidé par la hiérarchie, et la gestion des tenants et des aboutissants humains et sociaux, le secteur public local a souvent pratiqué la communication paradoxale en imposant au personnel d'être motivé.

En effet, Watzlawick et al. (1975 et op. cit.) ont développé cette notion à partir de l'injonction organisationnelle « soyez spontané », citée dans leurs principaux ouvrages.

Ils abordent les injonctions paradoxales en parlant des paradoxes pragmatiques. L'histoire du paradoxe du barbier de Reichenbach (1947) permet de donner les éléments de la situation paradoxale.

Le barbier est un soldat à qui son capitaine ordonne de raser tous les soldats de la compagnie qui ne se rasent eux-mêmes, et aucun autre. Reichenbach arrive naturellement à la seule conclusion logique que « le barbier de la compagnie, au sens où il a été défini, n'existe pas ». Or, comme l'indiquent Watzlawick et al. (1975, p.195) « Il n'y a au fond aucune raison pour qu'une telle injonction ne soit pas faite, en dépit de son absurdité logique ». Les éléments essentiels de la situation sont les suivants : une forte relation de complémentarité (officier-subordonné) ; dans le cadre de cette relation, une injonction est faite à laquelle on doit obéir, mais à laquelle il faut désobéir pour obéir (l'ordre définit le soldat comme se rasant lui-même si, et seulement si, il ne se rase pas lui-même, et vice versa) ; l'individu qui dans cette relation occupe la position « basse » ne peut sortir du cadre et résoudre ainsi le paradoxe en le critiquant, c'est-à-dire en métacommuniquant à son sujet (cela reviendrait à une insubordination). L'individu pris dans une telle situation

se trouve dans une position intenable. Or, « les paradoxes pragmatiques, surtout les injonctions paradoxales, sont en réalité beaucoup plus fréquentes qu'on ne pourrait le croire » (Watzlawick et al., op. cit., p.196). Et « dès qu'on étudie le paradoxe dans des contextes d'interaction, ce phénomène cesse de n'être qu'une fascination de l'esprit pour le logicien ou le philosophe des sciences, et devient un sujet d'une importance pratique considérable pour la santé mentale des partenaires, qu'il s'agisse d'individus, de familles, de sociétés, de nations » (ibid.).

Les effets du paradoxe dans l'interaction humaine ont été décrits par Bateson, Jackson, Haley et Weakland en 1956 (Bateson et al., 1956), qui ont posé les bases d'une théorie de la communication chez les schizophrènes à partir de troubles intra-psychiques tels que le désordre de la pensée, dont ils ont supposé qu'il avait un sens. Ils ont forgé le terme de « double contrainte » (*double bind*) pour expliquer les interactions entre les univers du schizophrène. Les éléments composant la double contrainte peuvent se décrire ainsi : deux ou plusieurs personnes sont engagées dans une relation intense (par exemple, la vie familiale, mais aussi la fidélité à une croyance, une cause, une idéologie, des contextes marqués par des normes et des traditions sociales...), un message est émis et structuré tel que i) il affirme quelque chose, ii) il affirme quelque chose sur sa propre affirmation, iii) ces affirmations s'excluent. Ainsi, si le message est une injonction, il faut lui désobéir pour lui obéir. Enfin, le récepteur du message est mis dans l'impossibilité de sortir du cadre fixé par le message, soit par une métacommunication (critique), soit par un repli. Donc, même si le message est dénué de sens logique, il possède une réalité pragmatique ; on ne peut pas ne pas y réagir, mais on ne peut pas non plus y réagir de manière adéquate (c'est-à-dire non paradoxale) puisque le message est lui-même paradoxal. Cette situation est souvent combinée à la défense plus ou moins explicite de manifester une quelconque conscience de la contradiction ou de la question qui est en jeu. Un individu, pris dans une telle situation de double contrainte, risque donc de se trouver puni (ou tout au moins de se sentir coupable), lorsqu'il perçoit correctement les choses, et d'être dit « méchant » ou « fou » pour avoir insinué que peut-être il y a une discordance entre ce qu'il voit, et ce qu'il devrait voir.

Le cadre de cette situation peut se trouver au sein d'une collectivité locale où les décideurs ordonnent au personnel d'être motivé ; comportement qui ne se décrète pas et nécessite la mise en place d'un système de sanction-récompense, lequel est absent dans

les collectivités. Il y a donc un environnement où des acteurs sont liés par des relations professionnelles, un message est tenu qui ne peut être suivi par le personnel (absence de motivation, de système incitatif pour créer le comportement adéquat) et ce dernier, placé dans une relation hiérarchique inférieure, ne peut que difficilement se plaindre, ne pas obéir (recourir à une communication sortant du cadre qui lui est fixé).

Il ressort rationnellement de cette situation que, d'une part, le personnel ne change rien à son attitude, d'autre part, que les dirigeants cherchent à renforcer leur autorité par le rappel au respect des règles hiérarchiques, et la mise en œuvre de nouvelles procédures et ordonnances, car ils s'aperçoivent que leurs injonctions ne sont pas suivies d'effets, tout en poursuivant l'objectif contradictoire d'avoir des agents motivés, enclins à la participation.

Le contrôleur de la collectivité peut également se trouver face à une injonction paradoxale consistant à motiver les membres de l'organisation sans avoir la possibilité de mettre en place un système de « sanction-récompense », et à renforcer la prévention des risques internes par des procédures et des contrôles. Il s'ensuit, soit un phénomène d'indécidabilité et d'inhibition de la part du contrôleur, assorti d'un découragement dans l'exercice de ses missions, soit la mise en place d'un « pseudo autocontrôle » au niveau de quelques services, en sachant que cet autocontrôle n'est pas assorti d'une délégation de moyens, ni d'une déconcentration des pouvoirs de la direction générale, ou des directions des finances et des ressources humaines, et par là même le changement instauré est promis à une mort certaine.

La situation de communication paradoxale peut donc mener à l'inhibition (l'indécidabilité suivant Watzlawick) chez des acteurs particulièrement sensibles aux situations anxiogènes. Dès lors, des changements peuvent advenir si sont présentes ces situations relationnelles, où la présence de déni (faire comme si la personne n'existe pas, ni ses actions et décisions) ou de paradoxes rendent impossibles des modifications du système, et lorsque l'acteur perçoit « l'environnement externe ou interne comme très angoissant et que cette angoisse paralyse son action » (Gervais, 1994, p.204)³³.

³³.Néanmoins, tout problème relationnel, toute situation anxiogène ne dégèrèrent pas forcément en inhibition. L'acteur, on l'a vu, peut également porter un jugement négatif, et adopter un comportement non pathologique en conséquence, sur les modifications, les évolutions organisationnelles.

Ces différents éléments qui affectent les phénomènes de changement dans l'organisation en modifiant les attitudes tant des agents administratifs que du personnel d'encadrement, amènent à nous intéresser maintenant à ces acteurs.

Sans revenir sur l'impact essentiel des acteurs externes à l'organisation (l'importance de l'impulsion centrale des acteurs politiques et de l'aval des représentants centraux de la tutelle, les freins ou incitations créés par l'opinion publique, les pressions et les attentes des clients et/ou usagers, sont simplement énoncés pour rappel, voir supra), celui des acteurs internes aux organisations publiques se révèle tellement déterminant pour leur évolution qu'il convient d'en préciser certaines caractéristiques. C'est notamment le cas pour les cadres de l'organisation.

L'encadrement renvoie plus à un positionnement socio-professionnel qu'à une fonction relevant de certaines missions particulières. Ce phénomène se trouve amplifié dans la sphère publique, avec les grilles de classification liées aux statuts et réglementations internes, qui renforcent encore la notion d'importance relative des acteurs selon la catégorie à laquelle ils appartiennent. Chaque individu se voit ainsi affecté à une classe socioprofessionnelle, avec un grade, un échelon..., quel que soit d'ailleurs l'emploi occupé et les responsabilités assumées. Ainsi, les fonctionnaires appartiennent avant tout à une catégorie : A, B, ou C. « Les fondements mêmes de la structure en place intègrent donc une logique d'élitisme, les catégories A étant supposées représenter le « haut du panier » de l'encadrement public, lequel doit déterminer les orientations et les évolutions de son activité dans le cadre des politiques publiques » (Bartoli op. cit., p. 273).

Une autre ambiguïté peut apparaître concernant la répartition des rôles entre élus et agents publics. Avec la modernisation, deux mouvements peuvent se produire : d'un côté, la sensibilisation des élus et des hommes politiques aux questions managériales, en tant que variables clés pour le pilotage du changement ; de l'autre, la responsabilisation des cadres publics et leur incitation à définir des stratégies et à faire des choix cohérents au regard des politiques publiques. Ces deux mouvements conduisent certes à un rapprochement des préoccupations des deux catégories d'acteurs, mais aussi à des ambiguïtés sur les rôles respectifs des élus et des fonctionnaires. La difficulté est particulièrement flagrante dans les collectivités locales, compte tenu de la proximité des deux populations (Lamarzelle, 1996) qui amène souvent à parler d'une « bicéphalité » difficile à gérer.

Si les hauts responsables sont évidemment directement concernés par les changements en cours, ils peuvent également les vivre parfois comme des interpellations au regard de leur positionnement. En effet, les référentiels de raisonnement des hauts responsables doivent s'ouvrir de plus en plus à de nouvelles logiques, ce qui n'est pas toujours facile avec un tel poids des habitudes et paradigmes du passé. Souvent, les responsables publics se sentent d'ailleurs déstabilisés et placés dans des situations inconfortables. Bodiguel (1996) écrit « face à des valeurs nouvelles qui peuvent s'opposer aux anciennes et à des exigences du public auxquelles ils ne savent pas répondre, le malaise est fort ». Si les hauts responsables ne changent pas eux-mêmes, le changement ne risque-t-il pas de se faire sans eux ? De récentes enquêtes (Rouban, 1996), distinguant les populations de l'encadrement administratif face au changement, montrent que les cadres des services décentralisés seraient largement porteurs de changement, qu'ils s'engageraient dans les projets.

Cependant, le pilotage du changement nécessite la contribution de tout l'encadrement.

L'impact et la pérennité des démarches de modernisation dépendent largement du rôle joué par l'encadrement intermédiaire. Pour autant l'encadrement intermédiaire semble assez souvent oublié dans les processus de modernisation des organisations publiques, ce qui accroît l'écart considérable entre les cadres A et les cadres B (le gap hiérarchique évoqué précédemment) : les premiers se trouvent en effet baignés dans une nouvelle culture gestionnaire et les seconds désarmés face aux interpellations qu'ils subissent et au jargon managérial ésotérique de leurs chefs (Bartoli, 1997, p. 276). Il semble donc nécessaire de créer des dispositifs d'implication et d'apprentissage pour les nombreux cadres intermédiaires du secteur public, afin de leur apporter des sources de rééquilibrage (par exemple, une plus grande adéquation avec certaines préoccupations de leurs supérieurs hiérarchiques). La responsabilisation constitue la condition indispensable à la stimulation des initiatives locales et de l'incrémentalisme. Elle correspond à ce que les Anglo-saxons appellent l'*empowerment* (l'allocation de pouvoir), et peut permettre de créer des passerelles entre les différents niveaux de l'encadrement.

Cette implication des agents passe-t-elle pour autant par des processus plus participatifs ?

Le management participatif [au sens d'une combinaison pertinente d'un management ouvert et d'une participation canalisée (Hermel, 1988)] reste souvent intentionnel dans le secteur public. Il est vrai que sa mise en œuvre est difficile dans un contexte où le leadership a du mal à s'exprimer, du fait de la prégnance des règles et des statuts. Si les recommandations, telles que l'implication des agents les plus concernés dans la conception et la mise en place du changement, et l'information des autres catégories de personnel, sont évidentes, leur mise en œuvre ne l'est pas forcément, car « elle n'est guère intégrée dans les modèles traditionnels de la sphère publique » (Bartoli, op. cit. p. 278). Là encore, « la "phagocytose bureaucratique"³⁴ intervient pour démanteler toutes les bonnes impulsions initiales » (ibid.). L'instauration de processus plus participatifs, qui constituent à la fois un objectif et une démarche de modernisation du secteur public, semblent donc devoir faire l'objet d'efforts constants et renouvelés de la part des pilotes des changements.

Or, le contrôleur de gestion est un acteur du changement « car il change le langage en imposant un langage de gestion (sémantique, syntaxe), et impose un modèle de type bureaucratique qui privilégie l'écrit comme mode de communication et une quantification croissante. De plus, il diffuse le modèle en privilégiant l'aspect pédagogique de la fonction » (Bazet, 2000, p.8).

Toutes ces caractéristiques amènent certains auteurs à développer des voies de changement, notamment dans les thèses de doctorat citées de Bousta-Jullien, Francois-Noyer, Meyssonier, Pariente.

Suivant Bousta-Jullien (op. cit.), pour tendre vers une qualité intégrale de l'organisation (produite par la qualité de l'interaction des structures et des comportements), il faut s'attarder sur la mise en œuvre spécifique de l'action publique, avec des outils de gestion (dont un nouveau système de gestion pour faire de l'évaluation) favorisant l'interactivité structurelle et cognitive entre les élus et les services. La méthode préconisée pour la mise en œuvre est d'abord de conceptualiser les notions entrant dans la performance, pour avoir un processus de décision stratégique s'appuyant sur les processus interactifs structurels et cognitifs généralisés à l'ensemble de l'organisation.

³⁴ « Phénomène d'absorption des innovations dans le carcan administratif conduisant à leur disparition », d'après Bartoli (1997).

Meyssonnier (1993b) recommande pour sa part une voie de changement comportant différentes phases. Si nous détaillons les "voies d'efficacité" préconisées par Meyssonnier (1993b) pour aboutir à mettre en œuvre un système de contrôle de gestion, quatre phases se distinguent.

- « chercher les facteurs clefs de succès pour gérer un service » : il s'agit de constituer un groupe de pilotage pour la démarche de modernisation, avec un cahier des charges de la modernisation (fixation d'objectifs généraux qualitatifs) ;

- « réaliser un état des lieux de la commune et assurer une formation sur les concepts et les outils de gestion à l'encadrement », lequel sera ensuite responsable des outils et des agents ;

- « élaborer un projet pour la commune et faire le choix du chemin de la modernisation ». Meyssonnier précise alors qu'un véritable tandem politico administratif doit s'instaurer.

- mettre en œuvre effectivement le contrôle organisationnel.

Pour mettre en place, dans une collectivité, une nouveauté telle que le contrôle organisationnel, cinq phases sont avancées. Il conseille de commencer par une expérimentation localisée, puis instaurer de nouvelles technologies³⁵ (cf. le lien supposé entre informatisation et contrôle de gestion), faire de la formation, avoir un projet démocratique avec l'expression des salariés, et avoir des pratiques inventives de gestion de l'emploi.

Ce dernier aspect étant problématique dans les collectivités locales eu égard aux "contraintes" du statut de la fonction publique territoriale (FPT). A ce titre Meyssonnier indique que les marges de manœuvre, autre que monétaires, pour animer les agents, sont elles aussi limitées par le statut de la FPT. Aussi, Gaschet (op. cit.) propose d'orienter le statut de la FPT vers le management pour diminuer les contraintes dans la gestion du personnel. D'ailleurs, suivant Gaschet, les syndicats, malgré leurs résistances, sont ouverts et favorables à la participation et aux managers s'ils diffèrent du privé.

³⁵ Mise en place du contrôle de gestion comme pour le processus de déploiement des innovations. C'est l'approche du prototypage développée par Lesca (1999) à propos des systèmes d'informations. Les plus motivés introduisent le changement (ici des instruments et de pratiques de gestion) puis les autres le font par contagion après amélioration de la technique. Cette approche développée pour déployer les innovations au sein des organisations privées s'adaptent au cas du contrôle de gestion des collectivités locales.

Sur la base de plusieurs interventions sur la gestion des entreprises, Moisdon (1997, p.285) expose quelques principes pouvant servir de préconisations à un contrôleur de gestion dans sa construction d'outils de gestion :

- « il faut partir de propositions de changement formulées par des acteurs de l'organisation » ;
- « impliquer les acteurs parties prenantes en travaillant avec eux sur la base des formalisations élaborées, ce qui signifie notamment une restitution en continu des résultats de la recherche » ;
- « construire des dispositifs de pilotage servant à la fois de supports politiques, de facilitateurs et de démultiplicateurs de résultats ».

Suivant Pariente (1996), l'introduction du contrôle de gestion subit deux contraintes (la répartition duale des pouvoirs dans les communes entre élus et cadres, et les servitudes des statuts de la Fonction Publique Territoriale), et une faiblesse avec son insuffisance à évaluer les résultats d'une politique d'où son manque d'attrait pour les élus en particulier. Sur ce point, Gibert (2002a) explique que le contrôle de gestion doit être vendu auprès des exécutifs locaux comme une composante servant à la réélection. Pour cela il doit se tourner vers l'extérieur et se lier au marketing public. On peut ainsi répondre aux attentes politiques en obtenant des informations sur les résultats des actions par rapport aux attentes de la population.

Comme l'indique Gibert (1983, p.297), la légitimité administrative ne suffit pas, il est nécessaire que les méthodes de gestion disposent d'une véritable reconnaissance politique sans ambiguïté, « c'est-à-dire sans malentendu sur la portée véritable de ces méthodes et les changements de comportement qu'elles impliquent pour tous les dirigeants, politiques ou administratifs, des organisations publiques ». Les réformes doivent s'inscrire dans le contexte d'un processus politique quel que soit leur contenu technique, car il est rare qu'un changement progresse sans un appui et une direction politique. Bousta-Jullien (op. cit.) notait que c'est bien les élus qui doivent être sensibilisés à ces nouvelles pratiques de gestion (notamment à propos du rôle socio-organisationnel du calcul de coût). Mais peut-on vendre le management au politique ? On peut dire que le management public est idéologiquement situé pour son aspect analyse de politique dans le volet libéral au sens classique du terme (Gibert, op. cit.), et méfiant

envers l'État. Pour Laufer et Burlaud (1980), le management public est une troisième phase historique dans la volonté de légitimer l'action publique, après les références à la puissance publique et le critère de service public.

En résumé, on peut s'attendre à ce que le contrôle de gestion soit peu développé dans les collectivités territoriales, et qu'il n'y ait pas de pérennisation des changements organisationnels tels que l'initiation d'un système de contrôle de gestion, car la prégnance bureaucratique et les changements de majorité politique empêchent leur appropriation.

Ces différentes explications sur le fonctionnement théorique d'une collectivité locale et les caractéristiques de la notion de changement dans cette organisation, avaient pour but d'exposer le contexte dans lequel s'insère le système de contrôle de gestion territorial. Nous détaillons maintenant ce système, avec une présentation du concept et des difficultés induites dans le secteur public, puis les formes de contrôle existantes dans les collectivités et les outils utilisés.

Section 2. L'approche du contrôle de gestion

Cette section aborde le concept de contrôle de gestion au sein des collectivités locales, puis les instruments de gestion actuellement utilisés dans ce cadre.

2.1. Les acceptions du contrôle de gestion et les principales difficultés rencontrées

D'après de nombreux auteurs, tant en contrôle de gestion classique (Gervais, 2000) que dans le secteur public (Brulé, 1997 ; Wathelet, 2000, p.210), il semble que dans la notion de « contrôle de gestion », ce soit le terme "contrôle" qui pose un problème d'interprétation. En effet, "contrôle" accepte en français deux significations : celle de vérification, d'inspection, de surveillance, qui suppose une position d'autorité du contrôleur et une attitude passive du contrôlé, et celle de maîtrise, qui constitue une attitude réfléchie où contrôleur et contrôlé se confondent et exercent un auto-contrôle actif. Cette dernière signification, plus proche du terme anglo-saxon, est la conception partagée dans les ouvrages et articles actuels relatifs à la recherche en contrôle de gestion (Dupuy, 1999 ; Gervais, 1996).

Aussi, le contrôle de gestion est difficile à cerner car il repose sur deux termes qui sont eux-mêmes susceptibles d'avoir un contenu très varié. Il n'est donc pas surprenant que cette notion puisse véhiculer des conceptions très disparates (Lauzel et Teller, 1994).

Par ailleurs, « il apparaît particulièrement difficile de définir de façon univoque le contrôle de gestion adapté à un secteur public protéiforme » (Brulé, op. cit., p.57).

Dans le cadre des collectivités locales, on s'aperçoit que le contenu sémantique du contrôle de gestion a connu une évolution l'orientant vers le contrôle stratégique.

Si nous partons de la définition de Bouquin (1986) où le « contrôle de gestion est formé des processus et systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérents », deux dimensions ressortent : la finalisation (rapprochement aux objectifs) et l'opérationnalité (optimisation des moyens et actions de court terme). Or, cette approche s'apparente à la

vision classique du contrôle de gestion défini par Anthony (1965), comme un « processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation », définition conventionnelle universelle d'après Löning et Pesqueux (1998).

Cette définition, ancrée dans une vision cybernétique, met en évidence différents éléments :

- le contrôle de gestion correspond à un processus, ce n'est donc pas une action isolée dont le contrôleur aurait seul la charge ;

- la définition insiste sur le caractère incitatif du contrôle de gestion en relation avec la motivation des responsables. Deux éléments sont abordés, la convergence des buts et le contrôle stratégique ;

- la finalisation de ce processus nécessite de disposer d'informations en continu pour trois éléments : les objectifs, les moyens et les résultats. On suppose, en effet, que pour le contrôle des actes de gestion³⁶, les objectifs et la stratégie de l'organisation sont donnés.

Dans le secteur des collectivités locales, de par l'importance de la comptabilité dans la gestion publique, les formes traditionnelles de contrôle interne sont largement associées au processus budgétaire et comptable. Les Assemblées Délibérantes des collectivités locales votant chaque année leur budget dans une logique d'allocation des crédits budgétaires, le système de contrôle se devait de vérifier le respect, à la fois des objectifs à court terme tels qu'ils sont définis dans le budget, mais aussi des règles de la comptabilité publique. Ces moyens de contrôle peuvent alors être considérés comme ayant une double finalité, « un rôle de déploiement, et de régulière et de bonne exécution du budget voté » (Wathelet, 2000, p.149).

Pour Carles (1996), le contrôle de gestion est défini comme « le contrôle de l'adéquation objectifs/résultats et moyens/résultats des actions conduites directement ou indirectement par les collectivités locales ». Cette définition fait directement référence aux critères d'efficacité et d'efficience. A la différence des conceptions traditionnelles, ce moyen de contrôle ne constitue pas en effet, un « instrument de punition ou de

³⁶ Procédure, selon Gervais (2000), qui veille à ce que les actions de gestion soient de l'initiative des cadres tout en restant cohérentes avec les grandes orientations.

déresponsabilisation (...) c'est un outil de pilotage permanent et indispensable pour le management. Au plan de l'unité toute entière (macro), le contrôle consiste donc à évaluer les résultats (intermédiaires et finals) au regard des objectifs et/ou de la situation de départ » (Bartoli, op. cit., p.161). Même si l'auteur mêle ici moyen et finalité, s'il n'aborde que le contrôle d'efficacité, sa description est significative de l'évolution des contrôles publics. A une logique par les principes (le contrôle au sens premier de vérification) s'ajoute, et non se substitue, une logique orientée sur les résultats note Busson-Villa (1999, p.7). Intégré au processus décisionnel, le contrôle de gestion participe ainsi, non seulement à la recherche d'économies pour assurer un équilibre budgétaire, mais aussi à l'optimisation de la performance opérationnelle par l'obtention de gains de productivité.

Ainsi, dans l'administration, le contrôle de gestion est récemment défini comme « un outil de pilotage qui s'inscrit dans une démarche stratégique et qui s'appuie sur des éléments constitutifs clairement identifiés »³⁷. Cette définition appelle deux commentaires :

- outil de pilotage pour tous les responsables : il doit être utile aux supérieurs (cf. le *reporting*) mais aussi aux agents (cf. l'autocontrôle) pour être approprié.

La mise en œuvre d'une démarche de contrôle de gestion implique de définir le cadre stratégique dans lequel s'inscrit l'action des gestionnaires. Ainsi, il est préférable que le gestionnaire connaisse la planification à moyen terme de l'échelon supérieur pour élaborer son budget (construit sur un horizon annuel, le plus souvent). De même, les objectifs d'un échelon n doivent être la déclinaison des objectifs de l'échelon $n+1$, et ainsi de suite.

- envisagé pour contrôler la mise en œuvre de la stratégie, le contrôle de gestion doit donc être distingué du contrôle opérationnel. Le contrôle opérationnel peut se définir comme le contrôle indissociable des opérations quotidiennes (suivi de l'activité, des réalisations, des moyens...). Le contrôle opérationnel, s'il n'a pas vocation à s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie, constitue un préalable souvent indispensable à la mise au point d'un système de contrôle de gestion, dans la mesure où il permet de créer les

³⁷ Ouvrage collectif coordonné par la DIRE en 2002, *Le contrôle de gestion dans les administrations publiques, éléments de méthodologie*, p.23, fiche n°2.

éléments fondamentaux du système d'information qui vont être utilisés pour alimenter les outils du contrôle.

Une approche plus globale du contrôle de gestion public considère, en plus des objectifs, moyens et résultats de l'action publique, l'impact des réalisations sur l'environnement.

Young (1988, p.74) observe que la logique du contrôle de gestion est caractérisée par l'efficacité et l'efficacités des activités plutôt que par la formalisation des décisions, sur « l'attention sur les résultats plus que sur le processus administratif, (...) et l'adaptation de ces résultats sur les dynamiques quantitatives et qualitatives des besoins ». La définition du contrôle de gestion correspondant à cette approche est donnée par Dupuis (1996a, fascicule 2071) qui le décrit « comme l'ensemble formalisé des procédures et des méthodes de contrôles permettant de maîtriser les rapports activités/budgets, d'évaluer le respect de la spécification des produits/prestations, d'assurer la conservation et le développement du patrimoine ». Dans cette optique, l'administration est analysée dans sa capacité, non seulement à respecter les règles de l'action publique, mais aussi à fournir des services de manière performante et à répondre aux besoins croissant de la société.

Cette conception étendue du contrôle de gestion semble se rapprocher, au moins dans ses finalités, des logiques privilégiées par l'évaluation des politiques publiques. Cette dernière, que nous avons abordé lors de la présentation du *Stewardship*, est définie suivant une double logique (François-Noyer, 1996). La première de ces conceptions, dite gestionnaire, fait référence à la recherche d'un lien de causalité entre la politique évaluée et les effets observés. Alors que la seconde conception, dit démocratique, envisage l'évaluation des politiques « non pas comme jugement des résultats fondé sur un étalonnage de la boîte noire, mais comme une connaissance des processus fondée sur l'ouverture de celle-ci » (Leca, 1997). On retrouve les idées développées précédemment avec Thoenig et l'approche du *Stewardship*.

Si la définition de l'évaluation rapproche cette dernière de la représentation étendue du contrôle de gestion public, elle laisse entrevoir des différences. En premier lieu, une distinction peut être faite quant aux perspectives d'utilisation, puisqu'au contraire du contrôle de gestion, Busson-Villa (op. cit., p.7) remarque que l'évaluation vise à l'amélioration du processus démocratique. En deuxième lieu, rappelons que

l'évaluation est discontinue alors que la mesure des réalisations et l'analyse de ces mesures sont généralement continues. L'évaluation des politiques peut alors être envisagée comme un système de contrôle stratégique de l'action publique, complémentaire avec les autres systèmes de contrôles (Chaudemanche, 1995).

Dans ce cadre, l'évaluation des politiques publiques, ainsi que le contrôle de gestion, dans une conception étendue prenant en considération l'environnement politique, peuvent être considérés comme des supports de décision stratégique et politique.

Ces définitions étant larges, Gibert (2002b) propose de segmenter les systèmes de contrôle de gestion à partir d'une typologie croisant la mise sous contrôle d'une action ou du fonctionnement de l'organisation, et la périodicité du système d'information du contrôleur. Quatre cas de figures sont alors possibles pour définir le périmètre d'intervention du contrôle de gestion par rapport aux autres systèmes de contrôle. Se distinguent, le contrôle de gestion perçu comme :

- Les systèmes d'information périodique qui donnent des renseignements réguliers sur le fonctionnement d'une organisation (les systèmes classiques de contrôle) ;
- Les systèmes d'information périodique fournissant des informations sur des actions déterminées, des programmes, ou sur des chantiers (cf. le contrôle de projet, ou les évaluations concomitantes) ;
- Les investigations ponctuelles sur le fonctionnement de l'organisation (principe des diagnostics, audits organisationnels) ;
- Les études ponctuelles sur une action de changement ou de préservation sociale (cas d'une évaluation de politique).

Ces quatre cas de figures correspondent à du contrôle au sens large du terme, mais on pourrait avoir une vision restrictive en considérant que le contrôle de gestion convient à la première possibilité.

Dans le cadre de cette étude, nous retiendrons une définition large, à savoir que le contrôle de gestion fait référence à un ensemble d'instruments de gestion et de pratiques poursuivant une finalité d'amélioration organisationnelle (par une meilleure adéquation entre les actions et les décisions). Aussi, nous paraît-il nécessaire d'intégrer, d'une part les instruments de gestion, d'autre part, les pratiques gestionnaires.

Avant d'aborder dans le second chapitre les évolutions tant instrumentales que comportementales, les difficultés liées à la notion de contrôle de gestion dans l'environnement du secteur public local sont présentées ainsi que les spécificités de ce type de contrôle dans les systèmes de contrôle existants.

Sont maintenant abordées les difficultés auxquelles le contrôle de gestion est confronté, en distinguant tout d'abord des limites liées à la notion d'objectifs, de moyens, et de résultats.

2.1.1. Limites du contrôle de gestion liées à la notion d'objectifs

A la suite de ce qui a été dit avec Gibert (supra) sur la difficulté d'obtenir des objectifs assortis d'indicateurs, notons que de nombreux auteurs (Charpentier et Grandjean, 1998 ; Löning et Pesqueux, op. cit.) s'accordent sur le fait que les limites du système de contrôle de gestion dans le secteur public proviennent essentiellement de la difficulté à définir des objectifs quantifiables.

Charpentier et Grandjean (1998, p.50) illustrent ceci en écrivant : « Si on en reste à la mission de service public, on reste à l'idée. En concrétisant celle-ci en objectifs, on passe au domaine de l'action publique. Les difficultés sont ici nombreuses ».

Dans les collectivités, les objectifs sont généralement externes et « le message stratégique délivré est souvent vide de sens » (Charpentier et Grandjean, 1998, p.50). Une des difficultés du contrôle de gestion résulte de la multiplicité des objectifs, parfois antagonistes, et de leur ambiguïté, leur caractère plus ou moins explicite. Or, aucun contrôle de gestion ne peut fonctionner sur « un système n'ayant pas d'objectif ou, ce qui revient au même, ayant des objectifs vagues » (ibid.).

En synthétisant, dans les collectivités locales, les objectifs ne sont pas forcément explicites et quantifiés. Les décideurs locaux se contentent par principe de donner des objectifs globaux.

Dans sa thèse, Gibert (1983) explique ce phénomène d'après trois spécificités caractérisant les organisations publiques :

1) la poursuite de finalité externe : la stratégie des administrations est induite par la détermination d'objectifs d'intérêt général, les organisations publiques n'étant pas structurées par le risque de leur disparition ;

2) l'absence de rentabilité capitalistique : la valeur ajoutée du capital investi n'est pas un concept opérant. Les activités physiques ont rarement un prix au sens des théories du marché, mais elles ont un coût ;

3) une soumission de l'action administrative au politique, qui induit les éléments suivants : un calendrier serré provoquant un échauffement de la prise de décision, des décisions orientées vers les actions à « forte valeur ajoutée électorale », des coûts de transactions plus élevés que dans les entreprises privées.

Ainsi, la cohabitation de différents systèmes de valeurs (gouvernement par la règle, par les finalités, par les considérations du marché politique, et gouvernement de la contingence), combinée avec les caractéristiques précédentes des organisations publiques non marchandes, rend illusoire la définition d'objectifs précis auxquels seraient assortis des indicateurs de mesure.

2.1.2. Limites du contrôle de gestion liées à la notion de moyen

On peut distinguer, comme le font Charpentier et Grandjean (op. cit.), des contraintes dues à l'origine des moyens et dues à la dissociation de ces moyens.

Dans le premier cas, les moyens de la gestion publique sont issus de l'impôt ou de prélèvements obligatoires et non de la vente comme pour une entreprise, et ils financent des objectifs généraux assignés par les pouvoirs publics. Ils sont soumis aux règles de droit public qui déterminent les formes à suivre et les contrôles à exercer, lesquels sont emprunts de fortes connotations juridiques quant à l'autorisation, l'exécution en recette et en dépense.

Pour les contraintes ayant trait à la dissociation de moyens, les grandes catégories de moyens (investissements, dépenses de fonctionnement et moyens en personnel) ne sont pas gérées par celui qui en a l'usage. Souvent la gestion publique ne confie qu'une partie de la gestion des dépenses de fonctionnement au bénéficiaire des moyens. Il en résulte des comportements économiquement contestables, qui peuvent déroger à la réglementation.

A ce niveau, un système de contrôle de gestion peut justifier qu'il soit raisonnable de donner des marges de manœuvre supplémentaires à des gestionnaires responsables. Et les échecs dans la mise en œuvre des centres de responsabilité ne doivent pas condamner la démarche. En effet, les services y postulant n'y étaient pas préparés et, les objectifs, les

plans d'action correspondants, et les marges de manœuvre peu négociés. De plus, le "turn-over" des responsables dans la fonction publique nuit à une démarche qui nécessite du temps pour remplir ses effets. Il faut soit que la stabilité ne nuise plus à l'agent, soit que des moyens de capitaliser l'expérience soient trouvés et que des démarches soient permanentes.

2.1.3. Limites du contrôle de gestion liées à la notion de résultats

Peuvent être distinguées des limites liées à la mesure d'un résultat et celles liées à son analyse.

Les difficultés à mesurer un résultat prennent plusieurs formes : i) quand on ne peut quantifier l'activité (choix de plusieurs indicateurs mais ce choix traduit déjà un parti pris), ii) les problèmes de l'outil de mesure lui-même (intérêt à suivre l'activité pour un service, limites de l'outil dans le cadre comptable public), et iii) les problèmes liés à la multiplicité des missions (d'où objectifs à chacune d'elles et mesure de chaque résultat pour un service).

Parmi les difficultés à analyser le résultat, il faut noter que la pertinence, c'est-à-dire le lien moyens - objectifs, appartient au politique. Le contrôleur peut apprécier l'efficacité si les obstacles précédents ont été levés, mais l'efficience reste problématique car cela suppose de disposer d'une norme de référence (absolue, historique, externe).

Ce problème a été soulevé dans le cadre de la métrologie, c'est-à-dire la maîtrise du processus de mesure³⁸. Himbert (1993) explique par exemple que différentes difficultés peuvent apparaître : la grandeur mesurée est parfois mal définie, les capteurs présentent des défauts, le mode opératoire utilisé introduit des erreurs, de nombreuses grandeurs caractérisant les conditions d'ambiance influent sur le résultat.

Pour synthétiser ces limites, notons que le contrôle de gestion fait référence à un triptyque (objectifs-moyens-résultats), problématique dans le secteur public où cet élément est souvent absent ou flou. En effet, il est possible de distinguer des défaillances dues à la finalisation mal énoncée ou combattue par les contrôlés, ou des défaillances dues à la difficile évaluation de la performance finale et sa liaison à une responsabilité.

Cependant, en premier lieu, la faillite de la mesure de la performance peut se compenser par une plus forte adhésion des personnes contrôlées (par exemple, le contrôle

³⁸ Voir à ce propos Quinn et Himbert (1996), Barbier (1995), Giacomo (1995), le guide Afnor (1995)...

par la culture d'entreprise selon Ouchi, 1980). En second lieu, les problèmes de pilotage peuvent être atténués par une réorganisation des activités limitant l'irréversibilité des actions³⁹. En troisième lieu, l'insuffisance de finalisation peut être compensée par un contrôle rituel ou clanique, où on se rassure et on rassure les autres en pratiquant un contrôle artificiel (dans ce dernier cas, l'organisation applique des procédures imposées par l'environnement externe pour faire croire au contrôle mais ne change pas son fonctionnement ; François-Noyer, 1996).

Hofstede (1981) a distingué différents types de contrôles dont certains sont susceptibles de s'appliquer aux collectivités locales. En effet, sa notion de contrôle ne s'applique pas à l'organisation, mais elle dépend de la nature de l'activité étudiée. Si les objectifs sont ambigus, alors on appliquera un contrôle de type politique, et si les objectifs de l'activité sont clairs mais les résultats difficilement mesurables, alors on appliquera un contrôle de type jugement. Le premier vise à réduire l'ambiguïté des objectifs en utilisant soit des règles (le caractère arbitraire diminue l'ambiguïté), ou la négociation (si par exemple existe un conflit d'intérêts et de valeurs), soit le recours à des experts (apparaissant comme des individus crédibles ils peuvent lever les ambiguïtés). Le contrôle jugement correspond pour sa part à l'émission d'un jugement par l'exécutif, le décideur, au sujet des interventions et des résultats.

Ces contrôles sont qualifiés de non-cybernétiques au sens où il n'existe pas de rétroaction (*feed-back*) sur l'efficacité de l'utilisation des ressources, « on regarde seulement si les ressources sont bien dépensées, au-delà c'est une question de confiance entre ceux qui s'occupent du programme et du jugement sur les réalisations » (François-Noyer, 1996). Les actions ont donc tendance à se perpétuer jusqu'à un changement politique ou une évaluation. En effet, l'évaluation de programme ou l'analyse de politique peut apparaître comme une méthode alternative au contrôle de gestion traditionnel dans ces cas présents. « Étant donné les finalités externes des collectivités, elles devraient se tourner vers l'évaluation de leurs politiques quand elles souhaitent instaurer un contrôle de gestion car le contrôle opérationnel ou par les résultats devient inopérant » écrit François-Noyer (op. cit.). Et elle avance que les évaluations pluralistes, les évaluations d'efficacité et concomitantes peuvent avoir un effet d'entraînement sur le contrôle de

³⁹ On retrouve ici des développements ayant trait à l'apprentissage organisationnel et à la gestion de projet pour piloter des actions qualifiées d'unicas, au sens où l'activité se caractérise par une suite de projets différents.

gestion, alors que les évaluations ex-post et d'efficacité n'auront pas d'impact sur le contrôle de gestion car elles n'y sont pas liées, elles ne concernent pas la finalisation et le pilotage propres au contrôle de gestion.

Outre ces différentes difficultés, un système de contrôle de gestion doit faire face à des problèmes liés à son instauration.

2.1.4. La mise en œuvre du contrôle de gestion se heurte à des limites de fond

Le « contrôle de gestion dans les organisations publiques souffre de ses ambiguïtés propres » écrit Gibert (1983, p. 180). Il peut être compris comme un ensemble de procédures n'interférant pas avec les problèmes de l'organisation, donc comme un élément de régulation des activités de l'organisation. Il prend alors la forme de l'autocontrôle. Ou bien, il peut s'envisager comme interférant avec la structure, lorsque l'on recherche la congruence entre les objectifs et les actions des subdivisions avec les éléments définis par la hiérarchie. Le contrôle de gestion se conçoit alors avec les centres de responsabilités, les prix de cession, etc.

L'ambivalence tient aussi, selon Gibert (op. cit.) à ce que le contrôle de gestion corresponde à la mesure de l'atteinte des objectifs, et d'un autre côté, « le calcul et l'appréciation des coûts qu'il contient peuvent se dispenser de l'explication des objectifs » (Gibert, p.180.). Le contenu et les attentes que l'on peut avoir de la mise en place d'un système de contrôle de gestion peuvent donc varier énormément suivant la conception que l'on s'en fait.

Ces problématiques liées à la conception que l'on peut avoir du concept de contrôle de gestion s'ajoutent aux failles du modèle dans le secteur public sur lequel s'appuie le système contrôle de gestion.

Ce modèle suppose des subdivisions dans l'organisation, l'explication de leurs relations, et la définition de la nature de leur responsabilité (Burlaud, 1995). C'est par rapport à une activité, au type de décision déterminé que les coûts doivent être mesurés, et c'est par rapport aux objectifs que les activités sont évaluées. Au regard de ces exigences le contrôle de gestion territorial (c'est-à-dire développé dans les organisations publiques locales) rencontre des problèmes.

D'ailleurs, Gibert (1983, p.181.) écrit « l'approche analytique (la mise sur pied de tableaux de bord) l'a emporté de loin sur l'approche synthétique (la mise en place de centres de responsabilités) ». Il l'explique par l'insistance sur l'autocontrôle et l'aspect indolore de la démarche analytique. Les indicateurs synthétiques en place n'ont de signification que dans une perspective relationnelle, car ils permettent à une autorité extérieure, ou supérieure, de porter un jugement global sur l'activité d'un centre de responsabilité, et ne sont donc pas pertinents pour améliorer la gestion de ce dernier (Gibert, op. cit.). En outre, la multiplicité des indicateurs par service permet de suivre la mesure dans laquelle chacune est satisfaite sans remettre en cause leur diversité, à la différence d'un indicateur synthétique de responsabilité. Mais la mise en place de ce dernier est difficile dans les organisations publiques puisque subsiste le problème de la responsabilité (Gibert, 1981).

C'est d'ailleurs une des trois caractéristiques du service public que Laufer et Burlaud (1980) notent comme problématique pour le contrôle de gestion. Dans la gestion des services publics, ils indiquent qu'il faut tenir compte de l'absence de mortalité du service public (la longue existence du service marquée par la prolifération des déviations feront qu'il se finalisera sur lui-même), de l'internalisation du pouvoir (les objectifs sont ceux du service) et, comme cela a été annoncé, de la dilution des responsabilités (perçue ici comme un découpage issu de la « déviation bureaucratique »).

Par ailleurs, si le contrôle de gestion est initialement innovateur car il permet le passage d'une rationalité juridique à une rationalité managériale, aux principes du management scientifique, à l'arrivée il fait l'objet de critiques sur la lourdeur de ses procédures, ses résultats peu exploités, les problèmes des chiffres dégagés... L'organe et la fonction de contrôle de gestion sont alors confondus : le système est vu de pair avec le service contrôle de gestion. Cette situation traduit le poids juridique présent dans l'organisation puisque le contrôle de gestion est ce qu'en dit un arrêté, ou une circulaire.

Or, comme l'indique Besson et Bouquin (1991), le contrôle de gestion ne se résume pas à ce que font les contrôleurs de gestion dans une organisation.

En s'intéressant à la fonction de production interne à l'organisation et non à la fonction de production externe à l'organisation (Gibert, 1980), les systèmes de contrôle de gestion organisationnel utilisés dans le secteur public « risquent de renforcer

l'internalisation des organisations publiques, de contribuer au mieux à permettre de contrôler leur efficacité mais sûrement pas leur efficacité » (Gibert, op. cit., p. 189). Ce dernier, ayant posé à la fois la finalité externe des organisations publiques et les problèmes de fixation d'objectifs dans ces organisations, se propose d'inverser la démarche de contrôle de gestion et d'effectuer, à la place de la coupe transversale, une coupe longitudinale, et d'avoir recours à l'analyse de politiques. De ce fait, c'est une action ou une politique menée par l'organisation publique qui est suivie, contrôlée, dans le temps. En ce sens, l'évaluation *a posteriori* de politiques peut être comprise comme le contrôle d'efficacité des organismes du secteur public, dont la finalité est externe à l'organisation. En effet, dans ce cadre, le résultat de l'action se mesure dans l'environnement visé qu'il s'agit de modifier, et c'est bien une « mesure différentielle » (Gibert, ibid.) qu'il s'agit d'effectuer. L'évaluation de politiques, instrument de gestion, devient un ensemble de méthodes, de savoir-faire, qui peut être développée au détriment du contrôle de gestion, bien qu'elle ne permette pas un contrôle de l'efficacité. L'évaluation de politiques publiques appartient cependant à la famille des outils de contrôle de gestion au sens où elle fait partie du « processus par lequel la direction s'assure que l'organisation met en œuvre ses stratégies de façon efficace et efficiente » (Anthony et Herzlinger, 1980, p.3).

Rappelons également que le contrôle de gestion repose sur une modélisation, qui a des limites techniques, et « des limites liées à une idéologie qui survalorise le côté volontariste du manager » (Burlaud, op. cit., p.12).

Du point de vue technique, le modèle est né dans l'industrie et il peine à rendre compte des processus de création et d'innovation tout en héritant des limites du système comptable en termes de prévisions à moyen et long terme. Le modèle traditionnel privilégie le quantifiable, et par là même l'investissement immatériel est pénalisé par rapport aux efforts de réduction de coûts.

Ajoutons que le contrôle de gestion est un modèle contractuel, où les différents acteurs de l'organisation sont supposés être dans une relation "client-fournisseur". Avec la délégation de missions du sommet vers les agents, un système de sanction-récompense doit être défini et « associé aux indicateurs de succès » préétablis (Burlaud, op. cit., p.7). On a déjà expliqué le problème que posait cette mise en place de sanctions et de récompenses dans le cadre du statut de la fonction publique territoriale.

En outre, le contrôle de gestion s'appuie sur une démarche itérative et bouclée : « de la stratégie découlent des plans puis des budgets. La comparaison des réalisations avec les prévisions entraîne une correction des écarts » (Burlaud, *ibid*). Tout obéit à une rationalité économique, alors qu'il y a, comme nous l'avons vu, d'autres rationalités, des choix implicites ou des incapacités à choisir, et des ambiguïtés.

Le problème peut également venir du fait de placer l'ambition que dans l'acquisition d'un outil, en espérant que ce dernier fera apparaître de lui-même la fonction à remplir. Burlaud et Gibert (1996) ont d'ailleurs noté que « le fait de placer l'aspect technique avant la finalité et la méthode n'est qu'une illusion qui a conduit aux échecs dans la plupart des tentatives ». Un exemple est donné par Gibert (1983, p.184), lequel explique que « la confusion est de taille quand dans un service rencontrant des problèmes, l'amélioration de la situation est attendue de la simple mise en place d'un tableau de bord : l'instrument est alors confondu avec la thérapeutique ».

Pour pallier ce problème, il faudrait ne pas voir uniquement les outils de gestion comme faisant appel à une dimension instrumentale où seule la comptabilité et la statistique sont appelées, mais aussi se fondant sur les sciences humaines. Cette conception large permet de prendre en compte le personnel (ses aspirations, ses représentations, tenir compte de ses attentes) dans le projet d'instauration d'un contrôle de gestion. D'ailleurs, les auteurs de manuel en contrôle de gestion (Bescos, Bouquin, Gervais...) s'accordent sur le fait que la mise en place d'un tel système ne peut être effectivement réalisé que par une gestion en mode projet impliquant un maximum d'agents de l'organisation. Cette démarche, encore rare, est récente dans les collectivités locales.

Les problèmes d'organisation du contrôle de gestion tiennent principalement à la double tutelle présente dans les collectivités (Meyssonnier, *op. cit.* ; Pariente, *op. cit.*, en conclusion). A la fois politique et administrative, elle freine la responsabilisation des agents.

La prise en considération de ces difficultés est importante car les problèmes rencontrés peuvent rapidement aboutir à une perte de confiance des responsables

opérationnels, qui décrédibilise le système de contrôle selon un cercle vicieux : la perte de confiance entraîne le dénigrement à l'égard du système, le dénigrement aboutit à un jeu ritualisé où les opérationnels ne font plus d'efforts pour s'impliquer ni donner à nouveau un sens au processus de contrôle.

Intégré au processus décisionnel, le contrôle de gestion se distingue de deux autres formes de contrôle, les contrôles exercés par l'autorité hiérarchique et les contrôles externes à la collectivité.

2.2. La place du contrôle de gestion dans les systèmes de contrôle formels existants

On a vu que le contrôle de gestion était un dispositif interne spécialisé que la collectivité met en œuvre de manière permanente pour maîtriser et piloter les activités opérationnelles des services. Or, la loi a déjà prévu des mécanismes de contrôle qu'un système de contrôle de gestion doit prendre en compte.

Si nous nous intéressons plus particulièrement aux mécanismes formels, il faut remarquer que le contrôle d'une organisation « repose sur des dispositifs créés en son sein, des procédures, des incitations, des règlements divers, mais aussi sur des facteurs qui constituent ce que l'on pourrait appeler un contrôle invisible, et qui poussent les acteurs à interpréter les mêmes faits de diverses manières, à écarter certains choix ou comportements comme inappropriés au profit d'autres jugés normaux, à trouver légitimes certains modes de direction et à contester certains autres, à adhérer à certains buts et à en rejeter d'autres comme inacceptables » (Bouquin, 2001, p.36). Il apparaît que ce contrôle invisible influence les contrôles formels. Bouquin (ibid.) ajoute que « le contrôle formel, visible, défini par l'organisation, n'est probablement efficace que s'il est considéré comme légitime par ceux qu'il englobe, et sa légitimité dépend sans doute de sa cohérence avec le contrôle invisible ». Dans une même logique, Patry (1994) observe qu'il existe une complémentarité entre une approche legaliste et procédurale du contrôle public et une approche informelle, démocratique et éthique.

Les mécanismes formels en place pour contrôler la gestion des collectivités locales peuvent se distinguer en plusieurs points (Allègre et Mousterde, 1989) : le contrôle du Payeur départemental (1), le contrôle de la Chambre Régionale des Comptes (2), et le contrôle populaire qui s'exerce surtout à l'occasion des élections (3). Parallèlement à ces contrôles externes de la gestion, le système de contrôles formels de la collectivité locale comprend des contrôles internes propres à l'ordonnateur (4.).

2.2.1. Le contrôle exercé par le Payeur Départemental

Le comptable public, agent de l'État, prend l'appellation de Payeur Départemental, et participe à la gestion de la collectivité locale car il exerce un contrôle permanent de régularité sur l'ensemble des décisions prises par l'ordonnateur, tant en matière de dépenses qu'en matière de recettes. En effet, les lois de décentralisation ont enlevé au préfet la possibilité de s'opposer directement à une décision prise par une collectivité locale. Ainsi, le Payeur reste le seul agent administratif de l'Etat à bénéficier de cette compétence.

La suppression de la tutelle administrative et de la tutelle financière par la loi du 2 mars 1982 a rendu exécutoires, de plein droit, les décisions prises par les collectivités locales. Pour s'opposer à l'application de ces actes, le préfet n'a plus d'autre possibilité que de les transmettre à une juridiction : le tribunal administratif en matière de contrôle de légalité, la Chambre Régionale des Comptes pour le contrôle budgétaire.

En revanche, la décentralisation n'a pas modifié la responsabilité des comptables, qui ne peuvent subordonner le paiement à une appréciation de l'opportunité (article 15 de la loi du 2 mars 1982). Le Payeur Départemental ne peut donc vérifier que la régularité des décisions prises par l'ordonnateur.

En matière de dépenses, le comptable doit contrôler différents éléments aux stades de la dépense :

- au niveau du mandatement, la qualité de l'ordonnateur ;
- au niveau de l'engagement comptable, la disponibilité des crédits ;
- au niveau de l'engagement juridique, l'exacte imputation de la dépense ;
- au niveau de la liquidation : la validité de la créance, à savoir la justification du service fait, l'exactitude de la liquidation de la dépense et la production des pièces justificatives du paiement ;
- le caractère libératoire du règlement.

De même, en matière de recettes, le comptable est tenu de contrôler la conservation des droits de la collectivité et la régularité de l'émission des titres de recettes (comme celle des réductions et annulations de titres) prononcée par l'ordonnateur.

Ainsi, le contrôle du Payeur est un contrôle budgétaire obligatoire, permanent et *a posteriori*.

2.2.2. Le contrôle exercé par la Chambre Régionale des Comptes

La Chambre Régionale des Comptes (CRC) exerce un contrôle sur la gestion des ordonnateurs et a la possibilité de leur faire des observations soit directement, soit par l'intermédiaire de la Cour des Comptes. Mais l'objet de ce contrôle et les critères de l'examen sont variables.

Ainsi, la CRC est compétente pour contrôler les comptes des collectivités territoriales et ceux de leurs établissements publics sur lesquels elle porte un jugement (depuis 1987, les trésoriers payeurs ont retrouvé certaines compétences dans de petites communes), les budgets locaux, et la gestion des ordonnateurs.

Ces trois types d'intervention ne sont pas sans rapport. La connaissance des comptes et des budgets facilite l'examen de la gestion des collectivités. Cependant, la différence du cadre juridique, des modalités et de la portée de ces différentes interventions obligent à examiner de manière spécifique la compétence de la Chambre en matière de contrôle lorsqu'il s'exerce sur la gestion des ordonnateurs. C'est sur ce point que le rapprochement avec le système interne de contrôle de gestion est intéressant.

La Chambre Régionale des Comptes n'a pas juridiction sur les ordonnateurs, sauf s'ils ont été déclarés comptables de fait. Néanmoins, elle contrôle leur gestion de deux manières différentes : d'une part elle « s'assure du bon emploi des crédits, fonds et valeurs » (article 87 de la loi du 2 mars 1982) ; et d'autre part, « elle peut assurer la vérification des comptes et la gestion » d'organismes qui dépendent des collectivités territoriales (article 87 de la loi du 2 mars 1982 complété par l'article 4 de la loi du 10 juillet 1982).

Ce contrôle est large puisqu'il porte tant sur les collectivités territoriales et leurs établissements publics que sur les satellites⁴⁰ de celles-ci. De plus, la CRC s'assure du bon emploi des crédits, fonds et valeurs. Ainsi, les vérifications de la Chambre Régionale des Comptes n'ont plus les pièces comptables pour seule origine. Tous les documents et toutes les investigations nécessaires au contrôle peuvent être utilisés.

De ces contrôles découlent deux types de sanctions :

- des observations sur leur gestion peuvent être présentées aux collectivités territoriales (article 87 de la loi du 2 mars 1982). L'article 34 du décret du 22 mars 1983 limite la communication de ces observations à l'Exécutif des collectivités, mais la lettre d'observation définitive est communicable à tout public. La CRC peut également intervenir auprès du préfet, des chefs des services extérieurs de l'Etat concernés, voire d'un ministre par l'intermédiaire de la Cour des comptes ;

- le rapport public de la Cour des comptes porte sur les « collectivités, établissements, sociétés, groupements et organismes qui relèvent de la compétence des Chambres Régionales des Comptes » (article 11 de la loi du 22 juin 1967, complété par l'article 19 de la loi du 10 juillet 1982).

Aussi, les Chambres Régionales des Comptes ne disposent pas de pouvoir de contrainte à l'égard des ordonnateurs dont elles contrôlent la gestion. Seuls le pouvoir de persuasion des observations présentées (cf. les lettres d'observations définitives) et l'effet d'annonce du rapport public peuvent amener les ordonnateurs à modifier certaines pratiques ou certains comportements. En résumant, les contrôles effectués par des CRC sont des contrôles facultatifs : le choix des collectivités destinées à subir un contrôle s'effectue en fonction de critères propres aux Chambres Régionales des Comptes, car il n'est ni fixé par la loi ni par un règlement.

En outre, la suite donnée aux vérifications, qu'elles prennent la forme d'observations ou de propositions d'insertion dans le rapport public de la Cour des

⁴⁰ Nous définissons, d'une manière conventionnelle (cf. L 1611-4, CGCT), le terme "satellites", par les établissements, sociétés, groupements et organismes, quel que soit leur statut juridique, auxquels les collectivités territoriales ou des organismes dépendant de ces collectivités territoriales ont accordé un prêt financier, ou dans lesquels elles détiennent séparément ou ensemble plus de la moitié du capital ou des voix dans les organes délibérants, ou exercent un pouvoir prépondérant de décision ou de gestion.

comptes, est facultative ; l'objet est variable et les critères d'examen ne sont pas précisés⁴¹.

2.2.3. Le contrôle exercé par les citoyens

Les citoyens peuvent s'informer de la gestion locale en assistant aux Assemblées Délibérantes, ou bien en se faisant communiquer des documents correspondants. Cependant, dans la plupart des cas, la publicité des séances et des comptes rendus ne permet pas de se faire une idée précise de la gestion quotidienne de la collectivité.

Par ailleurs, leur sanction ne s'effectue que par leur vote, à l'occasion des élections locales. Ainsi, le contrôle exercé par les citoyens ne s'applique pas à la gestion quotidienne, mais il leur permet de la suivre.

La loi du 17 juillet 1978 apporte diverses mesures d'amélioration aux relations entre l'administration et le public. Ainsi, elle a mis en place un second mécanisme de contrôle grâce à la liberté d'accès aux documents administratifs. Cette loi concerne explicitement les collectivités locales ; l'article 2 dispose en effet que « les documents administratifs sont de plein droit communicables aux personnes qui en font la demande, que ces documents émanent des administrations de l'État, des collectivités territoriales, des établissements publics ou des organismes, fussent-ils de droit privé, chargés de la gestion d'un service public ». Les documents concernés sont tous les dossiers, rapports, études, comptes rendus, procès-verbaux, statistiques, directives, instructions, prévisions et décisions revêtant la forme d'écrits, d'enregistrements sonores ou visuels, ou de traitements automatisés d'information non nominative. Sont en revanche exclus, les documents relatifs à l'exercice des pouvoirs de l'Exécutif et ceux fournis par les entreprises.

D'autres documents n'émanant pas de la collectivité peuvent également favoriser le contrôle de la gestion par les citoyens. C'est le cas des observations faites par les Chambres Régionales des Comptes. La commission d'accès aux documents administratifs a en effet précisé, dans une décision du 14 février 1985, que ces observations étaient communicables aux personnes en faisant la demande.

⁴¹ Aucune doctrine n'a encore pu être constituée quant à l'examen du "bon emploi des crédits, fonds et valeurs", comme c'est le cas, dans un contexte différent, aux Etats-Unis ou au Canada.

Il existe donc certains moyens pour suivre la gestion courante d'une collectivité locale. Ceux-ci restent cependant peu utilisés et, surtout, sont relativement superficiels (Allègre et Mouterde, op. cit.) au regard de la gestion complexe des Conseils Généraux. Ces moyens ne débouchent par ailleurs que sur une seule possibilité de sanction, globale et rare : le vote électoral. L'exécutif local n'a en effet aucune responsabilité devant l'assemblée qui l'a élue, puisque celle-ci ne peut le renverser.

2.2.4. Les systèmes de contrôle interne de gestion

A la suite des contrôles externes précédents, le contrôle de gestion s'insère dans un système de contrôles internes à la collectivité, parmi lesquels on peut distinguer l'audit, l'inspection, l'évaluation, et le contrôle interne proprement dit.

Le contrôle de gestion se différencie du contrôle interne qui rassemble les mesures d'organisation permanentes, visant davantage la régularité de l'action et facilitant l'amélioration, et non le pilotage du fonctionnement des services. Au travers du contrôle interne⁴², c'est plus un objectif de structuration que d'analyse de l'action de la collectivité qui est poursuivi.

Le contrôle de gestion se distingue également de l'audit, lequel intervient ponctuellement et sur des sujets précis. De même pour l'inspection, qui pratique l'intervention ponctuelle et a une vocation plus restrictive, puisqu'elle s'intéresse à la régularité de l'action dans une optique de contrôle et de sanction.

Enfin, il est possible de le distinguer de l'évaluation des politiques publiques qui, au-delà du pilotage opérationnel, cherche à apprécier la pertinence et l'impact externe des actions mises en œuvre.

⁴² A ce titre, notons qu'au-delà de la séparation entre l'exécutif et l'assemblée, les contrôles internes prévus par la loi sont principalement le contrôle des engagements de dépenses et les contrôles liés aux procédures de marchés publics et de délégations de services publics.

Tableau I-1 : Synthèse des systèmes de contrôle interne de gestion.

	Inspection	Contrôle interne	Audit *	Contrôle de gestion	Evaluation de politiques *
Dispositif	Spécialisé	Intégré	Spécialisé	Spécialisé	Spécialisé
Intervention	Ponctuelle	Permanente	Ponctuelle	Permanente	Ponctuelle
Critères	Régularité	Régularité Efficience Efficacité	Régularité Efficience Efficacité	Cohérence Efficience Efficacité	Pertinence Efficacité Impact
Portée	sanction	Amélioration	Amélioration	Pilotage	Orientation
Utilisateurs principaux	Direction / Elus	Direction	Direction / Elus	Direction	élus

* Champ d'intervention à la fois interne et externe à la collectivité.

(Adapté de Paquier et al., 1996)

L'organisation, assez juridique, de ces systèmes de contrôle constituerait selon Wathélet (op. cit.), un « handicap pour la gestion locale » en ce qu'elle affecte les agents et la gestion de la collectivité. Cette gestion va maintenant être présentée d'un point de vue instrumental.

2.3. Les instruments de gestion traditionnellement utilisés

Nous présentons en premier lieu le système d'information, qui est à la base de tout instrument de gestion, et la comptabilité publique locale, puis les budgets et les tableaux de bord, lesquels forment les principaux instruments de gestion.

Comme le soulignent Paquier et al. (1996, p.858), « pour mettre en œuvre cette démarche [de contrôle de gestion], différents outils sont utilisables aux différents stades du cycle de gestion », parmi lesquels sont présents le plan de mandat, le projet de service, le Plan Pluriannuel d'Investissement (PPI), puis, répondant aux critères du système de contrôle de gestion, le budget de gestion pour le critère de cohérence, les tableaux de consommation budgétaire, la comptabilité analytique et le suivi de coûts fonctionnels pour l'efficience, et les tableaux de bord de gestion pour l'efficacité. Auparavant, nous présentons l'outil sur lequel repose l'ensemble des données organisationnelles, à savoir le système d'information.

2.3.1. Le système d'information et le système comptable

La notion de système d'information peut être définie comme « un ensemble de moyens mis en œuvre pour traiter des données qui permettront, après analyse par les utilisateurs, d'obtenir un niveau de connaissance de la situation étudiée » (Lande, 2002). Cette définition met l'accent sur la notion de système mais laisse de côté la finalité du SI. Pour ce faire, nous empruntons à Lorino (1989, p.119) l'idée que deux objectifs, parfois antagonistes, peuvent être poursuivis au travers du système d'information.

On attend du système d'information de gestion qu'il soit un système de représentation et un système d'aide à la décision. Le premier objectif, suivant Lorino (ibid.), est de « fournir aux acteurs des règles des décision cohérentes avec la stratégie adoptée et permettant de formuler simplement une décision ». Ces règles sont mises en place en même temps que sont formulés les objectifs et définis les moyens pour les atteindre, dans le cadre d'une concertation de type contractuel entre responsables. Lorino ajoute que parallèlement, « il faut disposer d'un outil relativement permanent de description et de mesure qui serve à évaluer de manière continue l'état du système, son écart avec les objectifs, et à faire évoluer les règles de décision en fonction des résultats observés ». Naturellement, ces deux impératifs, aide à la décision et mesure-représentation, ne font pas appel aux mêmes outils.

La partie du système de décision va correspondre à un outil évolutif, fonction des variables de l'environnement de l'institution, qui se concrétise par une structure de centres de décisions et par des règles de décision (indicateurs, objectifs datés). Alors que le système de représentation est un outil stable de description et de mesure de la réalité de l'entreprise, centré sur un modèle (par exemple, le modèle des activités) et une base de données. Cette distinction est rarement faite, on confond les aspects décisionnels et prescriptifs, ce mélange nuit à la lisibilité des SI de gestion et à l'efficacité des organisations.

En nous intéressant au système de contrôle de gestion, c'est à la fois le système de représentation et le système d'aide à la décision que nous retenons dans l'analyse. Cette définition correspond à une conception large de la notion d'information contenue dans le SI. En effet, les procédures et les raisonnements du contrôle de gestion sont bâtis sur des informations physiques, économiques et comptables qui sont collectées et traitées à tous les niveaux de l'entreprise. Cette conception large de l'information (physique,

économique et comptable) conduit à dépasser le concept de système d'information comptable (Löning et Pesqueux, 1998) pour mener vers celui de système d'information dans son ensemble.

Le contrôle de gestion envisage ses rapports avec le système d'information (et sa base informatisée, le système informatique) dans une logique de moyens : le système d'information offre les informations nécessaires à la mise en œuvre du processus de contrôle et il effectue les traitements qui lui sont demandés. La collecte et les traitements constituent le système d'information de gestion, qui est alors considéré comme « transparent » (Löning et Pesqueux, op. cit.).

Pour la fonction de contrôle de gestion, le système d'information des collectivités locales est limité, car ces dernières ont tendance à assimiler le SI au système d'information comptable. De sorte que le recueil des informations est orienté vers le cadre comptable légal et concerne plus l'aspect financier que le suivi des activités effectuées (Meyssonnier, 1993a ; Wathelet, 2000 ; Lande, 2002).

Cette approche en termes de systèmes nécessite quelques précisions quant aux principales caractéristiques du système de comptabilité publique locale.

- un système orienté par la législation :

L'influence de l'environnement national sur l'évolution de la comptabilité publique locale ne doit pas être négligée. Lüder (1989, 1992) distingue trois finalités pour le système d'information comptable, influencées par l'environnement national. Ses résultats montrent que la France, avec sa forte normalisation, une prédominance du texte - principalement d'origine financière - et une faible influence des professionnels de la comptabilité privée, se situe dans la catégorie des systèmes *legislatured oriented*. Cette dernière caractérise un système qui répond exclusivement aux besoins de contrôle et d'information exigés par la législation. La question d'une évolution renvoie à l'analyse du blocage général du système par les acteurs principaux, autres que les citoyens, et laisse à penser que les stimuli devraient être forts pour aboutir à un point de rupture justifiant un changement d'état et permettant d'amener les acteurs à faire évoluer plus avant le système de comptabilité publique locale.

- un système de contrôle et de régularité :

Les premières expériences managériales, avec la Rationalisation des Choix Budgétaires dès 1965 en ce qui concerne l'État et l'émergence de budgets fonctionnels qui en a résulté dans les collectivités locales avec la M12 (nomenclature pour les grandes communes), ont mis en présence deux rationalités contradictoires : la rationalité juridique et managériale⁴³. Si la gestion budgétaire implique les deux rationalités, l'impératif de régularité tend incidemment à exclure la qualité. Cette situation se retrouve dans le système de comptabilité utilisé par les départements, avec l'instruction M51 datant de 1968.

Aussi, le système d'information traditionnel d'un Conseil Général, orienté vers la comptabilité publique pour des obligations légales, n'est pas suffisant pour faire face aux besoins et aux ambitions de chaque acteur. En effet, de nombreuses informations sont nécessaires en dehors des données budgétaires et comptables. Cependant, les avancées technologiques, particulièrement dans l'informatique, permettent de moderniser et de réorganiser le système d'information des collectivités en traitant des données plus diverses que celles appartenant à la sphère financière.

2.3.2. La comptabilité publique locale

La comptabilité générale peut être considérée comme un instrument de gestion de par les possibilités qu'elle offre en termes d'organisation de données sous forme d'informations.

En cela le système d'information comptable et budgétaire est essentiel pour une collectivité locale. Or, les données recueillies par ce SI comptable et leurs traitements sont à la base de la qualité de l'information qui sera délivrée (cf. définition de Lande, op. cit.). Ceci suppose le respect de principes d'organisation répondant aux exigences de contrôle et de vérification, la mise en œuvre de méthodes et de procédures, l'utilisation d'une terminologie commune. Au niveau du secteur public, la fiabilité de l'information des collectivités locales et l'image sincère et fidèle de la situation patrimoniale et financière de l'Etat est garantie par :

⁴³ Cette dernière exige la prise en compte des « exigences qualitatives des citoyens-contribuables-usagers » (Wathelet, op. cit., p.272).

- le respect de principes comptables et budgétaires regroupés dans le Code Général des Collectivités Territoriales (notamment, la loi du 22 juin 1994 portant dispositions budgétaires et comptables relatives aux collectivités locales, l'arrêté du 9 novembre 1998 relatif à l'instruction M14) ;

- la définition de principes d'organisation et notamment de séparation stricte des fonctions entre l'ordonnateur et le comptable public (Décret du 29 décembre 1962, art.50), adossée à des missions de contrôles dévolues aux Préfets et aux Chambres Régionales des Comptes.

Ces dispositions législatives et réglementaires ont été remaniées à l'occasion des dérives financières de collectivités locales à la fin des années quatre-vingt-dix, avec le renouveau du cadre budgétaire et comptable (cf. les instructions M14, M52, M71) et l'augmentation des informations à produire.

Les utilisateurs théoriques des documents comptables d'une collectivité sont nombreux (élus, citoyens, Etat, partenaires économiques extérieurs tels que les prêteurs aux collectivités), et cette multiplicité des utilisateurs distinguent le Conseil Général de l'État mais aussi des entreprises (les personnes concernées par la vie d'une collectivité sont généralement plus diverses que ceux concernées par le fonctionnement d'une entreprise particulière et leurs besoins d'informations sont différents).

Pour l'État et ses organismes de contrôle (CRC...), la comptabilité publique rend les services qu'ils en attendent, en matière de vérification de la régularité des opérations et de non-détournement de fonds. Néanmoins, les Payeurs départementaux (ou, pour les communes, les Trésoriers Principaux - anciennement les percepteurs -) notent que des améliorations⁴⁴ sont encore nécessaires même si les nouvelles instructions comptables et budgétaires vont dans le bon sens.

Pour les autres acteurs, la situation est moins satisfaisante. Les citoyens ont besoin d'une meilleure lisibilité, ils n'ont pas les compétences ou les motivations suffisantes pour analyser les spécificités des documents comptables. De même, pour

⁴⁴ Sont principalement demandés un compte unique entre l'ordonnateur et le comptable public et des facilités d'intervention du comptable dans les activités de la collectivité afin que ce dernier se prémunisse mieux des risques de mise en débits (à savoir la responsabilité pécuniaire du comptable pour l'ensemble des activités exercées sous son contrôle), et que l'ordonnateur limite le risque de rejets (le refus par le comptable public de la dépense faite par la collectivité)...

certain élus la présentation traditionnelle de la comptabilité publique locale ne favorise pas la prise de décision.

Par ailleurs, la comptabilité publique est plus conçue comme un instrument de vérification et de contrôle externe par l'État qu'un outil de pilotage des décisions de l'exécutif. « Ce ne sera jamais un système d'information de gestion parfait » (Meyssonier, 1993a, p.40). On peut accepter cette idée, et regretter que la comptabilité publique M51, datant du 13 juillet 1963, décrive mal la réalité multiforme du département.

La comptabilité du Département est une comptabilité de droits constatés (ou comptabilité d'engagement) : elle enregistre non pas des mouvements de fonds effectifs mais des ordres donnés (mandats et titres de recettes) et l'engagement prend naissance lors de la réception de la pièce justificative.

En conformité avec les principes de base du droit public budgétaire, l'exécution des opérations budgétaires du Département est assurée par deux types d'agents distincts et séparés, l'ordonnateur et le comptable.

Le Président du Conseil Général exerce les fonctions d'ordonnateur : il est chargé de l'engagement, de la liquidation et de l'ordonnancement des dépenses ainsi que de la constatation des recettes, dont il prescrit l'exécution. Le Payeur Départemental, en sa qualité de comptable public et d'agent du Trésor public, assure la prise en charge, le recouvrement des recettes, le paiement des dépenses et les opérations de trésorerie.

L'incompatibilité de ces deux fonctions et leur stricte séparation constituent un principe fondamental de l'organisation budgétaire et comptable des administrations publiques, ainsi qu'une garantie de contrôle de l'argent public. Sa mise en œuvre nécessite la tenue de deux comptabilités (l'une dite « administrative » et l'autre « générale ») et une présentation séparée des comptes à la clôture de chaque exercice, dans un document propre à chacune. Le compte administratif, élaboré par l'ordonnateur, retrace l'exécution du budget. Le compte de gestion, établi par le comptable, décrit non seulement les mouvements budgétaires qui apparaissent dans la comptabilité de l'ordonnateur, mais également les opérations non budgétaires, telles que la gestion du patrimoine, l'enregistrement des flux de trésorerie ou encore l'établissement du bilan.

La comptabilité utilisée comprend un volet analytique adapté suivant les besoins et les caractères propres à chaque organisme public (décret du 29 décembre 1962, art.51). A titre d'information et compte tenu du caractère facultatif, l'instruction comptable M51 reproduit les principales dispositions du Plan Comptable Général, en allant jusqu'aux calculs de résultats analytiques. Dans les nouvelles instructions (M14 et M52), les termes relatifs à la comptabilité analytique sont utilisés pour évoquer les comptes de la classe n°9. Cette dernière, par utilisation de la nomenclature fonctionnelle des activités relève, en effet, d'une approche analytique, en permettant une vision sectorielle du budget ou du compte administratif. Cependant, elle ne va pas jusqu'au calcul de coûts par équipement ou par prestation. L'approche relève de la volonté de chaque ordonnateur : à lui de mettre en place ce type de suivi. Comme l'explique Wathelet (op. cit.), les rédacteurs des nouvelles instructions comptables et budgétaires ont pris note de l'échec relatif de la comptabilité analytique avec les précédentes instructions.

D'ailleurs Paquier et al. (op. cit., p.870) indiquent que la référence à la comptabilité analytique dans l'instruction est abusive. « Le qualificatif "comptabilité analytique" présent dans la présentation fonctionnelle est impur, si l'on considère l'outil comme un support de suivi de gestion et notamment des coûts, adaptable aux particularités des collectivités. La présentation fonctionnelle permet une information sur la répartition sectorielle des crédits alors que la comptabilité analytique vise à favoriser la gestion des activités de la collectivité. La présentation fonctionnelle vise plutôt des destinataires externes aux gestionnaires alors que la comptabilité concerne ces derniers. Finalement cette répartition fonctionnelle est davantage tournée vers une démarche d'évaluation de politiques publiques locales, alors que la comptabilité analytique demeure un outil de contrôle de gestion ». La mise en place d'une réelle comptabilité analytique, lorsqu'elle est jugée nécessaire, doit donc être conçue comme un outil interne, articulée à la présentation fonctionnelle mais ne faisant pas partie de la comptabilité officielle de l'ordonnateur.

A ces risques portant sur les caractéristiques comptables s'ajoutent diverses exceptions entachant la plupart des principes budgétaires (Giordano et Berger, 1999). Nous les présentons relativement aux quatre grands principes budgétaires.

a) Le principe de l'annualité. Ce principe n'est pas comparable à celui de l'indépendance des exercices des sociétés privées en raison des aménagements existants.

Les budgets supplémentaires et les décisions modificatives qui viennent ajuster les prévisions du Budget Primitif, la journée complémentaire, les possibilités de voter la dernière décision modificative de l'exercice jusqu'au 21 janvier n+1 pour la section de fonctionnement, le vote du budget au plus tard le 31 mars (par principe) sont autant de techniques auxquelles sont imputables de nombreuses défaillances. Aussi, compte tenu de ces pratiques la volonté affichée de maîtriser les dépenses peut se retrouver radicalement contredite quelques mois plus tard. En parallèle ce principe contraint les élus à rester dans le cadre d'une gestion annuelle au détriment d'une programmation pluriannuelle de développement local. Cependant, les développements du mécanisme des autorisations de programme et des crédits de paiement (notés AP/CP) ainsi que du plan pluriannuel d'investissement (noté PPI) atténuent ces remarques.

Deux éléments, relativement intéressants pour un gestionnaire, méritent d'être détaillés :

- Les reports : c'est la possibilité pour un service d'utiliser l'année suivante le reliquat des crédits inutilisés au cours de l'année normale. Cette possibilité est une nécessité de bonne gestion. En son absence, le service aurait intérêt à consommer d'urgence tous les crédits restants à la fin de l'exercice budgétaire. Seulement, les reports peuvent se révéler abusifs. Aussi la liberté de report n'est pas totale, les modalités diffèrent suivant le type de dépenses. Pour des dépenses ordinaires les crédits sont reportables que si les dépenses sont engagées et s'ils ne dépassent pas un certain pourcentage. Relativement aux dépenses en capital, le report est aisé.

- Les autorisations de programme (AP) : elles déterminent le montant maximum des crédits qui peuvent être engagés au cours des années à venir au titre d'une opération d'investissement⁴⁵. Elles s'apparentent pour une large part aux méthodes de budgétisation des investissements privés, telles que l'enveloppe-cadre. Avec une gestion en mode AP-CP (pour Crédits de Paiement, lesquels correspondent à la limite supérieure des dépenses pouvant être mandatées durant l'exercice, pour couvrir des engagements contractés dans le cadre des AP correspondantes), le contrôleur peut obtenir une vision pluriannuelle des engagements de la collectivité.

⁴⁵ On ne peut y inclure n'importe quelle dépense les années suivantes sous prétexte que les crédits de paiement suivront. Il faut que l'ensemble réalisé constitue un tout qui puisse servir sans y adjoindre par la suite d'autres dépenses d'investissement. De plus, ces autorisations de programme ne constituent qu'un engagement moral (il arrive qu'une action à moyen terme soit décidée en retenant les principes des AP-CP mais dont les délais et les montants effectifs sont largement différés).

b) Le principe de l'universalité. Ce dernier peut se décomposer en non compensation et non affectation de recettes.

Cependant, pour le budget local, il existe des exceptions à la non-affectation, telles que les taxes parafiscales alimentant un établissement public, les taxes fiscales récupérées au niveau du département affectées à des opérations (anciennement la vignette, les taxes d'immatriculation). De même, il existe des comptes d'affectation spéciale, comme le fonds forestier national.

c) Troisièmement, le principe de l'unité connaît également des exceptions. Il s'agit soit de dispositions légales qui imposent d'individualiser dans un budget annexe les services publics à caractère industriel et commercial et les activités soumises à TVA (par exemple, le laboratoire départemental d'analyses), soit de pratiques de débudgétisation destinées à contourner la lourdeur et l'opacité des règles de la comptabilité publique (en recourant par exemple aux sociétés d'économies mixtes locales).

d) Le principe de l'équilibre budgétaire ne se limite pas à la seule règle d'un équilibre entre les dépenses et les recettes. Un budget est jugé en équilibre si, dans chacune des deux sections, les dépenses et recettes sont évaluées de façon sincère, et si le remboursement du capital de l'annuité de la dette et les dépenses imprévues d'investissement sont autofinancées. Ce principe de l'équilibre a montré ses limites puisqu'une collectivité peut rencontrer des problèmes de solvabilité, tout en affichant des comptes en équilibre. « Par des techniques connues, la situation financière peut être facilement occultée ou améliorée. Elles consistent à sous-estimer certaines dépenses, à surestimer certaines recettes, à différer des amortissements d'emprunts ou à s'endetter par le biais de prêts à remboursements *in fine...* » (Giordano et Berger, op. cit.). Si ce principe est incontournable en tant que règle de droit, c'est une condition insuffisante en termes de solvabilité pour se prémunir contre l'apparition d'un quelconque risque financier.

Par comparaison avec la nouvelle instruction comptable et budgétaire des départements, encore provisoire, abordons les limites relevées ou suscitées lors de l'introduction de l'instruction communale M14.

- concernant les amortissements : cette technique a été introduite en 1997 (date de la réforme comptable communale) pour les communes de plus de 3500 habitants pour les biens acquis à partir de 1996, et sera également obligatoire pour les départements avec l'instruction comptable M52 en 2004. L'amortissement est obligatoire pour les biens meubles renouvelables à dépréciation irréversible (mobilier, matériel roulant) et sur les immeubles productifs de revenus. On note que les principaux postes d'investissement, c'est-à-dire les immeubles non productifs de revenus et la voirie, sont exclus du champ d'application de la mesure. De plus, la charge annuelle des amortissements peut être sous-estimée au moyen d'un inventaire lacunaire des biens amortissables, d'une durée d'amortissement anormalement longue s'écartant de la durée recommandée par le barème interministériel ou d'une reprise d'amortissement ne correspondant pas à une modification substantielle des conditions d'utilisation des biens amortis.

- relativement aux provisions réglementées : ce sont des provisions ne correspondant pas à l'objet normal d'une provision et comptabilisées en application de dispositions légales ou réglementaires. Elles comprennent la provision spéciale pour garanties d'emprunts accordées⁴⁶, la provision spéciale pour remboursement différé de la dette⁴⁷ et la provision pour litiges et contentieux⁴⁸. Seules ces provisions réglementées ont le caractère de dépenses obligatoires, à la différence des provisions non réglementées telles que les provisions pour risques et charges ou pour dépréciation d'éléments d'actif. Cette limite constitue une entorse majeure au principe de prudence et à la signification des comptes qui sont établis. Si on conçoit qu'une provision est passée lorsqu'une dépréciation, une charge ou un risque ont été décelés, les instructions M14 et M52 prévoient que les provisions ne doivent être obligatoirement constituées que pour couvrir des risques financiers ou des risques inhérents à des litiges ou contentieux.

- Les provisions pour dépréciation d'éléments d'actif peuvent porter sur les immobilisations, les stocks, la dépréciation des comptes de tiers (créances douteuses) ou des comptes financiers (avances en garantie d'emprunts). Or la limitation en matière de

⁴⁶ Comme pour les Sociétés d'Economies Mixtes Locales, et les offices publics d'habitations à loyers modérés (OPHML), où les banques se retournent vers la collectivité en cas de défaillance.

⁴⁷ Le principe de cette provision spéciale pour différé de remboursement de la dette est de s'assurer à l'échéance du remboursement de la dette en mandatant chaque année une annuité fictive permettant de conserver la transparence des comptes.

⁴⁸ Un décret du Conseil d'Etat du 13 juin 1996 rend obligatoire la provision quand une première décision de justice rend probable le risque de mise à charge de la collectivité ou de l'établissement d'une dépense.

provisions obligatoires confrontera les collectivités à des difficultés budgétaires importantes lorsqu'elles auront à supporter des pertes ou charges non provisionnées résultant de la dépréciation d'actifs ou de la réalisation de risques financiers autres que couverts par des provisions. Pour éviter que des communes supportent un poids trop lourd, des aménagements ont été apportés tels que la faculté de limiter les dotations annuelles aux amortissements et aux provisions à 2 % du produit fiscal direct perçu l'année précédente.

- Le rattachement des charges : désormais les dépenses liées à des services réalisés ou les recettes relatives à des droits acquis doivent être comptabilisées dans les comptes de charges et produits au cours duquel sont nés les créances et les dettes. Notons que les principes de constatation des charges à payer et des produits à recevoir ne sont applicables que pour des dépenses ou des recettes relevant de la section de fonctionnement. La sincérité du rattachement pourrait être mieux contrôlée selon Giordano et Berger (op. cit.) « Avec d'une part l'incorporation dans les annexes budgétaires de l'état des charges à payer servant de base au mandatement des charges rattachées, et d'autre part en imputant sur des comptes spécifiques de charges nées sur l'exercice antérieur, au cours de l'exercice de mise en paiement, les compléments de charges mandatés par rapport aux montants de charges rattachées à la fin de l'exercice ».

A propos de la consolidation des risques, Giordano et Berger (op. cit., p.40), notent que « masqués par un système d'information défaillant, bon nombre d'engagements restent aujourd'hui inconnus des responsables locaux. Très souvent oubliées et parfois même ignorées de l'équipe dirigeante, ces garanties resurgissent directement le jour où l'entité bénéficiaire connaît de sérieuses difficultés ».

L'enjeu est alors de localiser et de recenser ces risques potentiels pour prévenir leurs conséquences, afin que les élus ne soient pas forcés de constater passivement les conséquences parfois dramatiques sur les finances locales. En somme, pour la collectivité locale la consolidation doit être envisagée plus largement que la seule photographie comptable du "groupe", ce doit être l'occasion de mettre en place un système d'information performant en termes de pilotage des satellites et de prévention des dérapages éventuels. Les dérives "externes" découlent souvent des liens juridiques ou

financiers entretenus avec les organismes associés mais aussi d'engagements pris par le satellite lui-même. Aussi, il semble utile de réaliser un tableau de recensement des engagements avec des indicateurs sur la santé financière des satellites, et de l'annexer au compte administratif pour une meilleure information.

Au total le système comptable présente différentes lacunes, dont :

- l'absence de consolidation des comptes ou tout au moins de recensement au sein des états financiers ou en hors bilan de l'ensemble des engagements financiers ;
- un contrôle fondé sur le respect des règles budgétaires et non sur la sincérité et l'image fidèle des états financiers ;
- l'absence de réelle autonomie de la comptabilité vis-à-vis du système budgétaire.

Abordons maintenant un autre instrument de gestion classique dans les collectivités locales, le système budgétaire.

2.3.3. Le système de budget et les tableaux de bord

L'élaboration du budget d'une collectivité répond à des documents obligatoires et suit des principes peu propices au contrôle de gestion. Le suivi de ce budget public est assuré principalement par des tableaux de bord, qui ont eux aussi leurs limites.

2.3.3.1. *Les documents préparatoires au vote des budgets et des comptes*

Deux types de documents peuvent être distingués pour la préparation et la présentation du budget.

- Le débat d'orientation budgétaire

La loi du 2 mars 1982, en son article 50, a rendu obligatoire dans les départements l'organisation d'un débat d'orientation budgétaire dans un délai de deux mois avant l'examen du budget primitif. Cette disposition a été étendue aux autres collectivités avec la loi du 6 février 1992.

Le débat porte sur les orientations générales à retenir pour l'exercice considéré et éventuellement pour les exercices suivants. Il s'insère dans les mesures d'information du

public sur les affaires locales, et permet aux élus de mieux exprimer leurs vues sur la politique budgétaire d'ensemble. Il permet au Président de faire connaître les propositions de ces derniers quant aux priorités des choix budgétaires et aux modifications à apporter par rapport au budget antérieur. La teneur du débat n'a pas de caractère décisionnel, elle fait l'objet d'une délibération de l'Assemblée permettant au représentant de l'Etat de s'assurer du respect de la loi. Le rapport d'orientation budgétaire est obligatoire mais sa présentation n'est pas normalisée. En général, une partie retrace le contexte budgétaire et une seconde les perspectives pour l'année à venir. De même, un rapport ou note explicative doit accompagner les projets de budgets et les projets d'approbation des comptes.

- Les annexes

Les documents à annexer sont définis par les instructions budgétaires et comptables (pour les Conseils Généraux, l'instruction M51 et bientôt la M52), la loi d'administration territoriale de la République (dite loi ATR) du 6 février 1992 et ses textes d'applications.

Dans le cadre du changement d'instruction, les annexes du budget départemental comprenant l'état des emprunts et des dettes, l'état des provisions constituées, s'enrichissent de tableaux donnant des renseignements statistiques (la population, la longueur de voirie) et financiers (le potentiel fiscal, l'annuité de la dette et de la dette garantie), et un tableau relatif aux décisions prises en matière de contributions directes (les bases notifiées, les taux et produits votés).

Pour améliorer l'information des habitants sur les affaires locales, les articles 13, 15 et 16 de la loi ATR font obligation aux collectivités d'annexer des documents aux budgets et aux comptes. Ils sont repris dans le Code Général des Collectivités Territoriales.

Les documents de la loi ATR ont été complétés par la loi du 8 février 1995 (articles 3-III et 11). La collectivité territoriale française doit maintenant présenter :

- les données synthétiques sur la situation financière (cf. les ratios du tableau situés en annexe n°2) ;
- la liste des concours attribués aux associations ;
- la "consolidation" des résultats afférents au dernier exercice connu du budget primitif et des budgets annexes ;

- le tableau des comptes administratifs afférents au dernier exercice des organismes dont la collectivité est membre ;
- le bilan certifié conforme du dernier exercice connu des organismes dans lesquels la collectivité détient une part du capital, ou a garanti un emprunt, ou a versé une subvention supérieure à 75 000 Euros ou qui représente plus de 50% du budget de l'organisme ;
- le bilan des acquisitions et cessions immobilières opérées par la collectivité ou une personne privée, ou bien publique, agissant dans le cadre d'une convention avec elle ;
- d'autres tableaux sur les cessions et acquisitions immobilières.

Cette loi marque donc un renforcement des droits à l'information des habitants en prévoyant l'extension du public concerné par la communicabilité (personne physique ou morale), l'extension de l'autorité compétente pour délivrer l'information (la collectivité ou bien les services déconcentrés de l'Etat), l'extension des documents concernés et l'enrichissement des documents budgétaires. L'information locale n'est plus seulement une simple information budgétaire à vocation interne utilisée en grande partie par les fonctionnaires territoriaux, les élus décideurs et les pouvoirs publics. L'enrichissement des documents budgétaires, l'amélioration des droits d'accès des citoyens et la notion de groupe territorial (Lande, 1996b) donnent à l'information locale une dimension financière globale destinée à la fois aux acteurs internes et aux partenaires externes de la collectivité.

2.3.3.2. Les limites du système budgétaire actuel

En se référant aux principes généraux tels qu'ils ont été énoncés par Gervais (1994, p.24), les budgets ne sont efficaces que si des forces poussent les responsables à se fixer des objectifs suffisamment ambitieux, à réagir aux écarts trop importants... Aussi, les budgets doivent être associés à un système d'incitation adéquat, liés au système d'information et au système comptable, et révisés en cours d'année. Gervais (op. cit., p.164) ajoute que par la suite, « toutes les informations qui sont collectées pour déterminer des écarts par rapport aux budgets sont mises en forme dans des tableaux de bord et des rapports de contrôle. Elles font également l'objet de débats lors des réunions périodiques de suivi budgétaire ».

Cependant, on note que dans les collectivités locales, les systèmes budgétaires sont souvent différents de ces principes. En effet, les budgets correspondent au suivi par services des enveloppes budgétaires votées lors du Budget Primitif. Et cela ne fait pas l'objet de révision des prévisions budgétaires en cours d'année, seul un suivi généralement mensuel des crédits consommés est effectué (Allègre et Mouterde, op. cit. ; Meyssonier, 1993a). Les écarts par rapport aux consommations antérieures peuvent être interprétés mais apportent peu à l'analyse budgétaire, et les responsables de services ne sont pas motivés à ce système⁴⁹.

Une explication de cette limite au contrôle de gestion par le système budgétaire est avancée par Dupuis (1991). Lorsque le contrôle de performance est évoqué dans une organisation publique, où les outils de gestion sont encore limités, le premier souci consiste à pouvoir disposer d'un outil de contrôle d'exécution des dépenses (Dupuis, op. cit.). « Le contrôle financier est la première forme de contrôle mise en œuvre. Ce type de contrôle fait référence à la consommation de moyens sans s'inquiéter des résultats de cette consommation. (...) La méthode la plus employée consiste en un contrôle des engagements » (Dupuis, 1991, p.100).

Le système budgétaire des collectivités et le contrôle associé correspondent à un premier niveau dans le contrôle de la performance. Ce qui expliquerait leurs limites inhérentes. Par ailleurs l'analyse par le contrôleur des résultats de sa collectivité en faisant référence au budget reste problématique. Pour analyser les dérives et s'interroger sur leur nature, il vaut mieux avoir recours, dans le cadre de budgets d'administration, à la technique du *Budget Base Zéro* (BBZ), comme le note Gervais (2000), car les standards ne fonctionnent pas. Or, l'approche BBZ est rarement mise en oeuvre dans les collectivités locales, comme dans le secteur public en général.

Ce constat rejoint l'analyse de Wathelet (op. cit.) expliquant que « la rationalité juridique du budget de moyens qui doit être à la mesure exacte des missions assignées continue à l'emporter dans nombre de collectivités locales ». Les gestionnaires se contentent d'exécuter des budgets de type financier. Ce qui tend à les conduire à un management autocratique, à un style de gestion centralisée (c'est-à-dire un éloignement entre le processus de prise de décision et le lieu de son exécution) se traduisant « par un processus d'élaboration des budgets de type descendant et successif et par un contrôle budgétaire de type hiérarchique, destiné essentiellement à permettre aux chefs de vérifier

⁴⁹ On a vu précédemment l'absence de système d'incitation, associé par exemple au système budgétaire.

que les ordres et les normes ont bien été respectés par les subordonnés exécutants » (Wathelet, 2000, p.269).

Or la rationalité managériale⁵⁰ devrait les conduire à élaborer des budgets de gestion négociés (et non plus imposés) et à adopter un style de gestion décentralisée correspondant à un management participatif, lequel se traduit suivant Wathelet (ibid.) par « un processus d'élaboration budgétaire de type ascendant et itératif et par un contrôle budgétaire axé prioritairement sur l'auto-contrôle et sur l'action corrective au niveau même des unités de gestion, pour lesquelles les budgets de gestion constituent un outil de pilotage, de motivation et de responsabilisation ».

Mais cela signifie le passage d'un style de direction faisant référence à la théorie X de MacGregor (1975) à un style s'apparentant à la théorie Y du même auteur⁵¹. En effet, les gestionnaires et décideurs locaux doivent renoncer à leur gestion budgétaire conçue comme un moyen de pression et de répression, et leur style de contrôle budgétaire destiné à mesurer et à corriger les écarts dus à la non-motivation, au gaspillage et à l'inefficacité de personnels irresponsables, car n'ayant pas été responsabilisés dans le cadre du système.

Cependant, la performance publique se mesure au résultat de la gestion, ce qui suppose la prise en compte d'indicateurs "qualitatifs", intégrant l'immatérialité, l'apprentissage, etc. (Burlaud, op. cit.), et non pas au résultat financier. Or, la primauté donnée aux budgets financiers fait que le système de comptabilité publique tend à n'être qu'un instrument de contrôle de la régularité des opérations.

Cette gestion peu managériale de nombre de budgets locaux résulte d'un système de comptabilité publique locale qui reste, d'après Wathelet (op.cit), après la réforme comptable communale, dans une logique à la fois de reddition de comptes financière et

⁵⁰ Le système managérial de gestion fait référence à la prise de conscience, pour les organisations privées ou publiques, de développer leur aptitude à s'adapter aux changements face à l'instabilité des divers environnements. L'attitude rationnelle consiste alors à déléguer au maximum le pouvoir de décision au niveau le plus proche possible de l'action, là où se captent les informations pertinentes et où peuvent être prises les meilleures décisions.

⁵¹ Selon la théorie Y (MacGregor, 1975), les objectifs de l'entité et les objectifs individuels de développement des membres de l'organisation font l'objet d'une négociation. La gestion se traduit par une large délégation permettant une diffusion à tous les niveaux de l'esprit de responsabilité et elle suppose que l'autocontrôle est plus efficace que le contrôle par les gestionnaires. La gestion budgétaire devient le cadre de la négociation entre les objectifs de l'entité et les objectifs individuels des agents et les budgets sont de véritables contrats passés entre la direction et les cadres responsables d'un centre budgétaire.

de contrôle de la régularité budgétaire, et qui entraîne des conséquences non négligeables.

A ce titre, Margerin (1991) distingue six types de déviations budgétaires : la déviation bureaucratique (Prédominance de la règle), la prévisionniste (Reconduction des moyens), la phobie des écarts (Objectifs et standards trop lâches), la perfectionniste (Carcan des lignes budgétaires trop détaillées), la tentation indépendantiste (De l'autonomie au démembrement du centre de responsabilité budgétaire) et la myopie des objectifs de résultat et de la rentabilité (Objectifs à court terme privilégiés au détriment des objectifs à long terme).

Ces déviations liées le plus souvent à la principale, la déviation bureaucratique, se retrouvent fréquemment dans les collectivités locales dont la gestion budgétaire est plus juridique que managériale. Ainsi, Wathelet (op.cit., p.276) note, d'après ses constats professionnels de rapporteur à la Cour des Comptes, que « l'objectif des centres de responsabilité budgétaire d'une collectivité locale peut n'être en fait que le respect absolu de budgets de gestion imposés et non reportables. Si le bon centre est celui qui n'a pas d'écart, le comportement de son responsable peut tendre à s'éloigner de la bonne gestion avec : le freinage des dépenses par le freinage de l'activité même si ce dernier pénalise excessivement les usagers du service ; l'intervention auprès des fournisseurs extérieurs, si le freinage n'est pas possible, pour repousser la facturation et reporter la charge excédentaire sur le budget financier suivant moyennant une compensation discrète dudit fournisseur, ce qui se traduit par un surcoût financier, et les achats anticipés voire inutiles pour consommer l'intégralité des lignes budgétaires du centre ».

A ces déviations, peuvent s'ajouter des stratégies individuelles des membres du personnel vis-à-vis de l'outil budgétaire, dont certaines sont néfastes. En fonction de ce que l'acteur perçoit et compte tenu de ses objectifs, il peut adopter des stratégies défensives et des réactions pathologiques inhibant toute action (Gervais, 1994, p.201).

Face aux situations anxiogènes et conflictuelles, Gervais (ibid.) envisage trois types de stratégie défensive, que sont les stratégies de retrait et de fuite, les stratégies de ritualisme, et de rébellion ou d'agressivité.

Si la première a été décrite par Crozier (1963) comme une réduction de l'engagement de l'acteur au sein de l'organisation, lequel se concentre sur des réalisations qu'il peut atteindre en dehors de son travail, et se retrouve dans les phénomènes bureaucratiques, les deux autres nous paraissent faire référence à des comportements plus rares.

Relativement aux stratégies de ritualisme, Gervais (op. cit.) indique que l'acteur « met l'accent non plus sur les buts et les performances à obtenir mais sur les moyens pour y parvenir. La priorité est mise sur l'aspect formel de l'outil budgétaire. On cherche à se protéger en renforçant tout ce qui est règles, procédures et on oublie les finalités du système : les normes sont en quelque sorte déviées de leur fonction » (Gervais, 1994, p.205). Suivant ce raisonnement, on peut s'attendre à ce que l'acteur se focalise complètement sur son rôle légal (au détriment des moyens utilisés pour parvenir à l'exécution budgétaire) ou bien, qu'il s'attache aux règles existantes en dénigrant toutes nouvelles procédures.

On est alors proche de la stratégie de rébellion, que Gervais (ibid.) explique ainsi : « Il s'agit d'une attitude active qui consiste à contester le bien-fondé des normes et objectifs et à ne s'y soumettre que contraint et forcé, mais sans pour autant refuser la coopération ». Le problème, ici, est que l'acteur refuse la légitimité du système budgétaire, ne se sent pas contraint d'en respecter les règles et il pourra donc les transgresser par la fraude, ou la mauvaise foi (Gervais, op. cit.).

Concernant les réactions pathologiques, Gervais (1994, p.202) écrit : « La principale réaction pathologique que peut avoir un acteur face au jeu social qui se noue lors d'un processus de gestion budgétaire est l'inhibition, c'est-à-dire un comportement de blocage psychologique total ». « Cette réaction tient à des problèmes relationnels plus ou moins graves, tels que, pour l'acteur, la présence d'une situation de déni (le supérieur ou un contrôleur se comporte vis-à-vis de l'acteur comme s'il n'existait pas, de sorte que le supérieur croit ce qu'il estime que l'acteur doit croire), ou une mauvaise séquence de communications au sein du système budgétaire (exemple cité par Gervais (p.203) d'un courrier non parvenu alors que l'acteur le croit arrivé), soit que l'acteur voit dans les messages reçus des intentions que l'émetteur n'a pas, soit, même, que l'acteur vit dans une situation de communication paradoxale⁵².

Le paradoxe veut venir de ce que dans une collectivité le pouvoir de la direction repose sur des liens affectifs intenses que celle-ci entretient avec le reste de son personnel (pouvoir de type charismatique, dû au partage de valeurs sur le service public, l'intérêt général, ou d'autres valeurs politiques défendues par l'exécutif local et sa direction ainsi

⁵² Ce point a été détaillé supra, p.67.

que par le personnel administratif). Dans ce contexte, on incite les responsables budgétaires à prendre des initiatives, à être autonomes mais on exige en même temps qu'ils se conforment constamment aux vues de la direction. Si l'acteur choisit, par fidélité, de respecter le message du responsable, il risque de se sentir coupable, voire d'être sanctionné, car il ne parviendra pas à atteindre les deux objectifs à la fois. En insinuant que le message est peut-être incohérent, il sera considéré comme indigne de la collectivité. Dans tous les cas, il peut en résulter des comportements d'inhibition.

Cependant, si des difficultés sont susceptibles d'apparaître au titre du jeu social dans la collectivité, certaines déviations individuelles peuvent être utiles au fonctionnement du système budgétaire et organisationnel (Gervais, 1994, p.207).

Le but d'une évolution budgétaire serait de faire retrouver au budget son sens original, « l'expression monétaire d'un plan d'action » (Charpentier et Granjean, 1998, p.37) ; celui-ci doit « déboucher sur le pilotage de l'action » (Lorino, 2001, p.201). En ce sens, le suivi des budgets, comme celui des plans, doit organiser un retour d'expérience : le suivi du plan sert ainsi de base à la préparation du plan suivant. Parmi les outils de suivi du budget, on utilise fréquemment la technique du *reporting* à l'aide de tableaux de bord.

2.3.3.3. Les tableaux de bord

Concernant un responsable, Gervais (1994, p.165) écrit que « le tableau de bord est l'instrument qui permet au chef de service d'effectuer en permanence un contrôle sur les recettes et / ou les dépenses liées à sa zone d'investigation. Il attire son attention sur les points-clefs, fait apparaître ce qui a un caractère anormal. En d'autres termes, il donne au responsable les informations qui lui sont indispensables pour agir à court terme ». Par principe, le Tableau de Bord de Gestion (TBG) doit cerner la zone problématique, préciser les pistes à explorer, les informations complémentaires à demander et permettre de prendre au plus vite les décisions.

On attribue généralement trois principales fonctions au tableau de bord de gestion :

- le fait d'agir comme système d'alerte et de contrôle de l'autonomie accordée ;

- le fait de faciliter la communication et la motivation (en usant notamment de comparaisons entre les services) ;
- le fait de situer l'action dans le contexte interne et externe.

On remarque que la composition d'un tableau de bord reprend la première fonction dans le cadre du système de *reporting* et la troisième fonction liée à la notion de pilotage. Par la suite, le contenu peut avantageusement intégrer la seconde fonction présentée, lorsque la direction décide de se servir de cet outil comme vecteur de communication interne.

Le système de pilotage permet au responsable de trouver les éléments dont il a besoin pour guider son action en cours. « Il forme un monitoring permanent » (Gervais, 2000). Alors que le système de *reporting* fournit à la hiérarchie un compte rendu périodique des actions accomplies. Il sert à « remonter les informations nécessaires à l'évaluation des performances des centres de décision ; c'est un outil de contrôle a posteriori des responsabilités déléguées » (ibid.).

Ainsi, des indicateurs d'action ou de fonctionnement seront présents dans le système de pilotage, et des indicateurs de résultats dans le système de *reporting*. De même, on doit trouver des données en amont de la comptabilité (celle-ci intervient après l'action) au sein du premier système, et des éléments financiers (déterminés après l'action) pour le second.

L'actualisation du système de pilotage étant normalement mis à jour plus fréquemment que le système de *reporting*, il convient d'avoir réalisé une « fiche indicateur ». Selon Voyer (1994), cette fiche sert à concevoir les paramètres de l'indicateur et à assurer leur maintenance. Elle doit contenir quatre zones relatives aux définitions et caractéristiques de l'indicateur, ses bases de comparaison, ses formes de présentation, et une zone comportant les interprétations de l'indicateur et considérations de gestion.

Avant de présenter comment le fonctionnement d'un tableau de bord est effectué dans les collectivités, voyons les conditions d'un bon fonctionnement, au regard de différents travaux.

Gervais (1994, p. 166) explique certaines conditions nécessaires :

« Le tableau de bord est un outil très personnalisé et sa présentation change selon l'utilisateur et ses besoins ».

« Il doit demeurer très synthétique : seules les informations indispensables à la conduite de l'activité y figureront. Partant des missions et des objectifs du centre de responsabilité, il faut donc repérer des points-clés à surveiller en permanence, déterminer des indicateurs permettant de mesurer leur niveau, et définir des valeurs-seuils (des clignotants) à ne pas dépasser sous peine de voir la situation globale du département se dégrader.

Le tableau de bord doit fournir des informations très rapidement. Quelques instants (quelques jours) après l'action, et au risque d'une approximation assez large, il doit être en mesure de donner les principaux résultats. En conséquence, un chiffre approché mais disponible rapidement sera préféré à un chiffre précis mais fourni tardivement. »

« Les tableaux de bord des différents niveaux hiérarchiques doivent s'enchaîner de telle façon que chacun puisse disposer des informations qui lui sont nécessaires mais en faisant en sorte que la base de l'information reste la même. Cela signifie que les données figurant dans le tableau de bord du supérieur hiérarchique devront coïncider avec la consolidation des mêmes données des niveaux inférieurs. En effet, si les méthodes de saisie de l'information étaient différentes selon les niveaux hiérarchiques, il y aurait là une source de quiproquos, de discussions et de conflits non négligeables ».

Un tel principe n'interdit pas de personnaliser la présentation des données. Il n'empêche pas non plus que le supérieur dispose d'informations auxquelles les subordonnées ne peuvent avoir accès.

Il a été précisé ci-dessus que les tableaux de bord des collectivités locales sont liés au système budgétaire. Cette situation amène les collectivités à réaliser des tableaux de bord à vocation exclusivement financière et budgétaire. Or ce système de *reporting* ne permet pas de piloter l'activité de l'organisation, laquelle ne consiste pas seulement à maîtriser les finances publiques. L'organisation du système d'information, la pression extérieure sur les managers, amènent cependant à s'occuper quasi-exclusivement de la perspective financière, surtout de la consommation des enveloppes budgétaires allouées,

au détriment d'une vision de pilotage, c'est-à-dire le suivi de l'activité des services (Allègre et Mouterde, op. cit., sur les tableaux de bord communaux).

Ajoutons sur le fond que l'intérêt des tableaux de bord traditionnels peut être nuancé. S'ils sont avantageux dans le secteur privé où l'indicateur de profit est transversal, ils le sont beaucoup moins dans le secteur public. Une coupe longitudinale peut être préférée à la vision transversale du contrôle de gestion traditionnel, c'est-à-dire faire de l'analyse de politiques publiques. Celle-ci ne remplace pas le contrôle de gestion mais l'aide dans ses fonctions.

Même si la gestion d'une collectivité n'est pas apolitique, les élus se fondent pour une large part sur les réactions des administrés dans leur appréciation du fonctionnement des services (Gibert, 1983, p.280). De ce point de vue, les tableaux de bord forment une discordance en ce qu'ils s'attachent trop souvent à l'efficacité plutôt que d'être axés sur la satisfaction des administrés, ou bien le tableau de bord le fait de manière techniciste, écrit Gibert (1983, p.282), c'est-à-dire à partir de l'observation du système de production et des chiffres dégagés. Ainsi, pour un indicateur de qualité de service à l'accueil, on retiendra la durée des attentes aux guichets plutôt que la satisfaction ou l'insatisfaction provoquée par l'accueil réservé aux usagers par les guichetiers.

Enfin, si le tableau de bord intègre véritablement les attentes du public, on peut penser que les systèmes de contrôle de gestion et de contrôle politique vont converger, puisque les insatisfactions dont les élus se font les échos se retrouveront dans les indicateurs de gestion et inversement. Cependant, des divergences peuvent provenir de la variation dans le temps des attentes du public, et les indicateurs peuvent devenir rapidement obsolètes face au changement de goût du public (fréquence des indicateurs et des tableaux de bord, système formalisé face aux effets de mode ou variations de sensibilité collectives). Par ailleurs, la population peut se dire attachée à tel phénomène mais réagir de manière intuitive à d'autres phénomènes. Or, les premiers sont suivis par le contrôle de gestion et les seconds par le contrôle politique. Parallèlement, les réactions dont l'élu se fait l'écho ne sont pas forcément représentatives, alors que pour la mise en place du TB un échantillon aura été pris en compte. Aussi, « le tableau de bord accorde peut-être à la majorité silencieuse une importance que le système politique ne lui reconnaît pas » (Gibert, 1983, p.283).

Pour toutes ces raisons, le tableau de bord reste difficile dans les collectivités tant les notions d'objectif, de responsabilité, de performance qui lui sont liés semblent

problématiques. D'autant plus que sa mise en œuvre dans les collectivités, plus cohérente de manière ascendante que descendante (Gibert, 2000), pose des problèmes d'agrégation d'objectifs disparates et nécessite participation et motivation.

Ce premier chapitre a présenté le contrôle de gestion dans le contexte où nous allons l'étudier. Au sein du secteur public local, il a été vu que le système - comme la fonction - de contrôle de gestion se heurte à de multiples difficultés.

Nous avons essayé de montrer que le fonctionnement de la collectivité locale rendait nécessaire le contrôle de gestion (cf. les théories expliquant les faibles performances des organisations publiques, le jeu d'acteurs dans un système politisé rendant rationnellement les actions inefficaces), et que ce dernier pouvait s'insérer dans le système des contrôles existants. Cependant l'environnement du Conseil Général, tant dans le fonctionnement de l'organisation que dans les outils de gestion utilisés, ne favorise pas l'émergence d'un système de contrôle de gestion.

Les théories explicatives du fonctionnement des structures publiques nous amènent à poser comme hypothèse que le système de contrôle de gestion ne se développera pas sans pression extérieure et tant que les acteurs politiques, pour l'impulsion initiale, et administratifs, pour la pérennisation des pratiques, n'y verront pas un intérêt.

Nous présentons dans le chapitre suivant certaines évolutions en cours, susceptibles de fournir des opportunités à la généralisation du contrôle de gestion.

Deux sections distinguent les instruments de gestion et les pratiques de gestion, suivant la segmentation du contrôle de gestion initialement retenue.

CHAPITRE 2 : DES ÉVOLUTIONS FAVORABLES À L'INSTAURATION / AU DÉVELOPPEMENT DU CONTRÔLE DE GESTION

Après avoir vu le cadre actuel dans lequel s'insère un système de contrôle de gestion au niveau d'une collectivité locale, sont abordées des évolutions en cours, susceptibles d'influencer le contrôle de gestion.

Paquier et al. (1996, p.55) notent que « le développement du contrôle de gestion s'est opéré dans les communes à partir de la moitié des années 80 », et avancent cinq raisons :

- « la difficulté à piloter la collectivité sur la base de seuls critères financiers » : le résultat ne constitue pas l'objectif ultime de la collectivité et la globalité de la seule approche financière ne rend pas compte de l'extrême variété des services rendus ;

- « l'accroissement de la contrainte de rigueur budgétaire » : l'augmentation des dépenses (notamment sociales) et la limitation des recettes (impôts, dotations de l'Etat) nécessitent une vigilance accrue ;

- « la diversification de l'offre de prestations » : le développement de nouveaux services et l'accroissement des exigences des usagers obligent à maîtriser finement la production des services ;

- « le souci de maîtriser davantage les satellites de la collectivité » : le contrôle de gestion ne se limite plus à la seule collectivité, il vise également la fourniture de prestations effectuées par des organismes extérieurs à la collectivité et liés à elle ;

- « la modernisation générale du management des collectivités » : cette modernisation passe, dans la plupart des collectivités, par une responsabilisation des gestionnaires pour lesquels le contrôle de gestion constitue tout à la fois une contrepartie à l'autonomie et un outil de pilotage déconcentré.

En ce qui concerne cette recherche, les évolutions retenues tiennent à l'actualité des Conseils Généraux et affectent aussi bien la partie instrumentale que la partie managériale du contrôle de gestion. Cette distinction fait l'objet des deux sections suivantes.

Sont abordées les changements liés à la pénétration de l'informatique de gestion, à la mise en place de la nouvelle instruction comptable et budgétaire, et aux « nouvelles » valeurs organisationnelles promues dans le secteur public.

Section 1. De récentes évolutions ayant trait aux instruments de gestion

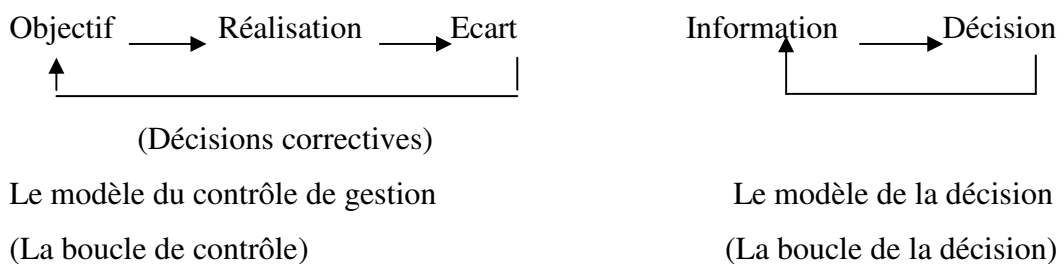
Nous distinguons trois éléments d'évolution afférant au contrôle de gestion. Tout d'abord les effet de l'informatisation sur le système d'information de la collectivité (1), puis sur le traitement de l'information, notamment via les tableaux de bord de gestion (2), et ensuite le nouveau cadre budgétaire et comptable actuellement en test (3).

1.1. L'impact de l'informatisation sur le système d'information de gestion des Conseils Généraux

Le contrôle de gestion considère l'information, et le Système d'Information (SI), comme des données et des moyens modelables au gré des besoins. Depuis peu, le SI est une préoccupation spécifique, en particulier du fait de l'impact des nouvelles technologies de l'information et de la communication (Löning, Pesqueux et coll., 1998). Leur impact soulève la question de la « neutralité » des systèmes d'information.

Le modèle classique de la décision, qui est celui qui vaut pour le contrôle de gestion repose sur une boucle « information - décision », dans un contexte d'incertitude (Löning, Pesqueux et coll., op. cit.). Les modèles conceptuels du contrôle et de la décision possèdent la même forme, et se renforcent mutuellement.

Figure 2 : Schématisation du modèle de contrôle de gestion (d'après Löning et Pesqueux, 1998)



Depuis les années quatre-vingts, le processus de contrôle conserve la validité de son modèle canonique (la maîtrise du pilotage), mais voit le support structurel sur lequel il repose contesté. Le système informatique offre à la fois un recours (car il permet de continuer à piloter des processus dont les modalités d'organisation évoluent vers de nouvelles formes : activités, processus, projets) et une contestation : « Le processus de contrôle n'est-il pas alors un sous-produit du système informatique ? » (Löning, Pesqueux et coll., op. cit., p.199).

Les nouvelles technologies de l'information et de la communication ont considérablement facilité les processus de contrôle, mais elles ont aussi rendu omniprésent le système d'information dans l'entreprise, au point de se demander si le contrôle de gestion ne se réduit pas à une des sorties du système information. Les conséquences potentielles en sont alors considérables, « le processus de contrôle sera supporté par le système d'information, le manager opérationnel devenant alors opérateur du système de contrôle via le système d'information. Le contrôleur de gestion risque alors de disparaître en tant que tel si ce n'est dans sa dimension d'expert au moment de la conception et de la maintenance des systèmes informatiques » (ibid.). Notons que cette vision pessimiste est également partagée par Anthony (1988).

L'impact des NTIC montre également l'indissociable relation entre information et communication. Cette dernière, en rendant les informations valides, est en relation avec la quantité d'information communiquée et susceptible de créer ou de réduire de « l'ambiguïté » (Weick, 1979). Plus la quantité d'informations communiquées est élevée, plus grandes sont les chances d'aboutir à des compréhensions divergentes. Cet aspect n'est pas négligeable dans une grande organisation, où circule un nombre important et croissant de données. Cela abonde dans le sens de Dupuy (1984), qui montre l'intérêt d'aborder les projets informatiques à partir des notions de complexité et d'incertitude.

Dans les Conseils Généraux, le contrôleur de gestion va s'appuyer sur les NTIC pour répondre aux besoins des élus et des gestionnaires. Les récents développements d'observatoires départementaux (aussi bien dans les domaines de la fiscalité ou de l'économie, que de l'environnement ou de l'aide sociale) et de systèmes d'information géographique le montrent bien (cf. les revues *Techni'cités*, *La lettre du cadre territorial*). Concrètement, en liant un système d'information géographique (SIG) avec des logiciels

d'extractions de données, la collectivité peut s'orienter vers une maîtrise géographique de son territoire.

Fraisse et Pornon (2003) expliquent que les collectivités mettent à profit les nouvelles technologies à la fois pour diffuser des données et implémenter leur SI géographique en ligne. Les exemples fournis à propos des SIG liés à Internet illustrent la volonté d'informer le citoyen et de promouvoir la collectivité : se trouvent en consultation, les zonages administratifs, les zonages des Plans d'Occupations des Sols, et la localisation des équipements publics. Mais il ressort que le Système d'Information Géographique se situe plus souvent dans l'Intranet (c'est-à-dire un réseau informatique interne à la collectivité), avec des applications métiers pour les services de la voirie, ou des espaces verts. Aussi, l'évolution principale des SIG réside dans la suppression de leur image d'outils pour spécialistes. En effet, l'outil technique SIG utilisé pour la consultation du cadastre, les orthophotoplans, les bases de données IGN, répond aux besoins des services techniques d'une collectivité mais ne permet pas une véritable gestion du territoire. Or, l'ouverture du SIG aux gestionnaires passe par une utilisation de l'axe géographique du système d'information pour géo-référencer des aides ou des interventions sur le territoire considéré.

Si au milieu des années quatre-vingt-dix, les bases informatisées des systèmes d'information présentaient l'aspect d'un puzzle disparate (les développements maison y côtoyaient divers logiciels spécialisés), « les insatisfactions nées de cette disparité ont préparé le terrain favorable à l'arrivée de nouvelles catégories de progiciels, après les suites bureautiques les entreprises déploient les intégrés industriels et les suites décisionnelles » (Ducrocq, 2000). S'y distinguent les outils de *back office*, tels que les logiciels intégrés de gestion, des outils de *front office*, qui à partir de bases de données multidimensionnelles offrent au contrôleur de gestion et à d'autres utilisateurs la possibilité de naviguer dans les données internes et externes à l'organisation, et de visualiser des tableaux de bord dynamiques. C'est l'approche des entrepôts de données, ou *datawarehouse*.

Le système d'information doit permettre à la fois de suivre les objectifs budgétaires de la collectivité par le processus de contrôle et de maintenir des objectifs connexes par d'autres outils de connaissance. Des applications décisionnelles bâties autour d'un *datawarehouse* répondent à cette double préoccupation. Ducrocq (op. cit.) le

présente ainsi : (le *datawarehouse*) « s'appuie sur la consultation d'historiques de plusieurs téra-octets répartis dans des bases de données nécessitant de ce fait le recours à un extracteur de données. Il vient en complément de l'informatique traditionnelle de production, c'est-à-dire de traitement administratif et comptable des transactions. Ses caractéristiques intéressant le contrôle de gestion sont le classement thématique des données, une structuration par niveaux d'agrégation permettant de naviguer de l'information générale à l'information de détail, une réponse rapide aux événements clés concernant l'entreprise, un croisement facile et immédiat des données stockées dans des dimensions différentes ».

Ainsi, l'informatisation des systèmes d'information a enrichi les données disponibles pour les collectivités, notamment en intégrant les aspects géographiques, et elle peut aider au développement d'un système du contrôle de gestion en facilitant la gestion d'un territoire. Clergeau de Mascureau (1995, p.143) indique que l'informatique dans les administrations « a engendré, et engendre toujours, des innovations d'organisation : les systèmes de gestion ou d'aide à la décision, devraient, par exemple, accompagner un phénomène de délégation de pouvoir décisionnel qui bouleversera les structures hiérarchisées ». Par ailleurs, Sterner (1986) a précisé que les administrations publiques sont devenues les principales productrices de bases de données.

Une étude présentée et réalisée pour le salon Progiform⁵³ en 1994 montrait que les systèmes d'information financiers des collectivités étaient en pleine mutation. La moitié des communes désiraient changer de système d'ici 1998 (l'instruction comptable M14 a été généralisée en 1997) pour s'adapter à des besoins nouveaux (suivant 80% des communes) et à l'évolution de la réglementation (50% des répondants).

Les collectivités se tournent plutôt vers les progiciels, mais la plupart du temps les applications informatiques restent dédiées aux collectivités locales. Cette évolution nous amène aux progiciels de gestion intégrés (PGI) ou *Enterprise Resource Planning* (ERP), avant d'aborder les applications décisionnelles et traditionnelles. En effet, nous trouvons dans les Conseils Généraux des logiciels appartenant à ces deux familles (cf. infra les collectivités visitées), avec le logiciel Anis®, application intégrée de l'ensemble de l'aide

⁵³ Salon des progiciels de gestion en comptabilité, finance et décisionnel, sous l'égide de l'association nationale des directeurs financiers et des contrôleurs de gestion (DFCG).

sociale départementale, et les logiciels Business Objects® ou Impromptu® pour l'extraction de données et la mise en forme d'informations multidimensionnelles.

Les technologies des années quatre-vingt-dix (qualifiées désormais de NTIC) ont été développées et promues par leurs concepteurs en référence à l'idéal type du nouveau modèle d'organisation avec un contrôle décloisonné verticalement et horizontalement⁵⁴ (cf. les systèmes d'ERP). Il semble donc utile de préciser comment les technologies facilitent l'adoption du nouveau modèle en pratique.

Les différents systèmes de gestion de bases de données de l'entreprise peuvent disposer d'interfaces entre eux, mais l'intégration n'est pas forcément automatique. C'est en grande partie de ce point de vue que les ERP trouvent leur justification. L'objectif des progiciels de gestion intégrés, tels que ANIS pour le domaine de l'aide sociale départementale, est de constituer un système d'information unifié et cohérent. Il forme « une application informatique paramétrable, modulaire et intégrée, qui vise à fédérer et à optimiser les processus de gestion de l'entreprise en proposant un référentiel unique et en s'appuyant sur des règles de gestion standard » (Reix, 2000). Les systèmes de gestion de bases de données et les ERP se situent dans un certain continuum du point de vue des qualités d'intégration. Il faut donc comprendre les "nouvelles" TIC en insistant sur l'amélioration du partage de l'information dans l'organisation, relativement aux systèmes décentralisés des années soixante-dix, caractérisés par une certaine anarchie, avec des applications locales et des données non homogènes difficilement partageables. Dans ce sens, le développement de systèmes d'information intégrés ouvre de nouvelles opportunités en matière d'organisation générale et de coordination pour la fonction contrôle de gestion. Le premier point s'articule autour des effets structurants pour l'organisation appliquant de nouvelles technologies, et le second s'effectue par l'intermédiaire de la communicabilité des systèmes informatiques actuels.

Les NTIC sont censées faciliter la communication verticale, réduisant ainsi les besoins en managers intermédiaires - éventuellement fonctionnels du contrôle de gestion - dans leur rôle de transmetteurs de l'information (Pinsonneault et Kraemer, 1993 ; Reix,

⁵⁴ Par contrôle décloisonné verticalement, on entend une moins grande étanchéité entre le contrôle de gestion et la planification stratégique. Le décloisonnement horizontal porte sur la représentation de l'organisation comme un ensemble de processus transverses, limitant le cloisonnement fonctionnel classique.

1990). L'ERP facilite la standardisation des données, leur consolidation et leur remontée automatique. Le processus de contrôle budgétaire est ainsi fluidifié, son efficacité est renforcée par des procédures d'alerte. Le *reporting* peut se faire sur des échéances de plus en plus courtes, avec un suivi d'indicateurs nombreux. Les tâches de saisies multiples à faible valeur ajoutée ont disparu.

Cependant, la contribution des ERP à l'efficacité du contrôle de gestion présente plusieurs limites. Tout d'abord, les ERP interviennent majoritairement dans l'efficacité du contrôle "programmé", au sens de Simons (1987, 1990). Le contrôle "programmé" correspond à un ensemble de procédures mobilisées de façon routinière pour assurer l'efficacité organisationnelle. Il se différencie du contrôle "interactif", lequel utilise un système de contrôle et de planification moins formel, favorisant une communication entre les managers et les opérationnels dans le sens d'une "émergence stratégique". Or, le caractère standard des données véhiculées peut réduire la capacité d'innovation et d'apprentissage. Le rôle du contrôleur réside par conséquent encore dans la vérification de la qualité des données fournies au système "automatique" de contrôle, dans la restauration d'une partie du sens perdu avec la standardisation.

Par ailleurs, théoriquement, les ERP devraient libérer le contrôleur de certaines tâches (automatisation du contrôle programmé) en faveur d'activités de contrôle "interactif" à plus grande valeur ajoutée (faisant appel à une capacité d'analyse de données non programmées, à une intelligence diversifiée). En pratique, la mise en place des ERP s'avère un processus très long et complexe (Truex, 2001 ; Carbonel, 2001). Avant même de parler de problèmes organisationnels, la technique elle-même implique un lourd travail de paramétrage, de "fiabilisation" du système, absorbant une grande partie du temps du contrôleur.

Enfin, la représentation de TIC, facilitant la fluidité des processus, a tendance à éluder la dimension humaine du contrôle. Avec les TIC, il n'existe pas pour autant un contrôle automatique, transparent; les problèmes d'asymétrie d'information demeurent. A cet égard, les discours fonctionnalistes sur la redéfinition des zones d'autonomie et de contrôle sont ambivalents. Ils soulignent l'autonomie croissante des opérationnels par la mise à disposition d'informations utiles à la prise de décision. Ils présentent l'outil du point de vue du dirigeant comme un moyen de tout contrôler, rejoignant ainsi l'image de l'ancien système avec une intelligence et un système de décision centralisés ignorant les stratégies locales. L'implantation de la TIC va donc être l'occasion de préciser à nouveau

certains choix organisationnels, tels que le degré de délégation, d'autonomie, de participation à la prise de décision aux différents niveaux de l'organisation.

Le modèle porté par les ERP correspond à une organisation présentée comme un ensemble de processus transversaux créateurs de valeur. Le développement d'un langage commun va alors faciliter la coordination de ces processus.

En outre, les applications sont développées en référence aux "meilleures pratiques" du domaine et conduisent à une rationalisation des processus, une meilleure coordination, une plus grande efficacité. L'entreprise ou la collectivité est censée s'adapter au modèle d'organisation inhérent à la technologie, garantissant fluidité des processus, rapidité et efficacité de la prise de décision. Cette représentation très fonctionnaliste, s'apparente à un *néotaylorisme*. Or le décalage entre les représentations des concepteurs (informaticiens et consultants) et des utilisateurs peut être très important (Besson, 1999). L'ignorance volontaire ou non de la variété des systèmes de représentation (des identités professionnelles, des savoirs particuliers parfois tacites), des jeux de pouvoir, des valeurs peut générer des "échecs" de la technologie. « Les conflits se cristallisent sur l'objet technique, mais sont profondément une affaire de choix organisationnels, un phénomène social » (Boitier, 2002). L'idée est que la politique n'est pas conduite par l'instrument mais par le décideur... bien que les pratiques soient contingentées, conditionnées par les outils alors que les acteurs croient en leur liberté d'action. Des théoriciens de l'instrumentalisme⁵⁵ (Frege, Quinn, Comte, Weigenstein) ont montré qu'en fonction des outils utilisés on aboutissait à un résultat différent, alors même que cette approche explique que sciences et théories ne sont qu'instruments, lesquels fondent les avancées scientifiques.

A ce stade d'analyse, on peut souligner le fait que, si les promoteurs de la technique ont tendance à définir un idéal type d'organisation, les NTIC sont des technologies ouvertes, elles offrent des possibilités en matière d'organisation très étendues (centralisation ou décentralisation, possibilité de cloisonnement comme de décroisonnement). La question de l'influence des NTIC implique donc la prise en compte d'un déterminisme organisationnel local, et de mécanismes cognitifs et socio-politiques. Les configurations d'usage qui en découlent en pratique sont variées et non totalement

⁵⁵ Et des courants proches tels que le positivisme logique et l'utilitarisme.

prédictibles. Si ce résultat est connu de longue date, il mérite d'être réexpliqué, pour ne pas succomber aux phénomènes de mode managériale (Abrahamson, 1996).

A titre d'illustration sur le développement des progiciels de gestion intégrés, citons les progiciels verticaux de gestion comptable les plus utilisés en collectivités locales. Ces derniers ont d'ailleurs été acquis par les Conseils Généraux qui sont présentés en seconde partie.

D'après le "Top 1000 des progiciels en France" (coll., 2000), le logiciel Ariane/SDL7 édité par la société financière Sinorg, a le plus de licences françaises. Ce logiciel, spécialisé dans la gestion des grandes et moyennes collectivités, permet « la gestion financière, la gestion des ressources humaines, les élections, le suivi des régies et du patrimoine ». Se trouve ensuite le logiciel Grand Angle, de la société Unilog, présenté comme « un système d'information financier et de pilotage destiné aux grandes collectivités. Il permet, à partir d'un référentiel unique, d'assurer les fonctions de pilotage, d'exécution, de contrôle et de suivi de la gestion des collectivités, de définir et de suivre leurs politiques publiques, de décliner leurs missions en programmes et opérations, de gérer leur fonctionnement et investissements en enveloppes pluriannuelles » (Top 1000 des logiciels, p.6). On trouve aussi les logiciels d'aides sociales développés par la société Sinorg tels que CCAS, spécialisé dans la gestion des centres communaux d'action sociale, et ANIS [approche nouvelle de l'action sociale], un progiciel intégré de gestion des aides sociales départementales (contesté par la Commission Nationale de l'Informatique et des Libertés à propos du fichage des populations en difficulté).

Au titre de l'analyse financière, la société SIMA édite un logiciel du nom de Sofi-analyse avec son complément Sofi-tableaux de bord. C'est un « Progiciel expert pour l'analyse financière permettant de maîtriser et d'optimiser les finances d'un organisme public, du passé au présent » (idem). Il permet « la gestion multidimensionnelle des historiques budgétaires : consolidation par thème d'action, analyse financière infra-annuelle : tableaux multidimensionnels, statistiques financières et indicateurs d'alerte » (Top 1000 des logiciels, p.11). Le logiciel a également un module "fichiers fiscaux" pour exploiter les bandes de la direction générale des impôts, avec la possibilité de représentation cartographique.

Se trouve ensuite le logiciel Progos, que Sima édite en version client/serveur, et qui s'applique aux traitements des aides, aux opérations, aux marchés... en s'interfaçant avec les principales gestions financières du marché. Progos - Gestion de dossiers a le plus de licences, c'est un « logiciel ouvert personnalisable, permettant le suivi administratif et financier des procédures d'instruction ; la production des courriers et documents types, le contrôle des alarmes et la prise en compte des règles de gestion spécifiques ». L'outil Progos - Gestion des aides permet de gérer les aides que les administrations centrales ou les collectivités apportent aux personnes morales ou physiques, selon des priorités politiques définies. Enfin, le logiciel Progos - Gestion des opérations et des marchés assure le suivi administratif et financier des AP/CP et des opérations menées en maîtrise d'ouvrage.

Cette rapide présentation du marché des progiciels intégrés de gestion donne un aperçu des produits proposés aux grandes collectivités par les éditeurs pour répondre aux différents besoins de gestion. Cependant, il n'existe pas « d'outils informationnels universels et tout-puissants, images chiffrées de la performance, permettant d'avoir à la fois une description précise et quantifiée des phénomènes, et un diagnostic sur leurs causes qui, du même mouvement, dicterait clairement les actions à mener » (Lorino, 2001, p.146). D'une part, on ne peut pas « s'attendre à une "gestion automatique" où tout effort de compréhension et de diagnostic se trouverait "encapsulé" » (ibid.), d'autre part, le système d'information de gestion serait alors structuré de manière peu réversible alors qu'il est nécessaire de conserver, même dans une architecture intégrée, un caractère de simplicité et de flexibilité.

Si, comme on l'a vu, les services en charge de l'informatique dans les collectivités ont maintenant tendance à acquérir des logiciels plutôt que de développer des applications internes, alors les noms des progiciels précédents se retrouveront dans les études de cas.

Parallèlement à l'intégration de ces logiciels, se développe l'exploitation des données non-numériques, avec la gestion électronique des documents. Celle-ci accompagne la tendance puisqu'elle a pour but de faire circuler des documents répertoriés. Tout cela n'est pas neutre pour la fonction de contrôle de gestion d'une grande collectivité, car la circulation des informations est facilitée avec l'harmonisation,

la standardisation des données, de même que le contrôle des informations fournies (traçabilité des données, agrégation automatique, accès limités...).

Deux approches normalisant le partage et la circulation de documents peuvent être distinguées : le *groupware* et le *workflow*. Celles-ci semblent aujourd'hui se développer dans les grandes organisations, dont les Conseils Généraux, pour standardiser les comportements.

Le *workflow* est un système organisé de circulation de documents informatisés (formulaire, texte, feuille de calcul) entre différents services, et qui est intégré dans les derniers éditeurs de logiciels d'aide à la décision. Il peut être substitué par un système organisé sous l'Intranet de la collectivité, ou en être complémentaire. Lorsque les traitements sont dissociables en étapes réalisées par des intervenants disséminés sur plusieurs sites (engagements de dépenses, demandes de crédits), cet outil assure cohésion, rapidité et suivi (l'instigateur dispose d'un tableau de pilotage de l'opération).

L'idée du *groupware* est assez proche puisqu'il s'agit d'un travail de groupe incluant non pas une succession d'étapes mais un véritable partage des documents et des bases de données, renforcé par la messagerie électronique. Complémentaire des logiciels d'aide à la décision (les *Executive information system (EIS)* ou *Decision support system – DSS*) nous dit Ducrocq (op. cit.), le *groupware* donne accès à des comptes-rendus de réunions, à des fiches contact... « L'utilisateur peut affiner sa recherche, dialoguer avec d'autres utilisateurs en ayant les mêmes documents qu'eux à l'écran ». Là encore les approches Internet (protocoles TCP/IP, http, smtp, pop) et Intranet prennent de l'importance.

Si les tâches sont de plus en plus automatisées et la charge de production d'informations réduite car s'effectuant en quasi temps réel avec une diffusion améliorée, le contrôleur de gestion peut mieux se consacrer à l'interprétation des résultats et à la réflexion des actions correctives. L'autre tendance qui apparaît dans ces progrès en matière d'offre de solutions informatiques consiste en la convivialité et la démocratisation des outils, qui conduisent à une décentralisation des usages, avec des bases de données et des modèles conceptuels qui organisent cette décentralisation et facilitent les analyses multicritères (Hiromoto, 1991). Ainsi, parallèlement au phénomène

d'intégration, les nouvelles technologies permettent aux logiciels de s'orienter vers l'aide à la décision.

La remise en cause des modèles optimisateurs (Roy, 1968) va de pair avec la prise de conscience "behavioriste" d'une pratique décisionnelle tenant compte des acteurs. Des concepts comme le *garbage can* (Cohen et al., 1972), le surcode (Sfez, 1984), l'apprentissage organisationnel en découlent. Selon David (2002), « la suite logique de la désoptimisation de la recherche opérationnelle, c'est l'aide multicritère à la décision ». On y trouvera des méthodes incrementalistes, une tendance à la diversification des critères et des indicateurs (coûts/qualité/délais), elle-même renforcée, à partir des années soixante, par le succès des préceptes nippons de progrès continu, d'ohnisme, de juste-à-temps, etc (Gumb, 2000). Le contrôle de gestion, tout comme l'informatique décisionnelle, va intégrer cette tendance au travers de la théorisation du concept de tableau de bord.

Les systèmes experts, modélisation usant pour leur paramétrage de divers types d'experts, se sont développés d'après Haton (1989) dans les années soixante-dix en chimie, dans le diagnostic médical et le pilotage d'avions, mais ils n'ont pas eu le succès escompté en gestion. Cependant, la jonction entre l'informatique décisionnelle et le contrôle de gestion s'effectue avec l'intégration et l'analyse multicritère.

Dans le registre de la multidimensionnalité, certains outils décisionnels intègrent différents facteurs (coûts, qualité, délais, risques, prestige...), avec l'approche OLAP (*online analytical processing*), dans une même trame décisionnelle⁵⁶.

L'informatique décisionnelle désigne « des concepts partant de l'idée d'entrepôts de données qu'il convient de récupérer, d'analyser, d'organiser à des fins de pilotage, de diffuser » (Ducrocq, op. cit.). Ces entrepôts s'appuient sur la consultation d'historiques répartis dans des bases de données nécessitant de ce fait un extracteur de données pour exploiter et analyser les informations⁵⁷. A l'aide d'un « visionneur-navigateur

⁵⁶ La technologie OLAP permet la réalisation d'hypercubes (construction multidimensionnelle formée de la conjonction de plusieurs dimensions. Chaque cellule est définie par un seul membre de chaque dimension), et même de multicubes (construction formée de plusieurs hypercubes partageant certaines dimensions). Cette caractéristique est utilisée par les Conseils Généraux, particulièrement dans le domaine de l'aide sociale, où, par exemple, avec un cube PowerPlay (du nom du logiciel) les contrôleurs pilotent les actions menées en suivant les différentes faces du cube correspondant chacune à une variable.

⁵⁷ Des éditeurs intègrent ces outils dans des suites décisionnelles (Oracle, Cognos, Business Objects), et ces applications peuvent cohabiter, comme le montrent des collectivités rencontrées ayant un système de gestion de base de données Oracle, le requêteur B.O., le groupware Lotus Notes, et le « visionneur » Seagate Software.

multidimensionnel » (expression de Ducrocq, op. cit. – pour un logiciel situé sur un réseau intranet permettant la visualisation et la navigation de données multicritères), le contrôleur de gestion peut réaliser des tableaux de bord sécurisés qui respectent les souhaits de présentation des utilisateurs. En outre, l'outil peut permettre à l'utilisateur de rechercher de l'information en descendant dans le détail du renseignement ou en accédant à un niveau agrégé (principe du *drill-down*). Cette possibilité est intéressante dans le cadre de l'instauration d'un système d'information géographique car la cartographie se prête bien à ce genre de caractéristique. Les données sont accessibles en fonction de l'échelon territorial sélectionné et une navigation multidimensionnelle visualise les données sous divers angles.

Les outils décisionnels de type *Executive Information System* (EIS), ou systèmes de pilotage destinés aux décideurs, correspondent à des systèmes de tableaux de bord électroniques dont l'usage était, dans un premier temps, réservé aux sphères dirigeantes, avant de concerner tous les responsables opérationnels (pour un accès limité). Les principes des ERP et des EIS sont souvent liés, les premiers constituant le "chapeau décisionnel" des seconds. Outre l'idée de temps réel, l'aide à la décision s'applique de deux façons distinctes quoique combinables : le *drill-down* offre la possibilité de plonger dans le système jusqu'à parvenir au niveau de détail le plus fin (cela correspond à la logique de surveillance de type *attention-directing* de Simon et al., 1954) ; et le *what if*, qui consiste à offrir des solutions de simulation (en fonction des hypothèses entrées, on peut évaluer les effets d'une décision sur les indicateurs locaux et globaux). Ces deux aspects concernent directement le contrôle de gestion. Nous devrions les retrouver dans les récits formulés par les interviewés, si tant est qu'elles aient effectivement imprégné les pratiques et les représentations. Néanmoins, comme l'indique Gumb (2002), peu d'observations confirment une réelle pénétration de ces outils décisionnels.

L'accès à l'information ayant un coût marginal insignifiant, grâce à des architectures sophistiquées de stockage de données, les utilisateurs amenés à prendre des décisions peuvent puiser dans les EIS des informations "clés en mains". Cette caractéristique n'est pas sans poser des problèmes, comme le pointent Kainer et Watson (1995), ou bien Lesca (1986).

L'argumentation des éditeurs et "implémenteurs" de solutions informatiques continue de privilégier une conception mécaniste de la prise de décision, que l'on retrouve dans les modèles IMC (intelligence-modélisation-choix). Or, il existe d'autres rationalités, comme l'ont montré les travaux de Simon (op. cit.) ou de Cyert et March (op. cit.), où les acteurs sont dotés de leur rationalité spécifique. Par ailleurs, dans le *drill down* ou le *what if*, il est présumé que le décideur va solliciter le système d'information avant de prendre une décision. Dans le premier cas, il recourt au système pour y repérer des anomalies qui vont motiver une enquête et éventuellement une action corrective. Dans le second cas, il teste sur divers paramètres des décisions qu'il envisage. Or, dans la réalité, les études montrent que l'informatique de gestion est souvent utilisée *a posteriori* (Frost, 1988). Cet aspect est d'ailleurs théorisé par la rationalité *a posteriori* (Romelaer et Lambert, 2001 ; voire dans le modèle du *garbage can* (op. cit.), où la solution préexiste souvent au problème).

1.2. Les évolutions instrumentales des tableaux de bord

Le tableau de bord de gestion correspond à un système d'information permettant de connaître le plus rapidement possible, les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme et faciliter dans celle-ci l'exercice des responsabilités (Gervais, 2000). Il se distingue du tableau de bord à orientation stratégique, dont le rendu est agrégé afin d'être présenté aisément aux décideurs.

Ces derniers correspondent à des instruments qui cherchent à mesurer la performance globale, son évolution, dans ses différentes dimensions. Ils permettent de clarifier les objectifs stratégiques et de les traduire en valeurs cibles concrètes. Ils assurent aussi un déploiement de la politique générale à l'intérieur de l'organisation et un retour d'expérience sur la stratégie pour l'affiner progressivement.

Nous distinguons trois cadres d'analyse : le tableau de bord équilibré de Kaplan et Norton (1996), le navigateur de Skandia expérimenté par Edvinsson et Malone (1997) orienté vers une performance soutenable, et l'approche qualité où les axes du tableau de bord mettent l'accent sur la satisfaction du client.

- Les tableaux de bord utilisant la notion de capital immatériel

Le capital immatériel correspond à l'ensemble des ressources immatérielles et à leur flux. On part du principe que la majorité des valeurs générées par l'entreprise provient des ressources intangibles, et que ces ressources doivent être gérées au même titre que les ressources physiques. Les limites de cet outil tiennent essentiellement à sa jeunesse, puisque les articles et commentaires apparaissent contradictoires. Il semble que ce soit en Suède, où Edvinsson et Malone (op. cit.) ont développé un indice de capital immatériel pour une grande société d'assurance, qu'apparaissent les principales réussites. Cependant, d'une part, le développement métrique n'en est qu'à ses débuts (or son besoin se fait sentir, suivant Bontis, 1999), d'autre part, l'analyse semble encore trop axée sur les réserves (les stocks de capital immatériel) au détriment des flux.

- Les *Balanced Scorecard* (ou BSC)

Ces tableaux de bord équilibrés comportent des indicateurs de progrès et de retard et, des indicateurs internes et externes à l'organisation. Ainsi, on articule un axe financier avec une perspective « client » et un axe d'apprentissage et de croissance, les indicateurs étant liés par une logique de cause à effet qui culminerait dans la relation aux résultats financiers.

Développée en 1996 par Kaplan et Norton cette approche du tableau de bord est plus utilisée que la précédente, mais elle comporte des limites au regard de ses hypothèses par rapport aux caractéristiques des collectivités. Parmi les limites de cet outil, nous en distinguons quatre : i) la première tient à l'hypothèse selon laquelle la stratégie de l'organisation serait parfaitement connue et explicitée par ses dirigeants. Le BSC ne fait alors que traduire la politique à travers quatre perspectives « équilibrées ». ii) Ensuite, le BSC est construit comme la mise en œuvre top-down de la stratégie, c'est-à-dire comme le déploiement du haut vers le bas des quatre perspectives à travers les niveaux hiérarchiques. L'organisation apparaît comme transparente. Ceci nie non seulement les spécificités locales, mais aussi le jeu des acteurs pour maintenir des zones de liberté. iii), le BSC ne tient pas compte des ressources humaines – variable essentielle dans les organisations publiques - en tant que telles. Elles apparaissent au même titre que les technologies de l'information dans la catégorie formation. iv) Enfin, tel qu'il est conçu, ce tableau de bord de gestion ne permet aucune comparaison externe.

A partir de l'approche BSC, Kaplan et Norton (op. cit.) ont clarifié le concept de carte stratégique et ont fait de la chaîne de cause à effets le principe structurant de la carte. Son intérêt pour une collectivité réside dans le lien entre la stratégie et le contrôle, et dans l'importance de la communication et de l'animation lors de son élaboration. Néanmoins, l'adaptation des axes de la BSC en une grille managériale pour les collectivités comporte également des interrogations.

Selon Gibert (2000), « le problème des tableaux de bord c'est qu'ils ne sauraient, sauf à de rares exceptions, incorporer des indicateurs d'impacts ». Or, la finalité des organisations publiques est externe, et le développement de tableaux de bord favoriserait l'internalisation de la gestion. Cette analyse peut cependant être nuancée par la possible insertion du marketing public ou de la politique sur l'un des axes de la BSC, avec des indicateurs sur les électeurs, ou les habitants, en lieu et place des consommateurs.

Dans le secteur public, la BSC prend la forme d'une hiérarchie d'objectifs avec au sommet un objectif global représentant le long terme, tel que l'amélioration de l'environnement (Gibert, op. cit.). Le principal problème est de définir une stratégie. La démarche descendante pour les TB devient alors contestable dans les organisations publiques. Cela suppose l'existence d'un objectif global dont découle les autres, ce qui est presque impossible. Il y a plus « un empilement de politiques, de compétences plus ou moins désirées... entre lesquels des priorités plus ou moins claires, contingentes peuvent être établies sans qu'un principe unificateur concret puisse servir de repère » (Gibert, op. cit.). D'où l'intérêt d'une démarche ascendante, partant des tableaux de bord des services avant ceux des directions opérationnelles et de la Direction Générale. Pour cela, il est nécessaire que les niveaux supérieurs explicitent leurs besoins en informations. Cette clarification des idées peut se faire par des indicateurs de responsabilité indivise (IRI) et des indicateurs communs sur l'activité (des délais de réponse aux demandes des usagers, par exemple). Ceux-ci évitent l'éclatement de l'organisation et motivent des niveaux hiérarchiques modestes en leur confiant un rôle dans l'auto analyse de leurs services (démarche participative). Néanmoins, cette démarche ascendante comporte le risque que les objectifs suivis soient ceux du service, et par là même différents de la stratégie globale.

- Une autre évolution des tableaux de bord concerne l'approche qualité.

Cette méthode est particulièrement intéressante dans le secteur public local puisque le bénéficiaire du service public est de plus en plus au centre des intérêts, notamment de par son statut d'électeur. Or, la démarche qualité amène les tableaux de bord à s'orienter vers l'approche clients, en prenant en compte la satisfaction des personnes tant à l'accueil qu'à la délivrance du service public.

En s'inspirant des critères de *l'European Foundation for Quality Management* (EFQM), il est possible de construire un tableau de bord comprenant des indicateurs qui respecte la grille d'évaluation de qualité. Le TB sera fondé notamment sur la satisfaction du client, du personnel, et sur l'intégration de la collectivité à la vie de la société (Gervais, 2000).

On peut même avancer que les données sont disponibles, puisque les services de communication réalisent des enquêtes de satisfaction, et des opérateurs demandent parfois de remplir un formulaire lors de l'obtention d'une aide départementale.

D'autres instruments pour suivre et améliorer la gestion de la collectivité ont évolué. Il s'agit des approches orientées sur la notion de projets : les projets de mandat et les projets de service.

Le contrôle de gestion dans les collectivités n'est pas explicitement lié à des démarches quantitatives, relatives à des données financières ou opérationnelles. Il se déploie également en direction d'approches plus qualitatives, telles que la maîtrise de processus stratégiques mobilisant l'ensemble de la collectivité (Demeestère, 2002).

Ces approches ne dépendent pas du contrôleur mais le concernent à double titre car elles permettent de s'assurer de la cohérence stratégique des objectifs opérationnels suivis par les gestionnaires, et en sens inverse, elles incitent à mettre en place des indicateurs en déclinaison opérationnelle des objectifs stratégiques poursuivis par les élus.

Il est possible de distinguer trois types de projet :

- le projet de collectivité qui décrit l'ambition portée par l'équipe d'élus pour le devenir de la collectivité ;

- le projet d'administration qui décline globalement les ambitions du projet de la collectivité au-delà de la structure administrative institutionnelle et intègre les préoccupations d'organisation et de qualité de prestation ;

- le projet de service qui individualise le projet d'administration par services.

Le plan de mandat est la déclinaison chiffrée du projet de collectivité et d'administration.

Il décrit les objectifs des élus sur le mandat et il en chiffre la réalisation. Il se compose donc d'une partie littéraire décrivant les objectifs et en justifiant la pertinence, et d'une partie quantitative comprenant des prévisions d'activité et une simulation budgétaire pluriannuelle. Il permet au directeur financier et au directeur du contrôle de gestion de disposer d'un horizon élargi permettant de suivre les réalisations annuelles au regard d'ambitions plus vastes.

Différents plans pluriannuels peuvent appuyer le plan de mandat, le schéma directeur informatique, le plan de gestion prévisionnel des ressources humaines, et le plan pluriannuel d'investissement (PPI), qui est le plus répandu. Ce dernier chiffre les programmes d'investissements envisagés, il décrit leur financement, et répartit leur réalisation sur plusieurs années. Il concerne tant l'investissement neuf que l'investissement de maintenance du patrimoine dans son état.

Quel que soit le système de pilotage mis en place ou l'outil d'évaluation élaboré, il est clair que son impact dépend largement de facteurs managériaux tels que l'existence éventuelle d'un dispositif d'animation pour le faire vivre, de son intégration cohérente au sein d'une logique plus globale de développement. Ce constat est crucial dans le milieu public. En effet, dans la mesure où l'organisme est moins soumis à la pression immédiate et à l'enjeu de survie à court terme, sa performance dépend davantage de la création de potentiel à moyen et long terme selon une certaine logique d'investissement immatériel. L'adaptation de ces dispositifs repose sur une conception systémique du fonctionnement (Bouquin, op. cit.). Parmi l'environnement dans lequel s'insèrent ces instruments de gestion, se trouve le cadre budgétaire et comptable des collectivités locales.

Comme il a été annoncé précédemment, ce cadre est aujourd'hui modifié, et c'est à ce changement de règle institutionnelle affectant les collectivités étudiées que nous faisons maintenant référence.

1.3. Le nouveau cadre budgétaire et comptable : l'instruction M52

La réforme des comptabilités des collectivités locales résulte directement de l'arrêté du 27 avril 1982 généralisant à compter de 1984, en substitution au plan comptable de 1957, l'application du nouveau plan comptable général qui met en œuvre les dispositions de la 4^{ème} directive européenne de 1978. Elle est la conséquence juridique de l'article 52 du décret du 29 décembre 1962 qui dispose que les comptabilités des collectivités publiques sont conformes au Plan Comptable Général lorsqu'il s'agit d'une activité industrielle et commerciale et s'en inspirent dans le cas contraire. La réforme a d'abord concerné les établissements publics nationaux en 1983, les communes en 1997 (instruction M14) et concernera prochainement les départements (instruction M52) et les régions. Cette réforme vise à doter les collectivités locales d'un outil comptable moderne en termes de gestion et de reddition de comptes financière, proche de celui des autres acteurs économiques. Elle a pour finalité première d'apporter une meilleure information sur la situation patrimoniale des collectivités et de permettre la description la plus exhaustive possible des flux financiers qui l'ont affectée au cours d'un exercice donné. Son objectif affiché est de permettre aux citoyens comme aux partenaires des collectivités locales de mieux appréhender la réalité financière et l'étendue des risques potentiels qui les concernent.

La réforme est le fruit d'une concertation entre les différents services de l'Etat. Le projet gouvernemental a résulté des travaux menés pour l'essentiel par le comité consultatif pour la réforme des comptabilités locales, qui fut installé par Messieurs Charasse et Baylet en juin 1990. Les travaux ont fait l'objet de plusieurs réunions élargies aux associations d'élus. La volonté de concertation s'est confirmée avec la participation des élus et des fonctionnaires territoriaux aux travaux connexes à cette réforme, tant dans le domaine de l'informatique que dans celui de la formation professionnelle, au travers des échanges qu'a entraîné l'expérimentation de la réforme avant sa généralisation le 1^{er} janvier 2004 (sur la base de ce qui avait été réalisé lors de la M14 avec les communes). Le projet de la M52, envisagé en 1996 pour une généralisation en 2000, a pris trois ans de retard du fait des discussions et de la logique prudente consistant à « ne pas brusquer une réforme » (directrice financière d'un Conseil Général, citée par Boyer, 2000).

La nouvelle instruction a pris note du précédent de la M51, où on s'apercevait que la plupart des dépenses, dont le personnel, demeurait dans les services dit indirects, ou alors que la facilité conduisait à ne pas rechercher à ventiler les frais financiers, immobilisations, charges de personnel ou prélèvements sur recettes de fonctionnement et à reprendre chaque année les clefs de répartition arrêtées antérieurement. L'instruction qui réforme prévoit le recours généralisé aux autorisations de programme et aux crédits de paiement (notés AP/CP), la comptabilité d'engagement, un début de consolidation et un développement des annexes des budgets. De plus, elle reprend l'architecture et les conventions de la nomenclature définie par le plan comptable général et, au regard de la priorité patrimoniale, une séparation nette des exercices avec l'enregistrement systématique de certaines charges (amortissement des immobilisations renouvelables, provisions pour risques et charges, ou pour dépréciation⁵⁸). En revanche, faisant le constat du relatif échec de la comptabilité fonctionnelle M51⁵⁹, les concepteurs n'ont plus l'ambition de concevoir des indicateurs de coûts par services et ils ont renvoyé la partie analytique à une éventuelle comptabilité de gestion dont la collectivité est libre de se doter.

Comme l'indique le rapporteur Adnot à la commission des finances au Sénat (Séance au Sénat, 2002), les avancées importantes concernent quatre domaines.

Tout d'abord les modalités de vote du budget, avec une réflexion sur « l'élaboration de présentations budgétaires simplifiées (...) qui permettraient à la fois de faire apparaître les vrais enjeux du vote du budget et d'établir des comparaisons entre collectivités, c'est-à-dire de faire du *benchmarking* » (Sénat, p.1).

Ensuite, la procédure des autorisations de programme est étendue aux dépenses de fonctionnement, pour lesquelles elle s'appellera "autorisations d'engagement". Alors que, pour l'Etat les autorisations de programme seront totalement remplacées, en fonctionnement comme en investissement, par les autorisations d'engagement, une distinction terminologique sera instaurée entre fonctionnement et investissement pour les

⁵⁸ Néanmoins, les interrogations sur l'évaluation du patrimoine (Lande, 1997) et l'aspect limité des actifs pris en compte, présagent encore de nombreuses discussions si l'objectif est d'obtenir une information comptable fidèle à la situation de la structure publique.

⁵⁹ Peu de départements utilisaient cette fonction, et la présentation fonctionnelle n'aidait pas la direction générale de comptabilité publique pour effectuer ses statistiques.

départements. La procédure des autorisations d'engagement, qui est étendue également aux régions, sera limitée aux dépenses qui impliquent des engagements vis-à-vis de tiers.

Par ailleurs, les possibilités de reprise anticipée du résultat dont bénéficient les communes depuis la loi du 28 décembre 1999, seront étendues aux départements. Cette disposition est importante, car la possibilité d'anticiper le résultat peut permettre aux Assemblées de ne pas augmenter les impôts autant qu'elles l'auraient dû.

Enfin, les dotations aux amortissements et aux provisions sont inscrites dans la liste des dépenses obligatoires des départements. Cependant, pour des raisons pratiques, cette obligation ne concernerait que les biens acquis après l'entrée en vigueur des dispositions de la proposition de loi.

« Au-delà de ces quatre points majeurs, la proposition de loi procède à un « toilettage » de certaines dispositions du code général des collectivités territoriales, dont la rédaction n'a parfois pas changé depuis 1871. Elle vise également à étendre aux services départementaux d'incendie et de secours, lorsqu'il y a lieu, les dispositions applicables aux départements. » (Adnot, séance au Sénat, op. cit., p.2).

Une question reste cependant en suspens, car le point relève du pouvoir réglementaire et ne peut être réglé dans une proposition de loi, il s'agit du traitement comptable des subventions d'investissement.

En effet, en comptabilité M51, les subventions d'investissement et les fonds de concours versés par les départements sont inscrits en section d'investissement de leur budget, de la même façon que les subventions d'investissement versées par l'Etat sont considérées comme des dépenses en capital. Le principe de l'inscription en section d'investissement des subventions d'investissement est remis en cause par la logique patrimoniale du Plan Comptable Général de 1982, actualisé en 1999, selon laquelle seules les dépenses qui contribuent à enrichir le patrimoine de la collectivité locale doivent figurer en section d'investissement. Or les subventions d'équipement sont considérées comme enrichissant le patrimoine de celui qui les reçoit, mais pas de celui qui les verse⁶⁰.

La transposition de cette règle aux départements dans le cadre de la future instruction comptable M52 reviendrait à afficher une forte réduction de leur effort

⁶⁰ En application de cette règle, d'ailleurs, les communes, dans le respect de l'instruction comptable M14, inscrivent leurs subventions d'investissement en section de fonctionnement. Il est très clair également qu'elles reçoivent plus de subventions qu'elles n'en distribuent aux autres échelons.

d'investissement, dont le mode d'action privilégié est le versement de subventions et de fonds de concours, aux communes notamment.

Les départements expérimentateurs de l'instruction provisoire M52 parviennent à tourner cette difficulté en recourant à la technique complexe dite du « compte annexe », qui consiste à comptabiliser les subventions d'investissement du budget principal, tout en les retraitant en fonctionnement au sein d'un budget annexe, permettant ainsi de respecter formellement les règles comptables.

A l'usage, il apparaît que la technique du « compte annexe » implique de procéder à des retraitements comptables particulièrement fastidieux et qu'il serait sans doute plus simple de considérer que, comme les subventions d'investissement versées par l'Etat, les subventions d'investissement versées par les Conseils Généraux peuvent être inscrites en section d'investissement. Une telle décision ne serait pas illégitime car, même si le versement de ces subventions ne contribue pas à enrichir le patrimoine du Conseil Général, il permet néanmoins d'enrichir le patrimoine du territoire départemental⁶¹.

Cette réforme comptable et budgétaire est en cours puisque sa phase d'expérimentation concernant une vingtaine de Conseils Généraux prendra fin au début de l'année 2004⁶². Cependant, elle a été qualifiée d'incomplète au sens où, selon Wathelet (op. cit., p.118 à propos de l'instruction comptable M14) « au regard des articles 14 et 15 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen, cette réforme est pour le moins lacunaire. Conçue par des comptables dans le cadre d'un système unidimensionnel de contrôle de la régularité budgétaire, elle persiste à singulariser la comptabilité publique locale en ne prévoyant ni un compte unique (commun à l'ordonnateur et au comptable) ni des états financiers de synthèse lisibles par les citoyens, ni l'obligation d'un rapport de gestion explicatif, bref fait l'impasse sur l'essentiel de la démocratie ». Wathelet (2000) parle même d'une « réforme ambitieuse mais lacunaire ».

Les conséquences des nouveautés introduites par l'instruction M52 peuvent s'appréhender à partir des réflexions générées lors de la mise en œuvre de l'instruction communale et d'écrits de praticiens tels que Klopfer.

⁶¹ Le Conseil National de la Comptabilité, comme les ministres du budget et des libertés locales, sont favorables à cette idée, selon des modalités qui restent à définir.

⁶² Après la clôture des travaux préparatoires à la réforme en novembre 1999 et la formation des acteurs en 2000, 16 départements expérimentent depuis l'année 2001 les dispositions de l'instruction provisoire et six Conseils Généraux les ont rejoints en janvier 2003, pour une généralisation prévue 1^{er} janvier 2004.

Suivant Klopfer (1996a et 1996b), l'instruction M52 va améliorer l'analyse financière des départements mais aura peu de conséquences sur leur organisation.

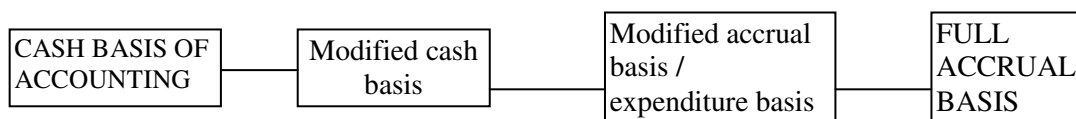
Les informations supplémentaires présentes dans les budgets par rapport à l'instruction actuelle, et les annexes permettront d'améliorer la pertinence des indicateurs traditionnels (l'épargne nette, la dette par habitant). En revanche, elles n'apporteront rien pour les indicateurs plus récents, tels que la capacité d'autofinancement.

Les informations nouvelles, comme pour l'instruction communale M14, s'intègrent dans un cadre d'informations générales comprenant des données statistiques et fiscales, des données de l'article 13 de la loi ATR (op. cit.), et des états portant sur certains éléments du bilan, dont les biens meubles et immeubles, les provisions constituées, les charges à répartir sur plusieurs exercices, et les engagements donnés et reçus (par exemple, les contrats de crédit-bail et les engagements reçus tels que les subventions).

Comme pour l'instruction communale M14 en 1997, les départements sont passés d'une comptabilité budgétaire à une comptabilité financière (Lande, 1996a), et maintenant ils connaissent le passage d'une comptabilité de trésorerie à une comptabilité patrimoniale. Ce dernier a été rendu possible par l'introduction ou le rappel, lors de la réforme budgétaire et comptable, de concepts issus de la comptabilité privé : les concepts d'engagement et de patrimoine.

Le premier permet de dissocier les opérations de trésorerie de leurs faits générateurs. La comptabilité de trésorerie, ou de caisse, peut donc être distinguée de la comptabilité d'engagement, comme cela est effectué par l'IFAC.

Figure 3 : Les différentes méthodes comptables retenue par l'IFAC.



Source : d'après IFAC (1991).

Le passage d'une comptabilité de caisse standard, ou de trésorerie (*cash basis of accounting*) à une comptabilité de caisse modifiée tient à l'existence d'une période

complémentaire pendant laquelle les opérations dénouées sont prises en compte dans l'exercice de référence. Dans une comptabilité d'engagement (*full accrual basis*), la plupart des opérations sont enregistrées lorsqu'elles se produisent. Le fait générateur de l'enregistrement comptable devient l'évènement créant une obligation et non plus la variation de trésorerie. Quand la distinction n'est pas faite pour les dépenses incluant à la fois les charges et le coût des actifs, la comptabilité est dite « comptabilité d'engagement modifiée », où l'accent est mis sur les ressources financières de l'organisation.

Appliqué aux Conseils Généraux, ce cadre descriptif des différentes méthodes de comptabilisation reflète l'évolution engagée par la réforme comptable et budgétaire, à savoir le passage d'une comptabilité de caisse modifiée à une comptabilité d'engagement modifiée.

Par rapport au critère organisationnel, l'instruction M52 semble plus une adaptation de l'instruction communale M14 aux collectivités départementales qu'un système comptable et budgétaire spécifique. Comme il a été présenté, la principale conséquence pour les départements réside dans la tenue d'une comptabilité d'engagement décentralisée (plus complexe mais plus motivante que l'engagement centralisé) en temps réel (plutôt que semi-différé) et exhaustive⁶³. Ceci d'autant plus que la logique des autorisations de programme et des crédits de paiement requiert des moyens importants de suivi dont peu de collectivités disposent. « Il est nécessaire d'être prudent quant à l'utilisation de crédits pluriannuels sur les lignes dont le mode d'engagement serait mal maîtrisé en interne » rappellent Paquier et al. (op. cit.). Cet aspect est néanmoins prévu par l'article 4 de l'arrêté de l'instruction prévoyant un état des dépenses engagées non mandatées joint au compte administratif de l'exercice concerné.

Cependant, « faute d'avoir procédé à une refonte totale du SI du public sur les budgets et comptes locaux, on aboutit à un manque général de cohérence et à des doubles emplois » (Paquier et al., op. cit.).

Ainsi, la liste des concours aux associations a partiellement le même objet que l'état des subventions, allocations et secours. De même, les tableaux statistiques prévus

⁶³ La comptabilité d'engagement, avec l'intégration de toutes les données du patrimoine départemental (caractère exhaustif de l'Actif détenu), a tout intérêt à être suivie au niveau de chaque direction (déconcentration financière) plutôt que par la seule direction des finances (cf. supra, le système budgétaire suivant la théorie Y)

par les instructions comptables subsistent à côté des données synthétiques de la loi ATR. Les nouvelles instructions M14 et M52 ne vont pas dans le sens d'une simplification des documents. Pour la ville de Bordeaux, par exemple, la Cour des Comptes a calculé que les règles actuelles obligent à joindre environ 3000 pages d'annexes au compte administratif.

Outre ces conséquences essentiellement comptables et budgétaires (qui peuvent avoir, il est vrai, un impact organisationnel en termes de délégation accrue), il existe des impacts informatiques liés à la nouvelle instruction M52.

- Les articles, avant segmentés par les logiciels en "enveloppes budgétaires", doivent être segmentés par nature, par fonction et par opération. D'où un paramétrage important dans le nouveau logiciel comptable de la collectivité, puisque le nombre d'enveloppes est par hypothèse supérieur au nombre de comptes limitativement prévus dans la nomenclature ;

- La possibilité de voter suivant deux nomenclatures différentes implique la gestion d'une double nomenclature : le traitement du budget sous les nomenclatures par nature et par fonction est la première aptitude requise pour un logiciel comptable et budgétaire récent. On peut résumer ainsi les fonctionnalités :

- le logiciel doit comprendre des écrans de saisie selon les deux modes ;

- il doit avoir des bibliothèques d'états permettant la présentation des documents dans les deux modes ; des tables de correspondances pour faciliter le basculement puisque chaque majorité dispose du droit de changer la modalité du vote (une fois par mandat) ; un contrôle de la disponibilité des crédits : cette notion est complexe, car il faut que le disponible soit présenté par nature et par fonction ou par opération (pour l'investissement).

- dans le cas du vote par opérations, le logiciel doit pouvoir offrir en investissement un niveau de détail plus fin qu'en mode par fonction, notamment dans le cas d'opérations complexes (un ensemble sportif peut inclure un espace naturel, un équipement sportif et un groupe scolaire).

D'autre part, les procédures comptables conduisent à la mise à jour permanente des crédits ouverts, des prévisions de recettes, des crédits disponibles pour l'engagement

et le mandatement, des dépenses et recettes réalisées, et de l'emploi fait des recettes grevées d'affectation spéciale.

En outre, la procédure de l'engagement en M52, comme en M14, conduit à distinguer plusieurs types d'engagements que le service informatique devra gérer :

- l'engagement comptable (affectation d'une quote-part de crédits à une dépense, concrétisée par l'édition d'un bon de commande) ;
- l'engagement juridique (constat de l'obligation résultant d'une délibération de l'Assemblée) ;
- l'engagement provisionnel (engagement comptable évalué sur la base d'engagements juridiques nés lors d'exercices précédents et inscrit en début d'exercice pour un montant chiffré) ;
- l'engagement spécifique (bon de commande ou ordre de service), c'est-à-dire un engagement individualisé et précis dans son objet et son montant.

Aussi, il nous paraît recommandé d'avoir les deux fonctionnalités suivantes :

- le pré-engagement, qui est une étape supplémentaire dans la chaîne de l'engagement utile quand le logiciel ne peut fournir un bon de commande "au fil de l'eau". Les services pré-engagent et éditent un projet de bon de commande qui servira à matérialiser l'accord du chef de service ;
- le contrôle du budget disponible ainsi que le contrôle du seuil des marchés publics : ce contrôle peut être réalisé à chaque niveau de la procédure, il doit au moins se faire au stade de l'engagement comptable et de l'édition du bon de commande.

Relativement au nouveau principe de rattachement des charges et des produits en fin d'exercice, il faut constater le service fait. Cette saisie nécessite d'enregistrer la date de livraison des fournitures commandées ou de réalisation des prestations demandées. Notons qu'auparavant cette notion intervenait lors de la phase de liquidation et maintenant la validation se fait à la réalisation de la prestation. Sur le plan informatique, sont alors nécessaires :

- la reconnaissance du service fait dans l'application comptable ;
- l'existence d'un état de saisie permettant de valider le service fait à partir d'un numéro de référence, une date de validation, et une description de la pièce matérialisant

le service (bon livraison ou de réception de travaux...), car le service dépensier ou le service financier peut ensuite reprendre des montants ;

- une procédure de *workflow* permettant de constater, à partir des documents cités, la réalisation du service fait dans la procédure elle-même.

Pour la procédure de rattachement qui concerne les dépenses engagées service fait dont la facture n'est pas parvenue avant la fin de la journée complémentaire, les dépenses récapitulées sur un état détaillé par chapitre d'imputation donnent lieu à l'émission d'un mandat collectif. Le logiciel devra permettre de faciliter la détermination des charges et des produits constatées d'avance et l'édition des états de fin d'exercice.

Rappelons que le progiciel comptable s'insère dans un espace comprenant plusieurs niveaux d'information : un espace budgétaire et comptable en adéquation avec la réglementation, un espace métier en interaction avec le SI financier et prenant en compte les spécificités des services opérationnels, et un espace de gestion et d'évaluation, bâti autour des espaces budgétaires comptables et métiers, permettant de croiser des informations financières avec des indicateurs métiers.

Aussi,

- l'outil doit être paramétrable dans la gestion des nomenclatures et des procédures de type *workflow* ;

- il doit être communicant en utilisant des bases de données ouvertes et une souplesse des interfaces (aujourd'hui, dans chaque service, on identifie un ou plusieurs métiers dont les spécificités sont prises en charge par un logiciel particulier ou des progiciels. Mais ces applications génèrent des transactions comptables et sont donc liées. Les principes comptables actuels renforcent sensiblement les échanges d'informations avec les logiciels métiers ; par exemple pour la gestion du patrimoine, des stocks, des comptes de tiers en recettes...) ;

- il doit intégrer la gestion pluriannuelle de programme (AP/CP), car la logique est structurante par rapport aux marchés et à la gestion budgétaire (il est difficile de rajouter cette fonctionnalité si elle n'a pas été prévue dès la conception du noyau comptable).

L'analyse de ces conséquences apportées par l'instruction M52 nous amène à suivre Carles (1994), expliquant qu'il s'agit plus d'une adaptation que d'une révolution.

Cette logique d'adaptation et d'amélioration de la comptabilité publique locale s'inscrit dans une large réflexion touchant de nombreux pays (IFAC, 1996). On s'aperçoit qu'en Europe les systèmes de comptabilités publiques locales évoluent dans le même sens que ceux des collectivités françaises.

Les comptabilités des pays anglo-saxons ont également connu des évolutions. En Australie, durant les années quatre-vingt-dix, trois standards ont été développés : le règlement AAS27 (en décembre 1990) relatif au *reporting* financier par les gouvernements locaux a pour objectif d'accroître les informations d'aide à la décision, améliorer la préparation budgétaire, les ratios financiers et l'état de l'actif, et d'autre part de rendre plus responsables les gouvernements locaux (les collectivités territoriales dans le cas de la France). Ensuite, le règlement AAS29 (opérationnel en décembre 1993), relatif au reporting financier des directions des gouvernements locaux, qui doit permettre de mieux rendre compte aux utilisateurs externes et fournir des informations utiles aux dirigeants, par la production de rapports financiers généraux sur différents sujets (Hoque et Moll, 2001). Enfin, le règlement AAS31, plus large car il comprend l'État et des territoires du Commonwealth, et plus récent puisqu'il s'applique depuis juin 1999, fait référence au reporting financier des gouvernements : il implique les mêmes éléments que les entités locales et se donne les mêmes objectifs, avec le fait d'harmoniser les pratiques aux différents niveaux de gouvernements.

Aux Etats-Unis, c'est la publication en juin 1999 de la norme 34 du *Governmental Accounting Standards Board* (GASB), reconnu par l'AICPA comme le promulgateur des principes comptables généralement admis, applicable aux Etats et gouvernements locaux, qui a apporté des évolutions. La norme 34, dénommée GASB34, sera complètement appliquée à la fin de l'année 2003. Elle va changer la forme et le contenu des états financiers publiés par les collectivités locales (états et autres gouvernements locaux). Elle exige un rapport d'activités (rapport annuel de l'autorité gestionnaire avec indications de contenu), et deux états financiers. Un premier état financier, établi selon les principes de la comptabilité d'engagement (*accruals*), qui couvre toutes les activités de la collectivité (présenté en deux colonnes avec les activités

publiques et lucratives). Le bilan donne le montant des actifs nets et le compte des résultats des activités doit faire apparaître les charges et produits propres aux activités pour montrer le coût net de chacune. Le second état rassemble les états financiers des fonds gérés comme auparavant : les comptes des entités publiques locales sont établis en cash et par catégories de dépenses et recettes affectées, chaque catégorie de dépenses-recettes forme un fond. Autres informations requises, la comparaison entre budget et comptabilité pour le fonds général (appartenant aux fonds gouvernementaux) et, la comparaison avec le budget initial puis avec le budget final, compte tenu des modifications intervenues dans le budget initial⁶⁴. Des problèmes sont rencontrés sur les actifs fixes avec leur premier enregistrement et leur valorisation dans le temps (problème de l'inventaire et des amortissements), et des questions se posent sur l'utilité des nouveaux états financiers (Chan, 2001) : les états consolidés des activités sont jugés souhaitables car plus accessibles au public, cependant la masse d'informations est importante.

On s'aperçoit que ces systèmes budgétaires anglo-saxons se basent énormément sur les pratiques du secteur privé, mais ne sont pas éloignés des préoccupations françaises que les inspireurs de l'instruction M52 ont noté⁶⁵.

Cette présentation a montré que les évolutions dans les outils actuels tant informatiquement que conceptuellement présentent des intérêts certains pour le contrôle de gestion. Au niveau de la base informatisée du système d'information, les NTIC apportent la rapidité, la sécurité, et de nombreux avantages sur la gestion de données disparates. Concernant le SI lui-même, le renouvellement du système comptable devrait enrichir les informations aujourd'hui disponibles pour le contrôleur et tout autre gestionnaire. Enfin, les outils de *reporting* ont connu récemment des avancées conceptuelles qui pénètrent les organisations, telles que l'approche de la *balanced scorecard* et la notion de qualité dans les tableaux de bord.

⁶⁴ Cela correspond, dans le cas des Conseils Généraux, à l'analyse des décisions budgétaires modificatives (DM), où au budget initial (dit primitif, le BP) sont généralement apportées deux modifications (les DM) lors des deux sessions budgétaires de l'Assemblée, pour voter des crédits supplémentaires, ou pour en réallouer, ou en globaliser...

⁶⁵ cf. supra, une meilleure reddition des comptes, meilleure information au public, passant par la transparence et la qualité de l'information (simple et précise à la fois).

Cependant, si ces différentes évolutions instrumentales peuvent favoriser les tâches du contrôleur de gestion dans les collectivités, elles ne sont pas encore introduites avec succès dans les organisations. Même en veillant à l'acclimatation des outils, ce sont moins ces derniers en eux-mêmes qui sont en cause que les conditions de leur conception, de leur implantation et de leur utilisation. L'organisation n'est pas un simple contexte pour les outils de gestion, pas plus que les outils ne sont simplement ajoutés à l'organisation, « il y a co-construction de l'organisation par l'outil et de l'outil par l'organisation » (Desmarais et Jameux, 2001). Ce sont les évolutions des principes de fonctionnement de la collectivité étudiée qui sont présentés.

Section 2. De récentes évolutions ayant trait aux pratiques de gestion

De récentes réformes, ainsi que l'émergence de pratiques « nouvelles » semblent montrer que le secteur public porte un intérêt au contrôle de gestion. La mise en place de ce dernier suppose, en effet, une orientation vers les résultats et une recherche de la performance, et d'autre part une responsabilisation des acteurs.

Ces orientations semblent prises dans le secteur public, au travers la nouvelle loi organique relative aux lois de finances (LOLF, 2001) pour les administrations d'Etat, mais aussi sur le plan local avec des pratiques et injonctions qui annoncent un changement de logiques : le passage des procédures à la responsabilité (Desmarais et Jameux, op. cit. ; Kopel, 2001), de la fonction aux résultats (Busson-Villa, 1998), et les présentations des meilleures pratiques mises en place dans les entités et services précurseurs (ministères, collectivités, hôpitaux, armée, éducation, transports...).

Nous présentons les orientations des réformes actuelles en matière de gestion publique, notamment les projets de contrôle de gestion du Ministère de l'Economie et des Finances et leurs implications pour les collectivités locales, puis deux orientations prises par le secteur public sont détaillées : la qualité et la responsabilisation.

2.1. Une orientation de la modernisation du secteur public vers le contrôle de gestion

Les réformes actuelles du secteur public mettent l'accent sur la performance et la transparence. C'est une tendance qui paraît favorable au système de contrôle de gestion, comme l'annonce Gibert (2000) dans son introduction « Le contrôle de gestion a, semble-t-il, dans l'administration française le vent en poupe ».

Un exemple caractéristique peut être donné avec le "guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion à l'usage des administrations de l'Etat" (CIRE - comité interministériel à la réforme de l'Etat -, 2000), conçu en août 2000 par un groupe de travail interministériel animé par la direction du budget avec la participation de la direction générale de la comptabilité publique (DGCP) et de la délégation interministérielle à la réforme de l'Etat (DIRE).

Il se présente « sous la forme d'une série de questions centrées sur l'état des pratiques de contrôle de gestion et sur leur potentiel de développement. Les réponses à ces questions sont à apporter par les gestionnaires, responsables de la qualité et du bon usage des dispositifs de gestion, afin qu'ils puissent apprécier eux-mêmes les enjeux, la faisabilité et les modalités des projets de développement à conduire » (CIRE, 2000).

Il y est écrit que dans l'état des pratiques, sont recherchés les centres de responsabilités, l'existence d'indicateurs et leurs rôles, et l'existence de procédures pour fixer des objectifs et lancer des programmes. Il est demandé aux différentes administrations :

- « d'évaluer la pertinence du SI actuel, l'utilisation des outils de gestion ;
- de rechercher les voies de développement du management sur lesquelles le contrôle de gestion peut s'appuyer ;
- de voir l'implication des dirigeants dans le développement du contrôle de gestion ;
- de recenser les éléments pouvant faciliter la mobilisation des services en faveur du contrôle de gestion » (ibid., p.5).

Le calendrier du comité interministériel à la réforme de l'Etat prévoit que le contrôle de gestion sera généralisé dans l'administration en 2003. Pour ce faire, « chaque ministère élaborera avant la fin de l'année 2001 un plan triennal de généralisation du contrôle de gestion ». On voit combien l'administration d'Etat s'intéresse au contrôle de gestion, qui est ici conçu comme un outil de pilotage⁶⁶. Cette recherche de performance n'est cependant pas récente comme l'indique une loi de finances de 1822, laquelle énonçait « lorsque par des réformes d'employés inutiles, des économies auront été obtenues sur les frais d'administration centrale des ministères, il pourra être accordé sur les fonds provenant de ces économies, aux employés réformés, des indemnités temporaires, proportionnées à leurs services »⁶⁷.

Si les objectifs attendus de l'instauration du contrôle de gestion sont à la fois instrumentaux et managériaux, l'un des facteurs de contre-performance possibles pour

⁶⁶ La définition retenue du contrôle de gestion par le rapport de la DIRE (2002) est la suivante « le contrôle de gestion est un outil de pilotage qui s'inscrit dans une démarche stratégique et qui s'appuie sur des éléments constitutifs clairement identifiés ».

⁶⁷ Loi contenant le budget de l'exercice de 1822, *Collection des lois, décrets, ordonnances, règlements, avis du Conseil d'Etat*.

une organisation quelle qu'elle soit, est incontestablement son obsolescence, ou son immuabilité face à l'évolution de ses environnements.

Sans doute peut-on voir poindre ici l'une des difficultés majeures de la recherche de performance dans le secteur : d'un côté, le système bureaucratique dans son ensemble est si lourd et complexe qu'on ne peut envisager de le transformer globalement du fait de l'inertie qui l'habite ; de l'autre, l'action locale et ponctuelle au sein d'un élément du système risque de provoquer des effets pervers, par cascade, et des coûts externes. La réponse à cette problématique n'est pas simple et reste l'un des défis du « renouveau » du service public (Bartoli, 1997)⁶⁸.

Ce renouveau est illustré par la circulaire de Monsieur Rocard le 23 février 1989, laquelle démontre la volonté politique de modernisation. Ses orientations s'articulent autour de trois chapitres : un devoir d'évaluation des politiques publiques, une politique de développement des responsabilités, une gestion plus dynamique des personnels.

L'impulsion du changement a été également marquée depuis 1995 avec la circulaire de Monsieur Juppé sur la « réforme de l'Etat », qui s'est concrétisée par la création d'un commissariat à la réforme de l'Etat. Les axes de la réforme concernaient une nouvelle relation entre l'État et le citoyen, une nouvelle organisation de la décision au sein de l'Etat, et une nouvelle relation de confiance entre l'Etat et ses agents. On remarque de nouveau les préoccupations d'ouverture des organisations publiques sur leur environnement et sur la responsabilisation des acteurs.

Les différentes analyses sur le sujet montrent la possible existence de deux blocages : des « blocages comportementaux et culturels, au niveau des agents publics en particulier, habitués à se fondre dans un système routinisé, du fait de marges de manœuvre réduites par un cadre contraignant ou par des usages enracinés, et des blocages stratégiques et structurels, posés par un système administratif français qui se révèle être de moins en moins bien adapté à la société post-industrielle de services dans laquelle nous nous trouvons » (Bartoli, 1997, p.98).

Actuellement, la modernisation prend la forme de réformes multiples.

Ainsi, dans la revue du Ministère des Finances (Echanges Contacts, 2002, p.18) on peut lire « alléger les procédures : entrée en vigueur d'une nouvelle réglementation,

⁶⁸ Ainsi, quand bien même l'environnement externe est relativement stable, la mutabilité est inscrite dans les critères spécifiant l'activité principale des organisations publiques, c'est-à-dire la délivrance de services publics.

modernisation d'un système informatique, réorganisation d'un service. Autant d'évènements qui, comme de nombreux d'autres, devraient justifier une révision systématique de l'organisation et des méthodes de travail au sein de notre administration [i.e., le ministère des finances] ».

Ces évolutions signifient pour les collectivités la mise en place d'un environnement plus en phase avec leurs besoins⁶⁹ et les incitant à améliorer leur gestion⁷⁰.

De même, dans son dernier plan d'actions, le Trésor Public s'engage sur de nombreux aspects qu'il souhaite faire évoluer⁷¹. Les différentes actions, présentées ci-dessous au regard de leur apport pour un Conseil Général, montrent que l'administration d'Etat, au travers du Trésor Public, veut participer et améliorer la gestion des collectivités locales. En effet, les mesures d'aides, ou les engagements pris, insèrent beaucoup plus qu'auparavant le représentant de la comptabilité publique (le Trésorier Principal dans les communes, et le Payeur Départemental dans les Conseils Généraux) dans la gestion de la collectivité dont il a la charge. Les sept points qui suivent illustrent cette idée :

a) Un des engagements pris dans ce plan d'actions répond à de multiples appels (notamment Wathélet, op. cit.), à savoir la création d'un compte financier unique pour les collectivités locales et leurs établissements publics locaux. Il s'agit d'agrèger les deux documents financiers existants (le compte administratif établi par l'ordonnateur qui reflète l'exécution budgétaire, et le compte de gestion du comptable qui offre une image patrimoniale de la collectivité) pour constituer un document unique, donnant au gestionnaire une vision globale et partagée de la situation budgétaire et patrimoniale, enrichi d'annexes explicatives destinées à l'information du décideur et des organes délibérants.

Une expérimentation est prévue durant l'année 2003 sur 30 communes et un hôpital par région. L'idée est également de répondre au désir des ordonnateurs

⁶⁹ A titre illustratif, la Direction Générale de la Comptabilité Publique a publié en 2002 une instruction qui prévoit que la signature de l'ordonnateur d'un bordereau récapitulatif vaudra désormais mandatement pour les pièces transmises et attestation de service fait. Cela signifie la suppression de la phase d'engagement, et fera gagner un temps précieux aux services financiers des collectivités territoriales.

⁷⁰ L'instauration en 2001 des Missions d'expertise économique et financière (MEEF), dans les Trésoreries Générales, pour chaque Préfet, incite les collectivités à développer de tels services en internes (notamment des missions d'évaluations de politiques publiques) afin, par exemple, d'apparaître compétentes sur les dossiers financés en commun.

⁷¹ Cf. « Une nouvelle gestion publique : le Trésor Public s'engage : plan d'actions 2002-2003 »

d'accélérer la production des comptes pour les collectivités (un objectif de reddition des comptes financiers situé au mois de mars à la place du rendu actuel au mois de juin est envisagé).

b) Offrir de nouveaux services aux décideurs locaux, tels que créer un espace internet dédié aux décideurs de secteur public local au sein du portail du MINEFI. Il s'agit de rendre plus accessibles aux décideurs locaux les données juridiques, économiques, sociales, fiscales, budgétaires, comptables et financières et de leur proposer des services en ligne.

c) Introduire la dépense hiérarchisée

Pour qu'un contrôle soit efficace, il faut qu'il soit proportionné aux enjeux et aux risques. Le contrôle exhaustif ne correspond plus au contexte technologique actuel dès lors que la plupart des traitements sont des opérations de masse issues de chaînes informatiques. Aussi, le contrôle hiérarchique représente une réponse adaptée visant à rénover le contrôle de la dépense. En 2002, ont été prévus la détermination des modalités de pilotage et de suivi du contrôle hiérarchisé, le choix des indicateurs, l'organisation d'un contrôle de second niveau pour s'assurer de la pertinence, de la bonne application et de l'évolution du plan de contrôle ; dans le cadre des orientations méthodologiques nationales, les comptables concernés (une quinzaine de Trésoreries Générales) ont déterminé leurs plans locaux de contrôles.

d) Moduler les procédures de contrôle *a priori* dans un cadre partenarial

Cette action vise à moduler, voire à supprimer, certains contrôles *a priori* en contrepartie d'un engagement de qualité du gestionnaire sur ses contrôles et d'un audit conjoint de l'organisation et de la chaîne des procédures visant à garantir la régularité des paiements. C'est un allègement des contrôles du comptable en fonction de la qualité des contrôles internes mis en place par l'ordonnateur. Une expérimentation du dispositif est prévue dans trois Trésoreries Générales et deux agences comptables d'Etablissements Publics Nationaux. L'adaptation sera déterminée au vu d'un bilan annuel et contradictoire des incidents de paiement réalisé avec chaque ordonnateur, d'un audit conjoint des procédures de dépenses mises en œuvre par ce dernier.

e) Renforcer l'efficacité des circuits financiers.

Une des actions de cet engagement consiste à créer un dispositif de suivi des subventions versées aux associations. Cela va créer un système parallèle à celui existant dans les Conseils Généraux, puisque les services départementaux ont déjà une cellule subvention ou bien un service tel que le contrôle de gestion pour assurer le suivi des subventions octroyées.

Une autre action consiste à élargir le champ d'intervention des missions d'expertise économique et financière (MEEF). Ces missions, qui aident les préfets, influent sur la vie des collectivités locales. En effet, comme le constatait un contrôleur de gestion du cas n°3 (infra), lorsque l'on rencontre un groupe d'experts de l'administration d'Etat (ici, des fonctionnaires du Trésor Public) il est préférable d'avoir déjà en interne – au Conseil Général - une cellule capable d'assurer les fonctions d'expertise qu'il propose.

f) Améliorer la transparence des comptes publics

Pour répondre à cet objectif, il est prévu de poursuivre la modernisation des comptabilités locales et d'harmoniser les nomenclatures du secteur public local dans le cadre de la concertation avec les partenaires du Trésor Public. En effet, la modernisation de ces comptabilités, dans une perspective de comptabilité patrimoniale n'est pas achevée dans la lignée de la M14 applicable aux communes. L'harmonisation est nécessaire car les comptabilités ont été modernisées à des rythmes et selon des modalités techniques différents (cf. les nomenclatures des Services Publics Industriels et Commerciaux et des établissements de santé avec la M14).

Il est également prévu de définir une méthode de consolidation des données financières des collectivités locales et de leurs satellites. Du fait de leurs multiples interventions, les informations financières relatives au Budget Primitif (et aux budgets annexes s'il en existe) ne sont entièrement significatives de l'activité réelle de la collectivité et des risques assumés. Une approche consolidée apportera, selon les initiateurs du plan d'actions, une vision globale de l'activité, de l'ensemble que la collectivité constitue avec les entités auxquelles elle est associée, qu'elle contrôle ou qu'elle garantit. Le projet s'est fait en deux temps : élaboration de la méthode à la fin de l'année 2002 sur la base de l'étude des méthodes disponibles (consolidation des risques,

consolidation comptable, combinaison comptable) et des périmètres de consolidation puis, expérimentation sur trois collectivités en 2003.

Un exemple caractéristique des avancées du Trésor Public envers la sphère territoriale nous est donné avec le projet Hélios.

Le terme Hélios correspond à la future application de gestion comptable et financière des collectivités locales et établissements publics locaux destinée à remplacer à la fin de l'année 2006 les applications dont sont dotés les comptables publics du Trésor Public. L'objectif pour le réseau du Trésor Public est d'offrir un service personnalisé et enrichi, ainsi qu'un échange plus efficace entre les services comptables et les ordonnateurs.

L'application sera ouverte aux ordonnateurs pour assurer leurs missions quotidiennes. Grâce à un navigateur installé sur un micro-ordinateur, ils pourront consulter en temps réel en mode sécurisé les informations budgétaires, financières et comptables détenues pour leur compte par leur comptable. En effet, construite sur les normes et standards informatiques actuels (Unix, Oracle), Hélios est une application Internet qui facilite l'interopérabilité des systèmes d'informations proposés aux comptables et ordonnateurs⁷². Mais les accès croisés aux informations détenues par les deux acteurs se feront dans le respect de leur champ de compétences, c'est pourquoi l'accès pour les ordinateurs se fera en mode sécurisé à partir d'un compte utilisateur et d'un mot de passe. A travers cette application, par exemple, les services financiers du Conseil Général pourront suivre la consommation des crédits votés, le traitement des mandats, l'état de l'actif détenu par le Payeur, les opérations en instance ainsi que la situation de trésorerie⁷³.

L'application Hélios comprend des outils d'analyse financière avec la réception des supports comptables (titres et mandats) et des pièces justificatives dématérialisés, la centralisation de données statistiques, l'élaboration d'indicateurs de pilotage nécessaires aux besoins de gestion des collectivités. Parmi les prestations de service offertes aux ordonnateurs, se trouvent la rénovation du service comptable de base (suivi de la

⁷² En utilisant soit l'accès Internet, soit un réseau publique généralement Internet (*virtual private network*, VPN), le Trésor Public développe un protocole d'échanges standards qui repose sur le langage XML, et qui permettra la synthèse des interfaces actuelles.

⁷³ Les collectivités détiennent un compte non rémunéré géré par le comptable public. Elles ont donc intérêt à n'avoir qu'un minimum de trésorerie sur ce compte afin de régler les dépenses quotidiennes.

situation patrimoniale de la collectivité), la mise en place de nouveaux services (diversification des moyens de paiement, le suivi des débiteurs et gestion des contentieux, la restitution d'informations via des tableaux de bord), la possibilité d'accéder à des outils spécifiques (assurer une gestion active de la trésorerie, analyser les risques supportés par les collectivités), l'enrichissement des échanges d'information, et l'évolution des protocoles informatiques (outre la gestion de la relation avec les collectivités par le suivi de l'exécution des chartes de partenariat, la DGCP compte apporter des services tels que le suivi des satellites et des engagements hors bilan, l'accès des tiers aux informations de la collectivité, une présentation synthétique du compte de gestion).

Si le calendrier comprend des tests jusqu'en 2004 puis un déploiement de l'année 2005 à 2007, Hélios contribue dès aujourd'hui à la modernisation des services rendus aux collectivités avec l'arrivée du logiciel de gestion de trésorerie Agathe, logiciel déployé durant l'année 2003. Ce dernier permet d'historiser et de restituer l'évolution du compte au Trésor sur une période donnée, de communiquer les informations nécessaires à une gestion de la trésorerie. Un module est consacré à la communication des données prévisionnelles pour que l'ordonnateur puisse gérer sa trésorerie en recevant quotidiennement les informations indispensables. Les services des finances de l'ordonnateur reçoivent par messagerie des tableaux et graphiques de la situation quotidienne de trésorerie avec le solde du compte au Trésor, les recettes à encaisser, le solde prévisionnel, le disponible sur crédits de trésorerie...

Au niveau de l'Etat, le projet de la direction de la comptabilité publique, avec logiciel Accord, suit l'objectif de réformer les missions confiées aux comptables publics en leur donnant une fonction de validation des procédures de contrôle internes et de vérification des comptes, au même titre que les commissaires aux comptes dans le secteur privé. Une expérimentation est lancée durant l'année 2003 et une généralisation pourrait s'appliquer aux comptables des collectivités locales.

Ce contexte, a priori favorable au contrôle de gestion dans le secteur public, peut s'expliquer par un processus éminemment politique. Cette attitude de l'Etat visant à rechercher une certaine performance n'est pas une chose nouvelle au sein des administrations, d'une part, et cette quête répond à un souci de légitimation du rôle étatique, d'autre part.

On peut ainsi dire que le souci de performance administrative est consubstantiel au développement du rôle des Etats. Wilson (1887) signalait déjà que « le but des études administratives est de découvrir en premier lieu ce que le gouvernement peut faire adéquatement et fructueusement, et en deuxième lieu, comment il peut le faire avec la plus grande efficacité et au moindre coût monétaire ou énergétique ». De nos jours, l'enjeu de la performance consiste en la légitimation du rôle de l'Etat. Laufer et Burlaud (1980) développent une thèse selon laquelle les concepts du management et de la performance publics se sont diffusés dans les administrations à partir du moment où le droit n'était plus suffisant pour assurer une légitimité à l'Etat. La performance constitue une réponse au soupçon d'inefficacité de l'administration, développé notamment par *l'Ecole du Public Choice* (supra). La mise en place d'une gestion par la performance répond aussi à un souci de transparence de l'action administrative s'exprimant tant d'un point de vue politique (nouveau rôle des parlementaires dans le cadre de la LOLF) que financier (procédures de notation des Etats).

On retrouve ces idées dans deux processus actuels, connexes au développement d'un contrôle de gestion, l'essor de la qualité et de la responsabilisation.

2.2. La Qualité dans les services publics

Si la notion de qualité existe depuis longtemps dans le secteur public (cf. les actes de santé, la protection sociale, l'énergie), en matière de gestion, l'approche change. On considère désormais (De Quatrebarbes, 1995) que la qualité traduit des choix explicites d'une entité dans le but de développer ses aptitudes à satisfaire certains besoins (exprimés ou implicites) de ses clients (définition qui correspond à celle de l'association française de normalisation - AFNOR). La qualité ne saurait correspondre à un standard absolu, elle est l'aboutissement de décisions prises par l'entité considérée, après écoute et analyse des besoins et des perceptions de ses clients.

Dans la mesure où la logique de la qualité suppose un effort de prise en compte aigu des attentes spécifiques des clients et utilisateurs, elle paraît compatible avec l'idée de base du service public qui correspond à une recherche de réponses adaptées à l'égard de certains besoins de la population. En outre, elle peut constituer un levier de dynamisation interne non négligeable. C'est d'ailleurs en ce sens qu'avait été conçue la

démarche « qualité-innovation » suscitée dès 1986 par Messieurs Balladur et De Charrette. Elle cherchait explicitement à mobiliser les différents niveaux d'exécution et d'encadrement pour chasser la non-qualité quotidienne, et à décloisonner les services pour réduire le "gâchis de la maladministration" (Serieyx et Fraisse, 1994).

En effet, le « nécessaire renversement de la pyramide bureaucratique », entrepris à la RATP puis repris dans de nombreux services et entreprises publics, pour les remettre au service des clients ou usagers, a fait reposer « la charge de la modernisation sur le couple usagers-agents, censés par leur rapprochement et leurs interactions dynamiser l'ensemble des structures publiques » (Kaisergruber et Strobel, 1996, p.22). « Malgré des progrès indéniables à mettre au compte de cette politique de "modernisation par l'utilisateur", le processus engagé ne s'est pas déroulé aussi naturellement. C'est sans doute que la responsabilité conférée à ce couple, dont l'entente harmonieuse est loin d'être assurée, était trop lourde, trop exclusive et insuffisamment étayée pour pouvoir produire tous les effets attendus » (ibid.).

Des exemples abondent pour illustrer un rapprochement entre usagers et agents publics, sur la capacité d'engagement de ces derniers dans une relation de service, aux antipodes du modèle du bureaucrate wébérien, lequel entretient systématiquement la distance qui le sépare des administrés. Pourtant ces innovations restent dépendantes de la volonté des agents du terrain, de leur conscience professionnelle, de leur capacité à coopérer et à mobiliser les ressources dans ou hors de leur organisation d'appartenance, qui ne se traduit pas toujours par un soutien, ou une reconnaissance de la part des usagers, des initiatives prises par ces agents. Ces derniers sont souvent seuls dans ces initiatives, peu aidés par leur structure et leur hiérarchie. Gibert et Thoenig (1993) ont mis en évidence ces traits dominants de la culture des managers publics habitués dans la tradition bureaucratique et centralisatrice à raisonner et à décider rapidement et en circuit court, en négligeant la connaissance acquise du terrain et surtout en valorisant insuffisamment l'expérience acquise de la base. D'ailleurs Rouban (op. cit.) montre à la fois que les cadres administratifs comptent plus sur leurs forces que sur leurs troupes dont ils se sentent coupés et auxquelles ils reprochent leur manque d'adhésion, et que les cadres extérieurs (hors fonction publique) ont un engagement supérieur aux autres afin de valoriser leur carrière.

Si le couple usagers - agents publics a des similarités avec la relation de clientèle dans une entreprise privée, des différences tiennent au statut du « client ».

En premier lieu, le client d'un organisme public peut être considéré comme étant à la fois son consommateur et son « actionnaire » (du fait de la fiscalité). Cette particularité l'amène à être plus sensible à la notion de qualité lorsqu'il est en présence d'un organisme public. En outre, le client est une entité abstraite qui ne correspond pas à un acteur unique. Comme dans certaines activités industrielles privées, il faudrait parler de « système client » (Bartoli, op. cit.) [les bénéficiaires, les contribuables, les commanditaires (élus locaux, médecins pour un hôpital), les politiques et leurs services] car le commanditaire, le bénéficiaire, le payeur ne sont généralement pas les mêmes. Un autre type de réticence à l'utilisation dans le secteur public du terme "client" est sa connotation avec le monde des affaires et du profit. Cependant, malgré toutes les réserves évoquées, il peut paraître pertinent d'utiliser le terme client si la collectivité cherche à s'adapter au mieux à ses besoins et à lui apporter satisfaction.

Les auteurs remarquent qu'une logique d'écoute externe se développe dans le milieu public (Bartoli, 1997, p.86), réactualisée par les réformes en 2000-2001. La multiplication des enquêtes de satisfaction, en tant qu'instrument privilégié, mais insuffisant, de la mesure de la qualité dans le secteur public, l'illustre bien.

Le processus de benchmarking peut intégrer d'ailleurs ces enquêtes auprès de la population (Link, 2000). En effet, dans son sens large, la qualité concerne à la fois des interactions externes (la mise à disposition du service à l'égard du client) et des interactions internes (les processus de management et les mises en situation du personnel).

Dans le cas de la logique externe, le principe d'égalité et la personnalisation du « produit » fourni aboutissent à la notion de « service associé » : si la prestation de base est réputée universelle, les modalités de sa distribution, les conditions d'écoute de la demande ; le confort des dispositifs d'accueil, les délais d'octroi sont autant d'éléments composant le service qui peuvent faire la différence. En d'autres termes, c'est dans le couple « prestation de base-service adapté » que se joue avant tout l'enjeu de la qualité pour le secteur public (De Quatrebarbes, op. cit.).

On peut alors s'interroger sur le transfert du concept de valeur ajoutée dans le secteur public. En effet, si on retient une vision bureaucratique, l'un des facteurs majeurs

de contre-performance des organisations publiques semble être précisément celui de la réalisation d'activités non pertinentes ou inutilement dépensières, de temps passés à la réalisation de procédures lourdes aux résultats minimes... le principal intérêt de l'utilisation de la valeur ajoutée serait de pouvoir établir un lien entre les notions d'exploitation et les notions de financement, lien faible dans la comptabilité publique. Cet indicateur constituerait également un outil d'aide à la décision. La question des limites d'utilisation de cette notion tourne autour des problèmes de répartition. Pour l'organisation publique, dans la mesure où ses biens sont collectifs, l'enjeu consiste à savoir à qui profite la richesse créée par la collectivité... en revanche, l'enjeu d'amélioration de la performance, lui, paraît clair.

Ainsi, dans la revue du Ministère des Finances (Echanges contact, 2002), on peut lire (p.21) « une déclaration de politique qualité pour l'ensemble du ministère, un plan d'action pour la plupart des directions, des premières réalisations au cours de l'année 2001 et des engagements précis au titre de l'exercice 2002, la démarche qualité est largement engagée au MINEFI. En témoigne le bilan d'activité de la mission qualité mise en place au sein du ministère de l'Economie des Finances et de l'Industrie en 2001 ».

C'est en effet le 12 octobre 2000 que le comité interministériel à la réforme de l'Etat (CIREF) a invité tous les ministères à lancer une démarche qualité dans l'ensemble de leurs administrations avec pour objectifs de mieux répondre aux attentes de la société en termes de service public et de consolider les efforts accomplis en la matière. Cette volonté s'est traduite en mars 2001 par une déclaration de politique qualité fixant trois orientations : prendre en compte de façon plus systématique les besoins et attentes des usagers, rechercher les modalités de travail les plus efficaces au sein des services, valoriser et responsabiliser les agents dont le travail débouche directement sur un service rendu aux usagers.

On s'aperçoit que cet accent mis sur la qualité dans les services rendus aux différents publics, comme au sein des structures administratives, est encore émergent et principalement dû à la bonne volonté des responsables en place, mais il est accompagné par l'essor du phénomène de responsabilisation.

2.3. Le développement de la responsabilisation

La responsabilité est usuellement définie comme une charge qui confère l'initiative de décisions mais oblige celui qui en est investi à rendre compte de ses actes. On trouve dans cette définition la notion de contrat puisque des droits et devoirs sont présents : le pouvoir décisionnaire (le droit) a son pendant dans l'obligation de répondre de ses actes. Le fait de rendre quelqu'un responsable de quelque chose (la responsabilisation) devrait donc s'accompagner d'une évaluation pour apprécier les actes pris. Ce sont ces différents éléments que nous abordons.

Le sens premier de responsabilisation est celui d'éducation à la responsabilité, il évolue vers la responsabilité managériale fondée sur la décentralisation des structures de gestion et l'autonomie relative des acteurs. Dans les collectivités locales, cette volonté se heurte à un système de responsabilité de l'encadrement qui fonctionne à deux voies : l'encadrement supérieur se voit confier une responsabilité renforcée par son positionnement dans le système de pouvoir et l'encadrement intermédiaire fait l'objet d'incitations managériales à la responsabilisation. L'encadrement supérieur évolue vers une interdépendance avec les élus dans le processus décisionnel, qui fait émerger une zone grise de chevauchement des compétences (Lamarzelle, op. cit.). Le pouvoir s'appuie sur des sources énoncées par Crozier et Friedberg (op. cit.), la détention d'une expertise, la maîtrise des relations avec l'environnement, une position centrale dans les circuits de communication internes, la maîtrise face au politique des règles organisationnelles et juridiques.

Or, en liant la responsabilité de l'encadrement au devoir d'obéissance, le modèle bureaucratique finit par éluder la question de la responsabilité. Le couplage de l'autorité à la hiérarchie focalise l'attention sur l'affectation autoritaire (la centralisation des décisions). L'accomplissement du commandement par l'obéissance peut emprunter la voie de l'autorité personnelle (cette autorité responsabilise pour autant que la délégation soit bien pensée, c'est-à-dire qu'elle évite que les décisions interdépendantes soient prises indépendamment les unes des autres), ou bien la voie de l'autorité impersonnelle, où le pouvoir opère par l'intermédiaire des règles de comportement. Ce système est au cœur du fonctionnement des bureaucraties (Desmarais et Jameux, op. cit.).

Dans celles-ci, l'autorité impersonnelle personnalise mais ne possède pas les vertus de la responsabilité (ibid.). La notion d'autorité hiérarchique suppose donc la contrepartie d'un mécanisme de sanctions qui met en jeu la responsabilité de cette autorité. Car, si l'autorité est utilisée pour transmettre des aires de responsabilité (i.e., la décision de déléguer une partie du pouvoir) plutôt que de commander des actions spécifiques, alors son rôle déborde les seuls mécanismes de la coordination hiérarchique.

En outre, on se trouve dans une situation où on ordonne à des individus d'être responsables alors que ce comportement ne s'accompagne pas d'incitations, de réels pouvoirs de décision, et consiste par là même à respecter un ordre supérieur qui octroie la possibilité de prendre de la distance avec la hiérarchie en recevant une partie du pouvoir de décision. Le chef de service, ou le directeur est alors désigné responsable dans son domaine d'activité tout en n'ayant pas les pouvoirs de mener seul ses actions et de prendre ses décisions. L'autorité et la responsabilité croissantes de l'encadrement supérieur vont de pair avec une adhésion massive à une culture fondée sur des normes telles que la primauté de l'autorité hiérarchique et l'efficacité de la conformité aux ordres (Thoenig et Burlen, 1998).

Cette voie, que l'on peut analyser en termes de spécialisation, nécessite un changement dans la culture bureaucratique puisqu'il s'agit d'affecter des responsabilités de telle sorte que la prise de décision appelant des compétences particulières soit confiée à des personnes disposant de ces compétences. Le professionnalisme prime sur la hiérarchie car il faut obtenir (et savoir utiliser) les informations nécessaires pour les décisions et apprécier la responsabilité au regard des buts à atteindre.

Aujourd'hui, la responsabilité de l'encadrement, fondée sur le seul respect des règles, est considérée comme contre-performante (Desmarais et Jameux, 2001). Et parallèlement, l'accent sur le respect des règles est analysé comme un refus de la prise de responsabilité (Wathelet, 2000).

La notion de responsabilité du fonctionnaire est intrinsèquement liée à l'obligation d'obéissance hiérarchique. L'agent public a le devoir de se conformer aux ordres de son supérieur, il est responsable de l'exécution des tâches qui lui sont confiées (art. 28 de la loi n°83-634 du 13 juillet 1983). La responsabilité est parfaitement différenciée de tout concept de risque puisque le fonctionnaire est responsable non d'un résultat, mais de la

conformité aux instructions de la hiérarchie pour les opérations menées⁷⁴. On reconnaît ici la distinction classique de la responsabilité administrative entre faute de service et faute personnelle : le seul risque encouru par l'agent est celui de la non-conformité aux instructions et aux normes et non celui de la contre-performance du service. Cette conception de l'autorité constitue une astreinte à l'obéissance, véritable assujettissement au supérieur hiérarchique⁷⁵.

L'encadrement intermédiaire est au cœur des nouvelles prescriptions managériales, introduites par les démarches de modernisation. Ces cadres sont invités à promouvoir des mots d'ordre qui déstabilisent leur position d'interface entre la direction générale et le personnel dans l'organisation. L'évolution de la responsabilité des cadres intermédiaires est liée à la décentralisation de certaines décisions de gestion. Dans la plupart des collectivités locales, le contrôle budgétaire *a priori* exercé par la hiérarchie s'est transformé en contrôle *a posteriori* (les responsables de services ont obtenu la gestion autonome d'un budget de fonctionnement), cependant la centralisation des ressources humaines demeure dénoncée (Desmarais, 1999).

La responsabilisation de cet encadrement est liée à son rôle d'animation. Le caractère détendu des relations hiérarchiques est souligné (Bossé, Charrier et Rutten, 1988 ; Desmarais et Jameux, op. cit.) mais la participation se développe avec le besoin de coopération de la hiérarchie (toute perturbation de l'ambiance pouvant être reprochée au responsable d'unité).

Être tenu pour responsable et donc sanctionnable n'est pas la seule source de motivation pour agir d'une façon responsable. Des considérations éthiques et d'identification aux buts de l'organisation, que Simon appelle la loyauté, sont tout aussi importantes pour comprendre la responsabilisation des acteurs envers ceux qui exercent l'autorité.

L'évaluation de la responsabilité doit porter selon Bescos et al. (op. cit.) sur des éléments contrôlables par les responsables, cohérents avec les objectifs de l'organisation, couplée à un système d'incitations. Ces caractéristiques se retrouvent dans les contrats de service.

⁷⁴ L'article 11 de la loi n°83-634 sus-nommé spécifie bien que "les fonctionnaires bénéficient, à l'occasion de leurs fonctions, d'une protection organisée par la collectivité publique dont ils dépendent".

⁷⁵ Elle est en cohésion avec cette maxime de conduite qui a longtemps prévalu dans la conception traditionnelle wébérienne de la fonction publique : l'exécution des ordres sans interrogation sur leur valeur ou leur pertinence.

Les contrats de service s'inscrivent dans une logique de modernisation du service public par la responsabilisation des acteurs publics. Cette logique est sous-tendue par la volonté de concilier deux exigences : augmenter les performances des services publics tout en freinant l'accroissement des dépenses publiques. Et pour répondre à ces exigences, Cluzel (2001) nous dit que la démarche « contrat de service » mobilise des principes managériaux dont la participation et la responsabilisation, vecteurs d'un renouveau de la gestion des ressources humaines.

Les contrats de service constituent des engagements réciproques pris entre un service déconcentré et son administration de rattachement. Cependant la contractualisation a été étendue à d'autres unités individualisées (par exemple entre deux administrations centrales). Les engagements se traduisant en objectifs favorisent la clarification des missions des acteurs et contribuent à les responsabiliser ; en outre ce type de contrat permet une souplesse de gestion avec la globalisation des crédits de fonctionnement, et l'autonomie opérationnelle complétée par un contrôle *a posteriori* des résultats renforce ce climat de responsabilisation.

Si les contrats de service ne semblent plus constituer la figure de proue de la rénovation de l'administration (Cluzel, op. cit.), les principes de management organisationnel sur lesquels ils s'appuient pénètrent l'ordre juridique et atténuent la relation exclusivement hiérarchique qui prédominait auparavant.

Cette gestion interne par objectifs implique la mobilisation de tous les acteurs dès le début pour réussir la démarche de responsabilisation. D'où l'instauration d'un dialogue au sein d'une démarche globale, inscrite dans la durée.

A la base cependant, se trouve la gestion par centres de responsabilités (CDR). Comme le rappelle Demeestère (2001), la gestion par CDR vient du domaine comptable, avec la construction d'un cadre de prévision et de suivi de gestion. Puis s'ajoute une notion managériale de responsabilité prônant la direction par objectifs, la motivation par la participation aux décisions, et ensuite une conception économique avec la notion de contrat.

Préconisée par Massenet dès 1975, qui propose de créer des centres autonomes de responsabilité et de gestion disposant d'une mission individualisée, de fonds attribués de

manière globale, ayant un droit de regard sur le choix de leurs collaborateurs, la notion de CDR demeure peu utilisée en pratique.

Instaurée expérimentalement par la circulaire de Monsieur Rocard en 1990, les expériences restent limitées et se sont heurtées à de nombreux obstacles (Fialaire, 1993) liées à l'articulation des rôles entre ces centres et les fonctions de contrôle financier et de gestion du personnel.

Le principal problème de la collectivité a trait à sa comptabilité budgétaire, car elle doit faire apparaître dans le budget de chaque service l'ensemble des coûts nécessaires au fonctionnement de ce service. Il faut donc changer de nombreux éléments, passer à une logique d'affectation de dépenses et non d'émission de celles-ci, se poser des questions sur les marges de manœuvre, les pouvoirs de décisions délégués. Demeestère (op. cit., p.92) indique que différents rapports ont préconisé cette notion de gestion par CDR : les rapports Blanc en 1993 et Picq en 1995 avancent la nécessité de donner de vrais pouvoirs de gestion aux responsables de l'administration.

Trosa (1999) synthétise les expériences en notant qu'elles impliquent le passage d'une culture de conformité à une culture de performance, d'une mesure des résultats en termes de production (*output*) à une mesure en termes d'impacts (*outcomes*), la capacité de gérer l'annonce de résultats défavorables et à sortir d'une culture du blâme.

Ce modèle des CDR peut être utile en matière de management public mais il peut rencontrer de nombreux obstacles :

- d'une part, des réactions vis-à-vis des valeurs d'individualisation dans un contexte de service public uniforme, des difficultés à sortir d'une culture protectrice pour en venir à une situation comportant des risques de succès ou d'échec, des difficultés à sortir d'une culture de blâme, d'opacité et de résistance critique pour passer à une culture de confiance, d'apprentissage et de valorisation des résultats positifs (Demeestère, op. cit., p.93) ;

- d'autre part, des obstacles dus aux réactions vis-à-vis des changements de rôles qu'impliquent cette optique, tels que le passage des services centraux du rôle de prescripteurs en apporteurs de prestations, avec réduction de leur taille au profit des services opérationnels directement prestataires au public (ibid.).

En outre, la mise en œuvre des CDR est loin d'être uniforme suivant le contexte dans lequel on essaie de les instaurer, et ceci dans le cadre d'un modèle contenant de

nombreuses ambiguïtés sur les objectifs, sur les dispositifs (système d'apprentissage ou d'évaluation), sur la notion d'évaluation des performances, et sur la délégation de pouvoir (Demeestère, op. cit).

Si la mise en œuvre d'outils du contrôle de gestion est difficile, le contrôle de gestion est un instrument de modernisation du secteur public à travers les notions d'évaluation des unités de travail et de responsabilisation des acteurs.

Et comme le rappelle Kopel (2001), « En mettant en évidence l'importance de l'animation des hommes, la fonction [contrôle de gestion] requiert l'implication de tous et est censée développer l'autonomie des responsables ».

La responsabilisation en contrôle de gestion renvoie à la fixation d'objectifs personnalisés et à un SI qui va soutenir son implantation. Donc, la responsabilisation permet de rendre cohérentes les décisions aux objectifs stratégiques, ce qui correspond à la mission classique du contrôle organisationnel (Bouquin, 1994).

Ajoutons que selon un haut responsable politique (cité par Bodiguel, 1996, p.68) le moteur de la modernisation est l'augmentation de la responsabilité. De plus, « la décentralisation et la déconcentration ont accru la responsabilité et les mesures montrent que dans certaines administrations les "cultures" internes ont changé » (ibid.).

Aussi, le système bureaucratique pénétré par ces principes va être appelé à se transformer.

Par l'intermédiaire d'un changement de valeurs (instauration de la responsabilité, développement de la qualité, orientation vers le contrôle de gestion), le secteur public cherche à modifier les comportements des fonctionnaires, pour obtenir des pratiques de gestion effectives améliorant la performance de l'organisation.

Néanmoins, ce qui est présenté s'apparente à une injonction de motivation et de participation, phénomène qui appartient à la communication paradoxale au sens de Watzlawick et al. (1972).

L'administration d'Etat demande à ses administrations de changer de principes de fonctionnement en intégrant de nouvelles pratiques et de nouveaux instruments, tout comme le sommet hiérarchique des collectivités territoriales ordonne à ses agents d'être

plus motivés, spontanés et plus impliqués dans les actes de gestion. Ces éléments ont été illustrés par Minvielle (1994) dans le cadre du secteur hospitalier, avec l'ordonnance d'un changement de gestion et son échec dans l'univers normé de l'hôpital.

On a vu que la Direction générale de la comptabilité publique et les responsables du Trésor public orientaient leurs agents vers des actions nouvelles, reprises dans un plan d'action qui donne les directives à suivre au niveau des structures locales. Quand bien même les journaux internes destinés au personnel reprennent les informations et les expliquent, ces changements sont déjà décidés et n'impliquent pas le personnel. En outre, les injonctions à la motivation, l'implication, la spontanéité (voire la créativité dans les actions de terrain) au sein de l'environnement administratif, sont autant de paradoxes menant rationnellement à l'inhibition, à l'absence de changement, tant par la non-adhésion des agents aux lignes directrices qui leur sont présentées (cf. les procédures et les plans d'actions décidés au plus haut niveau) que par l'indécidabilité découlant des injonctions paradoxales (Watzlawick et al., op. cit.).

En ce sens, les pratiques et les comportements promus par les instances hiérarchiques dans le secteur public encouragent le développement du contrôle de gestion, mais leur application paraît si peu opérationnelle que l'on peut douter de leur effectivité.

Conclusion de la première partie

Dans cette première partie, nous avons présenté le fonctionnement d'un Conseil Général, et plus particulièrement les systèmes de gestion et de contrôle existants, avant d'exposer les évolutions actuelles pouvant favoriser un système de contrôle de gestion.

L'analyse critique du fonctionnement d'une collectivité publique à l'aide des théories économiques et sociologiques fait apparaître que le système de contrôle de gestion est nécessaire et possible. Néanmoins, des éléments et des théories du management public montrent, et respectivement expliquent, combien il est difficile à instaurer. A ce titre, la littérature théorique sur le changement en milieu public met en évidence de nombreux points d'achoppement à l'introduction de modifications au sein d'une telle structure.

Cette vision pessimiste pour le développement d'un système de contrôle de gestion au sein des Conseils Généraux s'est trouvée renforcée lorsque les approches traditionnelles du contrôle de gestion dans le secteur public ont été abordées. A un système d'information basé sur le respect de la réglementation nationale, s'ajoutent un système de budgets non participatifs, et l'utilisation d'outils de gestion ne prenant pas en compte l'ensemble des activités effectuées par la collectivité. Dès lors, on peut s'interroger sur l'existence d'un pilotage dans une telle organisation.

Cette première partie précise la problématique de l'influence d'une technologie informatique sur la fonction contrôle de gestion. Les ERP en particulier élargissent les possibilités en matière d'organisation du contrôle. Ils sont susceptibles de contribuer à une plus grande participation des contrôleurs de gestion à la performance de l'entreprise, par une amélioration de la coordination horizontale et la mise en place d'une « gestion des processus » et par un meilleur suivi et traitement de l'information (concourant ainsi à la pertinence stratégique).

Il s'agit cependant d'une technologie ouverte, qui ne garantit pas une gestion intégrée. Elle peut s'inscrire dans une organisation cloisonnée tant verticalement qu'horizontalement. L'influence de la technologie sur la fonction contrôle de gestion doit donc s'analyser dans une perspective socio-technique tenant compte de la coexistence

d'un ensemble de facteurs "objectifs" et "construits" par des jeux cognitifs et socio-politiques.

Par rapport à la réforme de l'instruction comptable et budgétaire, nous avons essayé de montrer ses conséquences indirectes possibles sur le système de contrôle de gestion. En effet :

- l'instruction M52 fournit plus d'informations sur la gestion comptable et budgétaire de la collectivité ;
- elle implique une réflexion sur le système d'information du Conseil Général, laquelle peut profiter des opportunités fournies par les avancées technologiques ;
- elle suppose au minimum une mise à jour du logiciel comptable ;
- et d'un point de vue organisationnel, elle nécessite des formations aux agents gestionnaires, en favorisant notamment une délégation budgétaire et comptable pour faciliter les saisies (notamment patrimoniales) et leur contrôle.

Nous supposons que les améliorations potentielles du système budgétaire et du système d'information de la collectivité sont favorables à l'instauration ou au développement d'un système de contrôle de gestion.

Relativement à l'évolution des valeurs internes de gestion, et aux pratiques correspondantes, nous avons présenté le développement de l'intérêt que porte l'administration au contrôle de gestion. Ce dernier est explicitement appelé des vœux des responsables administratifs. Simultanément, les notions de qualité et de responsabilisation sont en plein essor dans le secteur public, notamment dans les collectivités locales où la pression citoyenne est proche et demande de plus en plus de comptes sur la gestion effectuée par les services administratifs avec les deniers publics (c'est la généralisation du concept de *value for money*). Crozier (1997) parle d'une stratégie du changement contenant deux aspects étroitement liés que sont l'écoute et l'orientation vers l'environnement, et la transformation des mentalités des acteurs participant au fonctionnement de l'organisation.

Nous avons vu au travers de Schein (op. cit.) l'intérêt de la culture d'organisation. Ce dernier explique que le succès des entreprises, par opposition aux individus agissant isolément, vient de ce qu'elles permettent la création d'une communauté dans laquelle se développent une confiance mutuelle et un sens de l'objectif commun, ce qui facilite une coopération informelle et un échange d'informations. « La communauté, ainsi que les

valeurs et la capacité informelle de synergie qu'elle représente, (la culture d'organisation) est l'atout le plus important de toute organisation sur le plan de la gestion » (Schein, 1985). Or, les systèmes formels visent à renforcer la culture organisationnelle et non à la remplacer. Pourtant, suivant Schein, dans une organisation qui fonctionne bien, le but devrait être d'alléger progressivement la charge des dispositions formelles de gestion, à mesure que les membres de l'organisation internalisent la mission et les valeurs de cette dernière.

Ce point est particulièrement important dans le secteur public. En effet, on postule ici que chaque organisation doit compter sur des facteurs non structurés, tels que l'intérêt du personnel et le sens de l'objectif commun, si elle veut obtenir des résultats aussi probants qu'une entreprise manufacturière dans sa chaîne de montage. Dans des domaines complexes d'activité où il est impossible de mesurer de façon complète les résultats, ces facteurs culturels non structurés deviennent des atouts essentiels sur le plan de la direction, de la motivation, de la coopération, et de la discipline. Il n'est guère de domaines d'activité plus complexes que celui de la politique de l'administration publique, malgré les progrès réalisés sur les plans de la fixation des objectifs, les contrats de performance et la mesure de cette dernière.

Nous avons précisé que des limites existent quant aux méthodes employées pour les mises en œuvre de ces pratiques. Bien que soit affichée une volonté de négociation pour impliquer les fonctionnaires, les traditionnels principes bureaucratiques sont utilisés. Il est demandé de respecter la règle du donneur d'ordre, lequel exige plus de motivation, de responsabilisation pour obtenir une certaine performance au sein des structures publiques, mais sans allouer de moyens pour l'atteinte de cet objectif.

Par ailleurs, le contrôle de gestion, une fois en place, aide à impulser et à piloter les changements, cependant sa mise en place correspond à un changement organisationnel et achoppe sur les mêmes problèmes que ceux rencontrés par toute introduction de pratiques ou d'instruments nouveaux.

La plupart des recherches présentées montrent une résistance des organisations publiques, dont les collectivités, aux changements liés à la gestion. L'état de la littérature sur l'analyse économique des bureaucraties a exposé la nécessité d'une force extérieure à l'organisation, telle que la volonté politique, pour impulser un changement. Il apparaît que leur cadre de fonctionnement ne leur permet pas de se modifier seules. Des

incitations ou des obligations externes sont donc nécessaires pour les amener à changer de pratiques et à faire pénétrer de nouveaux instruments de gestion.

Nous posons alors comme hypothèse (H_1) que **les évolutions de l'environnement n'entraîneront pas de changement pérenne dans les organisations étudiées sans inflexion législative**, car il semble que seule l'obligation réglementaire influe fortement sur leur capacité à changer.

Des modifications organisationnelles dues aux changements fréquents de responsables sont en effet envisageables, car ces derniers lancent de nouvelles idées, portent de nouveaux projets, mais ils recourent aux injonctions, parfois paradoxales, et les réformes restent très liées à la personne initiatrice du projet. A ce titre, nous supposons que si des évolutions sont constatées, elles ont peu de chance d'être pérennisées dans l'organisation publique, puisqu'elles ne s'insèrent pas dans le schéma de fonctionnement traditionnel et ne sont pas suffisamment portées par les acteurs.

En ce sens, les changements de responsables administratifs, associés aux remplacements de responsables politiques avec les élections, ne favorisent pas l'instauration de nouveautés dans les collectivités, puisque la pérennité de celles-ci n'est jamais assurée. Comme l'expliquent Verrier et Joncour (2002), la récurrence des annonces de réformes de l'Etat pourrait s'analyser comme une logique de répétition qui garantit à l'Etat les conditions de sa survie : « paradoxalement, loin de subvertir les anciens modes de fonctionnement, les changements annoncés participeraient au renforcement bureaucratique. Au fond, il s'agirait de réformer la surface des choses pour que les structures essentielles demeurent inchangées ».

A ce contexte défavorable pour le contrôle de gestion, tant du point de vue des théories relatives au fonctionnement des collectivités que des instruments de gestion utilisés, répondent des évolutions récentes, en termes d'outils et de pratiques de gestion, pouvant infirmer les théories précédentes.

Nous supposons que si les freins à l'introduction de changements sont importants dans les collectivités publiques, les facteurs incitatifs présentés ci-dessus le sont plus encore, de sorte que le système de contrôle de gestion puisse se développer ou des services de contrôle de gestion se créer.

Nous retenons ici l'idée de Gilbert (1998, p.26) que « tout changement d'une organisation invite à repenser les instruments qui lui seront incorporés, et réciproquement, le changement des instruments de gestion apparaît comme un enjeu important de l'action sur l'organisation ».

La section consacrée aux évolutions de gestion tant instrumentales que managériales nous fait supposer quatre perspectives pour le contrôle de gestion.

- La possibilité d'une évolution technique : de nouveaux outils électroniques de gestion de données apparaissent dans les grandes collectivités (Paquier et al., op. cit., p.57). Après les infocentres, les systèmes d'aides à la décision et les EIS (*Executive Information System*), le datawarehouse marque une nouvelle étape caractérisée par le besoin de données intégrées, historisées, détaillées et agrégées.

- Une évolution fonctionnelle : les produits les plus récents appréhendent les besoins d'information en matière de contrôle de gestion, en particulier dans le suivi des politiques sectorielles. L'approche est donc davantage intégrée.

- Une évolution institutionnelle : le champ du contrôle de gestion, tourné vers les ressources et les résultats directs, s'élargit vers les données d'environnement externe, d'impact et de retombées des actions de la collectivité, en utilisant les outils maîtrisés que constituent les indicateurs, les tableaux de bord, et les SIG avec les évaluations de politiques. « Un système d'information facilitant l'évaluation des politiques et non seulement leur gestion se met en place dans quelques grandes collectivités » (Paquier et al., op. cit., p.57).

- La possibilité d'une évolution opérationnelle : l'intérêt pour le calcul de coût devient plus marqué avec les difficultés budgétaires des collectivités. La maîtrise du coût direct est davantage recherchée que l'affichage d'un coût complet peu significatif et non maîtrisable par le responsable opérationnel.

Pour vérifier si ces évolutions sont considérées comme des opportunités pour développer un système de contrôle de gestion dans les Conseils Généraux, nous posons comme seconde hypothèse (H₂) **l'existence d'une ou plusieurs relation(s), positive(s), entre les changements de règles comptables et budgétaires, les évolutions techniques et culturelles, et l'effectivité du contrôle de gestion.**

Cette hypothèse peut se segmenter en trois points :

H₂₋₁ : L'influence de l'instruction M52 est favorable au système de contrôle de gestion. D'une part, le SI de la collectivité, dont se sert le contrôle de gestion, est enrichi, d'autre part, les « nouveautés » introduites amènent la direction générale à véhiculer des valeurs de gestion auprès des agents.

H₂₋₂ : La généralisation de l'informatique de gestion est favorable au système de contrôle de gestion. Comme indiqué précédemment, les nouveaux outils informatisés répondent aux besoins du contrôle de gestion et par là même apportent un intérêt à leur pénétration dans la collectivité.

H₂₋₃ : l'introduction de valeurs managériales visant une culture de gestion est favorable au système de contrôle de gestion. Si de nouvelles valeurs, qui concordent avec les missions du contrôle de gestion, sont promues par la direction générale, alors elles seront utilisées dans la collectivité pour orienter les pratiques de gestion vers des tendances plus managériales que bureaucratiques. En effet, nous avons vu que le système bureaucratique de prise de décision et les principes budgétaires obsolètes entraînaient à ce jour une certaine inhibition.

La seconde partie de cette recherche présente donc la méthodologie utilisée, et les résultats obtenus, pour caractériser les approches du contrôle de gestion des Conseils Généraux, et pour apprécier d'éventuels changements au regard des évolutions actuelles.

PARTIE II : L'ANALYSE DU CONTROLE DE GESTION DANS LES CONSEILS GENERAUX

Les hypothèses posées quant aux évolutions étudiées affectant les Conseils Généraux nous amènent à traiter différents éléments.

En voulant montrer au cours de la première partie que les trois types d'évolutions présentées pouvaient être favorables au système de contrôle de gestion, nous supposons que ces évolutions sont nécessaires à l'organisation en question, c'est-à-dire qu'elles répondent aux problèmes liés au contrôle de gestion dans les collectivités départementales.

Pour vérifier que leur influence est positive sur le contrôle de gestion, nous recourons à des études longitudinales de Conseils Généraux et à des questionnaires, où sont notées les dates des nouveaux instruments et des pratiques de gestion.

L'analyse de différents services de contrôle de gestion nous semblait également nécessaire pour apprécier les approches du contrôle de gestion retenues par les collectivités départementales, et pour obtenir les sentiments des contrôleurs sur leur métier.

Les études de cas permettent, en effet, de comprendre l'environnement dans lequel s'insère une fonction de contrôle de gestion et, à partir d'une perspective longitudinale, d'apprécier les évolutions ayant cours. Des rencontres avec les acteurs de l'organisation sont alors essentielles. Plusieurs entretiens ont donc été menés auprès des contrôleurs de gestion et des personnes ayant une activité proche. Nous avons supposé qu'obtenir les perceptions des contrôleurs sur leur métier et leur environnement permettrait de mieux comprendre les spécificités et les difficultés du contrôle de gestion en collectivités locales. Par ailleurs, ce recueil de données verbales devait nous renseigner sur la présence d'évolutions dans la fonction de contrôleur.

Afin de recueillir des informations traitables et comparables, les entretiens menés auprès des contrôleurs de gestion ont fait l'objet d'une analyse de contexte assistée par ordinateur. Cette approche permet de classifier les propos tenus de manière à faire apparaître des éléments clés et homogènes au sein des discours.

Ce traitement des données discursives est complété par une analyse documentaire permettant de positionner l'activité du service du contrôle de gestion étudié, et par là même de donner un contexte aux discours des contrôleurs.

L'approche des études de cas ne pouvant pas nous permettre de voir les divers systèmes de contrôle de gestion en œuvre dans les Conseils Généraux, un questionnaire de portée nationale a été employé.

Ce dernier a été adressé à toutes les collectivités départementales pratiquant du contrôle de gestion. Il recense les pratiques de gestion effectuées, avec les nouveautés récemment introduites, et les outils de contrôle de gestion utilisés.

Les synthèses issues de ces deux approches se complètent et mettent en évidence des traits à la fois généraux et détaillés des différents systèmes de contrôle de gestion mis en œuvre au sein des Conseils Généraux.

Un premier chapitre présente chacune des études de cas et intègre la méthodologie utilisée pour le recueil et le traitement des données. Une synthèse permet de montrer qu'un parallèle avec des données statistiques issues d'un questionnaire serait intéressant.

Cela fait l'objet d'un second chapitre où sont présentés les résultats bruts des questionnaires puis les traitements statistiques opérés sur les données. Des analyses typologiques permettent ensuite de synthétiser les apports de l'enquête par questionnaire.

CHAPITRE 1 : L'ETUDE EXPLORATOIRE DE SIX CONSEILS GENERAUX

Afin d'appréhender les impacts sur le contrôle de gestion des variables retenues, l'analyse de plusieurs Conseils Généraux a paru nécessaire. Cette approche permet de rentrer dans l'organisation, d'en percevoir son fonctionnement, et de rencontrer les acteurs.

L'étude des comportements des services de contrôle de gestion dans un même type de collectivités doit nous permettre d'en obtenir une compréhension détaillée et de limiter les effets du « bruit de l'environnement » (Eisenhardt, 1989).

Après une introduction relative à la méthodologie, expliquant les traitements opérés pour recueillir les informations nécessaires à l'exploitation de résultats, ce chapitre présente les données issues de l'étude de six services de contrôle de gestion.

Notre problématique porte sur les caractéristiques de la fonction de contrôle de gestion au sein des Conseils Généraux et sur l'impact d'un changement de règle institutionnelle et d'évolutions tant techniques que "culturelles" sur le système de contrôle de gestion. Aussi, la vérification des éventuelles relations entre les concepts et la validation des impacts possibles nécessitent de réaliser un diagnostic sur longue période.

Nous retenons alors l'approche des études longitudinales en « visitant » six Conseils Généraux pour y analyser l'historique du service de contrôle de gestion et y comprendre les enjeux à venir. Nous voulons savoir quels rôles sont donnés à la fois au système et à la fonction contrôle de gestion⁷⁶, et si cela évolue avec les changements actuels.

Afin de contrôler la variable liée à l'expérimentation de la nouvelle instruction comptable et budgétaire, les Conseils Généraux sélectionnés ont été segmentés en expérimentateurs de l'instruction M52 et en non-expérimentateurs. De plus, l'analyse de

⁷⁶ Comme précisé en introduction, le système de contrôle de gestion est plus large que l'étude du service ou de la fonction contrôle de gestion. En effet, le contrôle de gestion n'est pas seulement ce que font les contrôleurs de gestion.

l'évolution du contrôle de gestion nécessitait d'avoir au moins une collectivité où un service ne serait pas en place et pouvait éventuellement être créé. Aussi, parmi les six Conseils Généraux, un seul ne comprend pas de service de contrôle de gestion.

Si les évolutions en matière d'informatisation et d'introduction de nouvelles valeurs managériales peuvent se concevoir à partir de l'historique du service de contrôle de gestion, l'analyse de l'influence de la variable M52 est plus difficile puisque la phase d'expérimentation concernant les départements a débuté, récemment, en l'an 2000. Nous effectuons alors un diagnostic en 2001, première année d'expérimentation de la nouvelle instruction comptable, puis nous constatons les évolutions intervenues vers la fin de l'année 2002. Simultanément, lors du premier passage, nous nous intéressons à l'historique du service de contrôle de gestion au sein de la collectivité.

Pour la sélection des collectivités, nous avons tiré au hasard trois Conseils Généraux parmi la liste officielle des seize départements expérimentateurs. Un seul a refusé de participer à l'étude de cas et donc un autre département a été contacté. Puis, nous avons sélectionné trois autres Conseils Généraux n'expérimentant pas l'instruction M52, sur la base de critères tels que le montant du budget et l'importance de l'effectif permanent au sein de la collectivité, mais aussi en fonction de l'intérêt géographique. Les six collectivités présentent les caractéristiques suivantes.

Tableau II-1 : Présentation des caractéristiques des Conseils Généraux

	CG1	CG2	CG3	CG4	CG5	CG6
Taille par rapport à la moyenne nationale*	Légèrement supérieure	Sup.	Sup.	Inf.	Moyenne nationale	Légèrement inférieure
Expérimentation de l'instruction M52	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Non
Service de Contrôle de gestion	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Oui

* appréciée en termes de budget et d'effectifs.

Comme il a été expliqué précédemment, le recueil des données s'est effectué en deux fois. Un premier passage dans les collectivités a eu lieu à la fin de l'année 2001 afin de recueillir des informations générales, des documents et des entretiens. Cette approche correspond aux principes de l'étude de cas, où la méthode consiste à multiplier les

sources de données et à les trianguler (Eisenhardt, 1989 ; Yin, 1989). La recherche d'information s'est poursuivie jusqu'à saturation, c'est-à-dire jusqu'à ce qu'aucune information nouvelle ne puisse émerger de nouvelles données. Les données ont donc été obtenues par des sources secondaires publiques fournies par des organismes d'Etat, des sources secondaires privées, soit les documents de la collectivité, et des sources primaires, soit des entretiens menés auprès des acteurs et des responsables.

De plus, le premier passage nous a permis de tester notre questionnaire et a été l'occasion de réaliser une synthèse sur chaque service étudié. Ce dernier travail répondait à une demande de deux collectivités, afin de comparer leur service de contrôle de gestion par rapport aux autres Conseils Généraux ayant participé à l'étude.

Un second passage a été réalisé à la fin de l'année 2002, afin de confronter les responsables aux résultats obtenus sur le traitement de leurs entretiens, et d'apprécier les évolutions en cours par rapport à l'année précédente.

Notre présence au sein des collectivités a duré deux semaines environ lors du premier passage, puis une semaine en moyenne lors du second.

Cette approche a favorisé la mise en place d'un double *feed-back* entre les acteurs et l'intervenant. La présence dans la durée permet en effet un *feed-back permanent*, au sens où il est possible de provoquer à tout moment les questions et la critique des interlocuteurs. En outre, le second passage dans l'organisation permet un *feed-back réfléchi*, au sens où sont présentés des résultats et réflexions mûris par le temps écoulé entre les deux périodes.

Pour Argyris (1995), les objectifs du *feed-back* (permanent) peuvent être au nombre de quatre :

- on peut exposer le résultat auquel on vient de parvenir afin qu'il soit immédiatement soumis à critique ;
- l'objectif est d'encourager la critique ouverte et argumentée, car la plupart des critiques formulées ne le sont pas, en particulier si le problème évoqué est susceptible de provoquer un changement que l'acteur n'avait pas imaginé ;
- la possibilité de faire apparaître des problèmes concrets et complémentaires que la partie théorique n'aurait pu mettre en évidence ;

- Enfin, le *feed-back* permet de tisser des liens de confiance, sans pour autant dériver négativement par un excès de sympathie. Ces liens ont dû être instaurés pour favoriser le maintien, dans la collectivité, de bonnes conditions de recherches⁷⁷.

Après avoir présenté l'approche retenue pour l'analyse des services de contrôle de gestion, voyons les données collectées.

Dans chacune des collectivités, nous avons recueilli des documents et des entretiens.

A) La principale raison de conduire des entretiens est de comprendre comment les individus construisent le sens et l'interprétation des situations, à partir du cadre personnel complexe de croyances et de valeurs, qu'ils ont développé au cours de leur vie, de façon à pouvoir expliquer et prédire les événements qui se produisent dans leur monde (Burgess, 1982).

Jones (1985) explique que la première question à se poser pour réussir des interviews est celle de son degré de structuration en soulignant « ... il n'existe pas de recherche sans présupposés. Lorsqu'ils préparent leurs interviews, les chercheurs auront, et doivent avoir, quelques questions générales à l'esprit, et plus ils mènent d'interviews, plus ils voient de constantes dans les données, plus il est probable qu'ils auront le désir d'utiliser cette compréhension appuyée sur l'investigation pour explorer certaines directions plutôt que d'autres ».

Nous avons ainsi conçu un cadre d'entretiens renfermant les différents thèmes à aborder (annexe n°3) auprès des contrôleurs de gestion. Cette méthode d'entretiens semi-directifs permet d'avoir un cadre qui se matérialise par une structure souple servant de support. Ce préalable était d'autant plus nécessaire que nous utilisons par la suite un traitement des discours assisté par ordinateur, nécessitant une approche identique - ou presque - pour chaque interview, afin d'obtenir des informations comparables.

Durant les entretiens notre attitude demeure active. Nous nous efforçons de faire des analyses, lesquelles sont restituées à notre interlocuteur. Néanmoins, l'objectif était

⁷⁷ Par exemple, afin de pouvoir accéder à tous les documents avec le couvert de la direction générale, rencontrer tous les agents jugés nécessaires, même ceux doutant de la finalité de l'intervention par rapport à leur travail... et le fait de pouvoir revenir l'année suivante.

de recueillir un ensemble de discours peu tronqué afin d'être facilement utilisable par le logiciel.

Pour recouper les informations obtenues, des entretiens auprès d'acteurs différents ont été menés. Le choix a été de rencontrer, dans le cadre d'entretiens formels, toutes les personnes ayant des rapports privilégiés avec le contrôleur de gestion⁷⁸.

Parallèlement, la nature des variables retenues pour l'étude orientait les choix.

L'hypothèse H₂₋₁ faite quant à l'expérimentation de la nouvelle instruction budgétaire et comptable impliquait de rencontrer la personne responsable de la M52, voire la personne responsable du budget et de la comptabilité.

L'hypothèse H₂₋₂ relative à l'influence de l'informatique de gestion nécessitait d'interviewer le responsable informatique et/ou des systèmes d'information.

Enfin, l'hypothèse H₂₋₃ concernant l'impact des nouvelles valeurs managériales sur le système de contrôle de gestion supposait des rencontres avec le responsable de la formation (pour voir l'orientation qui était donnée aux plans de formations), et si possible avec des décideurs.

⁷⁸ Par ailleurs, des rencontres, entretiens et discussions, non formalisées, ont eu lieu avec ces acteurs et d'autres agents, afin d'obtenir des informations complémentaires et des opinions différentes.

Tableau II-2 : Présentation des personnes rencontrées dans le cadre d'entretiens formalisés.

	CG1	CG2	CG3	CG4	CG5	CG6
Responsable de la M52 (1)	Oui	Oui		Oui		
Responsable du Budget	Oui, idem resp.M52	Oui	Oui	Oui, idem resp.M52	Oui	(2)
Responsable de la Comptabilité (3)	Oui				Oui	
Responsable Informatique	Oui	Oui	Oui		Oui	Oui
Responsable Système d'Information Géographique			Oui (au service de cg)	Oui		Oui (le contrôleur)
Responsable des formations	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Contrôleurs	Oui	Oui	Oui	(3)	Oui	Oui
Correspondants des contrôleurs (4)	Oui, dans l'aide sociale	Oui, dans l'aide sociale				Oui, pour le SIG
Décideurs (5)			élu		élu	DG Adjoint
Services Etudes (6)			Oui	Oui, idem resp.M52		

Notes du tableau :

(1) les trois premiers cas correspondent à des collectivités expérimentant l'instruction M52, donc les responsables de cette fonction ont été vus.

(2) le contrôleur n'a pas de lien privilégié avec les services du budget et de la comptabilité. Les responsables de ces deux fonctions n'ont pas été rencontrés.

(3) les services comptables ont surtout été vus lorsqu'ils réalisent des procédures organisationnelles dépassant le cadre comptable.

(3) ce Conseil Général n'ayant pas de service de contrôle de gestion, c'est un autre service situé aux affaires financières qui a servi de base pour l'étude. Le responsable étant en charge du budget et de la mise en œuvre de l'instruction M52.

(4) dans certaines collectivités, des contrôleurs de gestion sont en poste au sein de directions opérationnelles et peu liés au service de contrôle de gestion. Ils ont fait l'objet d'interviews également.

(5) quand des relations privilégiées existent entre le responsable du contrôle de gestion et les élus, alors ceux ci ont été vus. Pour les cas n°4 et n°6 un élu de la commission des finances a été rencontré. Dans le n°5, une rencontre était programmée avec un élu, mais le climat politique était défavorable, aussi c'est le responsable hiérarchique du contrôleur, le directeur général adjoint en charge des finances et des ressources, qui a été interviewé.

(6) parfois un service "études" existe au sein de la direction des Finances et réalise des missions d'analyses économiques et fiscales, proches d'une étude macroéconomique commandée à un contrôleur dans d'autres collectivités. Aussi, le responsable de ce service a été rencontré dans les deux cas mentionnés.

Tous ces entretiens ne sont pas cités ou utilisés directement dans les présentations des études de cas qui suivent. Leurs objectifs consistaient à compléter les informations recueillies auprès du service de contrôle de gestion, à les valider, les nuancer, et à apporter des éléments pouvant servir à questionner de nouveau le responsable du service de contrôle de gestion.

L'autre source de données utilisée concerne les documents existant dans la collectivité.

B) Les entretiens et l'analyse de documents constituent des sources d'information très fertiles. En effet, ces deux sources sont incontournables lorsqu'on s'intéresse aux acteurs, à l'organisation et aux comportements des acteurs dans l'organisation (Wacheux, 1996).

Nous avons ainsi demandé l'ensemble des instruments récapitulés dans la fiche "instruments de gestion" (annexe n°4), et parfois des documents émanant du Président du Conseil Général afin de connaître ses positions affichées (lettres, circulaires, ordres de mission). Nous avons donc réuni des documents d'origines diverses.

A ces sources d'information, ont été ajoutés des renseignements émanant de documents tels que les rapports d'auditeurs externes, les lettres d'observation des Chambres Régionales des Comptes, les journaux internes, les plans d'administration... mais aussi des informations recueillies lors de discussions informelles (réunions, bruits de couloirs, échanges lors des repas...) ou sur le réseau informatique (Intranet, site Internet). La diversité de ces sources a permis d'obtenir des données sur les relations

entre les différents services départementaux, et sur l'organisation et les conditions de travail du service étudié.

Ces différentes données ont fait l'objet d'un traitement en vue d'obtenir de l'information utile pour l'étude de cas. Ce sont ces modes de traitement que nous présentons maintenant.

Les documents recueillis lors du premier passage dans les Conseils Généraux ont été analysés manuellement et ont fait l'objet d'un tri.

En nous intéressant au contrôle de gestion en tant que système global de pilotage de l'organisation, nous étudions ce qui est mis en place pour permettre d'assurer le contrôle organisationnel d'ensemble de la collectivité. Aussi, le diagnostic du contrôle de gestion est basé sur une liste de critères retenant les instruments de gestion utilisés et les pratiques aidant au pilotage de la performance de la collectivité (annexe n°4).

Le classement a été mené d'après une segmentation des instruments de gestion opérée par Lauzanas (1999), et des pratiques de gestion distinguées d'après les travaux d'Anthony (1988).

La liste des instruments de gestion existants dans la collectivité suit quatre axes : des instruments pour l'analyse de la durée, pour l'analyse de l'environnement, pour se protéger et pour anticiper. Cette vision assez large permet de rassembler des outils disparates utilisés dans les différentes collectivités par les services de contrôle de gestion.

La seconde partie de cette fiche de diagnostic correspond aux pratiques de gestion existantes dans la collectivité, et fait référence à une liste de points clefs du contrôle de gestion issus des travaux d'Anthony (1988). On y trouve des pratiques relatives à la planification (la structure de l'organisation, les règles internes), à la motivation (le style de commandement et d'animation), et à l'évaluation (le suivi des documents de gestion, la communication interne par diffusion des informations).

Dans le cadre de notre démarche méthodologique consistant à effectuer deux passages dans chaque collectivité, les documents recueillis lors du premier passage ont servi de support, durant le second passage, à un questionnement sur les évolutions apportées.

Le but était de voir si un an et demi plus tard, les instruments et pratiques constatés avaient été modifiés, et si les projets qui étaient en cours avaient été poursuivis. Cette période a été marquée par les élections de mars 2001 qui ont parfois apporté des modifications dans les collectivités. En effet, trois Conseils Généraux avaient déjà été rencontrés dans le cadre du mémoire de DEA en l'an 2000 et deux responsables du contrôle de gestion expliquaient qu'ils vivaient dans l'imprévu, car les élections amèneraient des changements organisationnels. Cela s'est confirmé lors du premier passage, se déroulant de l'été 2001 au mois de novembre de la même année, où ils attendaient les choix du nouveau Président et de la nouvelle direction générale.

Les documents collectés dans les collectivités correspondent à ceux réalisés par le service en charge de la fonction de contrôle de gestion, cependant, pour avoir une vue complète des activités liées au système de contrôle de gestion, d'autres services ont été étudiés. Ainsi, en plus de l'ensemble des travaux menés par les contrôleurs, des documents n'émanant pas du service de contrôle de gestion ont été recueillis. Parmi ceux-ci, les organigrammes, les détails techniques du système d'information avec les schémas directeurs informatiques, des projets de services ou des tableaux de bord internes à une direction, les plans de formation du personnel mis en œuvre, etc...

Cette prise en compte de documents dépassant le cadre du service de contrôle de gestion servait à appréhender l'environnement interne de la collectivité. Dans la présentation qui suit des six Conseils Généraux, ce sont cependant les documents principaux du service de contrôle de gestion qui sont commentés.

L'objectif de ces données documentaires est d'illustrer les informations apportées sur le service de contrôle de gestion, ainsi que le discours tenu par le responsable.

Abordons alors la présentation du traitement des entretiens.

L'ensemble des entretiens a été retranscrit via les enregistrements effectués au cours des interviews. Cette approche a été rendue nécessaire pour respecter les termes des interlocuteurs afin de les analyser informatiquement par la suite.

Pour faire accepter cette contrainte d'enregistrement aux interviewés, il fallait instaurer une relation de confiance. La durée dans les services de la collectivité lors du premier passage, la réalisation d'une synthèse partagée par les collectivités et le fait de

revenir l'année suivante, ont permis de mettre en place ce type de relation, et d'obtenir des confidences de la part de plusieurs acteurs.

Pour l'analyse des entretiens assistée par ordinateur, la retranscription initiale sous forme de verbatim a fait l'objet de modifications liées au pré-formatage des données textuelles.

L'analyse de contexte correspond, dans les différentes grilles de traitement du discours, à une classification automatique nécessitant une normalisation des données introduites dans le logiciel. Il faut présenter les entretiens sous une forme standardisée pour y effectuer, dans notre cas, les calculs de cooccurrences et la classification neuronale.

Ainsi, pour chaque entretien analysé informatiquement, les opérations suivantes ont été apportées avant d'effectuer l'analyse :

- une compilation des différentes entrevues avec le contrôleur en un fichier correspondant au passage effectué. Par exemple, dans le premier cas, lors du premier passage, environ six entretiens sont réunis dans le fichier texte comprenant le corpus étudié ;
- l'ajout d'un « cartouche » au fichier en vue d'effectuer des analyses statistiques. Ce cartouche correspond à un ensemble de variables que l'on souhaite ensuite analyser par fichiers. Les variables retenues étaient l'appartenance à l'expérimentation de l'instruction M52, la taille de la collectivité, et la taille du service ;
- la relecture des phrases pour y mettre les ponctuations adéquates. Les calculs du logiciel retiennent par la suite la phrase ou le paragraphe comme unité de sens. Cela signifie qu'il faut mettre des points aux phrases, vérifier si la ponctuation de trois points (...) est nécessaire, et si les paragraphes formés sont nécessaires ;

- la taille des questions posées a été limitée au minimum : au mieux, il faut éviter de les mentionner car les mots utilisés entrent dans les calculs d'analyse textuelle ;
- les abréviations doivent être corrigées, car le faible nombre de caractère évince de l'analyse les mots correspondant aux abréviations. De même, une correction des fautes de frappe et d'orthographe est importante puisque le même mot écrit différemment n'est pas comptabilisé de la même manière.

Ce post-codage, où il s'agit de corriger les erreurs répertoriées lors de la retranscription, est classique comme l'indiquent Rostaing et al. (1998).

Après ces modifications apportées aux retranscriptions, les entretiens ont été analysés avec un logiciel recourant aux modèles connexionnistes pour présenter sa classification, en l'occurrence un réseau de neurones auto-associatif.

Abordons maintenant une présentation de l'analyse neuronale.

Le traitement de l'information lexicale en vue d'une classification automatique des données, peut prendre la forme d'une analyse lexicographique (dans notre cadre une classification neuronale couplée à une carte de visualisation grâce à l'algorithme de Kohonen). Cette analyse de contexte s'insère dans l'analyse de contenu, laquelle s'est développée en tant que méthode objective d'analyse du sens caché derrière le discours. Berelson (1971) la définit comme une technique de recherche pour la description objective systématique et quantitative du contenu manifeste des communications, ayant pour but de les interpréter.

L'analyse de contenu prend en compte comme unité d'analyse un segment de texte contenant une idée élémentaire ou, en d'autres termes, la plus petite unité de sens ou de signification. Elle a pour but de dégager les différents thèmes, de les classer en évitant les interprétations subjectives et personnelles de l'analyste. La technique consiste à découper le texte en unités élémentaires de signification (appelés unités de sens), et de les classer, ventiler en catégories de thèmes homogènes.

Ces unités de sens peuvent être un mot, un groupe de mots ou bien une phrase. Le logiciel va faire classer les unités de sens en fonction des contextes à l'ordinateur. Un contexte étant défini par l'utilisation conjointe de plusieurs mots-clefs. Notons que dans le cadre d'un sujet bien défini, le contexte dans lequel se situe le locuteur est très proche du contenu exprimé.

Voyons la méthodologie suivie dans le cadre de l'utilisation du logiciel WordMapper®, remplaçant le logiciel Neurotext®, lui aussi utilisé dans les analyses de cette recherche.

A la suite de l'élimination des mots outils par le logiciel, le repérage des locutions (les segments répétés), et la lemmatisation, il convient de définir la liste des mots-clefs retenus. Le choix de cette liste est primordial puisqu'elle sert de base à toute l'analyse du logiciel⁷⁹. La sélection des termes significatifs s'opère à partir d'une liste présentant l'ensemble des mots présents dans le corpus après le premier codage. Parmi les choix du chercheur, se trouve la sélection de termes considérés synonymiques.

Par exemple, si la notion d'évaluation des politiques publiques est intéressante pour la recherche menée, le terme clef *évaluation* est retenu, avec des variantes telles que *évaluer*, *évalue*, qui seront ensuite autant de mots rattachés au terme clef pour le calcul des cooccurrences.

Puis l'analyste choisit l'unité de texte avant de passer à la phase d'association.

Le choix de cette unité est généralement la phrase, ce qui signifie que le calcul de l'algorithme va porter sur des associations entre les deux points bornant chaque phrase. C'est l'option retenue pour les calculs des cartes neuronales qui suivent.

La phase d'association concerne la classification réalisée par le logiciel. La méthodologie de classification est fondée sur les associations multiples entre les mots et non sur la syntaxe des phrases. La méthode est donc fondée sur les associations de mots au sein d'une même unité de sens. Cette démarche est très usitée en psychologie et en linguistique avec les réseaux sémantiques (Fayol, 1992 ; Frath et al., 1995 ; Segui, 1992).

Le logiciel calcule, en utilisant une analyse factorielle en correspondances multiples, la matrice des associations avec en ligne et en colonne la même liste de mots-

⁷⁹ Les listes de vocabulaires construites manuellement se retrouvent dans les logiciels centrés sur l'analyse thématique tels que Tropes® (avec les « univers de références »), ou Prospéro® (avec les « catégories »).

clefs. On aboutit alors à l'étape de classification neuronale. A l'aide de l'algorithme de classification neuronale non supervisée⁸⁰, développé par Kohonen (1984), les différents contextes dont font référence les locuteurs sont isolés. On obtient alors une carte avec des regroupements de mots en catégories homogènes⁸¹.

Enfin, il est possible, et fortement recommandé, de vérifier l'intérêt du diagramme obtenu, en affichant les unités de textes (les mots-clefs) par thème dans leur contexte originel, c'est-à-dire à l'intérieur des phrases des locuteurs initialement retranscrites. On constate de ce fait la pertinence des choix effectués lors de l'élaboration des mots-clefs. Un intérêt particulier doit être apporté à la gestion des ambiguïtés telles que la polysémie, et l'homographie.

Par la suite, il peut être intéressant de croiser les résultats en fonction de variables préalablement définies dans un cartouche au sein des retranscriptions d'entretiens.

Soulignons que l'utilisation du logiciel ne remplace pas l'analyste, lequel est indispensable pour décider du regroupement des mots ayant la même racine, ou pour définir des synonymes ou équivalences entre plusieurs mots. Comme le rappelle le manuel du logiciel Neurotext®, « les choix effectués dépendent souvent de l'objet même de l'étude et une automatisation totale aboutirait à un taux important d'erreurs ».

Ce travail nécessaire du chercheur pour constituer la base de la classification automatique de discours implique que plusieurs analyses soient effectuées. On doit avancer par essais pour affiner les mots-clefs, et limiter les biais dus à des équivalences sémantiques excessives.

⁸⁰ Dans les techniques de modélisation non supervisées, il s'agit de construire un nouveau concept. C'est-à-dire inventer des groupes d'enregistrements selon les régularités internes que l'outil observe au sein des données. L'outil de réseau de Kohonen construit automatiquement ces regroupements selon la similarité que présente les enregistrements sur les champs.

⁸¹ Pour l'analyse des relations entre les modalités de variables qualitatives, on superpose les fréquences qualitatives sur la carte de Kohonen (obtenue par classification). Classiquement, l'analyse des correspondances des modalités de plus de deux variables qualitatives se fait par l'analyse des correspondances multiples qui est une analyse en composantes principales pondérée sur la table de Burt associée. L'analyse est appelée KACM (pour une ACM utilisant l'algorithme de Kohonen). La distance considérée est celle du khi deux. La table de Burt est une table de contingence généralisée qui croise toutes les variables qualitatives deux à deux. On pratique l'algorithme de Kohonen sur cette table avec la même pondération et la même distance. Les modalités associées se retrouvent dans la même classe ou une classe voisine.

Quelques remarques peuvent être apportées à ces explications, d'une part sur le principe de classification mis en œuvre, d'autre part, sur le principe d'identification des champs sémantiques.

L'algorithme de Kohonen a été développé pour optimiser la visualisation des cartes obtenues par classification. En effet, il propose une méthode couplant classification et visualisation (Cottrell, 1997 ; 1998). Sa formule pour une modification de la classe gagnante, notée $C_i(x)$, et de ses voisines, s'écrit de la manière suivante :

$$C_i(t+1) = C_i(t) + \varepsilon(x(t+1) - C_i(t))$$

Où,

C_i est le vecteur code associé à la classe i

ε est un paramètre d'adaptation entre 0 et 1, il correspond au gain, à l'apprentissage.

$x(t+1)$ est l'observation présentée à l'étape $t+1$

Par principe, les deux paramètres que sont le gain noté ε et le nombre de voisins, décroissent progressivement au cours du temps. En outre, les entrées dans l'algorithme sont présentées indépendamment et de manière aléatoire.

Cette approche permet de faire des classifications relativement fiables via la notion de voisinage de classes (Cottrell, op. cit.). La carte obtenue par l'algorithme possède des caractéristiques intéressantes puisque les distances sont conservées, et des colorations sont présentes pour visualiser les proximités existantes.

Précisons le principe de l'identification des champs sémantiques à l'aide de réseaux de neurones.

Un réseau de neurones est constitué de plusieurs couches, une couche étant un ensemble de neurones dont les sorties sont indépendantes les unes des autres. On dira qu'une couche B est supérieure à une couche A si les neurones de la couche B ont pour entrée les sorties des neurones de la couche A. Dans chaque couche tous les neurones fonctionnent en parallèle. Une couche d'entrée reçoit le vecteur d'entrée du réseau, une couche de sortie définit la réponse du réseau pour ce vecteur, et au milieu on trouve des couches intermédiaires dites cachées. On peut ainsi avoir des réseaux neuronaux d'une

seule couche (type perceptron) ou de plusieurs selon la complexité du problème à résoudre (par exemple avec la fonction XOR⁸²).

Différentes méthodes permettant d'identifier dans un corpus des classes ou des groupes de lexèmes qui entretiennent entre eux des associations dites de cooccurrence et donc de détecter leurs réseaux sémantiques. Le modèle utilisé dépasse l'analyse des cooccurrences multiples en utilisant un modèle matriciel non linéaire basé sur la compétition et des règles complexes d'apprentissage (Kohonen, op. cit.). La notion de voisinage entre les classes permet d'associer des termes proches, car considérés comme voisins, dans une même classe.

Pour les apports et la validité de l'algorithme, notons quelques travaux similaires :

Lelu (1993) utilise dans sa thèse un algorithme dérivé de celui de Kohonen pour ses classifications, en développant une méthode des k-means axiales⁸³. Il rapproche la méthode d'approximation stochastique en analyse factorielle (Benzécri, 1979) qui fonctionne par apprentissage incrémental de nouveaux profils de données, et le formalisme des modèles de réseaux neuronaux, plus particulièrement celui des méthodes de projection associatives utilisées par Kohonen (op. cit.). « Si celui-ci projette des données à faible nombre de dimensions sur un "pavage" de cellules neuromimétiques nombreuses, rien ne s'oppose à ce qu'on utilise cette méthode pour projeter des données très fortement multidimensionnelles et hétérogènes comme les descriptions documentaires sur un pavage de dimensions moins élevées » (Lelu, op. cit., p.9).

Suivant Morato et al. (2003, p.845) l'algorithme k-means n'est pas affecté par le genre de document, ni le registre de langue du document mais par sa structure.

Ils obtiennent de moins bon résultat avec les documents de type résumé (c'est-à-dire les documents constitués d'un petit corpus), et de meilleurs comportements de leur algorithme avec un petit nombre de clusters plutôt qu'avec un grand nombre.

⁸² La fonction XOR nécessite trois portes logiques élémentaires (OR, AND et NAND). En effet, le perceptron ne peut apprendre la fonction XOR justement parce qu'elle n'est pas linéairement séparable. Il peut l'apprendre si elle est proprement codée, et pour cela on utilise un réseau avec plusieurs couches. Avec la couche centrale, il devient plus facile de faire apprendre une telle fonction au réseau.

⁸³ Il s'agit d'une variante de la méthode des "K-Means" de MacQueen (1967). L'algorithme de MacQueen fait partie de la famille d'algorithmes de classification à "centres mobiles". Cette méthode considère l'ensemble des références "bibliographiques" comme un nuage de points plongé dans un espace géométrique où chaque dimension correspond à un mot clé. Elle est caractérisée par une représentation des classes et par des vecteurs pointant vers les zones de forte densité du nuage.

Cet algorithme de classification est influencé par la fréquence des termes et donc par les variables contextuelles. Il faut alors les prendre en compte dans l'interprétation.

De plus, apparaît le problème de fixation *a priori* du nombre de classes maximum qui apparaîtront lors de la classification. Nous avons déjà mentionné cette caractéristique de tous les algorithmes appartenant à la famille des nuées dynamiques. Un choix de valeur faible pour le nombre de cluster désiré et tout sera inclus. Alors que le choix d'une haute valeur implique l'assurance de peu de hiérarchie (Morato et al, op. cit., p.839). Cette dernière hypothèse se traduirait par la présence d'un seul mot dans chaque classe identifiée.

Dans leur article Turenne et Rousselot (1998) évaluent les systèmes de classification de quatre logiciels, dont Neurotext, à partir d'une comparaison sur un corpus initialement segmenté. Ils concluent que les classifications ne sont pas assez précises, notamment parce que les logiciels ne prennent pas assez en compte les contraintes de la langue. Cependant, Turenne et Rousselot inscrivent en conclusion que le logiciel Neurotext parvient aux meilleurs résultats⁸⁴.

Les principes de la classification de discours étant vus, abordons maintenant la méthode d'analyse des cartes neuronales obtenues, dont la difficulté est soulignée par Bournois et al. (2002), à partir de l'approche développée pour la cartographie cognitive.

La représentation graphique de la classification neuronale obtenue par l'algorithme de Kohonen peut s'analyser comme une carte cognitive. En effet, les associations matérialisées sur le graphique par les cooccurrences entre les classes s'apparentent à la carte cognitive telle que l'ont défini Audet et Cossette (1994)⁸⁵.

Si la notion de cartographie cognitive est attribuée à Tolman (1948) pour ses études sur la représentation mentale d'animaux placés dans un labyrinthe, Pailhous (1970) a appliqué la méthode aux humains avec une étude sur les stratégies de

⁸⁴ « the best distribution quality of clusters goes back to Neurotext probably due to its surface linguistic processing » (Turenne et Rousselot, 1998, p.9).

⁸⁵ « une carte cognitive est une représentation graphique de la représentation mentale que le chercheur se fait d'un ensemble de représentations discursives énoncées par le sujet à partir de ses propres représentations cognitives à propos d'un sujet particulier », Audet et Cossette (1994).

déplacements des chauffeurs de taxi. Dans le domaine de la gestion, les utilisations des cartes cognitives sont diverses. Certains mettent en avant le caractère instrumental de la cartographie, et l'utilise dans un contexte d'aide à la décision pour représenter un réseau d'explications et de conséquences associées à une situation (Eden, 1988 ; Eden, Ackermann et Cropper, 1992). Pour d'autres, la carte est plus un but qu'un moyen, et la carte cognitive devient une structure épistémologique (Weick et Bougon, 1986), à partir de laquelle l'individu organise son expérience. Les graphiques issus des classifications appartiennent au premier cas.

Si la carte cognitive est présentée par Gervais (2000, p.601) comme « une représentation de la façon dont un responsable structure un problème, sous la forme d'un réseau hiérarchisé d'idées reliées par des liens de causalité », la classification neuronale obtenue diffère quelque peu. En effet, la classification automatique de discours propose des catégories de mots plus ou moins reliées, ne présentant pas obligatoirement la caractéristique de causalité.

Une autre différence tient à l'élaboration de la représentation graphique, car dans une classification automatique les résultats sont obtenus par l'algorithme de classification utilisé, ce qui limite les biais du chercheur consistant à sélectionner des concepts et à les positionner dans l'espace⁸⁶.

Voici les étapes méthodologiques que nous avons suivi pour élaborer nos cartes neuronales :

Après avoir entré les entretiens du premier passage dans les Conseils Généraux la carte obtenue a été présentée aux interlocuteurs pour avis. Nous ne parlerons pas de validation car cela signifierait notamment que l'interlocuteur aurait en mémoire toutes les données de la situation et qu'il pourrait faire des choix optimaux « validant » les liens apparaissant sur la carte. Or, il faut tenir compte des problèmes de biais liés à la mémoire, à la limite de la cognition, au problème du dévoilement des idées. C'est donc un avis sur la représentation graphique qui est demandé à partir des interprétations tirées du chercheur. Lorsque la situation a beaucoup évolué entre les deux passages et que la carte ne correspond plus à l'environnement du service tel qu'il est vécu par le contrôleur,

⁸⁶ C'est « l'interprétation de l'énoncé discursif de la représentation du sujet pour se faire sa propre représentation du sujet » dont parle Verstraete (1997, p.221).

alors une nouvelle classification neuronale est réalisée sur la base des entretiens du second passage (c'est le cas pour un Conseil Général de l'étude).

L'analyse de chaque classification, ici des cartes idiosyncrasiques puisqu'elles correspondent à un individu, porte sur les classes et leurs relations.

Verstraete (1997, p.223) explique que les traitements les plus courants, en référence aux travaux d'Eden, de Scholes, de Rosenhead⁸⁷, et à la thèse de Cossette (1989), portent sur les facteurs « influencés » et « influençants » (c'est-à-dire en linguistique, les actants et les actés), sur les boucles, et sur la « centralité » des concepts.

Comme sur la représentation graphique que nous obtenons les mots-clefs n'entretennent pas forcément de relations de causalité, les analyses n'aborderont pas les termes « influençants » et les termes « influencés ». Par contre, les explications présenteront les relations circulaires et l'importance (ici la centralité) des mots-clefs représentés. L'interprétation des cartes portera également sur des termes clefs n'entretenant aucun lien avec les autres mots présents dans la classification, car cette situation fournit également des informations (Maurel, 2001).

On entend par « boucle », le fait qu'un « sentier » (ou une « relation d'influence indirecte », Cossette, 1994, p.26) comprenne une variable finale reliée à la variable initiale, « c'est-à-dire lorsqu'une variable exerce, de façon indirecte, une influence sur elle-même. Dans une boucle, la relation d'influence est circulaire plutôt que linéaire » (ibid., p.29). Les boucles des cartes cognitives correspondent donc sur nos graphiques à des classes interreliées.

D'après Axelrod (1976), une carte cognitive contenant peu ou pas de cycles, qu'elle soit équilibrée et renferme des sentiers courts, révélerait chez le sujet une tendance à simplifier son univers. Aussi, pour avoir une idée de la complexité de la cartographie, le rapport nombre de liens sur le nombre de concepts est utile. Dans leurs recherches, Ford et Hegarty (1984) expliquent l'absence quasi totale de boucles soit par la rationalité limitée des sujets, soit par l'absence de pertinence des variables pour les sujets étant donné qu'elles avaient été choisies par les chercheurs, et le peu d'expérience organisationnelle des répondants.

⁸⁷ Voir notamment, Checkland et Scholes (1990), Eden et Radford (1990), Rosenhead (1989).

Enfin, la notion de « centralité » des termes représentés permet d'identifier les concepts autour desquels les acteurs semblent, consciemment ou inconsciemment, construire leur pensée. Un terme est central « lorsque de nombreux liens en partent et y arrivent » écrit Moraux (2001, p.166). Le calcul de centralité peut s'effectuer dans le voisinage proche du concept au moyen d'une matrice de liens directs⁸⁸. Cette matrice est directement fournie par le logiciel avec le nombre de cooccurrences entretenues entre les termes sélectionnés par l'analyste. Notons que lors du rendu graphique, le logiciel présente une coloration plus ou moins foncée des termes présents en fonction de leur fréquence d'apparition dans le discours et des associations qu'ils entretiennent avec les autres termes. Cet aspect graphique est absent dans les figures refaites ici avec le logiciel Word®, mais des liaisons figurant en gras illustrent les relations importantes apparaissant sur la carte neuronale.

La méthode de la cartographie cognitive comporte une forte subjectivité que l'on retrouve à un certain niveau dans les classifications assistées par ordinateur. A la suite de Rodhain (1998), développons ces limites et les biais pouvant apparaître à partir d'une carte basée sur des entretiens.

Si la fonction de la cartographie réside dans la possibilité de modéliser des représentations mentales, il convient de préciser qu'une représentation ne peut qu'approcher l'objet représenté. On peut dès lors abandonner l'idée d'avoir un accès direct aux représentations d'un individu grâce à cet outil. Cette idée se confirme à l'examen des différentes couches de processus de représentation nécessaire à la production d'une carte cognitive.

Lorsque la carte est construite par l'intervenant, différentes représentations sont en jeu : - les représentations de l'acteur (représentations mentales) ;

- les discours tenus par l'acteur à propos de ce qu'il croit être ses représentations (représentations discursives) ;

- les représentations de l'intervenant (représentations mentales) ;

- la cartographie cognitive (représentation graphique).

⁸⁸ Cette vision correspond à la centralité de type "degree" qui se mesure au nombre de liens établis entre le concept et les autres, plus un concept est central plus il est actif dans le réseau. Ceci se distingue des centralités de type "closeness" ou "betweenness".

Aussi, trois systèmes de représentations (supra) sont présents entre la représentation mentale et la carte cognitive. Ce qui signifie perte, ajout et modification de l'information. De plus, la représentation graphique n'est valable qu'à un moment donné. Car une fois construite, la carte est statique, alors que la représentation est susceptible d'évoluer. C'est pourquoi la carte (respectivement la classification) a une durée de vie limitée, elle est valable tant que la représentation qu'elle est censée modéliser n'évolue pas (Rodhain, 1999).

A cette limite s'ajoute les biais dus à l'influence de l'intervenant dans l'activité discursive du locuteur sujet.

Le sujet formule des discours pour l'intervenant. Si le sujet de discussion concerne une activité pratiquée depuis 20 ans par la personne A, et inconnue de la personne B, la personne A usera d'un langage adapté à ce qu'elle imagine des capacités de compréhension du sujet par la personne B. Il s'ensuit donc que la personne a produit un certain nombre de procédures argumentatives (Grize, 1989) dans son discours, afin d'être comprise de la personne B.

De plus, l'intervenant est amené à interroger le sujet. Une fois le discours lancé, il est nécessaire de relancer la discussion. Quand l'intervenant relance l'individu sur un sujet particulier, en formulant une telle demande l'intervenant introduit sa subjectivité puisqu'il ne demande pas au hasard d'approfondir tel point particulier (s'il devait réellement demander au hasard d'approfondir un point quelconque, il faudrait que l'intervenant ait la capacité, premièrement, de se remémorer tous les points abordés par l'individu, et, deuxièmement, de lancer une procédure qui permette un choix au hasard parmi tous les points soulevés. Or, les capacités de l'individu moyen semblent bien trop réduites pour effectuer de telles procédures). Dès lors, la représentation mentale, que l'intervenant se fait de ce que pense l'individu à partir du discours qu'il tient, influe sur la représentation mentale même de l'individu, car pour répondre aux questions que l'intervenant pose à l'individu, ce dernier doit s'interroger sur ce qu'il pense.

On suppose que le sujet se livre entièrement sans retenue. Or, de même que tout discours est partial, tout discours est également partiel : le sujet émet ce qu'il veut bien émettre, il fait figurer dans les propos ce qu'il juge utile qu'il veut produire, ce qu'il juge utile à la finalité qu'il poursuit (Grize, op. cit.).

Plus particulièrement, sur nos cartes neuronales, nous admettons que :

- les termes sont représentés sur le même plan discursif : un regard rapide sur la carte ne donne pas un aperçu de la situation puisque les termes sont inscrits de la même manière qu'ils soient beaucoup ou peu cités ;

- le secteur étudié comporte des particularités biaisant les cartes : les changements d'équipe de direction ont une influence sur les projets d'instruments de gestion, déjà nombreux, abandonnés et parfois repris, de sorte que des termes apparaissent dans les discours mais, soit ils correspondent à quelque chose qui vit mal dans la collectivité, soit à un projet, soit, au contraire, à une réalité bien implantée. Cet aspect ne transparaît pas dans la figure obtenue. L'interprétation nécessite une étude plus fouillée des entretiens, un retour au texte initial, et la présence de sources d'informations différentes venant corroborer, nuancer ou infirmer les déclarations (à ce titre, le recours à l'observation et l'étude de documents paraît nécessaire).

« La conscience de ces limites est bénéfique aux chercheurs utilisant la cartographie cognitive qui ne sont que plus prudents dans les protocoles utilisés ainsi que dans leurs analyses. » (Rodhain, 1998, en conclusion).

Les six cas sont maintenant exposés, en suivant une méthodologie identique : après avoir situé le contexte dans lequel s'insère le service de contrôle de gestion, les activités de ce dernier sont listées et schématisées sur un graphique longitudinal. Puis nous analysons les documents issus du service et les diagrammes obtenus par classification d'après les entretiens menés auprès des contrôleurs.

Tableau II-3 : Rappel du tableau caractérisant les six départements (supra, tableau II-1).

	CG1	CG2	CG3	CG4	CG5	CG6
Taille (par rapport à la moyenne nationale)	Supérieure	Sup.	Sup.	Inférieure	Moyenne	Légèrement inférieure à la moyenne
M52	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Non
Contrôle de gestion	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Oui

Section 1. Présentation des Conseils Généraux de grandes tailles

1.1. Analyse du service Conseil de gestion

1.1.1. Présentation de l'environnement du service

Ce département se caractérise par un territoire relativement riche qui permet au Conseil Général d'obtenir une situation financière saine (note AA+ selon l'agence *Standard and Poor's* en 2001) et des marges de manœuvre budgétaires tant pour les actions publiques que pour des projets internes à la collectivité. La situation politique est stable. Cette collectivité départementale fait partie des seize expérimentateurs de la nouvelle instruction budgétaire et comptable M52, qui est testée depuis le premier janvier 2001.

En interne, des pratiques de management se sont développées depuis les années quatre-vingt-dix (au sein de la série d'annexes relatives à ce cas, l'annexe n°1.1 montre les caractéristiques de la formation dans la collectivité). Ces différents projets permettent à la direction de susciter un intérêt et une adhésion aux problématiques liées aux nouvelles technologies, à la recherche de performance (perçue ici au travers de l'efficience) et à la motivation des agents. La participation du Conseil Général à l'expérimentation de l'instruction M52 participe de cet élan, en ce sens qu'elle est due au souhait interne de tester le nouveau cadre budgétaire et d'y apporter les modifications jugées nécessaires.

A l'occasion du renouvellement de l'Assemblée Départementale et de la réorganisation du travail en différentes commissions, le Président du Conseil Général, réélu en mars 2001, a effectué des changements pour afficher sa volonté de développer certaines compétences départementales. Un service Juridique et Marché a été créé, tout comme une cellule Evaluation, et, les services financiers, ainsi que celui de la communication, se trouvent renforcés. Ce renforcement de la direction des Finances s'est effectué par le rattachement du service Conseil / Contrôle de gestion en son sein.

Nous allons maintenant nous attacher aux réalisations de ce service, après une brève présentation.

La mission actuelle Conseil de Gestion a été créée en novembre 1998 sous la forme d'un service libellé « Programmation et conseil de gestion » avec un responsable, rattaché fonctionnellement au directeur général des services, afin d'assurer un meilleur

contrôle interne des risques, de développer des instruments de gestion, de rechercher des économies sur les frais de fonctionnement, en s'adossant à des procédures de fonctionnement écrites (objectifs cités d'après la lettre de mission).

Le service emploie deux personnes et demies en équivalent temps plein : outre le responsable, le service comprend une assistante-secrétaire et une apprentie en DESS administration et gestion des collectivités locales, dans lequel intervient le contrôleur. Ses missions ont toujours été nombreuses : élaboration et mise à jour des tableaux de bord de pilotage budgétaire et d'activité, participation à des projets informatiques et gestion directe des marchés d'acquisition de matériels et de logiciels informatiques, prévention et contrôle interne des risques liés aux satellites et aux aides accordées, procédures internes organisationnelles, audits internes et pilotage d'audits externalisés, études ponctuelles à caractères économiques et financiers. Néanmoins, le récent rattachement hiérarchique à la direction des Finances, suite aux élections cantonales de 2001, a été mal vécu par le contrôleur, qui, malgré un retour au positionnement initial auprès de la direction générale, a souhaité partir dans une autre collectivité durant l'année 2002. Précisons qu'un an après le poste est toujours vacant.

Détaillons maintenant les réalisations du service Conseil de gestion.

De grands projets transversaux ont été menés par le responsable depuis son recrutement en avril 1997 : dans le cadre du recensement du patrimoine départemental, les biens furent consolidés en famille et la gestion attribuée à un service gestionnaire. Puis, en 1998, ont été réalisés un guide pour la gestion des subventions accordées par le Conseil Général aux associations et autres organismes de droit privé (réactualisée en juillet 2001 dans sa troisième édition), et un guide des procédures internes recensant les règles de gestion pour chacun des actes accomplis par les services et ce dans tous les domaines (suivi administratif, achats, gestion des bâtiments, procédures budgétaires et comptables...).

Parallèlement à ces travaux organisationnels, une réflexion a été menée sur la mise en place de tableaux de bord de pilotage d'activités et de politiques. Cette réflexion débouche en décembre 1998 sur une démarche initiée par les élus - surtout ceux de la Commission des Finances - et le directeur général des services (DGS) comportant deux volets : des tableaux de bord mensuels de situation budgétaire (suivi des crédits par service) et l'instauration d'un recueil annuel de tableaux d'activité et de pilotage par objectifs opérationnels. Le premier recueil est présenté en décembre 1999, mais c'est en

septembre 2000, lors d'une seconde présentation, que la démarche semble effectivement lancée.

En sus de ces activités, le responsable assure une assistance fonctionnelle pour l'informatisation de la gestion des subventions sur un progiciel dédié à cette fin, et il effectue des études diverses sur demande du DGS (par exemple, durant l'an 2000, une étude sur les projets de Marchés publics).

Pour conclure sur cette présentation, nous pouvons citer un extrait final de la synthèse effectuée à la fin de l'année 2001⁸⁹.

« La volonté du sommet hiérarchique est bien affichée et elle se concrétise par des actions telles que la création d'un service relatif à l'Evaluation des politiques, des formations à la gestion, le lancement d'audits externes... mais peu de moyens sont alloués au contrôle de gestion, ou au suivi des actions et des travaux réalisés.

Par rapport aux réalisations effectuées, sont en cours de réalisation une informatisation croissante pour automatiser des processus et permettre de remonter des données aisément, et une ouverture sur l'extérieur avec, d'une part, la création d'un observatoire d'aide sociale partagé avec d'autres organismes, d'autre part, un partage d'informations avec quelques départements. Ces deux moyens doivent permettre d'obtenir une actualisation plus fréquente des recueils de tableaux de bord d'activité et l'insertion de comparaisons interdépartementales dans ces tableaux ».

Lors du second passage, à la fin de l'été 2002, le contrôleur était encore présent, sur demande de son supérieur, alors qu'il avait demandé à partir dès le début de l'été dans une autre collectivité. Sa présence était nécessaire, selon le DGS et le directeur des finances, pour aider ce dernier à répondre aux questions des rapporteurs de la Chambre Régionale des Comptes.

Un graphique longitudinal, situé ci-dessous, permet de schématiser l'évolution du service de contrôle de gestion au regard de la collectivité.

⁸⁹ Comme nous l'avons précisé, à l'issue du premier passage dans les services de contrôle de gestion, nous avons réalisé une synthèse caractérisant chaque service et qui a été distribuée à l'ensemble des collectivités participant à l'étude.

Figure 4 : Observation longitudinale du Conseil Général n°1

Evolutions organisationnelles générales	1995 : changement de Président et de direction. Audit de la collectivité.	1997 : plan triennal de formation. 1998 : fiches de postes et d'agents.	Plan d'administration départemental (PAD) fixant les axes stratégiques des projets de directions	Décembre : projets de directions et de services, premiers entretiens d'évaluation	Elections cantonales : Réorganisation des services en pôles.	
Système d'information	1996 : création d'un service Informatique, avec plan triennal	Nbx postes clients et formation du personnel		Organisation des SI, informatisation croissante, notamment financière expérimentation M52)	Architecture technique revue, travail sur les applications.	
Evolutions du contrôle de gestion	Avril 1997 : Recrutement du futur responsable du service contrôle de gestion en tant que contractuel pour une mission sur les achats du département.	Création en octobre du service conseil de gestion (composé d'une secrétaire, un contrôleur et de stagiaire(s)), situé dans une grande direction, et rattachée au DGS. Démarche TB financier et d'activité, et guide de subventions aux associations.	Décembre : Présentation d'un recueil annuel de TBG, et un recueil des règles de gestion interne.	Le contrôleur est missionné sur des études (exp. projet de marché).	Rattachement du service à la direction des Finances, Juin : 3 ^{ème} recueil de TBG présenté lors du DOB Juillet : Guide de Gestion des subventions aux associations et autres organismes de droit privé (3 ^{ème} édition).	Le service devient une mission rattachée au DGS. Poursuite des travaux, mais départ du contrôleur pour une autre collectivité.
Organisation				Septembre : Présentation du second recueil de TB.		
instruments						
	1995...	1998	1999	2000	2001	2002

Cette présentation est complétée par celle des documents issus du service de contrôle de gestion, qui illustrent son activité.

1.1.2. Analyse des documents représentatifs du service Conseil de gestion

Le recueil de tableaux de bord

Les deux pages extraites du dossier d'avancement intitulé "mise en place d'indicateurs de gestion et de pilotage et de tableaux de bord au Conseil Général" (annexe n°1.2), réalisé par une stagiaire en DESS dans le service de contrôle de gestion, expliquent le contexte et l'élaboration des tableaux de bord de pilotage.

Depuis le premier recueil présenté en session budgétaire de 1998, le contenu des tableaux s'est enrichi. Comme l'indique le sommaire du recueil de tableaux de bord de l'année 2000 (annexe n°1.3), le recueil comprend maintenant des tableaux sur l'ensemble des interventions de la collectivité et sur les directions de ressources. Ainsi, une partie porte sur les directions opérationnelles organisées autour des compétences légales du département, et une seconde partie concerne les directions d'appui telles que la direction des finances, la direction de l'informatique...

Une autre annexe (n°1.4) illustre le système de présentation retenu pour les tableaux. Un tableau de bord correspond à une intervention publique (ou bien une activité, ou bien une mission... selon les directions) étudiée sur une page. En titre se trouve un objectif qualitatif, puis des données chiffrées et un graphique ou un tableau pour illustrer ces données. Parfois, des commentaires, négociés entre le contrôleur et le responsable opérationnel, sont ajoutés en bas de page pour expliquer les informations du tableau. Ces commentaires étant issus d'une discussion, ils nécessitent du temps pour les deux parties, que certains responsables opérationnels refusent de prendre. De même, la notion d'objectif n'est pas toujours indiquée en haut du tableau, et suivant les directions, la présentation graphique peut être absente. L'approche retenue par le contrôleur est donc très pragmatique, alors qu'il la souhaitait standardisée à partir des nombreux modèles qu'il a réalisés.

L'extrait annexé indique les objectifs de développement de l'activité économique et de l'emploi dans les petites structures en milieu rural. Des données monétaires résument la situation budgétaire, d'autres sont issues d'une enquête d'évaluation de politiques, dont la

méthodologie est expliquée, puis les chiffres importants sont présentés sous forme de tableau et commentés.

Un effort important est effectué par le service de contrôle de gestion pour mettre en œuvre un système de reporting d'activité généralisé à l'ensemble des services départementaux. Le contrôleur a ainsi constitué des fiches d'indicateurs et réfléchi à des objectifs, mais l'approche pragmatique, nécessaire face aux services, a impliqué des négociations sur les données à recueillir, puis sur la qualification des objectifs, et donc sur l'information à restituer dans les tableaux. La fréquence retenue a été l'annualité puisque la constitution du recueil prend beaucoup de temps aux services et la présentation est faite aux élus lors de la session budgétaire de fin d'année. Progressivement le contrôleur a essayé de mettre en place un système de commentaires associé à chaque tableau, mais les nécessaires compromis sur le texte à afficher posent parfois des problèmes.

En dépit de cette absence de normalisation dans la présentation, l'instrument est bien implanté dans la collectivité. En effet, lors de l'année 2002, ce sont les services qui ont travaillé à la sortie de leurs tableaux respectifs et de leurs commentaires, le contrôleur n'ayant pas pu s'occuper du recueil de tableaux de bord, car il était occupé par une mission d'audit et d'évaluation.

Parallèlement, le contrôleur envoyait mensuellement aux directions un tableau de leur état budgétaire. Cette activité doit être reprise par un service de la direction des finances, néanmoins la présentation reste identique à celle de l'annexe n°1.5.

Sur chaque tableau, le service destinataire peut lire rapidement la consommation de l'enveloppe budgétaire annuelle à la date d'édition du tableau, et ceci avec des repères sur l'année précédente. C'est donc un reporting financier visant à suivre mensuellement les dépenses réelles du service par rapport aux dépenses prévues au budget principal. L'extrait montre les crédits en dépenses de fonctionnement et d'investissement sur le Budget Primitif pour le service formation. Le tableau reprend la segmentation comptable des crédits budgétaires et, pour chaque compte, donne les montants votés, prévus, engagés et réalisés à la date du tableau. Les services destinataires sont gestionnaires de l'enveloppe allouée. La mise en place du découpage en services gestionnaires a été la première mission du contrôleur de gestion.

Le recueil des règles de gestion

Le recueil des procédures internes et les outils de gestion au Conseil Général ont été présentés aux élus en session budgétaire de décembre 1998, comme l'indique le sommaire du document réalisé par le contrôleur en annexe n°1.6. Le contrôleur a présenté les procédures et règles de gestion, la gestion des subventions aux associations et autres organismes, et les tableaux de bord de gestion. Cette validation au plus haut niveau doit permettre, selon le contrôleur, une pérennisation de la démarche.

Le recueil des procédures et règles de gestion comprend deux gros classeurs composés de fiches individuelles, portant sur l'ensemble des actes de gestion de la collectivité. Par exemple, l'extrait annexé (1.7) concerne le matériel audiovisuel. Cette fiche de diffusion indique le degré de détail que le contrôleur a souhaité, afin de normaliser l'ensemble des actions des agents de la collectivité. Concrètement, les informations disponibles sur la fiche sont le libellé de la règle, tel que « procédure d'acquisition de matériel audiovisuel », ou « demande de prêts de matériel », et la version d'actualisation, situés en haut, puis sont notés les intervenants : le rédacteur, le responsable, l'interlocuteur, la diffusion et les destinataires. Un système de mots-clefs renvoie à d'autres règles existantes. La date d'édition de la fiche permet de vérifier la version indiquée précédemment. Ce document illustre à la fois le champ d'activité du contrôleur, ses volontés de normalisation des comportements, et l'aspect procédurier du département.

L'exemple du guide présenté ci-dessous va dans ce sens.

Le guide de gestion des subventions aux associations et autres organismes (annexe 1.8)

La version proposée en annexe de ce guide de gestion des subventions avec la présentation du sommaire correspond à la seconde édition. Ce guide aborde la composition d'un dossier permanent d'association, les procédures pour instruire et évaluer une demande de subvention, et la constitution du dossier de subvention. Ensuite sont présentés des outils tels que la fiche d'engagement comptable, les documents types pour l'instruction et une maquette des tableaux de bord de suivi des subventions, avec des annexes juridiques.

Ce guide, très complet, est remis à jour chaque année, avec les textes juridiques et l'amélioration des documents types. Dans sa quatrième version, fin 2001, il a été présenté par le contrôleur à des responsables d'associations pour les sensibiliser aux documents attendus par le Conseil Général, et pour obtenir un retour sur les procédures mises en place en interne. Cette démarche a été bien accueillie par les Présidents des associations

subventionnées. En effet, le guide leur permet de savoir comment constituer un dossier, quels peuvent être leurs droits et leurs devoirs envers le Conseil Général, et comment sera géré le dossier dans la collectivité.

Après ces instruments de gestion mis en œuvre par le contrôleur, présentons deux exemples montrant la volonté de mieux gérer les ressources humaines.

Les projets de service

L'annexe n°1.9 présente la hiérarchie administrative des projets du Conseil Général. L'équipe de direction commence par définir un projet pour l'administration départementale (PAD) en lien avec le projet de mandat, puis ce PAD est segmenté en projets de direction et de sous-directions, lesquels sont fractionnés en projet de service.

L'extrait obtenu⁹⁰ d'un projet de service (annexe 1.10) concerne le service en charge de l'éducation. Dans une présentation schématique, on peut dire que ce projet de service prend la forme d'un tableau avec, dans sa première colonne, les cinq axes du PAD, une deuxième colonne les traduit en objectifs, et une troisième les fait correspondre à des actions pour le service. Ensuite, sont inscrits les intervenants et l'état d'avancement de leurs actions.

Ce système de déclinaison d'objectifs permettant d'aborder l'entretien annuel d'évaluation des agents sur des bases saines est rare dans les collectivités départementales. Ce Conseil Général est le seul où nous avons pu constater cette démarche. Pourtant les avantages en termes de responsabilisation, de motivation et implication au travail sont patents, comme l'indique l'intérêt que le système a suscité auprès des contrôleurs des autres collectivités.

L'annexe suivante porte sur le guide méthodologique pour l'entretien d'évaluation. Cet instrument poursuit la logique précédente en ce qu'il permet de développer des valeurs managériales dans la collectivité.

La présentation du sommaire du guide méthodologique pour l'entretien d'évaluation 2000 (annexe 1.11), issue du guide d'entretien pour le collaborateur du Conseil Général, montre les points abordés par les responsables de service avec l'agent lors de l'entretien annuel. Ces différents thèmes correspondent aux missions du service, aux objectifs individuels, les compétences, la carrière, et enfin la notation administrative. Cette

⁹⁰ Si les deux tiers des directions ont un projet de direction, tous les services n'ont pas de projets formalisés et ces derniers ne sont pas aisément communicables.

segmentation permet d'accélérer ou de freiner le déroulement de la carrière de l'agent en fonction de ses activités durant l'année. Néanmoins, en termes de rétribution, les statuts de la fonction publique territoriale encadrent et limitent ce système.

Enfin, un autre document intéressant la gestion dans la collectivité est présent dans l'annexe n°1.12. Il s'agit de la mutualisation de l'information géographique dans le Conseil Général. L'extrait de ce document de travail (deux pages, annexées en 1.12 a et 1.12 b) datant d'avril 2001, montre l'intérêt que porte le Conseil Général à l'aspect géographique de l'information. Huit groupes de travail ont été constitués et développent différents axes de réflexion sur des applications métiers : le cadastre, les incendies, l'assainissement des eaux, les sols agricoles...

Depuis deux ans, le service informatique a mis à jour ses systèmes informatiques et les réseaux ont été réorganisés. Dans l'organisation de la base informatisée du SI, est organisée une réflexion sur un Système d'Information Géographique global avec le géoréférencement de certaines interventions départementales tels que celles mentionnées ci-dessus.

1.1.3. Présentation de la carte obtenue par classification des entretiens⁹¹

La retranscription des entretiens ayant servi à réaliser l'analyse est située en annexe n°1.13.

Voici la liste des mots-clefs utilisés pour la classification :

Audits

Contrôle de gestion, contrôleur

Contrôles, contrôle

CRC (pour Chambre régionale des Comptes)

Direction, directions

Elus, Président

Evaluation

Logiciel, infocentre, informatique

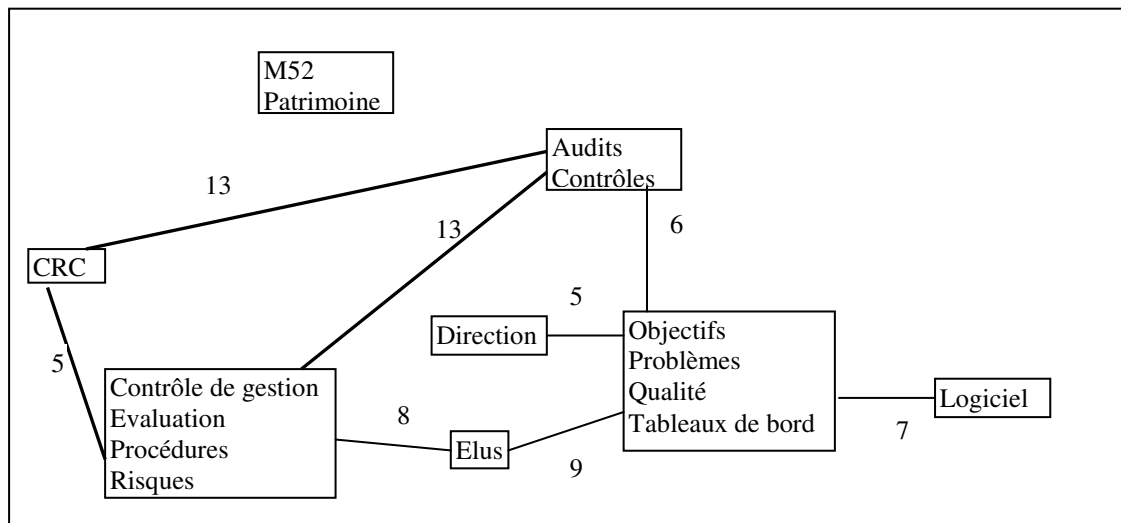
M52

Objectifs, objectif

⁹¹ Une autre analyse a été effectuée à titre de comparaison par un enseignant-chercheur de l'institut de gestion de Rennes (IAE-IGR). Celle-ci est présentée à la fin de ce cas.

Patrimoine
 Procédures
 Problèmes, problème, freins, difficile
 Qualité
 Risques
 Tableaux de bord, tableau de bord

Figure 5 : Carte obtenue par le logiciel, et présentée au contrôleur lors du second passage.



Cette classification neuronale, portant sur les éléments de 2001 reste valide en 2002, puisque les activités du contrôleur n'ont pas été modifiées, comme ce dernier l'a indiqué.

Sur la carte, deux éléments sont particulièrement notables : une boucle associant trois classes apparaît (matérialisée en gras sur le graphique), et une classe intitulée "objectifs, problèmes, qualité, tableaux de bord" peut être qualifiée de centrale au regard du nombre de relations entretenues avec les autres termes (quatre parmi les huit présents sur le graphique).

On s'aperçoit que les mots présentés sur le graphique sont très liés ; seule une classe est isolée. En effet, les tâches relatives à l'instruction M52 et au patrimoine ne font pas parties du périmètre d'intervention du contrôleur. S'il a aidé au paramétrage et à la démarche d'inventaire patrimonial, les éléments de l'instruction M52 restent du ressort de la direction des finances. Aussi, il en a peu parlé, et ces termes sont peu représentés sur le graphique et ne sont pas associés à d'autres mots-clefs.

Relativement à la boucle formée graphiquement entre "*contrôle de gestion, évaluation, procédures, risques*", "*audit, contrôles*" et *CRC*, l'explication des interrelations tient en ce que les contrôles effectués par la Chambre Régionale des Comptes ou par le contrôleur (cf. les audits internes ou externes à la collectivité) servent à prévenir les risques. Les rapporteurs de la *CRC* contrôlent la gestion de la collectivité, ils se servent des informations du service de contrôle de gestion, et, de son côté, le contrôleur mène des contrôles pour apprécier ou prévenir différents types de risques, en accentuant ses efforts sur les points relevés dans les lettres d'observations de la *CRC*, notamment sur les relations jugées "risquées" avec des satellites départementaux.

A propos de la classe *contrôle de gestion, évaluation, procédures, risques*, les liens entre les trois termes sont abordés avant de préciser les associations entretenues avec d'autres mots-clefs.

Cette classe met en évidence les relations étroites, exprimées par le contrôleur, entre le contrôle de gestion et l'évaluation.

"...il nous ait apparu que les actions d'évaluations étaient un prolongement naturel des outils de contrôle de gestion développés. Autrement dit les outils de contrôle de gestion apportent somme toute de nombreuses informations et la matière première à la conduite d'actions d'évaluation" ; " Pour faire du contrôle de gestion, il faut surtout rester pragmatique, s'adapter aux circonstances. Et c'est pareil en matière d'évaluation. Et ça l'est d'autant plus que là, la méthodologie n'est pas bornée ni calée".

Pour illustrer les relations entre le terme *risques* et celui de *contrôle de gestion*, citons :

"et je dirai autant que faire ce peu autant prévenir en interne et limiter ces risques de manière préventive en interne. Et ça, c'est bien une mission tout à fait dévolue au contrôle de gestion". Par ailleurs, les missions du contrôleur sont entre autres, "le contrôle des satellites et le contrôle interne des risques liés à l'octroi des aides et subventions". "Nous sommes concentré sur les organismes qui nous posent le plus de difficultés ou pour lesquels nous pressentons des risques importants tant fiscaux que financiers ou juridiques".

Par ailleurs, le terme *procédures* est lié à celui de *risques* (« c'est la prise en compte de contrôle des risques à tous niveaux qui émaillent ces procédures internes »), et au *contrôle de gestion* puisque la mise en place de procédures organisationnelles a constitué la première mission du service à la suite des travaux menés sur les achats transversaux.

La classe étudiée comporte des associations avec les termes *Chambre Régionale des Comptes* (notée *CRC*), *l'audit* et avec les *élus*.

Ainsi, le terme *CRC* est évoqué à propos de la notion de *risques* ("je vous évoquais un contrôle renforcé des CRC sur tous les risques"), et de *contrôle* ("je dirais le renforcement des contrôles extérieurs, je pense aux contrôles de la CRC et à ceux de légalité assurés par la préfecture").

A propos de la classe *Contrôles et audits*, le contrôleur effectue ces tâches dans une optique de prévention ("lorsque ces contrôles externes se mettent en œuvre il est trop tard et je dirai, autant prévenir en interne", "il faut voir que ces audits viennent compléter des études internes, qu'on pourrait appeler des audits internes, sur des organismes subventionnés que je réalise directement").

Concernant les cooccurrences calculées avec le terme *élus*, le contrôleur emploie ce mot-clef pour évoquer la subordination hiérarchique ("la volonté des élus et de la direction générale qui sont nécessairement impliqués dans les missions de contrôle des gestion", "on suit effectivement la règle du donneur d'ordre qui doit rester les élus ou le DG en matière de demande ou de mise en place d'outils de gestion"). Par ailleurs, ce terme est utilisé avec les problèmes liés à l'instauration d'objectifs.

Abordons maintenant la classe centrale du graphique, comprenant *objectifs, problèmes, qualité et tableaux de bord*.

A propos du mot-clef *Problèmes* :

Outre les problèmes de communication entre certains services, le terme fait référence à la fois aux objectifs et aux tableaux de bord. On distingue des freins liés à l'absence d'objectif pour motiver le personnel : "on se heurte aux limites du statut de la fonction publique territoriale", "comment motiver les agents quand on commence à quantifier des objectifs ou à mettre des objectifs-qualité, qu'ils tiennent, car alors on est bien ennuyé pour répondre effectivement à leurs attentes"), des freins liés à la notion d'objectif, difficile à inculquer : "... telle action décidée par les élus et non assortie d'objectif. Ils ne peuvent en créer un, donc on fait apparaître des données organisées en tableaux pour montrer une recherche de croissance", " les directions et services disposaient de nombreux éléments statistiques mais qui restaient finalement très peu organisés et surtout déconnectés d'objectifs analysés" ; et des freins liés à la difficile attribution des résultats aux actions.

Relativement aux *tableaux de bord*, des problèmes interviennent dans la périodicité. Même si le contrôleur est conscient qu'il faudrait une actualisation infra annuelle ("...davantage de tableaux de bord de pilotage à très court terme donc à périodicité infra annuelle, chose pour laquelle nous avons des lacunes"), il semble confiant dans le système en œuvre car l'explication viendrait de la jeunesse de la pratique en question (" la mobilisation des services et des outils sont encore artisanaux, phase de développement qui ne permettait pas ou difficilement la diffusion de tableaux de bord infra annuel", "c'est une démarche jeune donc il est difficile d'impulser un véritable reporting").

A propos des *tableaux de bord*, qui forment une partie essentielle de son travail (dans le service il y a "trois grands pôles : les tableaux de bord mais pas simplement des tableaux budgétaire et

financier comme vous avez pu le constater dans le recueil. Il s'agit bien souvent de tableaux de bord par objectif opérationnel même s'ils ne peuvent pas toujours être quantifiés précisément car nous avons aussi mis en place des objectifs qualité donc en tendance d'évolution, et des tableaux de bord de reporting d'activité"), le contrôleur veut faire évoluer la fréquence d'actualisation et les destinataires. Pour l'instant, on a "un tableau de bord mensuel de reporting pour le Directeur Général et des élus", "accessible à tous nos agents, et demain l'avenir c'est une mise en ligne des tableaux de bord sur le site internet du CG".

En lien avec ces tableaux de bord, les objectifs « qualité » mis en place sont importants. Le terme *qualité* évoque donc cette notion d'objectif à moyen terme, non chiffré, inscrit sur les pages du recueil annuel de tableaux de bord. "On a à la fois des objectifs qualité en tendance d'évolution et des objectifs quantifiés, ou objectifs d'actions réalisées, de projets à mettre en place, et l'évaluation porte sur la tenue du délai".

En ce qui concerne le terme *logiciel*, deux associations se distinguent.

D'une part, un lien avec les *Tableaux de bord* : "Dans la collecte des informations on a un outil d'infocentre, le logiciel B.O.4, dont on se sert pour alimenter les tableaux de bord des finances et de la DRH".

D'autre part, le mot est employé à propos du projet sur le *patrimoine* : "Le recensement physique est fait et valorisé et il est en train d'être intégré dans le logiciel de gestion d'actif".

Néanmoins, le contrôleur utilise peu de vocabulaire se rapportant à l'informatique ; ce qui confirme le contenu de ses activités, orientées vers les procédures organisationnelles et les tableaux de bord.

Sur la classe comprenant l'instruction *M52* et le terme *patrimoine* :

L'instruction comptable est abordée à propos des projets de logiciel et d'inventaire comptable.

"C'est sûr qu'on avait anticipé dans ce projet de recensement physique du patrimoine départemental. Nous voulions anticiper l'arrivée de la M52".

« Le recensement physique est fait et valorisé et il est en train d'être intégré dans le logiciel de gestion d'actif. Car on a commencé à titre expérimental la M52 dès le mois de janvier 2001 ».

Le système de contrôle de gestion est basé sur des instruments typiques (les tableaux de bord) mais le service en charge du contrôle de gestion n'a pas les moyens de leurs développements. Les services départementaux, comme les directions, ne désirent pas avoir de travail de reporting d'informations, c'est-à-dire des tableaux d'activité avec une fréquence d'actualisation infra annuelle. De même, le manque de moyens du service explique la

pratique des audits est relativement extériorisée ("sur les audits externalisés, il est vrai que l'on a procédé à onze audits en 2000 et on a consolidé cette expérience avec en 2001 une quinzaine d'audits"). Néanmoins, le contrôleur consacre un temps important à la communication, que ce soit envers les associations et les autres organismes à gérer, ou envers les différents services pour les commentaires de tableaux de bord ou bien l'explication des audits ou d'autres instruments.

Les autres documents analysés ont montré que la notion de contrôle de gestion retenue permet un large périmètre d'intervention. Le contrôleur intervient dans les domaines juridiques, de l'informatisation, de l'audit, de l'évaluation, et il gère les tableaux de bord pour les décideurs et pour les opérationnels, où des difficultés sont rencontrées. En outre, le contrôleur a beaucoup travaillé sur les procédures et les règles internes de gestion.

Le contrôleur de la collectivité, qui intervient également dans un DESS Management des collectivités locales, a une conception intéressante de la fonction contrôle de gestion.

"s'il n'existe pas de volonté des élus il est très délicat de pouvoir mettre en place un réel contrôle de gestion", "Car le contrôle de gestion se préoccupe et doit intégrer dans son champ la performance des agents, nécessairement. La performance des activités résultant des performances individuelle et collective des agents", "les pratiques du contrôle de gestion sont, de par mes expériences, à géométrie variable selon le CG considéré".

Cependant, cette conception large ne s'accompagne pas de moyens humains. Outre le contrôleur, le service fonctionne avec une secrétaire assistante et une stagiaire du DESS dans lequel il intervient et qu'il renouvelle à chaque stage.

1.1.4. Comparaison avec une analyse tierce

Afin de pouvoir vérifier si les résultats obtenus par l'algorithme de classification sont valables, une analyse sur ce même logiciel a été menée par un enseignant de l'Institut de Gestion de Rennes. Celui-ci a lu la présentation du service étudié et les thèmes abordés en entretiens, puis, en fonction de notre problématique, il a sélectionné les termes de son analyse.

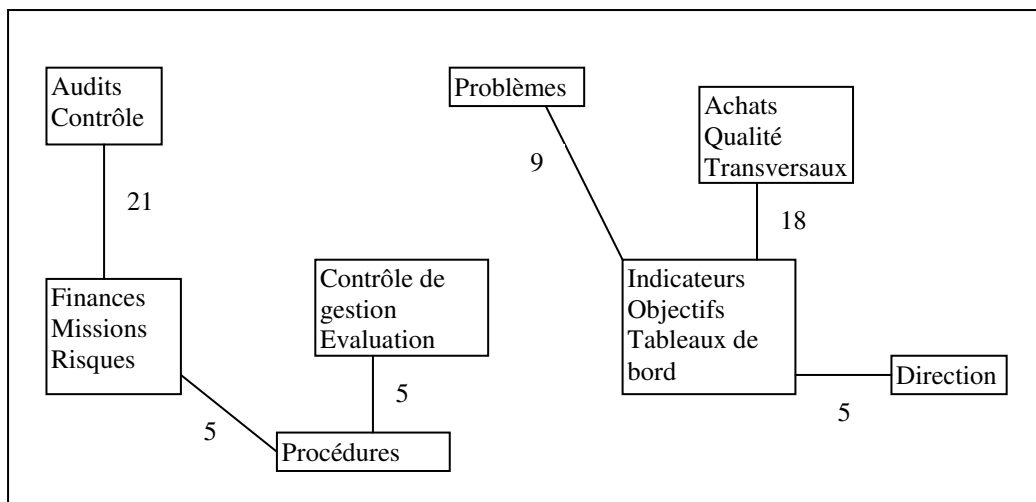
La liste des mots-clefs diffère de celle que nous avons effectué pour diverses raisons. Par exemple, en voulant effectuer une analyse de la manière dont le locuteur verbalise sa représentation de la réalité, cet enseignant-chercheur a privilégié les mots dont la fréquence d'apparition dans le discours était forte. Parmi les termes qu'il jugeait important, nous avons

ensuite, ensemble, ôté de la liste ceux qui présentaient des polysémies afin de faciliter l'interprétation.

La liste finale est la suivante :

- Achats
- Audits
- Contrôle(s)
- Contrôle de gestion
- Dépenses
- Evaluation
- Finances
- Indicateurs
- Mission(s)
- Objectif(s)
- Problème(s), freins
- Procédures
- Projet
- Qualité
- Risques
- Tableaux de bord
- Transversaux

Figure 6 : carte neuronale obtenue par l'analyste tiers.



La représentation graphique de la classification obtenue présente des caractéristiques proches de la nôtre. Les interprétations que l'on peut en tirer sont similaires. On remarque néanmoins que la première mission menée par le contrôleur, qui portait sur les achats transversaux, est mise en évidence eu égard aux mots-clefs choisis par l'analyste.

Synthèse

La présentation des différents documents émanant du service étudié montre l'approche retenue par le contrôleur et la direction générale en termes de contrôle de gestion. D'une part, un ensemble de règles régissent les comportements des agents de la collectivité, d'autre part, un système d'objectifs, au travers des projets de services et du recueil de tableaux de bord, anime le fonctionnement du Conseil Général. Les buts poursuivis apparaissent clairement, il s'agit d'encadrer les comportements et parallèlement de motiver les agents avec la mise en place d'une certaine direction par objectif.

Dans les analyses obtenues sur la base des entretiens, on retrouve une partie de ce vocabulaire. Les termes employés font référence aux instruments présentés ci-dessus, et illustrent le parti pris d'une vision organisationnelle du contrôle à l'inverse d'une vision informatisée (peu de missions portent sur le système d'information, et sur les logiciels de gestion). Le contrôleur parle de ses outils et les justifie mais il parle peu des services, de la direction générale, c'est-à-dire des utilisateurs des informations du contrôle de gestion. Cet aspect illustre bien les problèmes relationnels existants, avec des services ne voulant pas développer trop de contrôle de gestion dans la collectivité, et une direction générale qui suit et appuie relativement peu les activités du contrôleur.

1.2. Analyse de la Direction contrôle de gestion

1.2.1. Introduction à l'environnement du service

Ce département est l'un des plus riches Conseils Généraux français. Cette caractéristique lui permet de bénéficier d'un personnel important, ayant de nombreuses formations (cf. annexe n°2.1) et de mener plusieurs projets.

L'environnement interne se distingue par une séparation nette entre la sphère administrative et politique. Seul le Président est au courant des travaux de son administration. A l'issue des élections cantonales de 2001, la nouvelle équipe de direction a modifié l'organisation des services départementaux. D'un système de deux directeurs généraux adjoints (DGA) dépendant du directeur général des services (DGS), l'été 2001 a vu se multiplier les organigrammes pour finalement aboutir à un système (qui sera remis en cause dans deux ans avec le départ de certains dirigeants) de douze DGA référant au DGS. Parallèlement à cette modification, des directions ont évolué et le DGS a affiché des volontés en termes de management. Une charte recensant les différents projets au cours du mandat explique les plans en cours durant cette période d'étude. Malheureusement, au début de l'année 2003, les projets du DGS n'ont pas été réellement suivis d'actions.

Ce Conseil Général fait partie des seize départements expérimentateurs de l'instruction comptable et budgétaire M52.

Après cette brève présentation de l'environnement dans lequel s'insère le service étudié, abordons les réalisations du service de contrôle de gestion.

Le responsable actuel du contrôle de gestion a été recruté en 1991 sans objectif précis. Ce n'est qu'en 1997 qu'une commission technique paritaire a reconnu officiellement trois fonctions à ce service : un rôle de coordination et de production d'outils d'aide à la décision pour la Direction Générale, un rôle de coordination et de production d'outils de gestion auprès des directions et services, et un rôle de suivi et contrôle des structures extérieures, avec l'aide de dix personnes.

Ces missions sont plus importantes qu'à la création du poste de contrôleur, où ce dernier, seul avec l'aide occasionnelle de stagiaires, mettait en place des instruments budgétaires et financiers.

Les activités du service que nous avons constaté correspondent aux trois fonctions énoncées.

1/ relativement à la Fonction « contrôle et suivi des satellites »

Depuis 1995, deux personnes sont en charge du suivi et contrôle financier des organismes et associations subventionnées, avec en plus des missions d'assistance technique auprès des services (révision des conventions et des statuts, mise en place d'outils en informatique, en comptabilité ou, en paye pour le passage aux 35 heures).

2/ concernant la Fonction « pilotage et animation de gestion »

Une équipe de six contrôleurs de gestion affectés chacun à une direction (deux directions sont prises en charge par la cellule de la première fonction) s'occupe de la mise en place d'un contrôle budgétaire et de prévisions mensuelles de trésorerie, organise la circulation et le suivi des objectifs à travers les tableaux de bord mensuels de directions et de direction générale, et assure une assistance auprès des « centres de responsabilité » (vocabulaire employé dans le logiciel comptable pour segmenter des services).

3/ relativement à la Fonction "méthodologie, organisation, et systèmes d'information »

Un équivalent temps plein de trois personnes, effectif comptabilisé dans la fonction précédente, a pour missions la mise à disposition d'outils de gestion et de décision, la définition et la gestion évolutive des infocentres, et l'administration fonctionnelle du logiciel financier Grand Angle. Dans le cadre de cette fonction, il est prévu de travailler sur les aspects méthodologiques en matière de qualité et de gestion de projets, et sur la formalisation des procédures en matière d'attribution de subventions.

Soit une équipe de huit contrôleurs, plus ou moins déconcentrés dans les directions, qui assure trois grandes missions, avec un responsable qui anime l'équipe, qui porte et mène des projets, et assure les relations avec les autres directeurs, voire la direction générale.

Pour nuancer cette présentation des activités du service, voici un extrait de notre note de synthèse réalisée après le premier passage : « l'existant en matière d'organisation, d'outils et de pratiques de gestion est remis en cause par la nouvelle équipe de direction. Durant cette période d'officialisation et de validation de l'existant, nombreux sont les enjeux de

pouvoirs. Les derniers changements intervenus ne semblent pas favorables au service de contrôle de gestion, ni à la direction de l'informatique ». De 1998 à 2001, « On constate un développement quasi parallèle à la fois du contrôle de gestion, de l'informatique et des pratiques de gestion (synonyme de l'essor d'une culture de gestion), mais ce développement est aujourd'hui remis en cause ».

Lors du second passage, à la fin de l'année 2002, les faits suivants ont été constatés :

La démarche projet s'est développée dans la collectivité : les directions mettent maintenant des responsables projets et une équipe (un comité) de suivi pour tous les grands chantiers.

Le service contrôle de gestion a perdu de l'importance. Le changement de direction générale l'année précédente, avec la nomination de plusieurs directeurs généraux adjoints, dont l'un est en charge de plusieurs "petits" services dont le contrôle de gestion, a eu des conséquences négatives sur le service de contrôle de gestion. D'une part, le directeur du contrôle de gestion a un directeur entre lui et la direction générale, cet échelon supplémentaire lui fait perdre de l'importance face au DGS et au Président. D'autre part, ce nouveau directeur adjoint en charge du contrôle de gestion est peu crédible dans la collectivité à cause d'une réputation négative, à laquelle s'ajoute une certaine hétérogénéité dans les services qui lui ont été confiés (le service inspection et évaluation, le service informatique, celui des subventions, et le contrôle de gestion). Les directeurs de ces services, aux missions proches du contrôle de gestion, se sont mieux placés auprès de la direction actuelle et développent leurs activités au détriment du service contrôle de gestion. Le service d'évaluation est devenu une mission inspection et évaluation (MIE) rattaché directement au directeur général. Le responsable de la nouvelle cellule « Subvention » milite pour une indépendance et un prochain rattachement fonctionnel à la direction générale, et le service informatique est devenu une direction avec des correspondants - système d'information et une cellule SI Géographique (SIG). Parallèlement, le périmètre d'intervention du service de contrôle de gestion diminue : la démarche qualité a été arrêtée, des tâches financières comme la gestion de la trésorerie sont reprises progressivement par la direction des finances, et les travaux portant sur les satellites sont en concurrence avec la MIE pour les audits, et avec le service subvention pour la récupération d'informations.

Par ailleurs, durant l'année 2002, deux échecs de projets portés par le responsable du contrôle de gestion ont échoué et affaiblissent le service.

Il s'agit 1) d'un projet d'externalisation des activités informatiques qu'un élu voulait mener et que le contrôleur a initié, mais ce conseiller général a démissionné, le contrôleur de gestion n'a pas été suivi et on a vu que ce service est maintenant devenu une direction informatique au sein du Conseil Général ; 2) du projet d'installation d'un logiciel de suivi des subventions allouées, sur lequel le responsable du contrôle de gestion s'est beaucoup engagé, mais qui après un an n'est toujours pas opérationnel, et se trouve mal accepté par le service des subventions, lequel est un utilisateur potentiel de ce logiciel mais qui n'a pas été impliqué dans ce projet.

Le contrôleur souhaite développer de « vrais tableaux de bord d'activité », avec des objectifs opérationnels trimestriels suivis, en commençant par une expérimentation durant l'année 2003 dans une direction technique avant de généraliser cette pratique. Il désire également mettre en place un système de pilotage informatisé qui intégrerait les fonctions de reporting, d'EIS, et de gestion du territoire (avoir une notion géographique de l'information fournie), liés à un datawarehouse. Une société a accepté ce projet pour faire de ce Conseil Général un site expérimental d'un de ses produits intégrés.

Avant d'aborder l'analyse de certains documents issus du service, un schéma longitudinal permet de résumer les évolutions du service au regard de la collectivité dans laquelle il s'insère.

Figure 7 : Observation longitudinale du CG n°2

Evolutions organisationnelles générales	1994 : instauration de projets de services		Lancement démarche projet, et management par objectif	Formation de l'encadrement au management (projets, qualité.)	Nouveau directeur général, nouvel organigramme.	Le service informatique est maintenu.	2002
Système d'information et informatisation	Informatique de bureautique.		Nouveaux logiciels de gestion : GA, Ariane-GRH, logiciels maison.	Mise en place d'un intranet	Le service informatique fait l'objet d'un audit et serait externalisé.	Le contrôleur désire développer un système de TBG, et s'orienter vers des aspects stratégiques car les services des finances et des subventions concurrentent ses activités traditionnelles	2001
Evolutions du contrôle de gestion	Le service composé du contrôleur et de stagiaires, est renforcé par une secrétaire partagée. Une cellule audit est créée pour contrôler les satellites départementaux.	(déc.) officialisation du service de contrôle de gestion et de ses missions (suivi des satellites, animation de gestion, organisation et SI), avec dix personnes.	Poursuites des TB budgétaires, des analyses financières sur les associations, et des paramétrages des logiciels (Access, Excel, G.A.).	Le service connaît de nombreux mouvements de personnel. Il assiste les directions pour paramétrer leurs logiciels, et il développe une démarche qualité.	Le service est rattaché à un directeur général adjoint en charge de nombreux petits services. Poursuite du mode projet avec des fiches par programmes dans les TB, amélioration des SI, arrêt de la démarche qualité.		2000
Organisation	Calculs de coûts par opérations.						1999
Instruments	(nov.) Recrutement d'un contrôleur sans objectif précis. Il lance une démarche de TB budgétaires et financiers.						1997
1991	1993	1995	1997	1999	2000	2001	2002

1.2.2. Analyse des documents du service

Une première annexe (n°2.2) montre la formalisation et l'informatisation des flux d'information du service de contrôle de gestion. Un schéma représente les flux d'information dans le service en partant des « fiches opérations » réalisées dans les différents services départementaux pour aboutir, *in fine*, aux réunions de gestion trimestrielles, appelées revues de gestion. L'information était obtenue en fin de mois lors de la clôture mensuelle, puis un flash de trésorerie était réalisé par le service de contrôle de gestion et restitué vers les directions. Ces directions retournaient les informations avec la trésorerie prévisionnelle, des analyses et commentaires, afin que le service de contrôle de gestion puisse réaliser ses tableaux de bord. Ces tableaux étaient ensuite validés et commentés par les directeurs concernés en milieu de mois pour être diffusés officiellement auprès des directions et de la direction générale. Une réunion, plus ou moins trimestrielle, permettait ensuite d'aborder des problèmes concrets rencontrés par des directeurs dans leurs différentes tâches. Néanmoins, des pratiques et des outils, tels que les tableaux de bord, les revues de gestion, ont disparu à ce jour.

Présentons d'abord ces quelques outils, n'ayant plus cours aujourd'hui, mais en projet de renouveau pour l'année 2003.

A propos des tableaux de bord mensuels à destination de la direction générale (présentés en annexe 2.3), précisons qu'ils ont pris fin en 2001 lors de la réorganisation des services par la nouvelle équipe de direction. Ces tableaux comprenaient des fiches stratégiques sur les grands chantiers du département. L'exemple type concerne des travaux de voirie, comme l'illustre l'annexe n°2.4. Cette fiche indique les personnes intervenantes, le suivi financier, le phasage, les commentaires et les actions futures.

Parallèlement à ces tableaux existent des « flashs mensuels de trésorerie » (annexe n°2.5), visant à analyser l'évolution et les écarts avec les prévisions. Une application développée sous Access (exemple annexe n°2.6) permettait au contrôleur de suivre les indicateurs, à partir de liens sur une copie de la base du logiciel comptable. La copie d'écran montre les informations qu'utilise le contrôleur. Le système est classique puisqu'il compare les données mensuelles par rapport à l'année précédente, et permet un cumul à

partir de prévisions basées sur l'historique enregistré. Un des intérêts de cette application située sur le réseau local réside dans l'existence d'un cadre au libellé libre permettant aux personnes ayant accès au tableau d'insérer des commentaires. L'arrivée fin 2001 d'un nouveau responsable en charge du budget et de la trésorerie à la direction financière modifie le périmètre d'intervention du contrôleur. En effet, fin 2002, le suivi de la ligne de trésorerie est assuré par ce service dont le responsable reprend même l'activité des « flashes de trésorerie » (c'est-à-dire la réalisation du feuillet de reporting mensuel) et instaure un système de « revues de gestion », réunions permettant d'expliquer certains points comptables et budgétaires, parallèle à celui du contrôleur. Les directions et le DGS n'étant plus aux côtés du responsable de contrôle de gestion, ce dernier ne fait plus ses revues de gestion. De plus, les comités d'investissement et de programmation en équipement (CIPE), qui correspondent à des réunions sur des projets importants habituellement menés par le contrôleur, sont délaissés au profit de comités d'investissement dirigés par une ex-personne du service de contrôle de gestion, dépendant maintenant du service du budget. Si le directeur du contrôle de gestion est invité à ces réunions d'investissement, les thèmes abordés ne lui permettent pas de développer ses idées, ni d'imposer ses choix. Ce dernier est donc dépossédé de nombreux instruments et pratiques mis en place et son champ d'intervention diminue. Néanmoins, l'ex-contrôleur en charge des comités d'investissement n'a pas toutes les données budgétaires de l'applicatif Access du contrôleur de gestion, et certaines de ses informations sont erronées lors des réunions au sein de la direction des Finances. Aussi, le contrôleur pourrait reprendre son activité de CIPE, laquelle avait périclité au profit des comités d'investissements organisés par le service du budget.

Tableaux de bord dans l'aide sociale (annexe 2.7)

Dans la direction de l'aide sociale, deux contrôleurs sont « externalisés » du service contrôle de gestion et animent différents instruments⁹², dont le tableau de bord annexé, la démarche qualité de la direction intégrant des procédures informatisées... La fiche de tableaux de bord du mois d'août 2001 montre la plaquette désirée par les contrôleurs pour les TB (annexe 2.8). Néanmoins, ce souhait d'avoir de véritables tableaux de bord avec un suivi des inputs et des outputs n'est pas réalisé à ce jour, car les TB n'ont pas encore évolué dans leur présentation et leur contenu à la fin de l'année 2002 (il est vrai que les

⁹² Maintenant, une des deux contrôleurs appartient au service du budget de la direction de l'aide sociale, et elle est remplacée par un contrôleur dépendant de cette direction.

changements récents au sein de cette direction des responsables du système d'information et du budget freinent cette évolution). Les idées sont cependant présentes et certains services de la direction de l'aide sociale vont dans le sens recommandé par cette cellule de gestion. De plus, des « revues de gestion » existent encore dans cette direction, animée par le service de contrôle de gestion de l'aide sociale et par le service du budget de la direction. Elles permettent ponctuellement (tous les mois, ou les deux mois, ou plus) d'aborder différents problèmes.

Abordons des sujets en évolution :

Le suivi des associations

Un jeune contrôleur, parti dans une autre collectivité, avait mis en place durant l'année 2000 une application sur le logiciel Excel permettant de suivre le financement des organismes subventionnés. La première feuille Excel apparaissant à l'écran est présentée en annexe 2.9, pour montrer l'ensemble de l'application à partir des conseils d'utilisation inscrits. Les zones à remplir et celles automatisées sont indiquées, avec les différents onglets de saisies compris dans l'application : une fois les exercices comptables entrés dans le bilan et le compte de résultat, un calcul des principaux ratios financiers et des annexes avec graphiques sont générés. Un exemple de feuille de calcul Excel relatif au bilan associatif est présenté en annexe n°2.10. Les principaux postes du bilan sont indiqués (mais pas toujours saisis, puisque cela dépend des informations envoyées par l'association), ainsi que les ratios financiers retenus pour l'analyse des contrôleurs dans le renouvellement de la subvention et le suivi de l'organisme aidé. Ce système, jugé complexe par les deux contrôleurs ayant repris le dossier, a été remplacé en 2001 par un logiciel de suivi des organismes financés. Cependant, lors du passage à la fin de l'année 2002, ce logiciel n'était pas tout à fait opérationnel dans le service de contrôle de gestion, et il était mal accepté par le nouveau service en charge du suivi des diverses subventions.

La démarche qualité

L'exemple des procédures Marchés publics en matière de qualité (annexe 2.11) montre la volonté du responsable de contrôle de gestion de mettre en place une véritable démarche qualité. En effet, durant les années 2000 et 2001, un effort de formalisation des documents et des services responsables dans la procédure d'évaluation d'un marché public a été effectué au sein du service de contrôle de gestion, en lien avec la cellule marché, et la

direction générale de l'époque. Cependant la personne en charge du dossier au sein du service contrôle de gestion n'a pas avancé faute de soutien, et la direction concernée n'a pas poursuivi le projet. L'idée est suspendue depuis un an et, avec la nouvelle direction en place, le responsable du service Marchés publics vise maintenant une certification (norme ISO) via l'appel à un cabinet spécialisé.

Extrait du dossier sur la réorganisation du service informatique

Parallèlement aux problèmes relationnels ressentis entre le service de contrôle de gestion, la direction générale et la direction des finances, le service a entrepris une étude sur l'opportunité d'externaliser le service informatique durant l'année 2001, comme le souhaitait un élu. Ce dernier a démissionné et l'étude du contrôleur, effectuée avec un cabinet de consultants, dont un extrait (annexe 2.12) montre les étapes envisagées, a été vaine. Non seulement le service informatique reste au Conseil Général, mais il devient une direction, et le responsable de cette direction va être remercié suite à l'audit du service contrôle de gestion. L'issue de ce dossier illustre la difficile position du service de contrôle de gestion au sein du département : peu écouté par la direction générale, il est également mal ressenti par les différents services.

Le rapport intermédiaire de l'Assemblée des Départements de France (ADF) sur l'expérimentation de l'instruction M52 (annexe 2.13).

Une personne située au service du budget de la direction financière a été nommée responsable du projet M52 durant les deux années d'expérimentation. Le service contrôle de gestion n'a donc pas été concerné par ce changement. Le logiciel comptable utilisé (Grand Angle) permet aux agents gestionnaires dans les services du Conseil Général d'avoir une vision transparente des nouveautés comptables et budgétaires (les masques de saisies ne font pas apparaître de références directes à la nomenclature comptable), ce qui a impliqué très peu de formations internes sur les principes de l'instruction M52 (comme l'indiquent les deux pages de l'annexe correspondante).

1.2.3. Présentation des cartes réalisées

Après avoir montré les mots-clefs utilisés et le graphique obtenu, celui-ci est commenté. Les entretiens sources ayant servi à la classification sont annexés (annexe

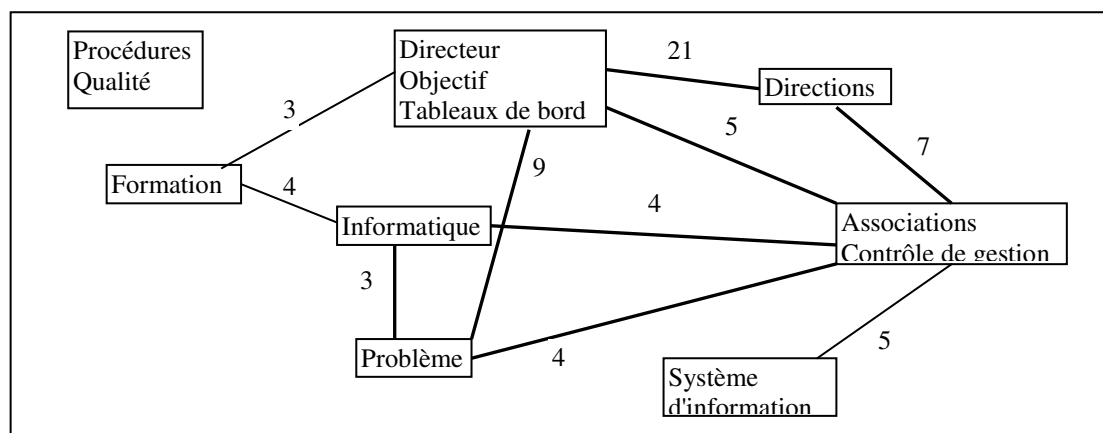
n°2.14). En outre, suivant le même principe que dans l'étude de cas précédente, une autre classification a été faite par un analyste tiers (annexe n°2.15). Les différences obtenues par rapport à notre carte neuronale n'infirmant pas les interprétations qui sont présentées.

Liste des mots-clefs utilisés pour la classification :

- Associations
- Contrôle
- Contrôle de gestion, contrôleur
- Directeur, directeurs, directeur général
- Directions
- Informatique, infocentre, logiciel, Impromptu
- Objectifs
- Problème(s), freins
- Procédures
- Qualité
- Système d'information
- Tableaux de bord, tableau

Remarque : bien que le Conseil Général ait connu récemment un contrôle de la CRC et qu'il soit expérimentateur de l'instruction M52, ces deux termes n'apportaient rien à l'analyse de discours⁹³.

Figure 8 : carte obtenue et présentée au responsable du contrôle de gestion.



⁹³ C'est-à-dire qu'ils étaient peu cités dans les entretiens avec les contrôleurs, et étaient soit isolés, soit absents de la représentation graphique.

De prime abord, on constate trois boucles (en gras) comprenant à chaque fois la classe *associations* et *contrôle de gestion*, et une catégorie isolée composée de deux termes " *procédures* et *qualité*".

Les deux termes de cette dernière classe sont interreliés puisque la qualité est évoquée en termes de démarche et de procédures par le contrôleur de gestion. ("Mais la démarche qualité on peut aussi bien la faire dans le cadre de procédures administratives, que dans des procédures opérationnelles, voire dans l'accueil.", "Derrière ce terme un peu pompeux de démarche qualité, je voulais dire que dans le cadre de cette démarche on met en place des procédures, sans dire le terme à connotations négatives"). Cette démarche qualité ne se fait pas pour le contrôleur dans une optique de certification mais plutôt pour normaliser des comportements. "Ici, ce n'est pas dans une optique ISO, c'est juste pour voir si la procédure est appliquée, et pour forcer l'application de ma procédure par un système *workflow*... et ça facilite les audits".

Néanmoins depuis un an cette activité n'est pas poursuivie par manque de temps et de relais au sein des directions. "La personne qui travaillait sur la démarche qualité en 2000 est partie, elle a été remplacée en 2000 et cette personne en 2001 est partie aussi. Donc, c'est Anne qui a un peu repris cela, mais c'est uniquement situé sur les achats, et on attend quelqu'un pour avancer là dedans".

Ceci explique en partie le fait que cette classe ne soit pas associée à une autre sur le graphique.

A propos des boucles, une première associe les trois classes suivantes "*directeur, objectif, Tableau de bord*", "*associations, contrôle de gestion*" et *directions*.

L'explication de ces liens tient aux relations entretenues entre *directeur, tableaux de bord, contrôle de gestion* et *directions*. Les contrôleurs de gestion (terme compris dans le mot-clef *contrôle de gestion*) sont répartis par directions, travaillent beaucoup avec elles, et ils font des tableaux de bord pour les différents directeurs (notamment la direction générale, dont le terme est associé à *directeur*, par l'intermédiaire de directeur général des services).

« Les TB sont diffusés à la direction générale, à la direction des finances et aux directeurs de directions » ; deux citations peuvent illustrer le travail auprès des directions : « ... ensuite, nous, contrôleurs de gestion on est prêt à aller voir les directions, on leur explique l'idée, on fait une note et on envoie ça, puis on va voir les directions pour décliner avec eux les objectifs » ; « il faut des contrôleurs en lien avec les directions pour avoir l'esprit critique et expliquer l'idée à chacun des services en le suivant ».

Un extrait, tiré de l'explication d'un outil de suivi de l'activité des services, associe différents termes de cette boucle : « ce que l'ancien directeur général avait lancé, c'était une déclinaison

des objectifs et un suivi par les directions, ceci à l'aide d'une fiche comme celle-là. Chacun annonçait ce qu'il devait faire dans ce tableau et, nous les contrôleurs, on avait avec quelqu'un de chez lui [le DG], la responsabilité de cette fiche ».

Une seconde boucle relie les classes "*associations, contrôle de gestion*", "*directeur, objectif, Tableau de bord*" et *problème*.

Le sens de la boucle a trait aux problèmes des objectifs envers les associations contrôlées.

En effet, le mot-clef *problème* est principalement associé à ceux *d'objectif* et de *tableaux de bord*, lequel est lié à *contrôle de gestion* et *associations*. Les problèmes portent sur l'absence d'objectif dans les tableaux de bord ("Normalement, dans un TABLEAU DE BORD du secteur privé il y a un objectif. Ici, dans toute la partie financière, je n'ai pas d'objectif..." ; " l'objectif en tableau de bord d'activité, je ne parle pas en gestion de projet, je le vois difficilement") et sur la présence de freins au contrôle de gestion ("Les freins à la généralisation du contrôle de gestion sont surtout les décisions d'une direction générale. Si, par exemple, on a une Direction générale qui ne positionne pas le contrôle de gestion comme un besoin, le problème c'est le positionnement"). Des difficultés sont également liées au turnover dans le service ("ce fait, je n'y peux rien. Et oui, ça occasionne des difficultés dans le travail").

Une troisième boucle associe, relativement plus faiblement, les classes "*associations, contrôle de gestion*", *informatique* et *problème*.

Les liaisons entretenues entre ces trois classes illustrent les problèmes informatiques auxquels le service de contrôle de gestion doit faire face dans le cadre de ses missions. En effet, le responsable du service est très porté sur les systèmes d'information et les contrôleurs interviennent dans les bases de données informatisées pour extraire les données et rendre l'information organisée en tableaux de bord. Dans cette activité, ils sont confrontés à la fois aux erreurs de logiciels, aux erreurs humaines et parfois aux erreurs matérielles (cf. les citations infra).

En ce qui concerne la catégorie formée par les termes *contrôle de gestion* et *associations* :

Le suivi des associations est une des missions du contrôle de gestion mais il est limité. Durant l'année 2000, une des trois personnes en charge de cette mission est partie alors qu'elle avait fait l'application Excel assurant l'analyse financière des comptes

associatifs. Depuis, le responsable du service a acquis un logiciel spécialisé en 2001 mais qui n'est toujours pas opérationnel fin 2002. Cet aspect prend du temps au responsable car il faut vendre ce logiciel aux autres services intervenant sur cette activité, dont la récente cellule subvention créée par la nouvelle direction générale après les élections. Aussi, le contrôleur en parle beaucoup au cours des entretiens.

L'objectif est de voir "si l'association nécessite de faire un audit sur place...", mais le nombre est important et nécessite des filtres "les contrôleurs font autre chose, donc y consacrent tant de temps, à raison de tant de jours de travail par an, soit un nombre maximum d'associations suivies en fonction de l'importance de l'association."

Outre le problème du nombre de satellites, des difficultés se posent quant aux informations collectées "les associations disent avoir envoyé leurs comptes mais on ne les retrouve pas. Car le contrôle de gestion n'est pas toujours le récepteur.". Cela amène en 2002 d'une part à l'installation d'un logiciel de suivi des aides accordées, sans doute opérationnel en 2003, d'autre part à la création d'un service subvention rattaché à la direction des marchés publics mais dont le rôle est encore flou.

Les explications des liens entretenus avec les notions de problème, avec *directeur* et *objectif*, ont été abordées lors de la présentation des boucles.

Par ailleurs, il existe des associations entre la classe *contrôle de gestion* et les *systèmes d'information* :

Ce dernier terme est très lié au contrôle de gestion car l'organisation du système d'information fut une des premières missions du service (avant de piloter les systèmes d'informations il fallait au moins piloter les systèmes financiers car on ne savait pas où on allait). En effet, le responsable ayant été recruté sans objectif précis, il a orienté son poste vers ce qu'il connaissait (il a été contrôleur chez Bull) et ce qu'il aimait (« je suis très systèmes d'information »). Il explique : « on est là soit pour aider le service à faire son cahier des charges et à définir ses besoins, pour l'aider à mettre en place des SYSTÈMES D'INFORMATION, soit pour lui donner des accès à des SYSTÈMES D'INFORMATION comme on l'a vu cet après midi ».

Si le responsable du contrôle de gestion a développé le SI du secteur social et l'a informatisé (abandon de l'ERP Anis pour les logiciels Trias et Esope), il n'a pas travaillé sur le SI Géographique. Ce dernier est développé par une direction technique, en lien avec la direction informatique, et il est perçu dans le Conseil Général comme un outil de cartes macroéconomiques. Interrogé sur le SIG, le contrôleur sait seulement que « le système

d'information géographique permet de faire des cartes intéressantes, comme l'Atlas communal du département ».

Détails concernant la classe *tableaux de bord, objectifs et directeur* :

Les trois mots sont très liés car il existe des problèmes d'objectifs dans les TB et ces TB sont faits pour la direction générale où aucune volonté n'existe pour fixer des objectifs, comme l'illustrent ces extraits :

"(les TB) ils sont diffusés à la direction générale, à la direction des finances et aux directeurs de directions, mais ça dans l'ancienne organisation. Maintenant, sans doute, à l'ensemble des directeurs généraux, aux directeurs adjoints et le Directeur général.", "... l'élu ne sait même pas qu'il y a un TABLEAU DE BORD, ou s'il le sait, il ne l'a jamais demandé ou il ne l'a jamais eu".

"Pour les tableaux de bord, on a le tableau de synthèse budgétaire, celui plus stratégique destiné à la direction générale, mais il y a en a d'autres, dont celui de la Direction de l'aide sociale, qui s'intègre dans le tableau pour la direction générale."

Les *objectifs* posent un problème de par leur absence dans les TB (cf. supra à propos des explications des boucles), mais aussi par rapport aux élus : "comme ils ont du mal à quantifier, on n'avait pas d'objectif décidé".

Cependant, il semble que le Directeur Général soit décidé à gérer ses directions et ses agents à partir d'objectifs. "Le nouveau directeur général arrivé veut faire des contrats d'objectifs, comme il faisait dans sa collectivité, pour l'an prochain". Néanmoins, il s'agit d'un projet à moyen terme, et cette personne devrait quitter la collectivité dans deux ans.

Abordons maintenant la classe *Informatique* :

"Les interventions nombreuses en informatique constituent un rôle normal pour le contrôleur de gestion, à partir du moment où l'on considère que la première pierre, le contrôle budgétaire, est déjà réalisée".

Le rôle d'un contrôleur de gestion en informatique est, d'après le contrôleur, "d'optimiser en offrant un support méthodologique et informatique en termes de cahier des charges...".

Avec les contrôleurs, le terme prend le sens de nécessité : "il faut des gens... avec ce côté système informatique pour les aider (les jeunes contrôleurs) dans leurs tâches".

Le terme est utilisé pour expliquer la volonté d'homogénéisation des logiciels alors qu'il subsiste des différences au sein des directions. Par exemple, pour le suivi des marchés publics, « il y a des directions qui utilisent un logiciel unique, Sedit Marché, d'autres sous-traitent leurs marchés, il y a tous les cas de figures ».

Cette classe est bien évidemment liée avec le terme *système d'information* (« ...l'infocentre [terme appartenant au mot-clef *informatique*] on va le créer en aval de ces applicatifs et ça

permettra de stocker l'information, de pouvoir l'analyser »), mais elle est également associée avec le terme *formation*. Des formations paraissent nécessaires aux contrôleurs sur les logiciels d'aide à la décision ("on a des formations à Impromptu sur le catalogue existant"), car actuellement les contrôleurs utilisent Access au lieu des outils décisionnels.

A propos de la classe *formation*

Le terme est intéressant puisque le responsable du contrôle de gestion l'associe au management, puisque des formations destinées à l'encadrement ont été lancées sur le rôle du manager, mais "on n'a aucune formation précise sur les outils, tels que la gestion de calendrier, la gestion de projet sous MSProjet, la gestion d'objectifs et de tableaux... donc une formation théorique où on ne dit pas comment gérer le projet, comment formaliser vos objectifs".

Enfin, il évoque le problème d'organisation du travail dans le service par le nombre important de journées de formation car les contrôleurs sont jeunes. "Or mes contrôleurs sont déjà très pris et ont leurs formations". "Par exemple, Anne, entre ses vacances et sa formation, elle a dû être ici une semaine en juillet pour l'été". Avec les différentes réunions, les formations pour préparation aux concours, les formations thématiques, la réduction du temps de travail, et les congés de maternité (80 % de l'effectif est représenté par de jeunes femmes), le responsable du service a des difficultés pour répondre à ses missions.

Ajoutons quelques remarques sur les relations du service de contrôle de gestion avec les directions.

Le responsable du contrôle de gestion a la volonté de mettre son personnel au plus près des directions. Les différents contrôleurs sont ainsi répartis à raison d'un ou deux par direction départementale.

En ce qui concerne le domaine de l'aide sociale, les contrôleurs sont situés directement dans les locaux de la direction sociale mais ils dépendent hiérarchiquement au service contrôle de gestion. Pourtant, au cours de l'année 2002, un de ces deux contrôleurs a été muté dans un service de la direction de l'aide sociale et remplacé par un contrôleur dépendant de cette direction. Cette modification a été expliquée par les agents comme l'illustration de l'augmentation des effectifs recherchée par les directeurs car ainsi ils accroissent leur budget. La direction de l'aide sociale a ainsi instauré son propre service du budget, sa propre direction financière, son service du personnel... Elle est donc relativement autonome, ce qui crée parfois des tensions. Néanmoins, cette direction est atypique comme l'indique le responsable du service de contrôle de gestion : « [comme il y a

de nombreuses structures à vocation de gestion et une volonté de management] je n'interviens pas sur cette direction. Mais certaines directions n'ont pas de structures adaptées ou autonomes pour faire cela, et n'ont pas les connaissances ».

Ce dernier souhaite avoir des gens proches du terrain et spécialistes du secteur à piloter. "...il faut des contrôleurs en lien avec les directions, pour avoir l'esprit critique et expliquer l'idée à chacun des services en le suivant".

Il subsiste un principe de non-immixtion dans les directions opérationnelles :

(à propos d'une fiche de suivi de l'activité) "la direction suivait elle-même ses objectifs et c'est là..."

(à propos de la généralisation de cette fiche) "l'ex-directeur général voulait le faire mais il s'est heurté aux directions qui demandaient pourquoi devrait-on le faire alors que les autres ne le font pas".

(à propos du principe de négociations budgétaires) "on minore les recettes et on maximise les dépenses, surtout aux finances. Car les directions ne veulent pas être embêtées dans l'année".

On constate que le contrôleur a pu orienter son service dans le sens qui lui convenait. Embauché sans objectif précis et avec une formation financière et informatique, il a développé son service autour de l'animation du SI financier et comptable, et autour de tableaux de bord pour un reporting budgétaire. Malheureusement, la direction des finances évolue vers ce genre d'activités et le contrôleur est très peu suivi sur des thématiques nouvelles telles que la qualité, les outils décisionnels... Sans compter que durant l'année 2002, de nombreuses études menées ont été vaines : l'externalisation du service informatique a échoué, l'étude sur la sécurité dans les collèges a été reprise par un autre responsable, les arbitrages budgétaires ont été mal perçus ("Dans le cadre de l'allocation de ressources on a pris une part importante en aidant la Direction générale à faire les arbitrages. Donc, on a fait une procédure d'arbitrage assez lourde, et du coup pour forcer la direction financière à...").

Synthèse

Les documents montrent la volonté du contrôleur de gestion de formaliser le fonctionnement de la collectivité pour assurer son pilotage (cf. les annexes n°2.2 et n°2.12). Cependant, ces divers documents et instruments de gestion vivent mal et sont soit obsolètes, soit peu opérationnels. On retrouve ici les idées sur les difficultés rencontrées par le contrôleur dans l'exercice de ses missions, et sur l'état quasi permanent de projet des outils de gestion. Une explication pourrait venir du fait de placer l'aspect technique avant la finalité et la méthode, ce qui conduit aux échecs dans la plupart des tentatives (Burlaud et

Gibert, op. cit.). C'est pourquoi, il semble qu'aujourd'hui le responsable du contrôle de gestion tente de mieux associer les agents au développement de ses activités au travers des démarches projets.

Comme dans le cas n°1, l'instruction M52 n'a pas été un chantier monopolisant le service de contrôle de gestion. Hormis certains paramétrages de logiciels comptables, ce sont les services des finances qui ont été porteurs du projet dans ces collectivités.

Pour les autres variables étudiées, nous notons deux types d'évolutions dans le contrôle de gestion, mais affectant également la collectivité. Il s'agit de l'accent mis sur la qualité depuis l'année 2000, au travers des démarches initiées par le service de contrôle de gestion se retrouvant dans la direction de l'aide sociale et le service des marchés publics.

En outre, depuis 2001, une tendance aux travaux portant sur l'informatique et les systèmes d'information se développe. D'ailleurs, en première approche, le contrôleur ne semble plus qu'avoir des activités orientées vers l'animation du système d'information financier. Depuis l'année 2001, dans le contrôle de gestion, mais aussi dans la collectivité, ont eu lieu le développement d'un infocentre financier, un infocentre GRH, la mise en place d'un logiciel transversal portant sur le suivi des subventions accordées, et sont avancés des projets de *workflow* (dans un premier temps pour les procédures entre le Conseil Général et la Commission Permanente, puis une généralisation à d'autres procédures) et de logiciels intégrés d'aide à la décision. Un processus de diffusion des évolutions liées aux NTIC apparaît : le service de contrôle de gestion, et éventuellement les services informatique testent les nouveautés, lesquelles sont expérimentées localement puis généralisées dans la collectivité, pour tenter de générer de nouveaux comportements, de nouvelles pratiques de gestion entraînant de nouvelles valeurs organisationnelles. Le rôle du contrôleur est alors modifié puisqu'il se porte plus vers des activités stratégiques et organisationnelles (animation des SI, assistance aux services, véhiculer des valeurs managériales) au détriment de missions ayant trait aux finances et aux budgets départementaux.

Si le service semble en mauvaise posture actuellement, un projet abordé par le contrôleur et une société d'informatique pourrait relancer l'intérêt du service au sein de la collectivité. Il s'agit d'expérimenter un système d'information décisionnel intégré, s'appuyant sur la mise en place généralisée de tableaux de bord de gestion et un reporting

centralisé permettant des analyses multidimensionnelles. De même, le départ prochain à la retraite de l'actuel Directeur Général Adjoint responsable de la direction à laquelle appartient le service, et le changement prévu de la direction générale aux prochaines élections, pourraient être favorables au service de contrôle de gestion. Cette collectivité illustre bien les enjeux de pouvoir au sein d'organisations politisées, avec la dépendance du contrôle de gestion aux volontés politiques.

Ce cas illustre la présence d'une sphère politique ainsi que son poids dans le fonctionnement d'une organisation, ici une collectivité locale, car le discours l'emporte sur les actes.

Les projets au niveau du service de contrôle de gestion sont nombreux et constants. Cet état peut apparaître positif au sens où il renouvelle les principes de fonctionnement de la collectivité lorsque les projets sont discutés, voire acceptés. Cependant l'état de projet constant des activités et des idées du contrôleur comporte également des aspects négatifs en matière de gestion, puisque peu de choses se réalisent effectivement, et le poids accordé à la fonction de contrôle de gestion diminue progressivement.

1.3. Analyse du service contrôle de gestion – audit – évaluation – observatoire

1.3.1. Présentation de l'environnement du service étudié

Ce département se caractérise par un territoire relativement dynamique (le nombre d'habitants et d'entreprises est en croissance), avec une situation financière saine.

En interne, des pratiques de management se sont développées tout récemment (cf. tableau infra). Ces différents projets ont pour objectif de susciter, d'une part, chez le personnel tant élu qu'administratif une adhésion aux problématiques liées aux nouvelles technologies (cf. l'annexe n°3.1 sur les caractéristiques des formations dispensées), et d'autre part, un réflexe d'échanges avec la démarche qualité et les groupes de travail transversaux.

Le nouveau Président issu des élections d'avril 2001 n'a pas modifié l'organigramme, l'organisation des services départementaux ayant été changée l'année précédente. Fin 1999, les services et directions ont été réorganisés en cinq pôles sous la responsabilité de directeurs généraux adjoints ; un pôle constituant un ensemble de quatre directions environ.

Les actions entreprises sont relativement stables malgré les changements politiques (le Président et la direction générale). Les décisions sont poursuivies quelque soit les hommes en place.

Nous nous attachons au service de contrôle de gestion, créé en 1994 sous le libellé service Contrôle de gestion, Evaluation et Prospectives (CEP), dont la figure ci-dessous retrace l'évolution.

Figure 9 : Observation longitudinale du Conseil Général n°3

<p>Evolution organisationnelles générales</p>	<p>nouveau DGS Plan triennal formation 94-96, 1^{er} schéma directeur informatique initialement sur 3 ans. Réflexion sur les projets de services.</p>	<p>Changement de DGS, Fin des « projets » de services</p>	<p>Plan de formation 97-99 axé sur l'informatique de bureautique. Instauration des AP/CP</p>	<p>Réorganisation des services en cinq pôles d'intervention.</p>	<p>Réflexions sur une démarche qualité (création du service en novembre), (août) nouveau DGS, Plan de formation 2000-2003</p>	<p>Changement de Président. Développement de pratiques managériales : Démarche qualité et groupes de travail transversaux.</p>	
<p>Système d'information</p>	<p>Développement de la bureautique. Changement de logiciel financier.</p>		<p>1998 : Développement des SI, Reprise de la base de données départementale par un informaticien. 1999 : Bilan du premier schéma directeur et, installation d'intranet en juin.</p>		<p>(Sept) Second schéma directeur informatique projet d'un nouvel intranet, portail des applications</p>		
<p>Evolution du contrôle de gestion</p>	<p>Création du service contrôle de gestion, évaluation et prospectives. Un contrôleur et une secrétaire. Recrutement de deux chargées d'études à mi-temps. Missions de maîtrise de coûts, de démarche de TB mensuels pour le DGS, un bilan annuel financier.</p>	<p>1995 : Début du contrôle des associations subventionnées. Les deux chargées d'études à mi temps deviennent à temps complet. Moins d'analyses de coûts, poursuite des TB-DG et du contrôle des associations, début d'analyses de procédures.</p>	<p>Missions plus segmentées : politiques publiques, analyses des procédures, et des missions juridiques. Développement d'une base de données Access avec l'idée d'un observatoire.</p>	<p>1998 : Réflexion sur la création d'un observatoire avec un SIG. (juillet 99) Fin des TB pour la Direction Générale et, poursuite des missions de gestion interne, d'audits d'organismes externes et d'évaluation</p>	<p>(sept.) Le directeur du service est nommé dans une autre direction et remplacé par un contrôleur de gestion. Rattachement de l'Observatoire au service contrôle de gestion (2 pers.)</p>	<p>Une personne est recrutée pour du contrôle de gestion, la branche Observatoire comprend trois personnes. Le champ d'intervention du service reste inchangé Il est prévu de reprendre la démarche TB-DG mais en partant des services.</p>	<p>La responsable momentanée du service oriente les actions vers l'audit et l'évaluation. Le SI de l'Observatoire devient opérationnel.</p>
<p>Organisation</p>							
<p>Instruments</p>							
	<p>1994</p>	<p>1996</p>	<p>1997</p>	<p>1999</p>	<p>2000</p>	<p>2001</p>	<p>2002</p>

Le service de contrôle de gestion a, dès sa création en décembre 1993, obtenu un large champ d'intervention ainsi qu'un rattachement à la direction générale. Dans ses missions, le service contrôle de gestion, évaluation et prospective :

« - réalise des audits de contrôle et d'évaluation internes à la demande de la direction générale ;

- pilote et réalise des études permettant de préparer les décisions de l'Assemblée ;

- anime un observatoire de données dans le cadre du suivi des politiques départementales en relation avec les cinq pôles du CG. » (Source : Intranet de la collectivité).

Actuellement, on peut classer les différentes réalisations de la manière suivante :

Missions de maîtrise de coûts de fonctionnement, audits. Par exemple, les missions portant sur la reprographie, le laboratoire d'analyse.

Analyses d'organismes subventionnés. Cette activité portant sur le suivi des associations, SEM, et autres organismes bénéficiant d'aides du Conseil Général est assurée depuis l'année 2001 (avant un service situé à la direction des finances effectuait cette tâche).

Etudes de procédures. Depuis son origine le service peut réaliser des procédures financières et des guides à destination des agents en charge d'aspects particuliers (cf. un guide d'attribution de subventions, un guide pour les recettes, un guide comptable et budgétaire). Cette mission se fait avec l'aide de la direction qualité organisation et méthode créée en 2000, et parfois avec l'aide des services financiers.

Développement de tableaux de bord de gestion. Cette activité a connu un développement jusqu'en 1998, où les TB ont été suspendus car ils ne correspondaient plus aux attentes des directions et du directeur général. De nouvelles maquettes ont été faites en 2001 avec une nouvelle démarche dite ascendante, puisqu'elle part des services, mais elle est en suspens à ce jour.

Evaluation de politiques publiques. Cet aspect du travail du service est en forte augmentation aujourd'hui. Depuis 2002, les personnes au sein du service y sont très sensibles et la législation va en ce sens : mission d'évaluation du laboratoire s'appuyant sur texte de 2001, évaluations dans le secteur social, évaluations programmées dans le secteur culturel et routier.

Administration de l'observatoire. Au sein du service, se trouve une cellule observatoire, dont les personnes sont en même temps chargées de missions en audit ou évaluation. L'observatoire comprend une base de données rénovée en 2002, avec des outils

de restitution cartographique permettant de répondre aux demandes des directions et des élus.

Pour effectuer ces missions, le service comprend cinq personnes et deux secrétaires. Néanmoins, la responsable est en congé maternité depuis fin 2001 et une autre personne depuis l'été 2002. Donc, un recrutement et deux vacataires pallient en partie ces absences.

Une personne, actuellement responsable du service, s'occupe du contrôle de gestion mais effectue en fait des analyses sur les associations et des procédures. De plus, elle réalise des missions sur demande de la direction générale.

Les trois personnes rattachées à la branche Observatoire du service ont parallèlement des missions transversales. Ainsi, l'une s'occupe, parallèlement à la base de données départementale, des évaluations du secteur social, une autre de la démarche de TB, et la troisième de l'organisation du système d'information géographique, tout en étant le correspondant du service informatique pour l'ensemble de la direction.

La responsable du service gère et anime ces deux branches que sont les activités proches de l'audit et du contrôle de gestion d'une part, et l'évaluation avec l'observatoire d'autre part.

Bilan à la fin du premier passage en septembre 2001 (extrait de notre note de synthèse) : [on peut constater]

« - Des pratiques managériales récentes (groupes de projets, qualité), une volonté de la direction de dynamiser la collectivité, mais beaucoup de choses ont été tentées puis abandonnées (cf. les projets de services, les tableaux de bord mensuels). D'où une histoire, une culture dont il faut tenir compte. La recherche de pragmatisme, de consensus et de communication est peut être poussée ;

- Des projets en matière de gestion (cf. les tableaux de bord d'activité, les nouvelles procédures internes...) et de système d'information (un nouvel infocentre, un datawarehouse) ;

- Le service responsable du contrôle de gestion fait face à de nombreuses missions, et ses activités semblent s'orienter vers la prospective et les évaluations de politiques, avec moins de contrôle interne (à nuancer par les audits programmés). Le service est d'ailleurs perçu par les autres directions comme le service de l'Observatoire, puisque c'est l'activité la plus visible pour eux, mais également celle monopolisant le plus de personnel au sein du service.

- Une volonté d'ouverture (participation à des clubs, rencontres et échanges avec d'autres CG, recherche de comparaisons dans différents domaines) ».

Lors du second passage, des changements sont intervenus en termes d'activités et de personnel.

Le service de contrôle de gestion est dirigé momentanément (la responsable étant en congé maternité) par une personne qui souhaitait une orientation vers l'audit et l'évaluation. S'occupant initialement des audits, cette personne développe les activités portant sur les associations, la réalisation d'audits sur place et sur pièces, des réunions sur les projets transversaux. Le service comprend une personne sur l'audit, la responsable sur les associations, deux personnes sur le Système d'Information Géographique. Cependant un service "Etudes" situé à la direction des finances veut reprendre le travail sur les satellites. La mission de reprise des TB n'avance pas, et les activités proches du contrôle de gestion diminuent au profit de l'observatoire, avec augmentation des missions ponctuelles d'audit et pilotage d'évaluations de politiques publiques. En début d'année 2003, l'ancienne responsable est revenue et a relancé la démarche de tableaux de bord. Elle souhaite partir des services et faire remonter l'information aux cinq pôles stratégiques du département. Une expérimentation est menée durant l'été 2003 sur le pôle « économie et aménagement du territoire » avec des tableaux de bord dont les indicateurs ont été choisis dans chaque service.

1.3.2. Présentation des documents synthétisant le service

Le feuillet présentant la création du service (annexes 3.2 a et 3.2 b)

Sur les deux pages annexées, on voit d'une part l'objectif ou les objectifs donnés au service de contrôle de gestion lors de sa création, d'autre part, les missions réalisées, les principes mis en œuvre par le contrôleur pour les missions et les relations avec les directions, et une comparaison avec d'autres départements.

Le périmètre initial des activités du service est large. L'ex-responsable du service est maintenant directeur d'un pôle transversal (celui de l'expérimentation des TB). Il a mis beaucoup d'instruments en place, dont certains ont été supprimés peu après son départ du service.

Le sommaire d'un rapport remis au Président (annexes 3.3 a et b) sur les missions effectuées par le service de 1993 à 1998 montrent le champ d'intervention couvert. Quatre chapitres se dégagent, l'exécution budgétaire, la gestion des services, la gestion des organismes extérieurs, les évaluations, et, dans une moindre mesure, les affaires juridiques (participation du service de contrôle de gestion aux dossiers traités par ce service juridique).

Le recueil de tableaux de bord

Les tableaux de bord de gestion représentaient un recueil annuel de tableaux par direction, complémentaire aux tableaux budgétaires mensuels. Ce recueil annuel a été suspendu en 1999 lors du départ du responsable initial, car les directions n'en voyaient plus l'utilité et la direction générale n'a pas relancé l'idée.

Un extrait de ce recueil (annexe 3.4) montre le début du recueil composé de tableaux généraux sur l'évolution des dépenses. Une seconde (annexe 3.5) présente le détail d'un poste budgétaire où l'on voit l'action considérée avec le suivi des chapitres budgétaires et éventuellement un graphique ou un commentaire. Un troisième extrait (annexe 3.6) illustre la fin du recueil où se situent des informations relatives au territoire départemental, comme l'indique l'annexe avec les indicateurs de conjoncture économique.

Ce sont des tableaux comptables et financiers réalisés mensuellement. Le mois de décembre est le plus important puisqu'il reprend toute l'année (les extraits sont tirés d'un TB du mois de décembre). Le pilotage de l'activité des services ne peut être effectué sur la base de ces documents, servant surtout à la direction générale pour apprécier la consommation des enveloppes budgétaires.

En 2001, la cellule contrôle de gestion décide avec la Direction Générale de relancer le système des tableaux de bord. En 2002, des maquettes sont réalisées à partir d'informations issues d'entretiens avec les responsables de services et de directions. La démarche est donc inversée par rapport à celle de 1994 puisque les contrôleurs partent des indicateurs fixés au niveau des services pour remonter jusqu'à la Direction Générale. L'extrait (annexe 3.7) montre le concept de TB retenu pour le service documentation : un objectif global est décliné en différents objectifs avec des indicateurs et une représentation graphique associée, de plus la périodicité souhaitée est inscrite.

Les réalisations de guides

Le guide représente un travail de formalisation de procédures réalisé par le service, en lien généralement avec la direction organisation et méthode, comprenant un service

Qualité qui certifie tous les guides du Conseil Général auxquels il est associé et en assure le suivi. Un guide d'attribution des aides financières et un guide pour les AP/CP ont été faits, un guide sur les recettes est en cours.

L'exemple du guide des aides financières (annexe 3.8) montre le classement thématique avec l'intitulé, la nature de l'opération pour être bénéficiaire, les destinataires de l'aide et ses modalités d'attribution, les pièces à fournir et les personnes à contacter. Ce guide a été envoyé à toutes les mairies situées sur le territoire.

Le programme d'audit et d'évaluations

Depuis 2001, la responsable du service planifie, pour l'année ou plus, des audits et des évaluations qu'elle présente à la direction générale pour accord. La page de sommaire (annexe 3.9) montre le champ d'intervention du service. On s'aperçoit que ce champ est vaste (il couvre les secteurs de l'aide sociale, l'économie, l'environnement...) et que peu d'audits sont externalisés. Par contre, au niveau des évaluations de politiques publiques, souvent menées dans le secteur de l'aide sociale, les recours à des cabinets externes sont fréquents.

L'Observatoire départemental

La cellule Observatoire se compose de trois personnes au service de contrôle de gestion et comprend une activité informatique et de gestion du territoire.

La feuille de présentation de l'observatoire départemental (annexe 3.10) est issue d'un dossier de décembre 1997. On y lit l'explication de la mise en place de l'observatoire, les objectifs attendus, et ce qui va être fait. Outre le fait que cet instrument doit servir d'aide à la décision au niveau des élus en présentant des informations par canton, cette feuille indique les délais nécessaires pour ce type de projet. En effet, fin 1997, une base de données existait et des postes informatiques avec un logiciel de cartographie étaient déjà installés. Or notre dernier passage en novembre 2002 correspondait à la mise en œuvre d'une partie intranet de la base de données Observatoire. Bien que des problèmes informatiques aient été rencontrés, cela signifie qu'il a fallu cinq années pour rendre opérationnelle la base.

La base de données construite en 2002 donne accès à un ensemble de cartes thématiques sur le territoire. Ce système d'information géographique aide à la réalisation des évaluations de politiques, et à la sortie légale annuelle du bilan cantonal.

1.3.3. Analyse des entretiens

Présentation des cartes obtenues par classification automatique

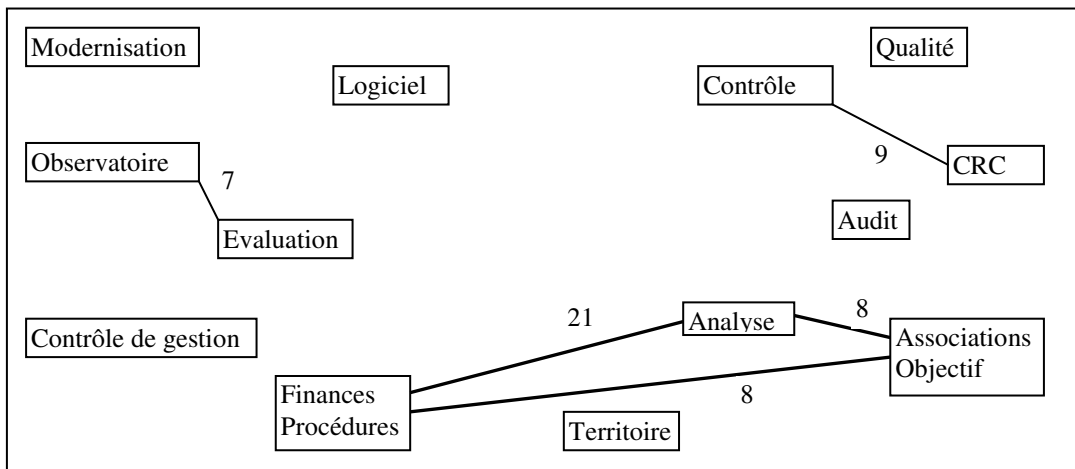
Une classification a été réalisée lors du premier passage, puis présentée à la responsable du service pour avis, comme dans les autres Conseils Généraux. Cependant, les changements intervenus durant l'année 2002 ont amené à la réalisation d'une seconde carte illustrant les nouvelles orientations.

Liste des mots-clefs utilisés :

Analyse, analyses, études
Association(s), associatif
Audit(s)
Contrôle(s)
Contrôle de gestion
CRC
Evaluation
Finances, financière(s), financier
Logiciel
Modernisation, évolution, change
Objectif(s)
Observatoire
Procédures
Qualité
Territoire

La classification du logiciel aboutit à la carte ci-dessous. Les entretiens sources sont situés en annexe 3.11 a.

Figure 10 : Diagramme obtenu à partir du premier passage et présenté à la responsable actuelle du service.



Il apparaît un graphique avec une boucle comprenant trois classes (*analyse*, "*finances, procédures*", "*associations, objectifs*").

Le terme *analyse* fait référence à de nombreuses tâches (analyses de procédures, analyses financières, analyses de comptes et d'impacts), ce qui lui permet d'être associé aux deux autres classes à la fois. La classe *association* correspond au travail de la contrôleur sur les satellites ("ma mission actuelle est de réaliser un rapport d'audit financier juridique et d'activité des principales associations financées par le CG", "pour les associations, j'ai mis en place des tableaux d'analyse de comptes sous Excel et j'ai travaillé à partir du logiciel comptable de la collectivité")

La classe *Finances et procédures* correspond également à des travaux effectués par le service

("- vous indiquez avoir fait la mise en place des APCP, mais c'est avec les finances ?

- Oui, sauf que c'est nous qui avons fait tout le début, c'est pour cela qu'on l'a inscrit sur le document. Le règlement financier c'est nous qui l'avons rédigé, la mise en œuvre effective de la comptabilité d'engagement c'est nous, pour des procédures, c'est nous qui avons analysé les procédures comptables ",

"Cette loi a des conséquences aujourd'hui car on voit qu'ils demandent de plus en plus de financement aux CG et l'assemblée délibérante souhaite savoir quelle sera la participation financière demandée au département dans 5-6 ans"),

... travaux qui peuvent porter sur les associations ("on a commencé par les associations dont le financement CG était très fort", "ce sont vraiment des analyses de contrôle de gestion, des analyses financières de structures financées par le CG").

Les références du terme *Procédures* montrent qu'elles ne sont pas que financières ("on a des missions sur des procédures, quelque chose de plus stratégique, avec analyse de procédures

existantes, mise en place de nouvelles procédures.", "Donc, analyse des procédures d'une façon large, pas que l'approche budgétaire et comptable, on a mis des procédures d'inventaire patrimonial avec la M52").

Concernant le terme *CRC*

La préparation du contrôle de la Chambre Régionale des Comptes est une activité ponctuelle du service ("ensuite d'ici la fin de l'année la préparation du contrôle CRC"), car le contrôle de gestion est important (" le fait qu'il y ait eu des missions de contrôle de gestion en interne a largement préparé les contrôles CRC. Donc c'est vrai que c'est important.", " Lors du dernier contrôle de la CRC, ils [les rapporteurs de la CRC] ont commencé par demander tous les rapports qu'on avait fait. Donc, ça montre qu'ils y voient quand même un intérêt.").

A propos du terme *contrôle*, l'explication tient au fait que des contrôles sont aussi menés par la cellule contrôle de gestion. « Si au début on a travaillé sur des missions de contrôle interne transversales dans un souci de réduire les frais de fonctionnement, c'est parce qu'on était à une époque où les budgets étaient serrés ».

Pour les relations entre les classes *Evaluation* et *Observatoire*, il faut noter que le service est composé de deux parties : « une première partie est relative au contrôle de gestion et à l'audit, la seconde concerne l'observatoire, évaluation et prospectives. Donc la seconde est composée de trois personnes à temps plein et intervient sur des missions d'analyses statistiques, de restitution de données ».

« Je suis arrivé en 96 et nous sommes restés à cet effectif jusqu'en septembre dernier (2000) où le service observatoire a été créé mais ce n'est pas du contrôle de gestion. Ceci étant dit, l'observatoire c'est aussi de l'évaluation et c'est là où se situe le lien entre le service ».

Le terme *Modernisation* est lié à ces deux termes, comme le montrent les citations suivantes. Cependant pour le seuil de cooccurrences retenu pour la carte précédente, aucune association graphique n'apparaît.

« La mission d'expertise qui se développe beaucoup, c'est vraiment un souci de modernisation de l'Etat et du fonctionnement de l'Etat, et ça permet de voir à quel point le souci d'évaluation, d'expertise, de finances... » ;

« Par exemple sur le programme de modernisation des routes départementales, on est complètement sollicité. On doit produire, grâce à la cellule Observatoire tous les éléments constitutifs d'une évolution démographique, d'une évolution des déplacements » ;

« C'est vraiment un travail d'observatoire. C'est pour ça que le programme de modernisation s'inscrit bien dans cette logique, sur les PPI, de partenariat entre la cellule contrôle de gestion - observatoire et la direction opérationnelle ».

Lors du second passage, après une présentation à l'interlocuteur principal de la classification obtenue, une seconde carte a été réalisée afin de refléter les évolutions du service ayant eu lieu durant la période d'observation (la retranscription des entretiens utilisés est annexée en n°3.11 b) . Cette dernière classification tient compte des remarques de la responsable à propos des liens entretenus avec le terme *contrôle de gestion*, notamment avec les *associations*, et des évolutions intervenues durant l'année 2002 ("la notion de territoire pourrait être reliée à celles de modernisation et de logiciel, car les données statistiques et cartographiques qui seront présentes sur le site, seront accessibles selon des niveaux territoriaux différents").

Aussi, la liste des mots-clefs a été modifiée de la manière suivante :

- Ont été ôtés, car moins cités dans les entretiens du second passage et peu intéressants, les termes : Qualité, Finances, CRC, et Modernisation.

- Ont été rajoutés les termes :

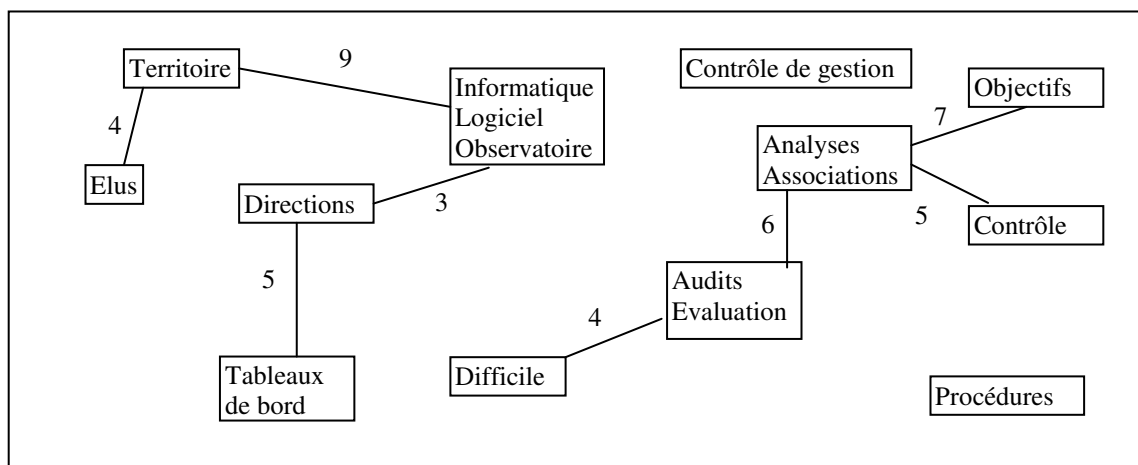
Difficile,

Directions, avec services,

Elus, avec Président,

Tableau(x) de bord

Figure 11 : Carte obtenue après le second passage.



Seules les deux classes *contrôle de gestion* et *procédures* sont isolées, les autres mots-clefs sont associés, même si aucune boucle n'est formée.

Parmi ces termes reliés, deux zones apparaissent :

- l'une composée de cinq classes dont la centrale est représentée par "*informatique, logiciel, observatoire*" ;
- l'autre zone comprend également cinq classes avec deux "centralités" intitulées "*analyses, associations*", "*audits, évaluations*". Si la seconde classe centrale obtient moins d'associations graphiques, les deux termes la composant sont plus fréquemment cités.

Analyse de la première classe et de ses liens :

La classe *informatique, logiciel, observatoire*

L'activité de la cellule *observatoire* au sein du service s'appuie sur l'informatique : "la principale mission de l'observatoire consiste à centraliser de l'information statistique et cartographique, et ensuite à les traiter". "L'observatoire, en dehors des réponses ponctuelles qu'il peut donner aux services, a mis en place une base de données informatique sur l'intranet qui comprend des données statistiques et cartographiques".

Le terme *Informatique* est utilisé au service de contrôle de gestion dans le contexte de l'observatoire départemental : "C'est vraiment une grosse base de données informatique, ce n'est pas un logiciel, une base de données développée par l'observatoire", "il y a un an la mise en place de l'observatoire informatique était moins avancée qu'aujourd'hui".

Ce mot-clef est lié à celui de *logiciel*, car " le grand changement en matière de logiciel aujourd'hui et qui devrait être opérationnel à la fin du mois, c'est la mise en place d'une énorme base de données sur intranet".

Mais le logiciel est aussi utilisé par rapport aux procédures :

"Un autre type de procédure qui est celui de la localisation de toutes les aides financières du département grâce à un logiciel qui s'appelle PROGOS"

A propos du mot-clef territoire, notons que "La notion de *territoire* est quand même très présente dans la cellule observatoire car on fait des études ponctuelles, des cartes ponctuelles, de l'extraction statistique ponctuelle, en fonction d'un territoire demandé par les services qui nous sollicitent".

Ce terme *territoire* relie graphiquement la classe présentée ci-dessus à celle composée de l'unique terme *élus*.

"On a une démarche d'information aux élus qui je trouve évolue très positivement car nous allons proposer un outil de lecture du territoire aux élus". Ce lien fait référence au bilan cantonal fourni par la cellule Observatoire et à un nouvel instrument composé de fiches cantonales pour les conseillers généraux. Cependant, le poids des élus dans le travail du service de contrôle de gestion apparaît dans d'autres activités :

[à propos de la mission d'évaluation territoriale] "et les élus, qui ont décidé de la mettre en place, ont décidé d'évaluer le laboratoire départemental, donc ça c'est une mission d'évaluation en cours", "quand le Président du Conseil Général et le directeur de la structure signent, notre service ou un autre peut se réserver le droit d'aller sur place."

Un autre lien associe la classe composée d'*observatoire* à celle intitulée *Directions*.

En effet, les agents de l'observatoire travaillent sur la demande des directions et services et sont donc liés avec les autres personnes du CG. Par exemple, "la base va être finie et présentée au comité de pilotage puis aux services et directions".

De même, dans le cadre du renouveau de la démarche TB, le personnel du service est amené à rencontrer les responsables de services. Aujourd'hui, "il faut savoir que la plupart des services et directions disposent de TABLEAUX DE BORD d'activité et financier, je pense que chacun les fait à sa sauce".

Sur le terme *Tableaux de bord*

Depuis quelques années la pratique des TBG servant de reporting budgétaire et d'activité a été arrêtée. Fin 2001, le service de contrôle de gestion a proposé à la direction générale de reprendre la pratique à partir d'un processus inverse, à savoir en retenant une démarche ascendante (remontée d'information agrégée depuis les services départementaux). Néanmoins, des pôles ont été instaurés dans le nouvel organigramme et les responsables ont parfois installé une démarche de TB afin de pouvoir négocier avec la direction générale sur la base d'information détaillée et fiable.

extrait d'entretien : " (la responsable) Il existe des tableaux de bord mais qui ne sont pas centralisés.

- (moi) Ils ne remontent pas aux directeurs de pôles ?

- Pour certains pôles si. "

On note que la pratique est diverse et se base sur la bonne volonté des directions, ce qui peut poser certaines difficultés d'appréciations.

Abordons une autre classe avec les termes *audit et évaluation*

Un lien est matérialisé sur le graphique avec le terme *contrôle* pour noter la proximité de l'activité : « le contrôle interne apprécié au travers du programme d'audit ».

Comme il a été expliqué précédemment, des audits portent sur les associations subventionnées : « des audits flash pour les associations, ou pour les services du département ».

Il y a un fort lien entre les pratiques d'audits et d'évaluation : "les personnes de la cellule audit évaluation réalisent des audits de structures extérieures, quelles soient associatives ou autres et réalisent des missions d'évaluation de politiques publiques du département. C'est quelque chose qui prend de l'ampleur". "C'est vrai qu'on bifurque un peu de l'audit à l'évaluation en ce moment."

"Autrement, j'ai une mission d'évaluation des cacl (centres aérés et centres de loisirs), une mission d'évaluation des offices des sports du département qui devrait déboucher sur un audit du service des sports mais ce n'est pas acté. Donc, pour l'évaluation pure voilà. Sinon pour l'audit, j'ai un audit d'une grosse association avec laquelle le département a fait une convention il y a sept ans".

Les élus sont demandeurs d'évaluations (j'ai une mission d'évaluation qui est une mission légale qui traite du laboratoire départemental), plus encore dans le domaine de l'aide sociale où une personne, ancienne contrôleur de gestion, s'occupe maintenant quasi exclusivement d'évaluations territoriales sur les domaines de compétences du département.

On peut remarquer que le terme *évaluation* n'est plus lié à celui *d'observatoire*, à la différence de la carte précédente, car ce dernier terme est maintenant utilisé en rapport avec l'informatique, alors qu'il l'était par rapport aux évaluations durant les entretiens de l'année 2001. Néanmoins, le projet informatique de la base de données observatoire prend fin en décembre 2002, et il doit aider à réaliser des évaluations. Cette différence dans les deux cartes est symptomatique du poids du contexte dans lequel se déroulent les interviews, dans la réalisation des cartes neuronales. Les mots employés au cours des entretiens étant la matière première de la classification.

Concernant le terme *Difficile*, ce mot-clef est relativement peu employé, comme ses synonymes, par comparaison aux entretiens des autres collectivités, et il concerne principalement les difficultés rencontrées dans les évaluations de politiques publiques. "On se rend compte au travers de diverses missions d'évaluation de politiques publiques qu'il est difficile de savoir précisément quelle utilisation est faite des deniers publics (...) l'idée c'est qu'il est difficile d'évaluer l'activité d'une structure subventionnée". Néanmoins, il se rapporte à la démarche des TB, dont il a été dit "c'est une démarche difficile car la direction générale n'a pas exprimé un besoin préoccupant".

La classe "*audit, évaluation*" est liée à celle de "*analyses, associations*".

Sur le terme *analyse*

Celles-ci portent d'une manière générale sur "l'analyse de l'utilisation des fonds publics au regard des attentes et besoin de la population.", et plus spécifiquement sur les organismes satellites dont les associations ("d'analyser les comptes des principales associations du département", "L'analyse au niveau des associations vise plutôt à valider ce lien apparaissant ici entre associations et objectifs").

Ces analyses financières sur les comptes d'associations peuvent prendre la forme d'audit (Les analyses que l'on réalise pour les principales associations du département peuvent être

considérées comme du contrôle de gestion, moi je dirais plutôt des analyses de gestion", "des audits ponctuels d'associations ont été réalisés").

Relativement au mot-clef *Association*, différents usages apparaissent :

La CRC dans son dernier contrôle n'a pas fait d'étude précise sur les satellites du Conseil Général. "Ils ont touché à l'association x, de loin, puisque cette structure se charge de promouvoir le département et d'aider un peu les entreprises à s'installer dans le département. Mais je ne pense pas qu'ils ont insisté cette fois-ci sur les satellites".

La responsable explique que sa mission est de faire une analyse des comptes transmis par les organismes aidées, ce qui n'était pas fait dans ce service auparavant, mais au sein de la direction des finances par un service « Etudes » : « ... analyser les comptes des principales associations du département. Donc ce n'était pas fait ici ».

Dans le cadre de cette mission, elle essaie de pouvoir insérer des objectifs dans les conventions liant le Conseil Général et l'organisme demandant l'attribution d'une subvention. « C'est un point important que de proposer des objectifs aux associations financées car on se rend compte au travers de diverses missions d'évaluation de politiques publiques qu'il est difficile de savoir précisément quelle utilisation est faite des deniers publics ».

« Les analyses que l'on réalise sur les principales associations du département peuvent être considérées comme du contrôle de gestion, moi je dirais plutôt des analyses de gestion. Dans le sens où pour moi, quand le contrôleur de gestion effectue son travail il vise à réduire les coûts de structure, et ce que l'on fait sur les associations ne vise pas à réduire les coûts. L'analyse au niveau des associations vise plutôt à valider ce lien apparaissant ici entre associations et objectifs (*commentaires de la carte neuronale*) ».

L'insertion d'objectif facilite également, a posteriori, la réalisation des audits sur pièces et sur place, qui sont menés « dans le cadre de l'analyse des associations spécifiquement, effectivement, dans le cadre d'une mission sur une association l'année dernière pour laquelle nous avons conclu à des irrégularités comptables ».

On retrouve ce lien lorsqu'on aborde la classe formée par le terme *Objectifs*.

La notion d'objectif intervient dans le contexte des organismes bénéficiant de subventions, à qui le CG demande en contrepartie d'avoir des buts, souvent fixés dans les conventions liant les deux parties. Ainsi, à propos d'un audit, la responsable actuelle du service contrôle de gestion dit « dans mes préconisations et recommandations je propose bien évidemment la mise en place d'objectifs précis et de cadrer un peu plus encore les fiches d'octroi de subventions ».

« C'est un point important que de proposer des objectifs aux associations financées ». « Chaque service instructeur d'aides essaie de plus en plus de définir des objectifs initiaux qui doivent être atteints par les structures financées ».

Pour l'interprétation des liens du terme *Contrôle*, notons que le personnel du service de contrôle de gestion réalise des contrôles à la fois sur les organismes extérieurs ("réaliser des contrôles sur pièces et sur place au sein de la structure qu'il finance"), notamment sur la base des objectifs fixés, et parfois des contrôles internes à la collectivité : "Alors le contrôle interne, tout dépend de quelle structure il s'agissait, des structures extérieures ou... non, alors c'est du contrôle en interne. Alors pour moi ce n'est pas du contrôle de gestion, c'est de l'audit".

Enfin, à propos du terme *Contrôle de gestion*, la responsable explique que le sens qu'elle lui attribue ne correspond pas aux missions qui lui sont confiées.

« Depuis plus d'un an que je suis là, je n'estime pas avoir réalisé de mission de contrôle de gestion » ; « j'ai réalisé une mission de contrôle de gestion qui a duré une heure pour la mise en place d'indicateurs de suivi au SDIS (services départementaux d'incendie et de secours) ».

Cependant, « il y a des missions prévues dans le futur, comme une mission de calcul des coûts d'imprimerie et de photocopie, donc du contrôle de gestion pur ».

Pour synthétiser, notons que le service connaît une évolution due au responsable actuel, mais la tendance à l'orientation vers les évaluations semble générale. On constate qu'il y a plus un pilotage par à coup puisque aucun contrôle de gestion permanent n'est assuré, hormis en matière financière. L'orientation prise par le service est à confirmer avec le retour prochain de la responsable en poste (contractuelle) par rapport à l'actuelle responsable (passant le concours d'attaché territorial). De plus, la baisse des marges de manœuvre financière est sensée amener à des calculs de coûts selon la responsable en poste. On constate enfin le poids de la gestion du territoire à travers la cellule observatoire. Il est à noter également l'engagement des élus avec le programme d'audit et la commande d'évaluations de politiques publiques.

Les documents ont montré une forte évolution du service depuis sa création en 1994. D'abord orienté vers des outils tels que des tableaux de bord budgétaires et quelques audits, le service a vu son principal outil supprimé (le *reporting* mensuel de TB) et il s'est orienté vers des guides pour les aides allouées et la gestion géographique du territoire. Récemment, un autre tournant est pris avec le développement des évaluations et d'audits, et la reprise en été 2003 sur un des cinq pôles de tableaux de bord pour les directions.

Les analyses d'entretiens des contrôleurs illustrent cette évolution avec la nécessité de réaliser deux cartes sur les deux passages. Les termes présents sur les cartes reflètent

cette tendance du service en 2002 à s'orienter vers les évaluations de politiques publiques et les audits sur place et sur pièces. Néanmoins, la responsable du service, partie fin 2001, est revenue en 2003, et si elle maintient ses activités, elle promeut la reprise d'un système de tableaux de bord dans les services et directions.

Comme dans le cas précédent, les évolutions relatives au contrôle de gestion concernent l'augmentation des tâches liées aux systèmes d'information, l'essor de la qualité, et le développement des logiciels d'aide à la décision (EIS), ici avec les tableaux de bord de directions et de pôles pour la direction générale.

Section 2. Présentation des Conseils Généraux de petites et moyennes tailles

2.1. Analyse du service Modernisation de la gestion

2.1.1. Environnement et réalisations du service étudié

Le Conseil Général correspond à une petite collectivité (environ 314 000 habitants, un budget primitif de 1.5 milliards de francs en 2001, pour un effectif permanent au sein du Conseil Général de 600 agents) avec des ressources limitées (peu ou pas de marge de manœuvre financière à moyen terme). L'environnement politique est très stable (le Président a changé aux dernières élections mais pas la majorité). On y trouve peu de pratiques de management (d'ailleurs aucune donnée n'est disponible sur la formation dispensée), mais une gestion financière développée et une volonté d'informatisation. Ce Conseil Général est expérimentateur de l'instruction M52 et, il n'a pas de service de contrôle de gestion, même si un service avait été créé il y a peu pour en faire.

A la fin de l'année 2001, le département a développé son service informatique, devenu une direction des systèmes d'information (gérant l'informatique, un SI Géographique, l'intranet et le site Internet) avec un grand objectif en termes de nouvelles technologies de l'information sur le territoire départemental. Parallèlement, une Mission de conseil en procédures et d'évaluation des politiques a été créée (mais elle est chargée d'aspects juridiques, la personne s'en occupant étant un ancien contrôleur de gestion de la direction de l'aide sociale dont le poste fut fermé), et des pôles transversaux dans l'organigramme ont été instaurés à propos du tourisme et des nouvelles technologies de l'information et de la communication.

Après avoir vu l'environnement de la collectivité, abordons la présentation et les réalisations d'une personne chargée de la gestion financière.

Le service étudié correspond à une mission anciennement libellée « modernisation de la gestion ».

C'est un bureau qui a été créé en fin d'année 1996 pour une personne contractuelle, partie en 1999 dans un autre département, et qui avait deux missions : l'administration du

logiciel comptable Grand Angle et la mise en place d'un système de contrôle de gestion. Cette personne contractuelle a assuré le premier volet de ces deux missions, et, à son départ, une personne du service des finances l'a remplacée pour cette activité d'administration du logiciel comptable. Le service a pris le nom de « Mission Grand Angle (en référence au logiciel comptable utilisé) mais ce libellé a maintenant disparu de l'organigramme, pour devenir un bureau de la Direction des affaires financières. La personne qui en a actuellement la charge doit prendre un poste de gestion des risques (particulièrement les risques fiscaux) créé depuis la fin de l'année 2000. Aussi, une jeune personne intégrée au service depuis près d'un an est formée pour reprendre les tâches à effectuer.

Les activités de ce service, ou mission Grand Angle (GA), composé d'un responsable, d'un jeune assistant et d'une secrétaire, sont diverses :

- Le responsable assure l'administration du logiciel GA et l'information sur ce logiciel aux utilisateurs. Il est également chargé de la mise en place de la M52 et de la préparation budgétaire avec l'assistant. Il édite tous les quinze jours un tableau de bord financier automatisé de deux pages, à destination de la direction générale, composée du Directeur Général des Services (DGS), et de ses deux DG Adjoints, du directeur de cabinet du Président, et de quelques responsables de services financiers, soit environ douze personnes destinataires. Parallèlement une synthèse sur une page est faite à destination du Président du Conseil Général. Le jeune assistant est maintenant entièrement responsable de ce travail.

- Le chef de service peut aussi effectuer des missions ponctuelles à la demande du Directeur général des services (DGS) et/ou du Président. Par exemple, en 2000, la vérification des pratiques de la comptabilité d'engagements par les services du Conseil Général. Cependant, en l'absence de lettre de mission, la recherche des informations s'effectue à partir des outils disponibles au sein du service, à savoir le logiciel comptable.

Le responsable a également réalisé des fiches de procédures budgétaires, comptables et financières, comme nous le verrons dans l'analyse des documents.

Dans la note de synthèse faite après le premier passage, notre bilan faisait apparaître : « Aussi, ce Conseil Général a développé son informatique en direction de la gestion financière (simulations), de la gestion comptable (logiciel Grand Angle, module patrimoine) et du territoire (Système d'Information Géographique, fiscalité). Cette volonté

d'informatique de gestion n'est pas accompagnée du souhait de créer un service de contrôle de gestion, ni d'instaurer des pratiques de management interne ».

Lors du second passage fin 2002, on note que le directeur général adjoint en charge des finances et du contrôle de gestion du Conseil Général n°5 va arriver dans ce CG en tant que Directeur Général des Services. La cellule observatoire fiscal et gestion des risques va se créer début 2003 avec le poste réservé pour la personne précédemment décrite.

Ces différents éléments sont schématisés sur le graphique longitudinal ci-dessous.

Figure 12 : Observation longitudinale du Conseil Général n°4

Evolutions organisationnelles générales	Nouveau DGA en charge des finances notamment.	Instauration d'une gestion en AP/CP, de la comptabilité d'engagement, d'un suivi de la ligne de trésorerie.	(Décembre), un poste de "gestion des risques et de l'observatoire fiscal" est créé.	Changement de Président et petite réorganisation des services. Création de pôles et de comités de pilotage. Instauration d'un plan de formation.	Arrivée d'un DG adjoint pour les finances (celui du cas n°5)		
Système d'information	Acquisition du logiciel comptable GA.	Un informaticien est chargé de réaliser un système d'information géographique (SIG)		Modernisation de l'architecture du SI			
Evolutions du contrôle de gestion	Arrivée d'un ancien contrôleur au service des finances pour mettre en place une comptabilité analytique au laboratoire départemental.	Recrutement d'un contractuel sur un poste de "modernisation de la gestion", pour effectuer l'administration du logiciel GA et du contrôle de gestion.	Le contractuel part, et l'ex-contrôleur de la direction financière le remplace pour l'aspect GA seulement, et continue son travail de préparation budgétaire. Il réalise des TB financiers bimensuels pour la Direction Générale, et commence un règlement financier composé de fiches budgétaires et comptables	Une personne est recrutée pour la préparation budgétaire, et une autre pour l'administration du logiciel GA, afin que la personne s'en chargeant actuellement prenne le poste créé sur l'observatoire fiscal.	Formation des nouveaux à la préparation budgétaire et l'administration de GA, et départ prévu du responsable pour le poste de gestion des risques en 2003.		
Organisation	Cette personne réalise une segmentation des politiques publiques.	Disparition du service de « contrôle de gestion » au sein de la direction de l'aide sociale.	Un "plan pluriannuel d'investissement" est mis en place, et des missions d'audit financier réalisées.				
Instruments	1994	1996	1997	1999	2000		
	1994	1996	1997	1999	2000	2001	2002

2.1.2. Analyse documentaire.

Sont présentés et annexés, les documents représentatifs du service étudié.

A partir d'un extrait du rapport d'activité de l'année 2000 sur la mission Modernisation de la gestion (annexe n°4.1), sont décrites les activités du service, maintenant dissout, au sein de la direction des affaires financières. L'extrait du rapport d'activité recense les tâches effectuées par le service, comprenant le responsable, une secrétaire et un nouveau jeune, au cours de l'année considérée. Cela confirme la présentation des activités du responsable, énoncées ci avant. En effet, durant l'année 2000, le travail a porté sur la mise en œuvre de l'instruction M52 (les référentiels budgétaires pour la nomenclature fonctionnelle, la gestion patrimoniale), sur l'évolution du logiciel plus ou moins liée à l'instruction M52, et sur la mise en place des formations et de transferts d'informations.

Un extrait du rapport intermédiaire de l'Assemblée des départements de France sur l'expérimentation de l'instruction provisoire M52 (annexe 4.2), aborde également des activités du service.

On y lit le principe retenu de formation et d'information sur le logiciel. Le Conseil Général, et particulièrement le service étudié, a déployé de nombreux efforts pour expliquer les changements comptables et budgétaires aux agents de la collectivité. Le responsable du service étant seul pour former et informer les agents, pour suivre les informations données par la Direction Générale de la Comptabilité Publique (DGCP) et l'éditeur du logiciel. Ceci s'explique par la décentralisation à la fois budgétaire et comptable de la collectivité, même si les nouvelles notions comptables intégrées au logiciel restent relativement transparentes pour les utilisateurs dans les services gestionnaires déconcentrés (cf. le cas n°2 où le même logiciel est utilisé).

Le tableau de bord budgétaire (annexe 4.3 a et b)

Par quinzaine, un feuillet récapitulatif de l'état des finances est présenté aux décideurs. Composé de quatre pages, "Ce feuillet a évolué car le DGA a jugé qu'il y avait trop d'informations" (extrait d'un entretien avec le responsable). La première page présente les données financières et les destinataires (direction des finances et direction générale), et comme le montre l'annexe 4.3-b, la dernière page comporte des graphiques portant sur la ligne de trésorerie et la solvabilité du Conseil Général. A l'intérieur du feuillet sont abordés d'autres

problématiques financières, mais la page comprenant des indicateurs tels que les taux de qualité relatifs aux taux de rejets des mandats par le Payeur Départemental ont été supprimés par le Directeur Général des Services pour alléger les informations (cf. supra, extrait d'entretien).

Ce système de *reporting* de tableaux budgétaires n'est donc qu'une appréciation de la solvabilité du département, lié à la réglementation imposant de laisser au comptable public une somme minimale non rémunérée pour la gestion quotidienne du Conseil Général (objectif de trésorerie zéro). La nature des informations est issue exclusivement du logiciel comptable Grand Angle, et la présentation des tableaux vise à s'assurer que les enveloppes allouées aux directions sont consommées "normalement" (conforme aux standards de l'année précédente) et que la ligne de trésorerie est positionnée en bas.

Listes des procédures (annexe 4.4 a et b)

De nombreuses procédures sont prévues au sein du service, entre autres pour faciliter la décentralisation financière. Si la liste présentée en annexe montre que la volonté du responsable de service d'instaurer des procédures dépassait les cadres budgétaire et comptable, celles qui ont été développées appartiennent au périmètre des règles comptables et à leurs traductions dans le logiciel correspondant. On peut se demander si ce fait est dû à un manque de temps ou au souci de ne pas réaliser des fiches dont l'utilité ne sera pas réelle. L'emploi du temps chargé du responsable, aisément imaginable de par les nombreuses activités présentées⁹⁴, oriente la réponse.

La présentation de ces fiches est standardisée (cf. l'extrait de la procédure relative aux Autorisations de Programme et aux Crédits de Paiement, annexe n°4.5). Le responsable du service a choisi de retenir une méthode simple (l'approche Qui, Quoi, Ou, Quand, Comment - communément appelée QQQQC), car la fiche doit être compréhensible au plus grand nombre d'agents. Cet aspect pédagogique est également développé au travers des réunions d'informations et des formations dispensées par cette personne sur le logiciel comptable. De nombreuses tâches reposent sur lui alors qu'il souhaite depuis quelques années prendre un autre poste.

Au titre des activités informatiques, deux exemples illustrent les travaux sur des applications logiciels.

⁹⁴ Par exemple, la suite des sessions budgétaires, amène le service de la préparation du budget à préparer des états chaque trimestre alors que le travail prend deux mois.

Parmi le travail du responsable, se trouvent à la fois la préparation budgétaire et le paramétrage des logiciels de comptabilité et de gestion. Une sortie imprimante du logiciel comptable et budgétaire Grand Angle concernant une fiche opération (annexe 4.6) permet de voir comment est suivie une autorisation de programmes. Cette édition est rarement faite car les responsables de service y ont accès directement sur leur poste informatique. Le libellé de cette AP correspond à la segmentation personnalisée des politiques départementales réalisée par le responsable en 1996 et entrée dans le logiciel dès 1997. Tous les rapports budgétaires sont présentés aux élus suivant cette nomenclature.

Exemple d'applicatif sur le logiciel Access

Dans le cadre du suivi des factures et afin de préparer le nouveau délai global de paiement⁹⁵, le responsable a mis en place une application à partir du logiciel Access (appelé Facturier), remplaçant l'achat (jugé onéreux pour cette collectivité) d'un logiciel de suivi de facture. L'annexe 4.7 explique les principes du « Facturier ». L'objectif est de pouvoir assurer le suivi des différentes factures entrant dans la collectivité, afin de pouvoir payer le fournisseur dans les délais légaux, et d'éviter de régler des indemnités de retard.

Le système d'information géographique (SIG)

Un système d'information géographique a été construit par un ingénieur territorial en 2000 (annexe 4.8, extrait du rapport activité). S'appuyant sur les bases de données cadastrales, il vise un pilotage de l'infrastructure routière et domaniale du territoire, avec un développement fin 2002 sur les aspects patrimoniaux. D'essence technique, il n'a pas pour but aujourd'hui de se coupler aux données financières pour représenter géographiquement et sectoriellement des aides allouées par le Conseil Général. Le responsable du service financier étudié doit l'utiliser prochainement dans le cadre de son nouveau poste sur la gestion des risques et l'observatoire fiscal.

Les différents documents présentés font apparaître une vision de la gestion de la collectivité portée exclusivement sur ses finances, à travers le système budgétaire et comptable. Les activités ou services délivrés par les directions opérationnelles ne sont pas

⁹⁵ Dans le nouveau code des marchés publics, les fournisseurs intervenant dans le cadre d'un marché public auront 45 jours maximum pour être payés, de la prise en charge des services de l'ordonnateur à celle du comptable public.

suivies avec des fiches de projet ou bien par la mise en place de Tableaux de bord. La gestion se fait par l'intermédiaire des AP/CP et du plan pluriannuel d'investissement (PPI), ne comportant que des informations financières. Les difficultés liées au territoire, affectant la collectivité, expliquent aussi pourquoi tant d'attention est portée au suivi de la trésorerie et des enveloppes budgétaires. Parallèlement, une seule personne s'occupe du suivi des associations subventionnées, dont les associations œuvrant à l'étranger, ce qui nous paraît trop peu, même si les autres organismes subventionnés sont suivis au sein des services des finances.

La classification des entretiens menés auprès du responsable de la préparation budgétaire fait ressortir l'importance du vocabulaire lié aux instruments financiers.

2.1.3. Analyse des entretiens.

Les entretiens sources entrés dans le logiciel pour l'analyse sont annexés en 4.9.

Liste des mots-clefs utilisés :

Budget, préparation budgétaire, budget annexe

Comptabilité analytique

Contrôle

Contrôle de gestion, contrôleur

Difficile, problème

Directeur général, directeur général adjoint, direction

Formation

Géographique, géographiquement

Logiciel, informatique, GA

M52

Observatoire fiscal

Outil

Patrimoine

Politiques sectorielles

PPI (Plan pluriannuel d'investissement)

Préparation budgétaire

Président, élu, majorité

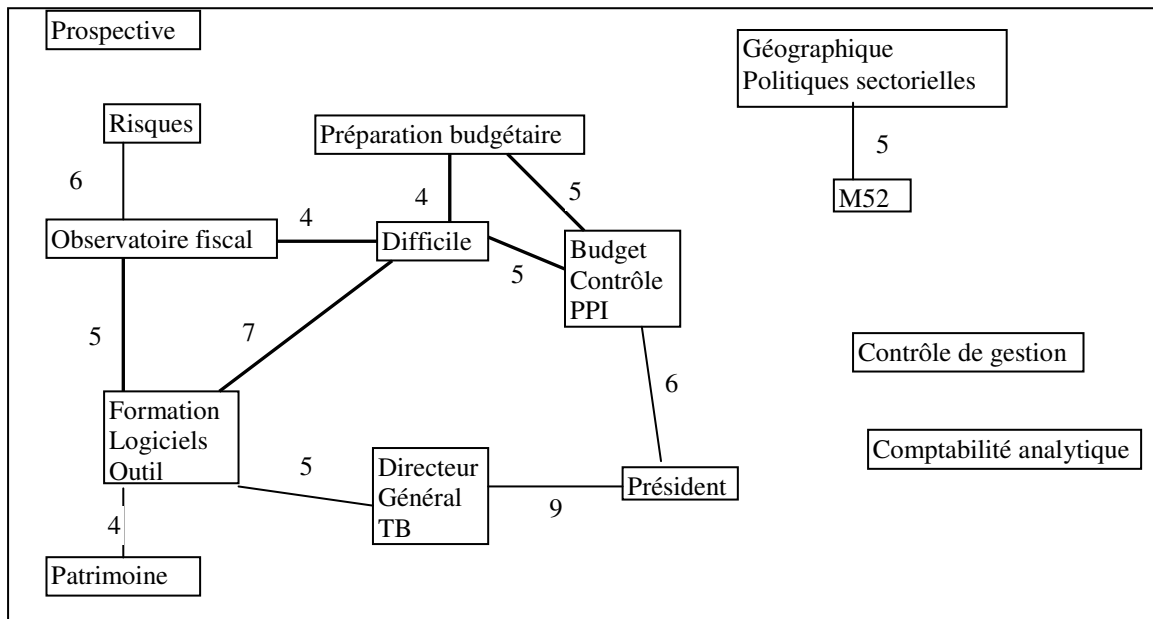
Prospective

Risques

Tableaux de bord (TB)

La carte initialement présentée au responsable pour avis a été modifiée car les termes *coût, dépense, dette et investissement* n'apportent rien à l'analyse.

Figure 13 : Carte obtenue après présentation au responsable du service.



On constate qu'il y a deux boucles (matérialisées en gras) et des termes isolés.

Une première relie les termes *observatoire fiscal* avec *difficile* et "*formation, logiciels, outil*". Ces relations s'expliquent dans le cadre du poste portant sur la mise en œuvre de l'observatoire fiscal, projet jugé difficile, où des logiciels seront utilisés pour analyser les bases fiscales.

Extrait d'entretien :

" (intervenant) - ... l'objectif de déceler les erreurs des services fiscaux était...

- Oui, il faut voir les anomalies. Et il faut d'abord être en bonne relation avec les services fiscaux car on est un peu sur leur domaine de compétence... c'est plutôt une veille pour déceler des bases qui diminuent de façon anormale et un éveil."

De même,

"- ... la connaissance du terrain est très difficile.

- Oui, et en fait on a acheté un logiciel de gestion des bases fiscales qui permet de faire des requêtes par commune, par entreprise, par seuil de bases..."

Une autre boucle relie *préparation budgétaire* à *difficile* et à "*budget, contrôle, PPI*". Il ressort que le travail de préparation budgétaire effectué par l'interlocuteur, préalable au vote du budget primitif (BP) est souvent problématique ("la préparation budgétaire. C'est très lourd, avec des risques, et je ne crois pas qu'il n'y ait eu de session budgétaire sans loupé."). La préparation budgétaire dans laquelle rentre le plan pluriannuel d'investissement sert à préparer le BP, mais elle n'est pas toujours suivie : "Le Président a présenté quatre hypothèses et c'est l'ambitieuse qui a été adoptée".

On voit apparaître une distinction entre les groupes de mots qui entretiennent des relations à gauche du graphique et les termes isolés à droite. Les mots situés à gauche correspondent aux activités de la personne interrogée. Ceux de droite apparaissent au cours des entretiens en fonction des questions posées mais sont plus éloignés des préoccupations de l'interlocuteur. Il n'y a pas de service de contrôle de gestion, pas de système de comptabilité analytique, et la nomenclature des politiques publiques en politiques sectorielles n'est utilisée que pour les rapports aux élus.

Analysons les différents termes dans leur contexte.

Préparation budgétaire

Cette tâche correspond initialement à la mission principale de l'interlocuteur. "Je m'occupe de Grand Angle et de la préparation budgétaire car il n'y a pas eu de recrutement pour pallier le départ de la personne". Cependant, en 2002, une personne a été recrutée pour cette activité et une autre pour l'administration du logiciel Grand Angle.

Etant donné les risques déjà rencontrés, des contrôles sont instaurés ("il arrive que ce qui est lu, adopté, et a fait l'objet d'une délibération ne soit pas traduit en chiffre dans l'outil, donc, un gros travail de relecture et de contrôle lors de la préparation budgétaire"), mais les difficultés sont nombreuses ("le travail fait pour le BUDGET PRIMITIF est le même que pour une DM [session budgétaire correspondant à une décision modificatrice], bien sûr le volume est moins important mais on a les mêmes difficultés", "on va demander une modification de la préparation budgétaire pour que rapidement, simplement on puisse rattacher les propositions chiffrées et la présentation à l'assemblée. Soit en faisant un rappel des programmes utilisés dans Grand Angle...").

Le terme de *préparation budgétaire* est également en relation, relativement faible, avec d'autres mots-clefs retenus (en italique ci-dessous):

"On les présente [les informations financières du Plan Pluriannuel d'Investissement] à chaque préparation budgétaire, on établit un *PPI* mais je dirais que ce n'est pas un document qui est diffusé dans la maison"

"Cette nomenclature (*politiques sectorielles*), elle sert principalement dans le cadre de la présentation des rapports lors de la préparation budgétaire."

A propos de la classe *Difficile*

Des difficultés apparaissent dans différentes tâches :

- Avec le projet de l'observatoire fiscal : "la mise en place d'un observatoire fiscal est difficile". Car il faut connaître les activités sur l'ensemble du territoire.

- Avec le croisement des politiques sectorielles et l'axe géographique (disponible dans le logiciel comptable, ou avec le SIG) : "après, effectivement, on pourrait segmenter mais là, il faut que ... mais c'est relativement difficile au niveau budgétaire".

- Avec les différents niveaux de présentation budgétaire (les deux de l'instruction M52 et la personnalisée) : "pour nous qui le vivons au jour le jour, lors du budget, ça pose des problèmes entre, je dirais, une présentation...".

- Avec l'informatique (terme compris dans *logiciel*) : "c'est difficile pour des non initiés, donc, c'est moi qui fait les notes pour expliquer les procédures à suivre dans grand angle", « dans l'outil on a forcément des petits problèmes de lien entre l'espace gestion et l'espace comptable », « c'est le problème des logiciels ils ne peuvent pas satisfaire toutes les demandes ».

Sur la classe *formation, logiciel, outil*

Le terme *formation* est employé pour l'activité sur le logiciel comptable : "je fais de la préparation Grand Angle, de la formation à Grand Angle", "avec de l'information sur Grand Angle, d'ailleurs plus que de la formation". Mais cette formation ne porte pas que sur le logiciel : "je fais de la formation Grand Angle aux utilisateurs, mais pas forcément à l'outil, mais je dirais d'exécution budgétaire, etc., de la formation sur la gestion de la collectivité" [cf. la liste des procédures].

En ce qui concerne le terme *logiciel* :

Les activités orientées vers l'informatique font partie des missions dévolues au service de l'interlocuteur : "les activités de ce service des affaires financières, ce sont l'administration du logiciel Grand Angle, la formation au logiciel, la réalisation de la préparation budgétaire et la mise en œuvre de la M52".

Le terme *logiciel* est utilisé pour l'explication du fonctionnement budgétaire ("Pour le BUDGET PRIMITIF, les services saisissent dans le logiciel leur proposition de budget et on établit pour les

directions et les élus une plaquette"), pour la gestion des risques (fiscaux) du territoire ("... c'est facile à obtenir, des logiciels de gestion des fichiers fiscaux font des présentations").

Enfin, notons que les projets du service sont essentiellement informatiques : "comme modifications de logiciel et projets, il y a le module analyses prospectives qui n'est pas mis en œuvre dans Grand Angle et qu'on va développer. Il fera également du rétrospectif. Et il y a un logiciel de subventions, c'est un module dans Grand Angle qu'on n'utilise pas encore. Et il y a le logiciel de gestion des fichiers fiscaux."

A propos du mot *outil*

L'intérêt de retenir ce terme consistait à vérifier à ce dont il faisait référence dans l'univers de l'interlocuteur. On s'aperçoit que ce dernier considère le mot *outil* comme un instrument informatisé, en l'occurrence dans les exemples suivants le terme se substitue au logiciel comptable. L'explication peut résider dans le fait que le Conseil Général a une politique très orientée vers les NTIC pour attirer des investissements sur son territoire et que cela transparait dans les services, et/ou que le travail de l'interlocuteur est très informatisé.

"on fait des reports parce que l'outil Grand Angle l'oblige", "notre budget n'est pas saisi dans l'outil car, pour qu'il soit voté, il faut que notre base soit convertie en euros" ;

"... car l'avantage de l'outil Grand Angle, c'est qu'il est transparent pour les agents utilisateurs" ;

"On a une gestion en AP/CP dans notre outil qui n'est pas bien mise en œuvre".

En ce qui concerne le terme *patrimoine*, notons les liaisons avec l'informatique.

"Je l'ai fait par une requête SQL. Et j'en fais très régulièrement. Par exemple, je travaille sur notre patrimoine, car on est en train de faire notre inventaire pour la fin de l'année."

"On a du mal avec des erreurs de saisies de la part des services qui saisissent eux-mêmes leurs éléments du patrimoine. L'outil ne me permet pas d'aller vérifier l'état du patrimoine, donc je fais des requêtes pour aller vider le contenu des tables".

Le logiciel comptable a "plusieurs axes, un programme car un franc appartient forcément à un programme, après il y a un centre de responsabilité. On a aussi l'axe sectorisation qui rejoint ce qu'on disait et qui descend jusqu'à la commune, on a une sectorisation patrimoine... et des axes libres aussi."

Relativement à la classe formée par le mot-clef *Observatoire fiscal* :

On a vu que l'implantation de ce type de poste était malaisée ("la mise en place d'un observatoire fiscal est difficile"), car l'activité d'une gestion de risques à partir d'un observatoire fiscal consiste à voir les anomalies, « déceler des bases qui diminuent de façon anormale » (citation supra). Le responsable indique ici que son futur poste libellé « gestion des risques et observatoire fiscal » ne portera que sur le suivi des bases fiscales, tel un exercice de veille sur l'évolution de la fiscalité et des risques liés à une diminution des bases (le nombre d'habitants et d'entreprises) alors que les taux sont presque fixés.

Pour cela un logiciel est nécessaire (« un développement interne a été fait mais il n'est guère satisfaisant ») : « on a acheté un logiciel de gestion des bases fiscales qui permet de faire des requêtes par commune, par entreprise, par seuil de bases... et ça va être mis en œuvre fin 2002 ».

Rappelons que le terme *Observatoire fiscal* est très lié à *risques* car le libellé du prochain service créé comporte ces deux mots.

« Je devrais être sur un poste normalement d'observatoire fiscal et de toute la gestion des risques ».

Le terme *risques* est donc cité pour le poste à venir de « gestion du risque et d'observatoire fiscal ». Mais il apparaît pour des aspects informatiques ("Avec Access et les liens ODBC⁹⁶ on va attaquer directement les tables pour éviter d'aller modifier les tables, il y a toujours un risque d'erreurs, je fais chaque nuit une requête qui importe ici toutes les tables dont j'ai besoin"), et même pour le développement du SIG ("pour tout ce qui est croisement de politiques, il y a un risque et ça peut transparaître à travers des présentations géographiques.").

Sur la classe "*directeur général et Tableaux de bord*"

Les tableaux de bord réalisés sont à destination de la direction générale et des services financiers. Le contenu des tableaux de bord, exclusivement budgétaire et de suivi de la trésorerie, explique ces destinataires.

« Ces TABLEAUX DE BORD sont pour les responsables hiérarchiques aux finances et pour la direction générale. ». « Pour le TABLEAU DE BORD que je réalise, qui est financier, il y a un exemplaire pour le Président, synthétisé sur une page, et un feuillet pour la direction générale, le directeur général adjoint, le directeur de cabinet, et les services des finances.".

Les TB sont entièrement informatisés, car leurs fréquences de parution nécessitent une exécution la plus rapide possible.

« Pour les TABLEAUX DE BORD financiers, on a une requête SQL qui va dans Grand Angle nous sortir la réalisation du budget sous forme de bases de données », « c'est tout automatisé pour ne pas rendre ces TABLEAUX DE BORD édités tous les 15 jours trop longs, pour éviter d'y passer une journée ».

Le terme *directeur général* entretient des liens avec la sphère politique, à savoir le Président et les élus.

« Le DGA a présenté le document aux élus dans un séminaire en juin dernier. Le Président a présenté quatre hypothèses...", "on a changé de Président, de DG, de DGA et les structures sont restées... ».

⁹⁶ Les sources de données ODBC (*Open Database Connectivity*) permettent d'accéder aux données appartenant à de nombreux systèmes de gestion de base de données.

On retrouve ce lien à propos de la classe libellée *Président*. Un lien important relie la direction générale, le directeur général des services, et le Président.

"... la direction générale, le Président et les élus de la majorité. L'opposition ne connaît pas ce document" ; "notre directeur général adjoint s'est battu auprès du Président afin que les services ne puissent faire des propositions de budget que dans la limite du PPI".

De même, le Président et les élus sont informés des états du budget départemental et du Plan pluriannuel d'investissement.

« On établit pour les directions et les élus une plaquette, celle-ci est présentée au Président du Conseil Général, au Président de la commission des finances, et la direction générale. Donc, on retrouve les différents postes du PPI : le PPI tel qu'il était prévu, le montant proposé au BUDGET PRIMITIF... ».

"Les rapports au Président sont bâtis sur cette nomenclature et non sur la nomenclature fonctionnelle de la M52, elle sert pour ce qui est communication dans la presse, le budget est présenté en fonction de ce découpage [politiques sectorielles]".

Pour la classe *budget, contrôle et PPI*.

Le terme *PPI*, que l'on utilise pour signifier le plan pluriannuel d'investissement, évoque les systèmes de projections servant aux débats d'orientations budgétaires. "On a la préparation budgétaire qui se fait dès le mois de juin avec les PPI que j'ai mis en place il y a deux ans", "ce PPI est un préalable au débat d'orientation budgétaire". Cependant ce PPI n'est pas toujours suivi "notre directeur général adjoint s'est battu auprès du Président afin que les services ne puissent faire des propositions de budget que dans la limite du PPI".

Le terme *contrôle* est employé avec la notion de *budget* : "le contrôle budgétaire je ne vais plus le faire, c'est A. qui s'en occupe, comme les tableaux de bord", "Donc un gros travail de relecture et de contrôle lors de la préparation budgétaire".

Sur le terme *budget*, le lien avec *informatique*, évoque, dans le discours du responsable, les problèmes rencontrés avec le logiciel comptable.

"Pour le BUDGET PRIMITIF, les services saisissent dans le logiciel leur proposition de budget et on établit pour les directions et les élus une plaquette", "Quand les services ont saisi les propositions dans l'outil, il faut s'assurer que les propositions chiffrées du budget correspondent bien à la présentation littéraire du budget".

"On a une requête SQL qui va dans Grand Angle nous sortir la réalisation du budget sous forme de bases de données, c'est automatique aussi" (cité supra).

Il existe un lien avec le logiciel de gestion de ressources humaines, "mais déjà dans SDL7 ils ont un module de prévisions budgétaires qu'ils n'utilisent pas, qui permettrait de valoriser leur budget en fonction des effectifs".

Les difficultés sont présentes également au niveau de la classe comprenant les termes *géographique et politiques sectorielles*.

L'aspect *géographique* est connoté avec *difficulté* ("la subvention attribuée va se trouver répartie géographiquement en *n* endroits. Effectivement, l'impact est mieux ciblé mais c'est lourd") avec pour explication, "une subvention c'est un dossier mais après son utilisation par le bénéficiaire c'est un point géographique, c'est *n* codes", ou bien "pour tout ce qui est croisement de politiques, il y a un risque et ça peut transparaître à travers des présentations géographiques".

Les deux termes sont naturellement liés par l'objectif qu'ils poursuivent, la gestion du territoire. La notion de géographie fait référence au SIG et celle des politiques sectorielles fait référence au découpage personnalisé des actions de la collectivité sur son territoire. Le but est bien d'enregistrer ce découpage dans un logiciel couplé au SI Géographique pour assurer un suivi personnalisé des interventions du Conseil Général. Néanmoins, le suivi n'est pas aisé car cette nomenclature personnalisée du budget est assuré au niveau du territoire départemental et un suivi géographique nécessite des références localisées au plus petit niveau du territoire, là où se situe précisément l'action publique. Ce qui pose le problème d'une segmentation des actions inférieure à la notion de territoire départemental.

« - l'intérêt c'est de coupler le système d'information géographique avec ce que vous appelez les politiques sectorielles ?

- Oui, mais là, il faut introduire une troisième variable car dans le budget il n'y a pas de notion infra départementale ».

Le mot-clef *politiques sectorielles* fait référence à la segmentation budgétaire personnalisée des interventions du Conseil Général.

"On a une troisième présentation, qui est nos politiques sectorielles, qui existait avant la mise en oeuvre de la M52 et qui n'est pas calquée sur la nomenclature comptable de la M52. Il y a quand même des divergences".

« La présentation (de nos politiques) s'est allégée car il n'y a que des politiques sectorielles. C'était un peu une anticipation de la présentation fonctionnelle de la M52 ».

Le terme *M52* est en effet associé à la présentation personnalisée des politiques départementales, pour la partie présentation fonctionnelle du budget introduit avec l'instruction comptable et budgétaire M52.

Pour le terme *comptabilité analytique*

Le système de comptabilité analytique ne paraît pas approprié à la collectivité, selon le contrôleur :

"La comptabilité analytique je la faisais à Giat car ça se conçoit pour déterminer nos coûts de revient. En matière de collectivités territoriales, on n'a pas d'activité de production, donc ça peut être quoi la comptabilité analytique. Rechercher le coût d'un dossier d'aide sociale ?, le kilomètre de bitume ?, ou le coût d'un élève dans un collège ?, je dirais que derrière il n'y a pas de démarche commerciale. Donc quand je suis arrivé, la comptabilité analytique je n'en voyais pas l'utilité."

Néanmoins, il a mis en place cet outil dans un secteur déterminé, le laboratoire d'analyse départemental : "le directeur général m'a demandé, quand je suis arrivé, de mettre en place une comptabilité analytique au laboratoire car ils ont une tarification". Cependant cette comptabilité n'est pas informatisée sur le logiciel comptable Grand Angle. "... on a des axes libres. Aussi, par exemple, pour le laboratoire, on pourrait imaginer de faire de la comptabilité analytique en créant des axes libres, le suivi qui s'appellerait par exemple le secteur d'activité, et sous cet axe libre, des occurrences qui seraient lait, sérologie, etc."

A propos du terme *contrôle de gestion*

Il n'existe pas de service en charge de cette activité, ni de véritable système en place. Cependant une mission avait été créée en 1997, "Et depuis, la mission de contrôle de gestion n'a pas été réactivée par la direction générale. Donc, on en fait plus ou moins mais pas de façon officielle, et je dirais..."

"du contrôle de gestion, on peut dire qu'il y en a de fait, mais ce n'est pas organisé, chacun en fait un peu, mais il n'y a pas une mission organisée, pas encore."

Une expérience a été tentée dans le domaine de l'aide sociale, " dans le secteur social, il y avait quelqu'un qui avait une mission de contrôle de gestion mais les deux personnes qui n'ont pas pu rester". "le premier (...) il était un peu le contrôleur financier de l'aide sociale et il n'a pas pu, il y avait un blocage, et l'autre, contractuel, pareil, il n'a pas pu..."

"Les personnes qui s'occupent de contrôle de gestion soit ça ne va pas loin soit... c'est impossible".

Le terme *prospective* fait référence à une des missions de l'interlocuteur : « j'interviens sur l'analyse financière prospective. Je suis parti sur une prospective d'investissement, puis la rétrospective, pour introduire le fait qu'aujourd'hui on a une gestion en AP/CP dans notre outil qui n'est pas bien mise en œuvre ».

Cette activité devrait être développée : "il y a le module d'analyses prospectives qui n'est pas mis en oeuvre dans Grand Angle donc qu'on va développer. Il fera également du rétrospectif" (cité supra).

C'est un peu lié au PPI, puisque le responsable interrogé a réalisé un document portant sur le PPI pour le Président, « Et après, j'avais une prospective plus longue jusqu'en 2010. En fait notre plan n'est pas un plan détaillé, c'est plus un plan je dirais... un plan limite, un plan d'équilibre budgétaire ».

Les idées qui ressortent de cette classification résument bien l'environnement de l'interlocuteur. Cette carte reste valable lors du second passage puisque peu ou pas de chose n'ont changé. Les projets restent les mêmes et les activités également. L'arrivée en décembre 2002 du Directeur Général Adjoint du cas n°5 (infra) en remplacement du Directeur Général des Services pourrait faire évoluer des éléments.

Lors de la présentation du contexte dans lequel s'insère ce service Modernisation de la gestion, on a vu que peu de choses étaient faites dans la collectivité en matière de management. L'analyse des activités du service étudié, avec les documents présentés, montre que la gestion de cette collectivité est essentiellement financière.

Le pilotage par les activités n'est pas à l'ordre du jour, même si un service d'évaluation de politiques et un système d'information géographique ont été créés. Les difficultés financières actuelles, et à venir, peuvent expliquer cet accent mis sur la mesure et le suivi de la solvabilité du "holding départemental" (c'est-à-dire le Conseil Général et ses satellites), et de ses partenaires (suivi d'entreprises bénéficiaires d'aides, ou de l'Office Public d'Habitations à Loyer Modéré (OPHLM) via l'observatoire fiscal). Aussi, la création d'un service de contrôle de gestion n'est pas envisagée, et ceci d'autant plus que le personnel se rappelle l'échec au sein de la direction de l'aide sociale.

2.2. Présentation de la mission Analyse de gestion

2.2.1. Introduction à l'environnement du service étudié

Avec une population et un budget relativement stagnant vers les moyennes nationales, ce Conseil Général peut être qualifié de département médian (budget primitif de 2300 millions de Francs en 2002 pour un effectif permanent proche de 1300 agents).

Sur son environnement interne, notons que des réorganisations ont été menées durant l'année 1999 et suite aux dernières élections en 2001. La première phase de réorganisation, due au changement de l'équipe de direction, a affecté l'ensemble des services départementaux, alors que la seconde, en 2001, était principalement centrée sur l'équipe de direction. Le Président ne se représentant pas, un nouveau a été nommé par les conseillers généraux, ce qui a engendré des modifications de la direction générale des services départementaux.

Il n'existe pas de système de management pour motiver les agents, et peu de mobilité interne ou de formations (cf. l'annexe n°5.1 du cas relative à la formation dans la collectivité).

Dans ces conditions, le service de contrôle de gestion que nous étudions n'est guère développé et il a connu de nombreuses évolutions. Celles-ci sont abordées dans la présentation qui suit, avec tout d'abord une schématisation de l'évolution du management et du contrôle de gestion.

Figure 14 : Observation longitudinale du Conseil Général n°5

Evolutions organisationnelles générales	Elections : nouveau directeur général des services (DGS), Réorganisation des services.	Le DGS reprend le principe de la gestion en AP/CP	Elections : nouveau Président, nouvelle direction	
Système d'information	Informatique de gestion se généralise	Le service informatique devient une direction du développement des TIC. Réorganisation du SI, acquisition d'un EIS et instauration d'un SIG technique.	Organisation des SI, assistance aux services dans paramétrages des logiciels	Nombreux projets informatiques, utilisation des logiciels et du SIG
Evolutions du contrôle de gestion	Création d'une Direction du contrôle de gestion.	La direction devient une mission d'analyses de gestion. Le responsable est également responsable du courrier de la présidence.	Même organisation (un contrôleur, chargé de mission, et une secrétaire), mêmes missions, mais attente d'une réponse du Président pour développer démarche de TB généralisés	Départ du contrôleur pour une autre administration. Remplacement prévu mais difficile.
Organisation	Essai de tableaux de bord dans tous les services par le directeur des finances, après un échec dans le secteur de l'aide sociale.			
Instruments	TB financiers pour la DG, et contrôle des associations subventionnées.	Essoufflement de la démarche TB, développement de synthèses pour les élus, premier projet transversal, et premier audit (externe).		
	1995	1997	1999	2000
				2001
				2002

La direction libellée "Contrôle de gestion" a été créée en décembre 1997, avec deux personnes (un responsable et une secrétaire) pour assurer le contrôle de gestion et elle comprenait un service dédié aux affaires juridiques. Placé sous l'autorité du directeur général des services, le contrôleur de gestion devait remplacer une personne, au sein de la direction des finances, chargée de la réalisation de tableaux de bord depuis 1995. Lors du changement de l'équipe de direction en 1999, cette direction devient une mission d'Analyses de gestion. Cette mission est alors rattachée à la fois au Président du Conseil Général et au Directeur Général des Services. Cependant le contrôleur perd des moyens d'actions puisqu'il ne peut agir de sa propre initiative. En tant que chargé de mission, pour tout audit, par exemple, il doit être missionné par un de ses deux supérieurs hiérarchiques. Cette perte d'action est renforcée par le fait que le responsable de la mission s'est vu confier la direction du courrier de l'Hôtel du département.

Les activités initiales du service de contrôle de gestion sont la préparation des tableaux de bord des services (un recueil trimestriel), leurs suivis, puis la synthèse effectuée aux élus. Celle-ci prend le nom de « fiche de pilotage », synthèse trimestrielle des actions départementales.

De plus, le contrôleur réalise des analyses financières sur les comptes de certaines associations.

Enfin, sur demande hiérarchique, il peut effectuer des missions ponctuelles telles que des audits internes, une inspection sur un domaine... De 1999 à 2001, ont été fait un projet de mise en partition de la DDE, et des travaux sur le SDIS avant le transfert légal de sa gestion.

Par ailleurs, il est responsable du service du courrier, et par là même du suivi du courrier réservé, cette tâche représentant environ 15 % de son temps (calcul sur la base de l'activité durant 2001). D'autre part, il est responsable du rapport annuel d'activité des services.

Depuis les dernières élections en avril 2001, le contrôleur a vu ses activités se modifier : le travail lié aux tableaux de bord s'est arrêté, et les activités de suivi à la fois du courrier et des associations se sont relativement accrues. Le volume des activités étant moindre et les appels et attentes du contrôleur au Président et à la direction générale restant sans réponse, le contrôleur a préféré quitter la collectivité pour revenir dans son ancien ministère.

Bilan effectué après le premier passage (issu de la note de synthèse réalisée pour la collectivité) : « on perçoit bien dans cette collectivité que la faiblesse du contrôle de gestion provient d'un manque de volonté du sommet hiérarchique (identifiée par l'absence d'objectif dans la lettre de mission du contrôleur), assorti de peu de moyens d'actions (le contrôleur est seul avec une secrétaire, et il ne peut agir que sur missionnement du Président). Par ailleurs, la tendance semble défavorable puisque la démarche de tableaux de bord n'est pas poursuivie. Or le contrôleur voulait s'appuyer dessus pour "diffuser dans les services une culture de gestion". Si les projets du contrôleur, comme certains de la direction informatique ne sont pas suivis actuellement, des idées venant des services comptables (guides de procédures, inventaire patrimonial pour le suivi comptable) sont mises en œuvre. Alors que le contrôleur et les responsables des technologies de l'information sont motivés, ni le contrôle de gestion ni l'informatique ne se développent réellement ».

Lors du second passage, le contrôleur - chargé de mission ayant donné sa démission pour repartir dans son ministère d'origine, une fiche de poste a été réalisée en interne. Celle-ci porte sur un remplacement du responsable pour des missions de suivi d'associations et de synthèses ponctuelles aux élus. Le poste était tout d'abord ouvert en interne mais aucun agent de la collectivité n'était demandeur, ni pressenti.

2.2.2. Analyse documentaire

Le recueil de tableaux de bord en décembre 1996 :

Le sommaire de ce recueil de TB (annexe n°5.2) indique un outil qui a fonctionné pleinement durant deux années. Initialement prévu pour une périodicité trimestrielle un certain pragmatisme a amené le contrôleur à le rendre, par la suite, annuel. Ce recueil était réalisé par le contrôleur à partir de l'envoi de fichiers des services, mais la pratique a pris fin en 2000, avant les élections cantonales, puis n'a pas été relancé par le nouveau Président ni par la direction générale.

On y trouvait à la fois des résultats de chaque service portant sur ses états financiers et son activité, des graphiques avec des commentaires, et parfois des fiches sur un grand chantier. L'annexe n°5.3 montre l'exemple d'une fiche de suivi pour une reconstruction, insérée dans le recueil du premier trimestre 1998.

Extraits des indicateurs de pilotage (annexes 5.4 a et 5.4 b).

A partir de ce recueil de tableaux de bord, des informations étaient extraites pour les élus, segmentées par domaine d'activité et par cantons. Cette synthèse, à destination de la sphère politique, était demandée par l'ensemble des élus, mais elle semble moins demandée et utilisée depuis les changements suite aux dernières élections cantonales.

On a noté que dès 1999, le recueil prenait une fréquence d'actualisation annuelle car les directions trouvaient que le travail nécessaire à la collecte d'information était trop important pour une trimestrialité. D'ailleurs, dans l'extrait des indicateurs de pilotage de mai 2001, de nombreuses absences d'informations sont notables. Les directions n'envoient plus les données au contrôleur afin qu'il puisse effectuer la synthèse aux élus, ou elles les envoient avec des retards, ou bien avec des manques de renseignements rendant les données inutilisables.

Cependant, ces informations servent également à réaliser le rapport d'activité légal annuel, dont le contrôleur de gestion est responsable.

Extrait du rapport d'activité 1999 sur la mission Analyse de gestion (annexe n°5.5)

Cette page illustre bien les tâches du contrôleur de gestion de la collectivité. Il s'occupe principalement du contrôle des organismes subventionnés par le Conseil Général, et particulièrement des associations, puisque les organismes bénéficiant de prêts sont suivis par la direction des finances. L'autre tâche inscrite par le contrôleur correspond à la mise en œuvre du rapport légal annuel d'activité des services. C'est donc un périmètre d'intervention restreint par rapport à la lettre de mission du contrôleur datant de 1997.

Fiche d'analyse du courrier réservé (annexe n°5.6).

Responsable du courrier réservé à la Présidence, le contrôleur de gestion a mis en place une procédure de suivi pour ce type particulier de courrier. La fiche contient différents endroits de saisie : la désignation de l'envoi, puis le passage à chaque niveau hiérarchique, et la validation. Ce système permet à la fois de contrôler les destinataires (s'assurer que chaque personne intéressée a bien reçu le courrier, et le valide) et de suivre l'état du cheminement du courrier. La mise en place de ces règles internes s'apparente à un système de *workflow* en support papier, où le processus de passage du courrier réservé à la Présidence est formalisé par les niveaux hiérarchiques et les destinataires sont inscrits sur la « fiche navette ». Ce

document illustre ici le poids de la hiérarchie et une certaine bureaucratie. Pour le contrôleur de gestion, le statut de responsable du courrier réservé à la Présidence peut permettre de formaliser des procédures, expérimentées pour ce type de documents, utilisées ensuite dans les rapports entre le Conseil Général et la commission permanente, puis peut-être généralisées et informatisées. Par ailleurs, le contrôleur a la possibilité de voir circuler les documents importants intéressant la vie de la collectivité.

Fiche de poste de chargé de mission à la mission Analyses de gestion (annexe n°5.7)

Les deux pages de cette fiche de poste indiquent le contenu du poste recherché pour remplacer le contrôleur, poste initialement à pourvoir en interne. A son départ le contrôleur de gestion a donné au Président du CG un rapport avec trois orientations possibles pour son poste, correspondant à trois niveaux de développement du service Analyses de gestion. L'option retenue par le Président dans cette fiche de poste fait référence au niveau premier, c'est-à-dire le respect légal des contrôles d'organismes subventionnés. Parallèlement, la fiche de poste intègre la possibilité de mener des audits internes (comme actuellement) et une assistance à l'organisation auprès des services, avec l'aide du service juridique pour la réalisation de procédures. Cependant, ces activités sont aujourd'hui quasi inexistantes puisque le contrôleur a mené deux audits depuis sa nomination ; les seules procédures du Conseil Général concernent à ce jour les affaires budgétaires et comptables.

A noter que début 2003, aucune personne n'a été retenue pour ce poste en interne, car aucune ne s'est présentée, et l'annonce du poste va donc être publiée.

Extrait du rapport d'activité 1999 de la direction de l'informatique (annexe n°5.8)

A la suite des documents annexés du rapport on peut lire, p.177 « un support infocentre et outils décisionnels accompagne les services dans la définition et la réalisation d'états et de tableaux de bord. Ces tableaux de synthèse sont constitués à partir des données de production ou extraits des entrepôts de données constitués ». De plus, le rapport relate (p.178) la conception d'états décisionnels générés au travers de l'outil Impromptu sur divers thèmes, la constitution d'un entrepôt de données nommé base "Infocentre Finance", la formation à l'outil d'extraction et d'alimentation de données. Le contrôleur n'a pas été partie prenante de ces projets, ce sont les informaticiens qui ont décidé de les mettre en œuvre avec les directions concernées (par exemple, pour l'infocentre finance, à la suite d'une demande du directeur financier, ils ont décidé de l'archivage en entrepôt).

Le poids de la direction en charge de l'informatique s'accroît car le personnel du Conseil Général ne s'y intéresse pas et laisse cette direction décider pour lui. Par ailleurs, la direction informatique est décentralisée, et pour qu'un agent s'y rende, il lui faut un ordre de mission car la distance à parcourir est importante. Donc peu d'échanges existent, sinon par courrier formalisé. Un exemple (cité p.178 du rapport annuel) illustre cet état : l'installation du logiciel Datastage, utilisé pour automatiser des échanges entre des structures d'informations hétérogènes, et qui sert à l'extraction, l'agrégation et la normalisation des données de production, a nécessité une formation de la société intervenante qui s'est déroulée devant les équipes d'informaticiens exclusivement. Cette situation embarrasse d'ailleurs le responsable de la direction informatique car il doit prendre des décisions pour des gens et des services sans connaître véritablement leurs métiers.

Ces différents éléments se retrouvent dans les discussions abordées lors des entretiens avec le contrôleur de gestion.

2.2.3. Analyses des entretiens

A la suite du premier passage, sur la base des entretiens conduits auprès du contrôleur de gestion (retranscriptions en annexe n°5.9), une classification neuronale a été réalisée. La carte obtenue est restée valable lors du second passage, puisque, lors de sa présentation, le contrôleur a expliqué ne rien avoir vu évoluer dans son domaine.

Liste des mots-clefs utilisés :

Associations

Audit

Contrôle de gestion

Directeur(s), directeur général

Direction(s)

Elus, Président

Finance(s), financière

Information(s)

Informatique

Logiciel(s)

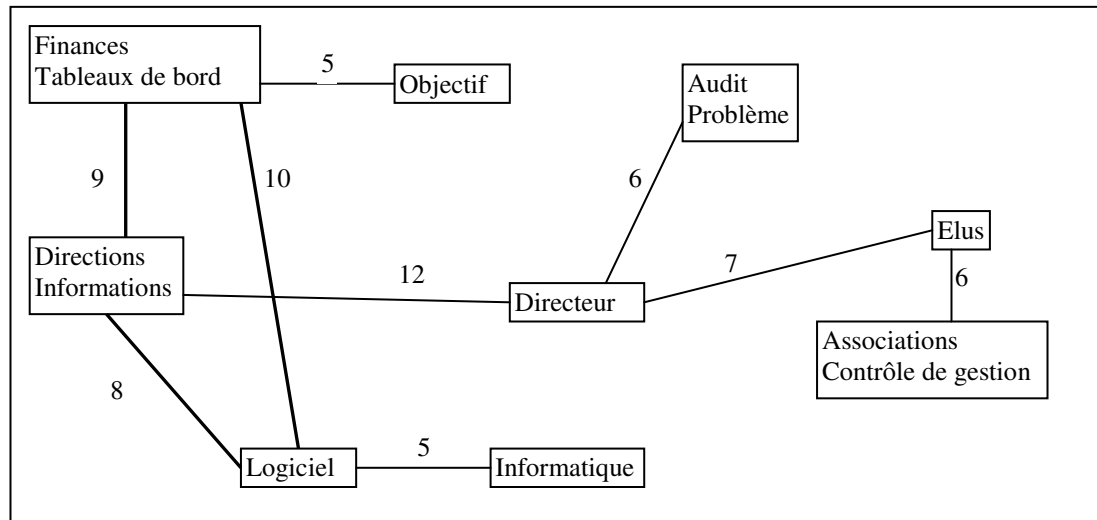
Objectif(s)

Problème

Tableaux de bord, tableau

La représentation graphique de la classification obtenue et présentée au contrôleur avant son départ pour avis sur les interprétations est située ci-dessous.

Figure 15 : Carte obtenue et présentée au contrôleur.



On constate la formation d'une boucle (matérialisée par des liaisons plus foncées sur la figure) reliant les classes "directions, informations", à celle formée de "tableaux de bord et finances" et à la catégorie représentée par le mot-clef logiciel.

La signification de cette boucle s'exprime dans les entretiens avec les TB principalement financiers, dont les informations viennent des directions opérationnelles, et qui sont obtenus par le logiciel comptable et financier.

En outre, l'éloignement relatif de la classe comprenant le terme *contrôle de gestion* par rapport aux autres termes du graphique est symptomatique de la situation du contrôleur de gestion. Le mot-clef *contrôle de gestion* appartient à une classe intégrant le terme *associations*, et il est seulement associé avec le terme *élus*.

D'une manière générale, la carte est assez simple puisque peu de termes intéressants ont pu être retenus sur la base des entretiens (seulement treize termes sont présents et neuf associations calculées). Cependant cela illustre bien la situation dans laquelle se trouve la mission Analyse de gestion depuis quelques années.

Nous expliquons les quatre classes centrales, c'est-à-dire celles ayant ici trois associations, puis les autres mots-clefs.

Sur la classe *Finances et tableaux de bord*

Les deux termes sont très liés car les tableaux de bord sont principalement financiers :

« Voilà un tableau avec le suivi des consommations par services, avec le réalisé par rapport à l'année précédente. C'est annuel mais c'est la fréquence que je souhaite car les finances le sortent quand je veux » ; « ... C'est en partie intégré dans le recueil de TB, des parties sont dans la section des finances ». D'ailleurs le recueil de tableaux de bord était à l'origine un instrument du directeur des finances actuel (« les directions envoient l'ensemble de leurs tableaux, correspondant à des critères les plus pertinents qu'elles ont choisi en collaboration avec la personne qui travaillait avant à cette fonction, et qui est maintenant directeur des finances »), néanmoins "ces informations me sont déjà transmises par la direction des finances donc, avec ça, ça me suffit. Ceux qui me font des tableaux de bord avec la situation financière, ça n'a aucun intérêt pour moi".

Liens entretenus avec la classe *objectifs* : "les finances indiquent régulièrement aux services les taux de consommations des crédits, car il y a des objectifs tant en Section de Fonctionnement qu'en Section d'Investissement, avec des alertes si le taux est trop haut ou trop bas, pour attirer l'attention des services et des directions."

Liens avec la catégorie *Logiciel*

"L'objectif d'informatisation des TB était sous Impromptu (on avait le projet d'avoir ce logiciel permettant de tout automatiser) qui n'est pas d'un maniement très simple et, en fin de compte, ça n'a pas pris".

"ça ne sortirait que des informations financières car c'est un logiciel financier, ce qui ne correspond pas forcément à de bons critères pertinents pour les directions".

"Ensuite les personnes ont accès aux logiciels spécifiques à leur direction".

"Suivant les besoins on a Sedit Marianne (logiciel de comptabilité et de paye en GRH), puis, dans les directions, c'est selon la volonté du directeur, les agents peuvent avoir des outils supplémentaires, des bases de données".

"On a un logiciel d'inventaire fait par la direction informatique, et tout est déjà rentré de manière plus ou moins précise depuis sept ans environ".

Le mot-clef *informatique* est associé à logiciel. Bien que cela paraisse intuitif, il transparaît que le service informatique (appartenant à la direction de l'information) réalise des développements internes et s'occupe de la gestion du parc informatique.

« On a un logiciel d'inventaire fait par la direction informatique » ; « localement on ne met rien on demande au service informatique. Nous sommes en relation client serveur et on est les clients ».

Ce service a pris de l'importance dans le travail des agents, parce que ceux-ci sont peu portés sur l'informatisation. Par ailleurs, le contrôleur indique qu'il n'est pas très porté

sur l'informatique et que le système actuel correspond mal à ses besoins : "En plus on a changé complètement de système informatique, et le nouveau n'a toujours pas de module analytique..."

Pour la classe formée de *direction et Informations*

Ces deux termes sont liés car les directions fournissent en théorie directement l'information au contrôleur, mais quelquefois ce principe pose problème.

"ce sont les directions qui envoient leurs tableaux et commentaires, et je les insère ainsi car les informations sont validées par le directeur", "Donc l'exception c'est quand je n'ai pas d'information ou lorsque c'est incompréhensible, alors je me déplace pour recueillir, si possible, des renseignements. Je dis "si possible" car parfois les directions n'ont pas l'information et ne veulent ou ne peuvent pas chercher, ou on ne me donne que des données techniques".

Sur l'accès à l'information, "pour apporter les changements, on commence généralement par abandonner tout ce qui a été fait avant, et on tente quelque chose de nouveau. Donc voilà. Par contre, il y a tout un pan qui a disparu, car certains ne le font plus, et des informations sont très dures à obtenir" ;

"Il faudrait forcer les directions à me donner les informations dans les délais. Il faut une heure environ de leur temps pour me donner les documents que je réclame, les informations qu'elles souhaitent faire porter à la connaissance des élus. Je leur ai dit que c'était aussi pour valoriser leur direction, leur personnel, et que, quelque part, si l'information ne remonte pas c'est difficile" ; " le nouveau Directeur Général des Services (DGS), ce n'est pas forcément sa priorité, donc c'est plus dur pour moi d'obtenir les informations (du TB)".

Donc le contrôleur travaille sur "la généralisation des tableaux de bord dans les services, avec obligation pour les directeurs de me communiquer les informations dans les délais".

Concernant le mot-clef *directeur*, on constate le poids du directeur (à la fois directeur général des services et directeur d'une direction opérationnelle) dans les relations :

À propos des données du recueil de TB, "Je les insère ainsi car les informations sont validées par le directeur"(responsable de direction). "(Dans cette direction...) il y avait des indicateurs mais après il n'y en avait plus car il y a eu de nouveaux directeurs et ils voulaient du changement".

« Si le directeur demande au DGS ou au Président un audit, c'est validé » ; « Généralement le DGS ne va pas à l'encontre des directeurs ».

Cela créé un lien avec le terme *audit*, lequel appartient à une classe l'associant avec le mot *Problème*. Une citation illustre bien les liens entre ces deux termes : « ... par exemple le premier audit, où la mise en place des recommandations a posé des problèmes, c'est le Président de la commission des finances qui les a réglés ».

En ce qui concerne le terme *audit* :

Le contrôleur de gestion a peu d'audits à effectuer, et lorsqu'il est missionné les résultats sont "sympathiques". Certains services mandatent directement un cabinet, qu'ils connaissent, pour faire leur audit.

"j'ai réalisé un audit sur les monuments pour démontrer que par rapport à la charge de travail que les agents avaient, donc suivant les critères retenus, ils avaient besoin de personnel. Donc c'est valorisant car on se dit "on n'y arrive pas" et une fois qu'on fait l'étude et qu'on sort les critères, on montre que ce n'est pas possible". Mais ce n'est pas toujours lui qui les fait : "actuellement ils ont fait plutôt un bilan au niveau de la bibliothèque pour sortir ce document (large audit d'activité) mais pour sortir, dans un deuxième temps, un document tel que celui-ci (un tableau de bord)".

Les "audits internes" sont favorables aux services audités car les missions sont demandées par le directeur du service concerné pour voir ce qui ne va pas dans ses services ou pour faire valider une idée : "jusqu'à maintenant, tous les audits faits ont débouché sur des embauches. En général c'est parce qu'ils n'y arrivaient plus et j'apporte un regard extérieur et, si le directeur demande au DGS ou au Président un audit, c'est validé. Alors que si, moi, je demande une intervention car je vois que ça ne va pas dans une direction et que le directeur ne tient pas à ce qu'il y ait quelque chose de fait, alors il dit au DGS qu'il ne veut pas d'audit et ça ne se fait pas."

Le terme *directeur* est aussi lié à la catégorie *élus*

Lien avec *directeur* général : "Le gros recueil est réservé au DGS et au Président. Il n'y a que deux exemplaires. Par contre, la synthèse en trois ou quatre pages, une fois validée par le DGS et le Président, est destinée à l'ensemble des élus".

"Si l'on va trop loin il y a des risques relationnels forts entre les directions qui doivent être gérés au plus haut niveau, et le DG ou les élus ne veulent pas le faire".

A propos des liens de subordination du contrôleur :

« J'essaie d'obtenir le droit d'auto mandatement mais pour l'instant je n'ai pas le droit. C'est pour ça qu'il est inscrit sur ma lettre "sur missionnement du Président ou du DGS". Donc même s'il y a un travail à faire que j'indique et qu'ils ne le souhaitent pas, je ne peux pas m'en occuper ».

« J'attends une réponse du Président sur la généralisation des tableaux de bord dans les services ».

(le service) "il devrait croître car les élus demandent de plus en plus d'études. Il y a un flou dû à la non-représentation du Président aux élections d'où une nouvelle équipe de direction. La tendance des élus est de demander des calculs de coûts et les taux de réalisation des services, mais la mission Analyses de gestion n'a pas varié".

Abordons les explications ayant trait à la classe *contrôle de gestion et association*.
Tout d'abord voyons les liens entretenus entre les deux termes :

"Une direction du contrôle de gestion a été mise en place en décembre 97, chargée de cette fonction, mais aussi des missions d'audit et d'organisation, et le début du suivi des associations".

"Mais le contrôle de gestion se fait surtout à l'extérieur sur les associations. Encore que la direction des finances réalise les contrôles sur toutes les organisations bénéficiant de garantie d'emprunt du CG, ainsi les SEM, des associations comme les maisons de retraite...", "(la mission) Elle est aussi chargée de l'étude et du suivi de toutes les associations ayant plus de 50 000 Francs de subventions" (pour rappel, le seuil légal est situé à 150 KF, soit 23 000 Euros).

Le contrôleur a aussi des conceptions intéressantes sur la fonction de contrôle de gestion :

"Je pense que l'absence de marge de manœuvre nuit au contrôle de gestion. Dans une collectivité où le budget se compose d'éléments obligatoires il n'y a pas de choix à faire. Et lorsqu'il existe des marges de manœuvre financière alors on peut faire du contrôle de gestion, et il devient même indispensable". Donc les grandes collectivités avec des budgets peu serrés seraient favorisées. Dans le cadre de sa collectivité, il estime que, "Un des facteurs favorables à la généralisation du contrôle de gestion serait la mise en place de correspondants contrôle de gestion dans chaque direction".

Ceci illustre un faible service de contrôle de gestion. En effet, la présentation du service a montré que le périmètre d'action était limité, que les interventions dépendent de la direction générale et des politiques (le Président). Ainsi les audits ont été réalisés grâce aux bonnes relations entretenues avec certains directeurs et quelques élus. De plus, les documents montrent que peu de choses sont faites en dehors du recueil annuel de TB et des synthèses trimestrielles. Or, la production du recueil est aujourd'hui suspendue. Enfin, les entretiens vérifient ces éléments. Aussi semble-t-il difficile de trouver une personne pour le poste de contrôleur de gestion, lequel est toujours vacant début 2003.

Par rapport aux autres cas, des activités non réalisées par le service le sont par d'autres services, la direction informatique et comptable. Exemple, dans le rapport d'activité 2000, on peut lire à propos de la direction informatique que la fonction "support infocentre et outils décisionnels" a pour but d'aider dans la mise en œuvre de tableaux de bord, afin de trouver des indicateurs pour piloter le service.

Si le personnel du département est peu porté sur l'informatique comme l'expliquent le contrôleur et le responsable informatique, la direction en charge de cette fonction a pris du poids car personne ne s'en occupe, mais elle est freinée dans ses recherches et dans

l'implantation d'instruments de gestion par les acteurs politiques et administratifs. (« ...difficile d'expliquer aux élus les augmentations de budget » dit le responsable de la direction informatique).

L'avenir paraît difficile sans prise de décision politique et / ou du Directeur Général. Actuellement la gestion se cantonne au respect de la légalité (cf. la fiche de poste sur le contrôle des associations au niveau du seuil légal).

Cependant, l'entretien avec un élu de l'opposition, membre de la commission des finances, indique que la création du contrôle de gestion s'est faite avec la direction des finances qui a intérêt à avoir ce type de service mais pas trop indépendant. La mise en place de ce service est jugée normale pour améliorer la lisibilité des finances, donc indispensable pour un élu. D'autant que l'importance de la collectivité exige un service de ce type, d'après ce conseiller général, également ancien maire qui avait un projet de service contrôle de gestion avec deux personnes dans sa mairie.

Si l'existence d'un service est nécessaire, cet élu ne sait pas ce que fait le contrôleur, de même que ses souhaits en termes d'instruments, discutés entre élus et le Président, ne sont pas descendus au contrôleur de gestion.

Les différents documents présentés avaient pour objectif d'illustrer le faible périmètre d'action du conseiller de gestion de cette collectivité : le rapport d'activité du service, la fiche de poste, la section sur les missions du service informatique, concourent à cette idée. L'analyse des entretiens du contrôleur abonde en ce sens.

Le contrôleur parle beaucoup des structures en place avec les directions, le directeur, les élus, et le terme contrôle de gestion se positionne dans un coin de la carte avec le mot "associations". Cette mise à l'écart sémantique reflète la vie de la cellule Analyses de gestion, qui se voit principalement confier la mission légale de suivi de certaines associations subventionnées.

On ne peut pas parler de réel contrôle de gestion à ce jour dans la collectivité, et l'évolution du service montre une tendance plutôt défavorable, car en 1999 le périmètre d'action du contrôleur était plus important qu'aujourd'hui. Néanmoins, la direction des technologies de l'information présente des évolutions récentes allant dans le sens de nos hypothèses, puisqu'une certaine généralisation de l'informatique de gestion a eu lieu dans le département en vue d'améliorer la gestion (cf. la retranscription d'entretiens menés auprès

du directeur informatique dans l'annexe n°5.10). Le discours retranscrit en annexe nuance cependant les évolutions, car il expose les problèmes liés à l'absence de politique dans le schéma directeur informatique, à l'absence d'une gestion en mode AP/CP pour lisser les grands investissements, et les difficultés que rencontrent le contrôleur auprès des directions opérationnelles et de la direction générale, notamment pour élaborer les tableaux de bord.

2.3. Analyse du service contrôle de gestion – audit - évaluation

2.3.1. L'environnement et les réalisations du service

Ce Conseil Général représente un département assez rural de taille moyenne (population d'environ 340 000 habitants, pour un budget primitif approchant deux milliards de francs). Il dispose de marges de manœuvre financière et sa situation politique est relativement stable. Les élus sont très impliqués dans la gestion de la collectivité, notamment dans le suivi des satellites départementaux.

Concernant le management interne de la collectivité, il est possible de constater de nombreuses avancées depuis le début de l'année 2001, en lien avec le projet d'aménagement et de réduction du temps de travail. Ce dernier comprend un volet intitulé organisation du travail, dans lequel la direction générale a lancé une formation sur le rôle du manager destinée à l'ensemble de l'encadrement (cf. l'annexe n°6.1 du cas portant sur la formation). Depuis cette date également, une réorganisation des services départementaux a débuté. Durant l'année 2002 des réflexions ont été menées à propos d'un plan triennal de formation et d'un nouveau schéma directeur informatique, pour une mise en œuvre en 2003.

En matière de gestion de la collectivité, des guides sont élaborés pour normaliser des pratiques financières déconcentrées (guides comptable et budgétaire, guides d'attribution et de suivi de subventions) et quelques grands projets ayant trait à la voirie sont suivis et gérés sur le principe des Autorisations de Programme et des Crédits de Paiement (ce qui permet une lisibilité pluriannuelle). Ces outils sont généralement réalisés par le service de contrôle de gestion.

Présentation du service "contrôle de gestion, audit, évaluation" :

Créé en 1996, ce service est rattaché à la direction des finances et des ressources. Cette création fait suite à un contrôle de la Chambre Régionale des Comptes (CRC), qui avait relevé des insuffisances en matière d'outils de pilotage dans sa lettre d'observation définitive de décembre 2001. Elle a recommandé un suivi plus rigoureux des satellites départementaux avec l'instauration de tableaux de bord (TB). Ce service, composé initialement du contrôleur de gestion et d'une secrétaire, a eu pour première mission d'auditer les principaux organismes subventionnés. Progressivement le contrôleur a élargi ses activités, et vers la fin de l'année 2000 il a recruté une seconde personne pour l'assister dans ses missions. Cette évolution est schématisée ci-dessous :

Figure 16 : Observation longitudinale du Conseil Général n°6.

Evolutions organisationnelles générales	(nov) Arrivée de nouveaux directeurs pour les finances et pour l'informatique.	Arrivée d'un nouveau directeur général adjoint en charge des finances.	Changement de Président.	Les élections cantonales ne modifient rien. Une formation à l'encadrement est lancée.	Départ du DGA en charge des finances et du contrôle de gestion.
Système d'information et informatique	Vaste schéma directeur (36 projets) pour quatre ans.	Réflexion sur réorganisation du SI	Installation des logiciels Sedit Marianne, BO. Instauration de correspondants par direction.	Le schéma directeur va être renouvelé. Acquisition du logiciel de GRH	Schéma directeur pour 2003-2006.
Evolutions du contrôle de gestion	Démarche avortée, et création d'un service "contrôle de gestion, audit, évaluation" avec un ancien directeur financier communal, suite à une recommandation de la CRC pour clarifier les relations avec les organismes subventionnés.	Le contrôleur présente sa démarche de suivi des satellites aux élus, propose une segmentation stratégique des politiques, et des TB de perspectives financières.	Arrivée d'un autre contrôleur. Le service se compose d'une secrétaire et de deux contrôleurs.	Réalisation d'un guide d'attribution aux communes, avec projets pour les associations. Projets présentés à la DG : instance de suivi des satellites, généralisation des TB, meilleure utilisation du logiciel MapInfo.	Départ prévu du contrôleur en janvier. Mise en place de procédures organisationnelles avec le logiciel de suivi des subventions. Poursuite des autres travaux.
Instruments	Choix du logiciel comptable, paramétrage et formation en interne.	Exploitation du SIG, (nov.) Tableaux de bord mensuels, surtout financiers, pour la direction générale	2000	2001	2002
	1996	1997	1999	1998	
	1995				

Les réalisations du service, segmentées selon les quatre orientations d'un document interne, peuvent se décrire de la manière suivante :

Travaux d'audits externes : définition d'un périmètre sensible avec des instruments de gestion instaurés en fonction du risque de l'organisme : suivis de trésorerie, rapports d'activité et financier, tableaux de bord, annexes budgétaires.

Audits internes : perception de zones à risques et proposition d'audits (un seul réalisé depuis lors concernant le laboratoire départemental), réalisation de prospectives financières.

Contrôle de gestion : exploitation de la segmentation stratégique des interventions départementales réalisée fin 97, suivi de grands projets à l'aide de fiches pluriannuelles (pallie entre autre l'absence de gestion en AP/CP), et distribution mensuelle à la Direction Générale d'une note de tendance principalement financière avec un TB budgétaire et d'activité sur l'environnement de la collectivité.

Mise en œuvre d'outils de gestion et système d'information : à partir des logiciels Sedit Marianne, pour la comptabilité, et de *Business Objects*, les deux contrôleurs assurent le suivi de l'arborescence « patrimoniale », de l'arborescence des politiques publiques, et de l'arborescence « géographique » (attribution d'une localisation géographique à chaque intervention du Conseil Général). De plus, ils garantissent la fiabilité du système d'information.

Bilan de la synthèse réalisée lors du premier passage et à destination des autres CG de l'étude : « Il existe de nombreux instruments de gestion au sein de la collectivité, surtout axés sur le domaine financier, mais qui sont progressivement intégrés dans la culture de la collectivité et qui sont donc bien utilisés. S'appuyant sur cette dynamique, le service propose des projets en matière de contrôle de gestion et d'évaluation de politiques, mais leurs développements, et acceptations, nécessitent du temps (*faire mûrir l'existant*). L'implication des élus dans les démarches du service (la validation des instruments d'analyse sur les organismes extérieurs, la reconnaissance officielle de la segmentation stratégique) reste assez atypique, garante d'un bon fonctionnement des

différents outils (pérennisation des démarches entreprises) mais elle a son pendant dans les délais d'attente nécessaires à l'acceptation des projets proposés par le service ».

2.3.2. Etude des documents du service

Fiche de présentation des activités (annexe n°6.2)

La feuille présente d'une manière synoptique la « stratégie générale » définie en 2001 pour le service de contrôle de gestion. Bien que la photocopie annexée ôte l'information contenue dans la coloration, on comprend que les actions sont segmentées en « projets déjà programmés » et « projets à programmer ». En la matière ce sont les audits externes, réalisés sur les organismes partenaires du Conseil Général avec l'appui des élus, qui forment les activités les plus abouties. Puis arrivent les travaux menés sur le système d'information de la collectivité, avec le développement de la base informatisée permettant une gestion géographique du territoire, et les audits internes. Les activités liées à la notion de contrôle de gestion sont encore en projets. Cela montre le périmètre d'intervention du contrôleur.

D'ailleurs, l'extrait du rapport d'activité des services en date de l'année 2000 portant sur le service (annexe n°6.3) confirme le champ d'activités couvert par le contrôleur et ses deux assistantes. Il est rappelé que les activités des années 1998 et 1999 ont porté sur l'élaboration du système d'information financière et que durant l'année 2000 il y a eu appropriation de cet outil par les agents concernés. Cette intégration du nouvel outil a permis au service d'apporter des informations supplémentaires au suivi des partenaires du Département, dont la démarche a été engagée à la fin de l'année 1996. Simultanément, les tableaux de bord financiers à destination de la direction générale ont fait l'objet d'un enrichissement par l'insertion de fiches relatives au suivi des grands projets départementaux, tels qu'une construction de pont.

Sommaire du règlement financier du département (annexe n°6.4)

Le contrôleur a participé à l'élaboration de ce guide en tant qu'expert, aux côtés de personnes appartenant au service des finances. La réalisation de ce guide s'explique principalement par la forte décentralisation financière au sein du département, car les agents des différents services peuvent aller jusqu'à l'édition des mandats. On y voit particulièrement la gestion des Autorisations de programme et des Crédits de Paiement,

laquelle est problématique dans le Conseil Général, eu égard au nouveau suivi des programmes (les grands projets) du département.

Le guide des règles d'affectation géographique (annexe n°6.5)

Ce feuillet a été établi pour les mêmes raisons que le guide précédent, à savoir la décentralisation financière. En effet, l'animation du SIG est assurée par une cinquantaine d'agents, ayant le rôle de correspondants dans les différents services départementaux pour le service contrôle de gestion. Cette organisation illustre la décentralisation des activités de saisies. Parallèlement, les règles présentées orientent les comportements de manière à avoir un résultat standardisé permettant l'agrégation des résultats.

Le recensement des prestations aux organismes (annexe n°6.6)

Cet extrait du guide des prestations aux différents organismes partenaires du département, montre un tableau avec, en bas, les commentaires sur les prestations ou biens prêtés aux satellites du Conseil Général. Ce recensement comporte une soixantaine de pages et il est disponible en annexe du compte administratif du Conseil Général. C'est donc un document rendu public qui complète les annexes légales.

Représentation du « périmètre sensible » (annexe n°6.7)

Le schéma présenté illustre un organisme positionné suivant les axes du graphique et dont la taille est proportionnelle à son budget. La présentation normale se fait sur une feuille d'environ un mètre et à la place du tableau avec ses colonnes thématiques sur le champ d'intervention de l'organisme représenté, se trouve un système planétaire dont la proximité, avec le CG situé au centre, est fonction du poids des relations financières. Ce document n'est présenté qu'au Président, même si le projet d'une discussion préalable entre les élus portant sur ce document semble acquis.

Le principe d'organisation des Tableaux de bord (ou notes de tendance)

Le schéma en annexe n°6.8, explique l'idée poursuivie au travers des TB pour la direction générale. Le but est de suivre la solvabilité du département. Pour ce faire trois traits sont dégagés : les marges de manœuvre relatives à la politique d'endettement (cf. le stock de la dette), la politique fiscale (cf. le potentiel fiscal), et la politique d'investissement (les taux d'engagement et de réalisation).

Extrait des notes de tendance (annexe n°6.9)

L'extrait confirme la position tenue dans l'explication des principes précédents : le tableau concerne l'équilibre général et la solvabilité, avec l'objectif de « solvabilité générale du département », et l'indicateur dynamique de désendettement. On distingue les indicateurs d'éclairage (benchmarking sur les départements de mêmes strates) et les indicateurs de pilotage (variables de perspectives financières). Un commentaire assorti de pictogrammes du logiciel B.O. permettant d'attirer l'attention des dirigeants. Cependant des modifications peuvent avoir lieu, car le contrôleur souhaite intégrer des informations macro-économiques sur la santé du territoire, des informations sur l'activité de certaines directions, etc. Néanmoins, son départ en janvier 2003 ne laisse pas présager ces évolutions.

Extrait du rapport d'audit portant sur les modalités de suivi des subventions par les services (annexe n°6.10)

Cet extrait de l'audit mené en 2002 indique les difficultés mises en évidence par le service de contrôle de gestion ayant donné lieu à l'acquisition d'un logiciel et à des procédures dans les mois qui suivirent. On voit que les réunions ont montré la nécessité de processus et de formulaires permettant de rappeler la réglementation en vigueur et les pièces à fournir. Un guide de demande de subventions ainsi qu'un guide portant sur les pièces à fournir pour les recettes ont été réalisés à l'issue de cet audit.

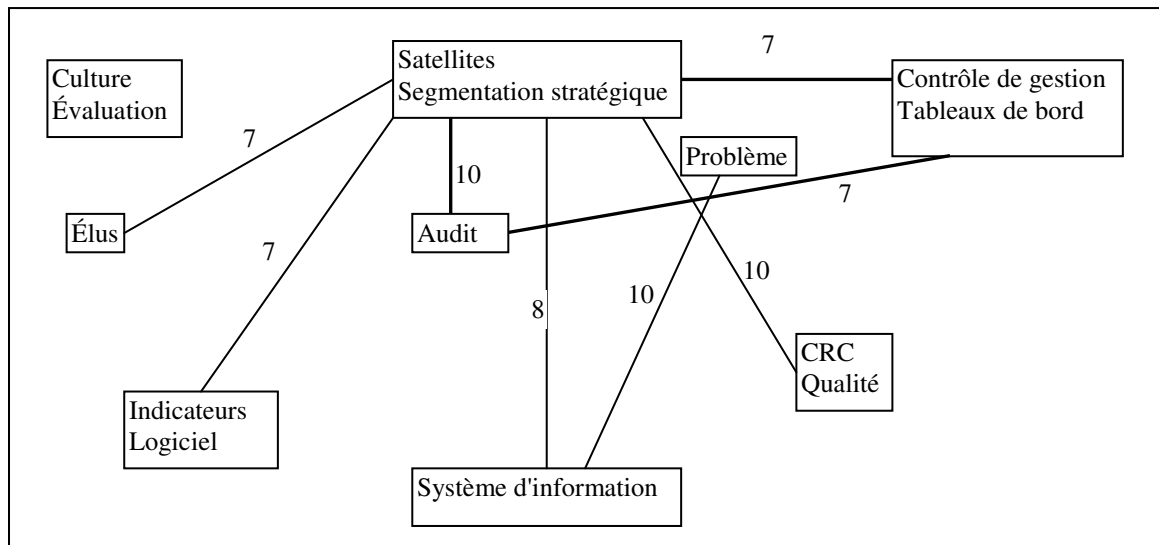
Lettre d'information sur la mise en place du logiciel de subvention (annexe n°6.11)

A la fin de l'année 2002, le contrôleur a fait publier une lettre d'information pour l'ensemble du personnel afin de garder l'esprit de communication du projet d'installation du progiciel et pour expliquer les modalités du nouveau logiciel dont le fonctionnement va être décentralisé dans les services départementaux. On peut y lire un éditorial des membres du comité de pilotage du projet, réalisé par le contrôleur, chef de projet, une partie relative au champ d'intervention du logiciel et une autre portant sur les objectifs associés à sa mise en place.

2.3.3. Présentation des entretiens traités par classification

A la suite du premier passage fin 2001, les retranscriptions d'entretiens (annexe n°6.12 a) ont été utilisées dans le logiciel d'analyse lexicographique afin de réaliser les classifications suivantes.

Figure 17 : Carte présentée au contrôleur de gestion.



Sur cette carte sont présents les termes clefs définis par l'analyste et les relations qu'ils entretiennent par le nombre de cooccurrences calculé.

Une boucle apparaît entre trois classes, dont l'une est centrale sur le graphique obtenu. La classe comprenant *satellites* et *segmentation stratégique* (qui est centrale sur le graphique eu égard au nombre de relations qu'elle entretient avec les autres termes) est associée à celle intitulée *audit*, laquelle est liée à celle comprenant les mots-clefs *contrôle de gestion* et *tableaux de bord*.

L'explication de cette boucle peut se faire à partir des entretiens sources annexés, mais lors de la présentation de la carte au contrôleur, ce dernier a trouvé qu'il manquait des termes clefs correspondant à l'esprit de son travail, tels que les notions de participation et d'implication du personnel, ainsi que le volet financier.

Ainsi la carte a été refaite (infra) en recherchant ces différents termes, mais leurs faibles apparitions dans les entretiens ne leur permettent pas d'être présents sur le

graphique qui suit. D'ailleurs le mot "*participe*" n'apparaît pas ni l'expression « analyse des risques ».

D'autre part, le responsable du service s'étonnait de l'absence de lien entre le système d'information et le contrôle de gestion. Aussi, cette absence s'expliquant par une distinction opérée entre la notion de SI et les aspects informatiques, il a été décidé de regrouper ces deux idées (c'est-à-dire, le système d'information en tant que structure et sa base informatisée), afin de pouvoir créer une relation entre les termes « contrôle de gestion » et « système d'information »⁹⁷.

Liste des mots-clefs et des synonymies utilisées pour la carte ci-dessous :

(les retranscriptions d'entretiens ayant servi pour la classification sont situées en annexe n°6.12 b)

Audit, audits

Contrôle de gestion, contrôleur

CRC

Culture

Elus, Président

Evaluation, évalue, évaluer

Suivi géographique

Présente, présentation, présenter, rencontre, communication

Problèmes, problème

Prospective financière

Satellites, associations

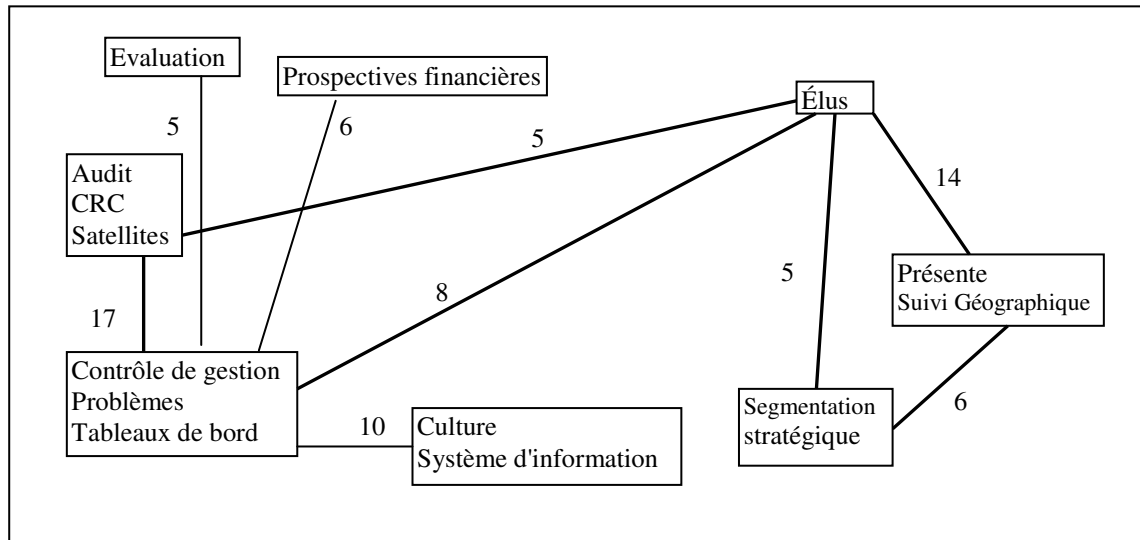
Segmentation stratégique

Système d'information, Logiciel, informatique, Sedit Marianne

Tableaux de bord, note (de tendance)

⁹⁷ Une autre remarque peut être faite concernant la classe *satellites* et *segmentation stratégique*, qui n'est pas aisément explicable. De plus, lorsque le nombre de classe fixé a priori de la classification neuronale était modifié, le résultat était assez différent, donc le diagramme peu robuste aux sensibilités algorithmiques.

Figure 18 : Seconde classification obtenue.



Pour l'analyse de cette carte, nous retenons l'approche classique des traitements de cartes cognitives, à savoir la recherche de boucles (termes interreliés) et de "centralité" (termes jugés centraux eu égard à leurs associations).

On constate l'existence de deux boucles comprenant une classe commune intitulée *élus*. La première est formée des trois classes "*élus*", "*présente, suivi géographique*", et "*segmentation stratégique*", et la seconde comprend les classes "*audit, CRC, satellites*", "*contrôle de gestion, problèmes, tableaux de bord*", et "*élus*". Ces boucles forment un contexte, de sorte que l'interlocuteur qui aborde l'un des termes s'inscrit dans le contexte ainsi formé.

Or la première boucle semble isolée des autres mots situés sur le graphique, ce qui signifie un contexte fort. Cela se traduit par le fait que parler de *segmentation stratégique* c'est également aborder les termes d'*élus*, de *suivi géographique* et de *présentation*. Ce contexte symbolisé par la boucle à droite du graphique, n'est relié aux autres termes que par les associations du terme *élus*. Les termes relatifs à la *présentation* des travaux et la communication font référence au *suivi géographique*, dont le principe s'appuie sur des référents SIG dans les services départementaux auprès du contrôleur de gestion, lequel assure ensuite le rendu cartographique aux *élus*. Ces référents ont pour mission de référencer géographiquement les aides et les mandats de leurs services, en s'appuyant sur le guide des règles d'affectation géographique présentés dans les documents précédents.

La seconde boucle, relie le mot-clef *élus* à deux autres classes : l'une composée des termes *audits*, *CRC et satellites*, l'autre de *contrôle de gestion*, *problèmes et tableaux de bord*. Le sens est plus complexe que la boucle précédente : le service de contrôle de gestion est lié à la sphère politique pour ses travaux sur le suivi des satellites départementaux, notamment pour les organismes relevés lors des contrôles de la Chambre Régionale des Comptes. Mais le lien entre ces trois classes peut aussi s'expliquer à partir du terme *problèmes*, car si la validation au niveau politique des travaux du contrôleur sur les satellites assure l'avancée de ces travaux, simultanément elle ralentit cette avancée tant que les conseillers généraux ou bien le Président n'ont pas validé la démarche à entreprendre. Le délai nécessaire pour que la sphère politique juge et valide les travaux occasionne des retards dans l'exécution de certaines tâches (par exemple la validation par les élus de la méthodologie à entreprendre lors des audits effectués par le contrôleur a freiné les réalisations de ces audits). En outre, on pourrait avancer une autre explication quant aux problèmes pouvant intervenir dans la réalisation d'audits auprès de certains organismes subventionnés, avec la peur de certains élus d'une action qualifiée juridiquement d'immixtion dans un organisme privé, alors que la convention signée avec le satellite ne prévoit pas la possibilité d'audit sur place et sur pièces. Une autre difficulté a trait au temps nécessaire à la réalisation de ces audits pour un petit service.

A ce stade on s'aperçoit que dans le discours du responsable du service de contrôle de gestion apparaissent deux parties, segmentant son travail : l'une fait référence à l'aspect gestion du territoire, c'est la première boucle, et la seconde concerne diverses tâches relatives aux audits, au suivi des satellites, à l'organisation du système d'information, à la réalisation de prospectives financières et de tableaux de bord.

Abordons les classes dites centrales (ayant au moins deux associations graphiques) avant de faire quelques remarques sur les autres mots-clefs de cette carte.

Description de la classe formée du mot *élus*

En rappelant que le terme désigne ici à la fois les élus et le Président, c'est-à-dire la sphère politique du CG, il apparaît que cette classe est associée à celle correspondant au contrôle de gestion avec les termes *tableaux de bord* (TB) et *problèmes*. Les explications sont assez simples quant à ces relations puisqu'il a déjà été précisé la

présence des élus dans le travail du contrôleur de gestion. Celui-ci a fait valider une partie de ses travaux par la sphère politique afin de pérenniser les actions entreprises (ainsi pour la segmentation stratégique validée par l'assemblée, le périmètre sensible et la démarche d'analyse des satellites, sans compter les comptes rendus effectués auprès du comité de direction dans lequel siège le directeur de cabinet du Président). Les TB réalisés mensuellement, sous la forme de notes de tendance de quelques pages à orientation financières et économiques, sont présentés à ce comité et au Président ainsi qu'à l' élu chargé des finances. Il y a donc un lien étroit entre le contrôleur et les décideurs de la collectivité. De même, ces faits expliquent l'association avec le terme *segmentation stratégique*. Néanmoins, les relations entre les élus et le service contrôle de gestion peuvent être sources de difficultés, notamment lorsque sont évoqués les moyens de restitutions d'études aux décideurs. « c'est aussi ça le problème. On n'a pas de fréquence de réunion pour dire "voilà on a fait ça et maintenant"... », et pour les délais de validation par les élus des démarches à entreprendre (faire mûrir l'existant avant d'avancer). La volonté de faire valider au plus haut niveau son travail amène le contrôleur à une certaine dépendance face à l'agenda politique relativement chargé.

Le mot-clef *élus* est également très lié à la classe formée des termes *suivi géographique* et *présente*.

Le lien entre ces deux derniers termes signifie que l'instrument principal dont le contrôleur a assuré la "promotion" (au sens de présentation généralisée) est le suivi géographique. Basée sur la segmentation stratégique des politiques du Conseil Général, le suivi géographique correspond à la ventilation des actions départementales sur le territoire. En tant qu'outil d'aide à la décision, ce dernier a été présenté aux élus et au Président et validé par eux (d'où le nombre de cooccurrences de 14 entre les deux classes) mais il a aussi été présenté à un nombre important d'agents de la collectivité dont certains sont mêmes référents auprès du service de contrôle de gestion.

Concernant la catégorie *contrôle de gestion, problèmes* et *tableaux de bord*

Les deux termes *contrôle de gestion* et *tableaux de bord* se retrouvent ensemble puisque la mise en place de TB a été une des premières activités effectuées par le contrôleur de gestion.

(« la première mission a été les TB et surtout, toute la partie que l'on a appelé audit général des satellites », « mettre en place un outil de pilotage permettant aux élus et aux décideurs de mieux suivre les actions qu'ils avaient engagé ». Le service est « organisé en quatre grandes parties : l'audit externe, c'est

toute la partie satellites, dont on vient de parler, l'audit interne qui est peu développé mais j'étais tout seul, le contrôle de gestion notamment les Tableaux de bord de Direction Générale, on est entré par le haut c'est-à-dire que l'on n'a pas mis en place des Tableaux de bord généralisés au niveau des services, car ils sortaient d'une expérience difficile et on s'est demandé ce qui pourrait intéresser la Direction Générale en matière d'outils d'aide à la décision, ensuite on est intervenu sur la mise en place du système d'information qui s'appuie sur le logiciel comptable »)

Le terme *problème* concerne lui des activités différentes.

Des difficultés apparaissent également lorsque sont abordés les outils de tableaux de bord. S'il existe un système de TB budgétaires et de tableaux de suivi de l'activité de certains satellites départementaux, la mise en place de TB d'activité afin de piloter la collectivité est plus problématique ("si on remonte un peu avant, il y a eu une tentative de mise en place généralisée de tableaux de bord en 1995 par le responsable du service des finances. Donc une tentative généralisée et qui a bien capoté car lorsque je suis arrivé fin 1996, ça ne marchait déjà plus").

D'autre part, le terme fait référence :

- à l'analyse des satellites départementaux. « la CRC avait dit qu'on donnait trop de subventions à des associations qui les placent, ce qui pose le problème de savoir pourquoi ils ont reçu la subvention s'ils ne font pas d'actions derrière ».

- à la mise en place des autorisations de programme et des crédits de paiement et leur problème culturel. « à la limite si on veut déclencher des AP/CP rapidement on peut le faire. C'est un problème de culture chez nous, car il ne faut pas oublier qu'il y a trois ans l'engagement on ne connaissait pas. Donc passer de l'engagement aux AP/CP on n'y arrivait pas, mais au niveau de l'outil c'est prêt ».

- à l'organisation et la mise à jour du Système d'Information. « le projet c'est de mettre en place des tableaux de bord pour les ressources humaines un peu dans l'esprit de ce qui a été fait sur les aspects financiers. Mais on est confronté à des problèmes, pour ce SI », « ce sont des problèmes d'extractions de Business Objects ». Il faut néanmoins noter que la partie des ressources humaines du système d'information est directement prise en charge par la Direction des RH et non par le contrôleur de gestion, lequel a été missionné pour d'autres parties du SI de la collectivité (le volet comptable, le volet géographique).

Ceci explique une partie des liens entretenus avec la classe *culture et SI*.

La classe *audit, CRC et satellites* :

La Chambre Régionale des Comptes (CRC) a eu un rôle d'initiateur quant à la création du service de contrôle de gestion (« voilà le libellé du document de création du service : « sur recommandations de la CRC... », donc ça montre que le contrôle de la CRC a déclenché la création

du service. Même s'il y avait une réflexion ça a accéléré les choses ») et ensuite le contrôleur a utilisé les comptes rendus des contrôles de la Chambre pour avancer dans ses missions, notamment sur le suivi des satellites (« je me suis appuyé sur les remarques de la CRC qui disait d'aller voir un peu plus loin »). Ainsi, pour la constitution du « périmètre sensible » permettant de classer les risques des organismes subventionnés, le contrôleur dit « ça a agit derrière parce que toutes les recommandations faites à l'époque, qui s'appuyaient essentiellement sur celles de la CRC, mais pas seulement, ont été suivies d'effets ». « A tel point que le dernier contrôle de la CRC l'année dernière n'a rien relevé sur les satellites ». Au travers du discours on sent bien le poids des remarques de la CRC dans la gestion des satellites pour le contrôleur de ce département.

Cette catégorie est reliée au terme *élus*, puisque ces derniers se sont impliqués dans l'amélioration de la gestion des satellites départementaux. En effet, les outils développés pour gérer les satellites ont fait l'objet d'une validation par l'Assemblée départementale.

Abordons une autre classe associée à celle de *contrôle de gestion, problème et tableaux de bord*.

Pour la catégorie *système d'information et culture*.

Le terme SI est associé à différents mots-clefs. Il ressort lorsque sont abordés les problèmes rencontrés « (l'infocentre GRH) C'est différé en février car ils ont des problèmes avec leur système d'information » et le travail effectué par le contrôleur (« ensuite on est intervenu sur la mise en place du système d'information qui s'appuie sur le logiciel comptable et de gestion »). La place du système d'information dans ses activités est importante et il en ressort une certaine fierté lorsqu'il parle du système d'information géographique. « on va vous montrer le système d'information. Je ne crois pas que les autres soient aussi avancés que nous », « Et tel qu'on a conçu notre système d'information, il n'y a pas d'impact, on peut très bien rajouter un code fonctionnel sur l'imputation, sans perdre les codes de la segmentation stratégique ».

Le terme *culture* a été utilisé

- pour les projets de services, « Donc on y arrive doucement, on a l'outil pour mesurer. Par contre, les cultures, elles, elles doivent arriver doucement » ;

- pour la gestion des subventions « ça c'est réorganisé mais on est dans le même esprit, là, qui est de se dire on conserve la culture générale, et il y a des services ou des directions qui sont extrêmement décentralisés et on ne casse pas ce qui existe » ;

- et d'une manière générale « à tel point que les prestations du service sont en avance par rapport à la culture du CG », « j'ai tendance à considérer que ça n'avance pas, mais il faut déjà une prise de

conscience pour pouvoir avancer derrière. Donc en termes de culture ça avance bien ». Aussi des phénomènes culturels peuvent ralentir les avancées du service de contrôle de gestion, ce qui explique le lien avec le terme *problème*.

Enfin, deux termes sont également associés à la classe *contrôle de gestion, problèmes et tableaux de bord*. Il s'agit de *prospectives financières* et *d'évaluation de politiques*. Ces deux termes paraissent reliés à la notion de contrôle de gestion.

En effet, à propos des évaluations, le contrôleur dit lorsqu'il parle de la stratégie employée pour développer son service, « C'est l'entrée par les satellites, puis (...) et surtout, peut être, l'évaluation des politiques publiques. Mais on voit que c'est dur ». Le volet *évaluation* est encore un projet dans ce service, même si son développement tient à la volonté des hommes politiques.

Concernant la catégorie *prospective financière*, l'association représentée graphiquement signifie que le contrôleur réalise des prospectives depuis son arrivée. "...après l'arrivée du nouveau responsable des finances en 96 et de mon arrivée aussi. On avait travaillé sur la prospective financière et on avait montré qu'il y avait un FDR important". "Je fais des prospectives au fil de l'eau en tirant des conclusions de ce qui s'est passé dans le passé et à partir des taux de réalisations...". Il juge cette activité, souvent liée à la direction des finances, assez typique par rapport à d'autres services de contrôle de gestion « dans l'audit interne on intègre tout ce qui est prospectives financières, c'est assez spécifique ».

Avant de synthétiser et de conclure sur ce cas, il est nécessaire de noter que la carte reste valable après le second passage dans cette collectivité. En effet, pour le service contrôle de gestion, l'année 2002 a été consacrée en majeure partie au projet de suivi des attributions de subventions. Le contrôleur, responsable de projet, a travaillé sur le volet informatique (choix et paramétrage du logiciel), sur le volet communication (explication aux différents utilisateurs des conséquences du projet), et sur le volet organisation du travail (élaboration de guides, formalisation de procédures). L'idée, à travers ce projet, est de mieux positionner le service de contrôle de gestion auprès des autres services du Conseil Général. En effet, beaucoup de travaux ont porté sur l'aide à la décision, en revanche le volet gestion administrative était moins avancé. Néanmoins, le service garde ses attributions et poursuit ses travaux en matière d'audit des satellites, de prospectives financières, de *reporting* budgétaire, et de suivi géographique.

Le travail du contrôleur de gestion a été axé sur le système d'information et le développement d'instruments d'analyse comme le recommandaient les rapporteurs de la CRC en 1996. Avec l'appui de son supérieur, le directeur général adjoint chargé des finances, le contrôleur s'est positionné en expert du SI pour les aspects comptable et géographique. Au travers des outils mis en œuvre, il a répondu aux missions qui lui avaient été confiées en termes de restitution aux décideurs d'éléments de prises de décision. Ces instruments montrent également la volonté de développer une représentation partagée, des valeurs communes, en associant un maximum d'agents du Conseil Général via le système de correspondants ou de référents.

« - Donc votre approche, c'est de partir d'une idée ici ou des besoins des services, puis faire remonter pour validation auprès des élus et redescendre au niveau les services.

- Exactement. Et c'est à chaque fois un partage. Rien que pour le guide d'attribution de subvention, on va voir une trentaine de personnes. Pour la segmentation stratégique j'ai vu une cinquantaine de personnes, sans les cadres, donc sur les 800 personnes du CG il y en a 120 qui utilisent le logiciel comptable et j'en ai rencontré plus de 60. En termes de diffusion de la segmentation stratégique, donc du langage commun, ça a été le plus loin possible au niveau des élus puisque c'est validé par l'Assemblée, et le plus loin possible au niveau des services car - c'est vrai que c'est contraignant car ça vient de la direction générale - chaque service est obligé de présenter ses rapports suivant cette présentation. Et très loin aussi dans ce qu'on appelle les services décentralisés de l'Etat et les subdivisions, car l'outil s'y est imposé ».

Le nombre d'agents référents auprès du contrôleur, et ce pour chaque grand dossier, illustre cette démarche. Laquelle s'explique aussi par l'impossibilité de recruter d'autres personnes au sein du service - trois agents étant un maximum pour la DG - alors que les différentes tâches nécessitent de la main-d'œuvre. Cette idée de communication est également la voie prise dans le prochain schéma directeur informatique avec des outils de partage de documents et la recherche de transversalité. Néanmoins, face à la volonté de déploiement de ces outils, le responsable informatique note un certain manque de compétence des agents.

Les documents montrent que de nombreuses activités du service de contrôle de gestion sont faites dans un but de *reporting* auprès de la direction générale (périmètre sensible, tableaux de bord) ou bien, plus récemment, pour organiser la vie des agents de la collectivité (règlement financier, règles d'affectation géographique, audit organisationnel).

Les analyses d'entretiens montrent bien cette évolution. La carte, revue après sa présentation au contrôleur, fait apparaître des termes instrumentaux et organisationnels.

Comme on l'a précédemment indiqué, elle distingue deux parties, l'une consacrée à la gestion de territoire et intéressant la sphère politique, et l'autre, consacrée à la gestion financière du département avec des tableaux de bord, des prospectives, des contrôles portant sur les partenaires du département, et une organisation du système d'information.

C'est une vision large du contrôle de gestion, puisque sont abordés les systèmes d'informations, les audits, la culture organisationnelle, l'évaluation... les deux sources de données, à la fois documentaire et déclarative, apportent donc des informations très convergentes, et complémentaires. Il manque en effet dans les entretiens des aspects récents relatifs aux suivis de dossiers dans le département. Cette tâche a nécessité plusieurs mois de travail au service de contrôle de gestion, et même si elle était conjoncturelle, elle peut marquer une nouvelle tendance du service à s'orienter vers des procédures organisationnelles visant le fonctionnement des directions. Parallèlement, il manque dans les documents tous les agencements entre documents du service, et les problèmes ou difficultés sous-jacents aux missions confiées.

Les évolutions constatées relatives aux activités du contrôle de gestion concernent le développement des pratiques de conseils auprès des services, l'informatisation croissante de tous les services, et le changement culturel chez les élus (utilisation des outils du contrôle de gestion et demande d'outils).

Section 3. Synthèse des études

Cette section se compose d'une première synthèse relative aux instruments et aux pratiques utilisés par les contrôleurs de gestion dans les collectivités visitées, puis d'une seconde synthèse relative aux résultats obtenus par rapport aux trois variables d'évolution étudiées.

3.1. Présentation synoptique des six cas

Un tableau synthétise les constats portés sur le système de contrôle de gestion au sein des six départements étudiés. Ce dernier fait ensuite l'objet de commentaires.

Tableau II-3 : Synthèse des instruments et des pratiques utilisés par les contrôleurs des Conseils Généraux visités.

Outils/missions	CG1	CG2	CG3	CG n°4	CG5	CG6
Préparation budgétaire	Non	Oui	Non	Oui	Non	Un peu
Tableaux de bord budgétaires	Oui (mais effectué par les services des finances)	Oui	Fait par le service du budget	Oui	Oui	Oui
Tableaux de bord activité	Oui, annuel	Expérimentation dans deux directions	Expérimentation dans quelques directions	Non	Arrêt	En projet
Rétrospectives et prospectives financières	Oui	Oui	Oui (par le Service Etudes)	Oui	Un peu	Oui
Mise en place et suivi de la comptabilité analytique sur le laboratoire d'analyses	Non	Non	Projet 2003	Oui	Oui	Oui
Recueil interne des règles de gestion	Oui	Non	Nombreux recueils par le service Qualité	Non	Non	Partiel
Démarche qualité, fiches qualité	Non (mais nombreuses procédures)	En suspens	Non, mais effectuée par un service spécifique	Non	Non	Non

Réalisation d'un guide de gestion des subventions	Oui	En cours	Oui	Non	Non	Oui
Suivi et analyses des satellites	Oui	Oui	Oui	Partiel	Oui	Oui
Audits	Oui (à moitié externalisés)	Peu	Oui	Non	Très peu	Oui
Evaluation de politiques et rapport d'évaluation	Participe	Non (par un service spécialisé)	Oui, et participe	Non	Non	Non
Rapport annuel d'activité des services	Oui (Sa partie)	Non	Oui (Sa partie)	Oui (Sa partie)	Oui (resp. de l'ensemble)	Oui (Sa partie)
Projet de service	Oui	Non (pseudo projets)	Non	Non	Non	Non
Programmation informatique	BO, Sedit Marianne	Access, GA, Impromptu	Oui (pour l'Observatoire)	Access, GA, Sofi-analyse	Non	BO, MapInfo
Formations et assistance aux services	Oui (En finances, et en informatique)	Oui (idem)	Non	Oui (idem)	Non	Oui (idem)
S.I.G.	En cours	Non	Oui	Oui	Non	Oui
Liens avec élus	Peu	Non	Oui	Non	Peu	Oui

Légende :

OUI, pour fait par le service ou existe dans la collectivité

NON pour n'existe pas dans la collectivité

Peu, pour faible pratique

Ce tableau fait apparaître les outils de gestion utilisés par les contrôleurs dans le cadre de leurs missions. Il met en évidence les divers périmètres d'intervention du service de contrôle de gestion dans chaque collectivité étudiée.

Les premières lignes concernent des instruments de gestion relativement généralisés, par suite des outils moins fréquents et des pratiques telles que la programmation informatique, la formation en interne, et les relations entretenues avec les élus politiques pour faire valider les activités au plus haut niveau.

Il est intéressant de noter que le Conseil Général n°4 n'ayant pas de véritable service de contrôle de gestion utilise des outils de gestion proches de ceux des autres collectivités étudiées, de sorte que le système interne de gestion déborde le cadre légal budgétaire et comptable.

La participation du contrôleur à la préparation budgétaire est très nuancée. Néanmoins, le budget se situe à chaque fois dans la programmation stratégique, suivant la typologie de Goold et Campbell (1987), où la planification du sommet hiérarchique influe sur le budget, et le contrôle effectué est un peu stratégique, un peu financier. Cela confirme les résultats de Berland (1999), où les grandes entreprises, telles qu'EDF, appartiennent aux "entreprises à planification stratégique" car elles mettent en place des politiques de développement audacieuses sous contraintes de ressources financières limitées. « Le contrôle budgétaire a essentiellement un rôle de prévision, voire d'autorisation de dépenses et permet au centre de prévoir les différents programmes de développement en respectant une forte contrainte financière » (Berland, p.19).

Pour assurer un suivi du budget, toutes les collectivités ont instauré un système de reporting par tableaux de bord, mais peu d'entre elles recourent aux TB pour piloter les activités des services (seul le Conseil Général n°1 a réellement des tableaux de bord de suivi d'activité).

Le peu de place réservé dans les systèmes d'information aux indicateurs externes d'environnement (cf. infra) se comprend, si on prend en compte la volonté des élus, marginaux sécants au sens de Crozier, de préserver leur situation de seuls intermédiaires vis-à-vis de l'extérieur, uniques interprètes des besoins de la population.

De même, concernant la formalisation de règles de gestion, la moitié des Conseils Généraux visités utilisent des procédures de gestion (les cas n°1, n°3, n°6), et ce sont les mêmes qui ont instauré un guide pour la gestion des subventions. En outre, seulement deux Conseils Généraux ont une démarche qualité (une seule collectivité a une direction Organisation et Méthode avec un service Qualité qui certifie les documents et les méthodologies en œuvre pour les projets menés dans l'ensemble de la collectivité).

La prévention des risques est complétée par la mission, présente dans toutes les collectivités, de suivi des satellites départementaux. Tous les organismes bénéficiaires de subventions font l'objet d'une analyse financière plus ou moins développée, et au besoin d'audits sur place et sur pièces, assurés par les contrôleurs de gestion ou bien externalisés et pilotés par eux. Le recours au conventionnement facilite les choses et les contrôles ne sont pas systématiques, comme l'indique Schmitt (2003), mais cette activité de contrôle légal de l'utilisation des fonds publics est assurée aussi bien par les services du contrôle

de gestion que par des services au sein de la direction financière des conseils généraux (notamment le suivi des prêts accordés, des garanties d'emprunt...).

Les évaluations de politiques publiques sont une pratique émergente nécessitant d'importants moyens et se retrouvent donc dans les grandes collectivités. Les approches varient de la participation aux évaluations menées par des cabinets de consultants (cas du Conseil Général n°1), à une approche mêlant participation et réalisation par des « contrôleurs de gestion » (cas du CG n°3), ou bien à la création d'un service spécialisé dans cette activité (cas du CG n°2).

Dans la réalisation de documents par le service de contrôle de gestion, l'analyse du rapport légal annuel d'activité des services (rendu public dans les centres de documentation des Conseils Généraux) est intéressante. Une collectivité (le CG n°5) a mis en place un système où le contrôleur récupère l'ensemble des informations des différents services, les vérifie et assure la mise en forme de ce rapport. Une autre collectivité (le CG n°2) a instauré un système où le service de documentation assure la réalisation du rapport à partir de ce que veulent envoyer les services et les directions. Dans les autres collectivités, chaque structure effectue la partie la concernant puis l'envoie à la reprographie pour une mise en forme et une impression du rapport. Ainsi, le contrôleur de gestion peut à la fois être chargé de l'ensemble de ce rapport, ou bien seulement de la partie concernant l'activité de son service durant l'année considérée, ou bien n'avoir aucune charge de travail à ce propos. Cette diversité nous paraît intéressante car elle reflète la variété des approches dans les autres instruments et pratiques de gestion.

Les formations aux agents assurés par des contrôleurs portent principalement sur des aspects budgétaires et comptables, sur les logiciels comptables (Grand Angle, Sedit Marianne) et, des procédures décentralisées sur les extracteurs de données (Access, Business Object, et Impromptu). Ce sont ces mêmes logiciels sur lesquels ils réalisent des macros pour aller chercher les données nécessaires à leur travail. L'expérience acquise dans les activités de contrôle nécessitant des compétences informatiques sert ensuite, dans le cadre des décentralisations d'activités de saisies ou autres, à expliquer aux agents gestionnaires ou aux correspondants du service contrôle de gestion les utilisations attendues. Ce volet se retrouve également dans la participation des contrôleurs à

l'organisation des systèmes d'information de la collectivité, à l'animation d'une partie du SI, et parfois dans le projet de système d'information géographique, lorsque ce dernier n'est pas dédié exclusivement aux services techniques du département.

Pour les liens avec les élus, deux contrôleurs, parmi les Conseils Généraux visités, ont des activités nécessitant des rencontres fréquentes avec la sphère politique. Deux autres contrôleurs ont peu de liens avec les élus (seulement avec le Président de la commission des finances), et dans les deux autres Conseils Généraux aucun lien n'est entretenu. Ces trois positions expriment la diversité des activités des services de contrôle de gestion au niveau départemental.

Parallèlement à cette étude des caractéristiques du systèmes de contrôle de gestion, l'analyse des réalisations effectuées par chaque service apporte des résultats sur les évolutions de ce système.

Avec le premier cas, c'est un service de contrôle de gestion ayant développé de nombreux outils financiers et organisationnels avec des démarches relativement pérennes qui est présenté. Il n'y a pas d'évolution spécifique du contrôle de gestion durant ces dernières années, seules des mises à jour d'instruments déjà utilisés ont lieu (c'est d'ailleurs un des motifs du départ du contrôleur de gestion). Néanmoins, les responsables politiques et administratifs ont récemment décidé de développer des systèmes de motivation par l'intermédiaire de projets d'administration déclinés en projets de service.

Le second Conseil Général a illustré une baisse d'activité du service de contrôle de gestion, mais de nombreux projets sont en cours. On a pu constater que des évolutions relatives au système de contrôle de gestion étaient présentes avec le développement d'une démarche qualité et le recours au système de *workflow*. Nous analysons ces deux points comme, d'une part, l'essor d'une pratique de gestion orientant les comportements des agents vers des relations de clientèle avec le public (les bénéficiaires, les citoyens en général) et une normalisation des actes en interne avec les procédures qualité. D'autre part, nous analysons la généralisation du *workflow* comme une pénétration de l'informatique dans les actes de gestion, où la technologie est également utilisée pour structurer les comportements, les standardiser, afin d'éviter des risques de gestion, de

rendre les actes plus efficaces (le respect du processus informatisé concourt à orienter tous les comportements vers l'objectif poursuivi, ce qui permet normalement d'obtenir un résultat identique au but), ou tout simplement d'obtenir une égalité de traitement de chaque dossier pour le bénéficiaire (ce qui peut être l'objectif poursuivi au travers l'instauration d'un processus de *workflow*).

Le troisième Conseil Général montrait une croissance progressive des évaluations et des audits, et le développement d'un observatoire statistique. Les évolutions relatives au contrôle de gestion sont ici explicites, il s'agit d'instaurer des principes issus des démarches qualité (un service a été créé à la fin de l'année 2000 pour cette tâche), de mettre en place des outils d'aide à la décision tels que les évaluations de politiques, ou un géo-référencement des actions menées. Comme dans le Conseil Général précédent, on note un essor des démarches qualité et une orientation des missions des contrôleurs vers l'informatique de gestion. Cependant, à la différence du Conseil Général précédent, l'informatisation vise plus à fournir des informations aux décideurs qu'à réaliser des procédures structurantes à destination des agents. Par ailleurs, le service de contrôle de gestion, appuyé par la direction générale, cherche à mieux impliquer les agents et les décideurs dans les actes de gestion quotidiens de la collectivité.

Le Conseil Général n°4 exposait un ancien service de contrôle de gestion n'ayant jamais réellement fonctionné. Les évolutions constatées en matière de gestion font référence au respect des règles légales et aux pressions financières. Pour la première tendance, nous avons constaté un développement de l'informatique de gestion sous l'influence de l'instruction M52 et des nouvelles règles du code des marchés publics (mise au point d'un logiciel de suivi des factures pour respecter le délai global de paiement). En ce qui concerne la seconde tendance, nous avons observé une orientation à la fois vers la gestion des risques pour apprécier les incidences fiscales de divers changements sur le territoire, et vers la gestion de la trésorerie (nombreuses planifications, analyses prospectives et rétrospectives, suivi détaillé de la ligne de trésorerie). Ces évolutions s'accompagnent d'une informatisation croissante et d'un travail sur le système d'information de la collectivité. Parallèlement, aucune volonté n'apparaît pour développer des systèmes de management, ou pour recréer un service de contrôle de gestion.

L'analyse du Conseil Général n°5 a montré une baisse du périmètre d'intervention du service de contrôle de gestion, due aux changements politiques (c'est l'un des motifs de départ du contrôleur). Ces dernières années, les activités du service contrôle de gestion ont été orientées vers une production d'information à destination des élus au détriment des directions. Le positionnement et les missions du service se sont trouvés intimement liés aux volontés politiques.

La collectivité n°6 indique un développement du service de contrôle de gestion, bien que le responsable du service quitte son poste. Les évolutions constatées font référence à deux éléments : une informatisation en direction des services pour structurer les comportements, à l'instar du Conseil Général n°2, et un développement de la culture de gestion auprès de la sphère politique, comme dans le CG n°3. Sur le premier point, l'année 2002 marque le tournant pris par le service, qui auparavant s'intéressait à remonter de l'information aux décideurs, avec des audits auprès des services, des procédures pour régir leurs actes, la formalisation de processus pour faciliter leurs actions, et des missions de conseils et d'assistances auprès des différents services accrues (notamment le paramétrage et l'explication de nouveaux logiciels structurant les actions à effectuer). Relativement au second point, les élus sont maintenant habitués à raisonner à partir des informations fournies par les instruments du service de contrôle de gestion, et ils en deviennent demandeurs (cf. les séances budgétaires à partir de la nomenclature stratégique réalisée par le contrôleur, les décisions du Président et de ses élus sur la base du périmètre sensible des satellites réalisé par le service de contrôle de gestion, les demandes d'audits sur place de la part du Président et de la Direction générale, la présentation à l'ensemble des élus des tableaux de solvabilité...). Cette situation symbolise une certaine acculturation par les élus, dont le Président du Conseil Général, aux pratiques de gestion effectuées par le contrôleur.

Par rapport au tableau sur les outils de gestion utilisés, l'analyse du contexte organisationnel des services de gestion montre une certaine dépendance à la sphère politique, d'où les nombreuses modifications apportées à la suite de chaque élection, les diverses approches retenues, et parfois les départs de contrôleurs.

La présentation détaillée de ces cas a permis de mettre en lumière différentes approches de la fonction de contrôle de gestion au sein des collectivités étudiées.

Effectuons maintenant une synthèse de ces résultats par rapport à nos variables d'évolutions du contrôle de gestion.

3.2. Les résultats des variables d'évolution retenues sur le système de contrôle de gestion

3.2.1. L'instruction M52 et le contrôle de gestion

Sur la base des trois Conseils Généraux expérimentateurs de l'instruction M52, on peut avancer que le changement comptable et budgétaire n'a pas d'influence directe sur la fonction de contrôle de gestion, même si le système de contrôle de gestion est enrichi.

L'analyse statistique du corpus texte des entretiens, en isolant la variable « expérimentation de l'instruction M52 », illustre cette idée. En effet, un système de cartouche dans chacun des entretiens retranscrits a permis de segmenter les résultats des classifications, avec les termes appartenant aux évaluateurs et mots-clefs liés aux non expérimentateurs.

Le choix des mots-clefs est basé sur les critères de fréquence d'apparition des termes, sur leur pertinence avec l'étude, et la dispersion de ces termes. Sachant que six responsables de service de contrôle de gestion sont interrogés, chaque terme sélectionné doit avoir une fréquence de citation supérieure à $100/6$ afin de pouvoir être comparé dans au moins deux univers de discours. Le pourcentage minimal de dispersion a donc été de 34%⁹⁸, c'est-à-dire un terme cité par au moins deux contrôleurs de gestion.

Un test d'indépendance a alors été réalisé pour voir quels termes appartiennent à quel type de Conseil Général. Les résultats statistiques obtenus avec le khi deux par case⁹⁹, en croisant les effectifs des mots-clefs avec la variable expérimentation de l'instruction M52, sont annexés (tableau de l'annexe n°7).

On s'aperçoit que l'instruction M52 influence peu les discours des contrôleurs : dans la liste des termes utilisés, peu de différences indiquent des caractéristiques propres aux Conseils Généraux expérimentateurs. Néanmoins, ce changement de règles comptables et budgétaires affectent plus les services financiers que de contrôle de gestion,

⁹⁸ Les 34% correspondent à deux fois la probabilité qu'un mot apparaisse, c'est-à-dire $2*(100/6)$.

⁹⁹ Il s'agit d'un khi-2 réalisé sur un tableau de quatre cases : la case que l'on étudie, une case complémentaire ligne (somme de toutes les autres cases lignes), une case complémentaire colonne, et une case complémentaire ligne et colonne. L'avantage est que dans les tris croisés on ne peut généralement pas utiliser le khi-2 calculé sur l'ensemble du tableau car des effectifs théoriques sont inférieurs à cinq, et le khi-deux par case résout ce problème en réduisant le tri croisé à un tableau à quatre cases.

surtout si le contrôleur n'a pas de mission relative au système d'information de la collectivité. Par ailleurs, il faut noter que la plupart des Conseils Généraux, et donc les contrôleurs interrogés, ont anticipé la mise en place de la nouvelle instruction M52, ce qui limite les différences de pratiques.

Cependant, le tableau montre que, pour les contrôleurs dont la collectivité expérimente l'instruction M52, les termes relatifs aux *audits* et aux *associations* sont statistiquement moins utilisés que dans les autres, à la différence de *comptabilité analytique*, *direction générale*, et de *patrimoine*. En outre, les contrôleurs de ces collectivités parlent plus de formation, d'infocentre, d'objectifs et de procédures. Une partie de l'explication tient sûrement à ce que l'expérimentation de l'instruction provisoire amène la collectivité à mettre en place des formations aux agents en contact avec les logiciels de comptabilité, et que des objectifs soient fixés en lien à des procédures budgétaires et comptables. En outre, l'instruction oblige les collectivités expérimentatrices à instaurer un suivi comptable des biens départementaux recensés.

Relativement aux conséquences de l'instruction M52, si la fonction, ou le service de contrôle de gestion n'évolue pas dans ses missions et ses tâches de par la nouvelle instruction et son expérimentation, le système de contrôle de gestion, dans sa partie système d'information, est enrichi de l'approche patrimoniale. Les avancées touchant la comptabilité publique constituent une condition de départ pour une information de qualité alimentant le système de gestion utilisé par le contrôleur dans ses missions de reporting d'information.

Ces résultats confirment les analyses faites par les experts aujourd'hui (Klopper, 1996a) ou celles faites lors de l'instauration de l'instruction comptable et budgétaire M14 dans les communes, qui indiquaient que seule l'analyse financière allait être améliorée par cette réforme.

De plus, on s'aperçoit que les Conseils Généraux, pas forcément expérimentateurs de la nouvelle instruction, profitent de cette évolution comptable et budgétaire pour changer de logiciel ou pour mieux s'informatiser (acquisition de nouvelles architectures informatiques et organisation du système d'information, autour des impératifs comptables).

3.2.2. Le contrôle de gestion et l'informatique de gestion

Une hypothèse était posée quant à l'influence favorable des outils informatisés sur le système de contrôle de gestion et la fonction de contrôle de gestion.

Il apparaît que l'informatique de gestion, c'est-à-dire la base informatisée des SI et des logiciels servant à gérer l'organisation, favorise le développement du système de contrôle de gestion, et influe sur la fonction elle-même par les opportunités offertes en matière d'organisation et de coordination. En effet, le service en charge du pilotage de la collectivité voit ses missions s'orienter vers l'animation des systèmes d'information et le système de contrôle de gestion est enrichi de données diverses.

Néanmoins, l'informatisation peut également être le fait du seul service informatique, comme l'illustre le cas n°4, et dans une moindre mesure le cas n°1. Cet exemple, non atypique dans les collectivités locales (cf. les actes de l'AFIGESE-CT¹⁰⁰) montre que les collectivités peuvent s'informatiser en matière de gestion sans pour autant que le service de contrôle de gestion soit intéressé dans ce projet. En effet, un service Etude au sein de la direction de l'informatique peut prendre en charge les réflexions liées à l'informatisation, les mises en œuvre et les formations, ce qui évince le service contrôle de gestion (cette situation, d'après les actes de l'AFIGESE-CT (op. cit.), se trouve dans les départements de l'Essonne, de l'Hérault, de l'Indre et Loire...). Le système de contrôle de gestion de la collectivité est alors amélioré mais le service en charge de cette mission peut, paradoxalement, avoir perdu de l'importance (cf. le cas présenté n°4).

Dans le cas n°2, le travail du contrôleur sur l'informatisation du système d'information de l'aide sociale permet la réalisation des tâches actuelles. Dans les cas n°3 et n°6, les travaux des contrôleurs sur le SI, en ce qui concerne la gestion de territoire avec l'aide d'un SIG et la dispense de formations aux logiciels et procédures, ont permis de développer le service de contrôle de gestion. Ce dernier a eu de nouvelles missions et a vu ses effectifs augmenter. De même, le système de contrôle de gestion s'est enrichi des outils informatiques, puisque le pilotage de la collectivité est plus aisé et plus précis.

L'analyse statistique des entretiens en annexe n°8 met en évidence les fréquences de mots ou des clusters en fonction de la variable d'informatisation, et ceci avec un test du

¹⁰⁰ L'Association Finances - Gestion - Evaluation des collectivités territoriales, se réunit chaque année pour faire le point sur ses travaux. Le site afigese.asso.fr présente les activités de l'association.

Chi-2. Le tableau annexé montre que les contrôleurs des CG ayant une informatique de gestion développée (les études de cas n°2, n°3 et n°6) ont des discours différents des trois autres.

Dans les trois Conseils Généraux que nous considérons bien informatisés, les contrôleurs parlent relativement plus des associations, de l'audit, des CRC, emploient statistiquement moins les termes relatifs à la comptabilité analytique, aux directions opérationnelles, et aux indicateurs, mais ils parlent plus de tableaux de bord. Par ailleurs, assez naturellement, ils abordent plus les termes de segmentation stratégique et de système d'information.

Parallèlement, les analyses documentaires et longitudinales illustrent l'utilisation des avancées technologiques par les contrôleurs pour mieux coordonner les actions menées dans les Conseils Généraux. Les recours aux logiciels transversaux de comptabilité, ou de gestion des subventions, et aux systèmes d'information géographique couplés à des infocentres pour mieux piloter les politiques publiques, traduisent cette volonté.

Ces résultats confirment l'analyse faite par Boitier (op. cit.) quant aux relations entre les systèmes informatiques intégrés et le contrôle de gestion. Les possibilités offertes par les nouvelles technologies sont importantes pour le contrôle de gestion mais leur mise en œuvre et leur utilisation dépendent largement de la structure et des jeux d'acteurs.

Ce qui nous amène à la troisième variable relative aux valeurs de gestion promues en interne.

3.2.3. Le contrôle de gestion et la culture de gestion

La notion de culture de gestion au sein de la collectivité a été approchée à partir des valeurs managériales encouragées par les décideurs. Ces valeurs se traduisent par les pratiques de gestion mises en œuvre, dont la vie des instruments de gestion dans l'organisation et l'acceptation du service en charge du contrôle de gestion, mais aussi par les systèmes de motivation, d'incitation et de participation.

Dans ce cadre, l'analyse des cas a montré que le premier et le sixième Conseil Général avaient développé une culture de gestion. En effet, d'une part les deux services étudiés ont su se faire accepter par la collectivité, et d'autre part les outils mis en œuvre par les contrôleurs continuent à être utilisés après une certaine période, dépassant

notamment le renouvellement politique (les élections cantonales de 2001 ont souvent remis en cause des pratiques et instruments de gestion dans les collectivités départementales).

Cependant, dans ces deux Conseils Généraux, les contrôleurs de gestion sont partis à la fin de l'année 2002. Aussi, la dynamique en place dans le cas n°1 à propos du recueil de tableaux de bord (cf. le travail des services durant l'année 2002 pour réaliser le recueil) pourrait éventuellement disparaître avec le départ du contrôleur.

Concernant les autres collectivités, aucun indice ne permet de parler de l'existence d'une culture de gestion. Lorsqu'un reporting via les tableaux de bord existe, il est rendu obligatoire par la direction générale et ressenti comme telle par les directions.

Dans certaines collectivités la mise en avant d'objectifs, de résultats et d'implication des agents pour améliorer la performance, notamment le service envers les bénéficiaires des aides départementales est symptomatique d'une nouvelle culture de gestion, dont parlaient Laurent et Laure (1993) à propos de la communication financière.

Par ailleurs, les éléments relatifs à la formation, présentés pour chacun des cas, indiquent des évolutions. A la suite des formations à dominante bureautique durant les années 1998-1999, les départs en formation semblent aujourd'hui orientés vers la préparation de concours administratifs, avec une baisse des dépenses facultatives au profit d'une meilleure utilisation des fonds alloués obligatoirement au Centre National de Formation de la Fonction Publique Territoriale (CNFPT).

Parallèlement, on notera que les résultats de la première partie du questionnaire indiquent des dates de création récentes pour les services de contrôle de gestion, d'évaluation de politiques publiques, de mise en place d'infocentres, d'observatoires, et de systèmes d'information géographique.

Dans le cadre d'une comparaison internationale, ces résultats ne sont pas atypiques.

Parker et Bradley (2000) étudient six organisations publiques en Australie et ils montrent que ces organisations ont décidé de se tourner vers le changement, l'entrepreneuriat et des valeurs de management. Cependant, ces collectivités gardent une culture basée sur des valeurs de bureaucratie et d'organisation hiérarchique.

En Amérique du Nord, les résultats d'une enquête de Rivenbark (2000a) sur les grandes villes américaines indiquent que celles-ci se lancent vers le calcul de leur performance, tant pour les citoyens que pour répondre à des normes légales.

En Espagne, Claver et al. (1999), montrent que des villes s'orientent vers une culture organisationnelle guidée vers la satisfaction des citoyens.

Ce sont donc à la fois des évolutions au sein des environnements externe et interne des Conseils Généraux et des changements organisationnels faibles qui apparaissent, comme si les réformes et les valeurs introduites n'étaient pas intégrées dans la culture organisationnelle. Cette situation confirme l'analyse de Bodiguel (2001) écrivant : « le managérialisme est dilué, victime sans doute de ses propres défauts, mais surtout des préoccupations bureaucratiques. C'est pourquoi les mécanismes et les instruments proposés pour introduire la gestion privée sont déformés et vidés de leur substance pour les rendre compatibles avec les valeurs dominantes du système en place. Il n'y a pas de substitution d'une culture à une autre, les nouvelles valeurs managériales se sont empilées sur les valeurs traditionnelles et cet amalgame perturbe les agents et les rend sceptique ». Ce constat correspond à un changement d'ordre 1 (Watzlawick et al., op. cit.), où "plus ça change, plus c'est la même chose".

Il nous a semblé que les éléments tirés de ces études de cas pouvaient être complétés de résultats issus d'un questionnaire administré auprès des Conseils Généraux ayant un service de contrôle de gestion. Cette approche peut notamment permettre de vérifier si les concordances entre les évolutions des services de contrôle de gestion et les évolutions organisationnelles ne sont pas dues au hasard.

CHAPITRE 2 : ANALYSES COMPLEMENTAIRES PAR QUESTIONNAIRES

Généralement, la méthodologie qualitative des études de cas s'enrichit d'une approche quantitative consistant, par exemple, à repérer des éléments statistiques sur le phénomène étudié à partir de questionnaires.

Afin d'avoir un aperçu plus global des pratiques de contrôle de gestion au sein des Conseils Généraux, un questionnaire a été envoyé à l'ensemble des départements ayant mis en place un service chargé d'effectuer du contrôle de gestion. La population concernée étant minime, un effort important a été porté sur les relances afin de constituer une base d'échantillon susceptible d'accepter certains tests statistiques.

Les résultats de ce questionnaire nous renseignent sur les diverses approches du contrôle de gestion. Des traitements statistiques ont permis de dégager quelques typologies, complétant les résultats des études de cas.

Section 1. Présentation du questionnaire et des résultats obtenus

1.1. L'approche par questionnaires

Afin de recueillir un maximum d'informations sur les pratiques de contrôle de gestion et leurs évolutions dans les Conseils Généraux, un questionnaire a été adressé dans les Conseils Généraux aux responsables de services concernés.

Un entretien téléphonique auprès de tous les Conseils Généraux a été réalisé préalablement à cet envoi pour segmenter les départements réalisant déjà du contrôle de gestion et les autres. Ainsi, à partir d'un listing fourni par l'Assemblée des Départements de France, nous avons contacté tous les Conseils Généraux, d'octobre à novembre 2001, et demandé si un service de contrôle de gestion existait dans la collectivité, ou bien si une personne était responsable de cette fonction. Cela a permis d'obtenir une sélection entre les départements ayant un service, ceux qui en ont le projet, ceux qui ne font pas de contrôle de gestion et ne le désirent pas, et ceux qui croient en faire (existence d'un

service de "contrôle externe" fournissant exclusivement des analyses sur les satellites départementaux).

Comme l'indique Seguin (2001) à propos des administrations « on remarque généralement l'existence d'une structure spécifique au contrôle de gestion dans les administrations qui ont largement développé cet outil ».

Le questionnaire a été envoyé aux trente-neuf Conseils Généraux identifiés. Il portait sur les méthodes et les instruments utilisés par le service identifié (cf. annexe n°5), et il avait été testé auprès des Conseils Généraux participant aux études de cas.

Parmi les 39 envois, 32 questionnaires utilisables ont été reçus après plusieurs relances. Si le nombre d'individus de l'échantillon est faible statistiquement, il représente néanmoins la quasi totalité de la population étudiée. Aussi les résultats dégagés sont réellement représentatifs de ce qui est pratiqué par les Conseils Généraux étudiés.

Avant d'aborder les résultats, nous précisons les traitements statistiques opérés.

L'analyse des réponses a porté sur des tests de liaisons (dépendances / indépendances) suivis de typologies des répondants.

En effet, les variables ont été croisées deux à deux dans des tableaux et la statistique du Khi deux (notée également khi-2 ou Chi-2) a été utilisée pour tester l'hypothèse que des variables de ligne et de colonne sont indépendantes. Dans le cadre du croisement de nos variables issues du questionnaire, nous avons utilisé le khi-2 de Pearson, avec correction de la probabilité par le coefficient de Yates pour compte des caractéristiques de notre échantillon.

Le Khi deux corrigé de Yates est calculé pour les tableaux 2x2, de même que le test exact de Fisher quand un tableau 2x2 comprend des cellules avec une fréquence théorique inférieure à 5¹⁰¹.

Le coefficient de Yates, s'appliquant sur les petits échantillons, consiste à diminuer de 0.5 chacun des écarts bruts pour corriger les valeurs. Aussi la formule du khi

¹⁰¹ Par principe, les conditions à partir desquelles la statistique de test du khi deux suit la distribution théorique connue, sont valides si moins de 20 % des cases ont des effectifs théoriques inférieurs à 5 et si aucune case n'a un effectif théorique inférieur à 1. Dans les cas où les conditions n'étaient pas respectées nous avons réduit le nombre de modalités des variables, par regroupement avec des classes voisines.

deux corrigée que nous avons utilisée est la suivante :

$$\sum \frac{(|\text{eff.observé} - \text{eff.théorique}| - 0.5)^2}{\text{effectif.théorique}}$$

Après avoir effectué des tests d'indépendances sur nos variables, nous avons voulu identifier des sous-groupes les plus homogènes possibles par rapport aux variables analysées afin de clarifier cet environnement complexe des pratiques de contrôle de gestion. Les groupes constitués sont donc construits d'après un ensemble de variables qui ont toutes le même rôle, ce qui nécessite une relation d'indépendance. Les analyses typologiques permettent de répondre à cette attente en construisant des groupes dans lesquels on précise les caractéristiques, ou le profil afin de savoir comment les traiter du point de vue de la gestion. On remplace alors de nombreux individus caractérisés par un ensemble de variables, par des groupes, peu nombreux, homogènes et bien séparés les uns des autres.

Les typologies effectuées recourent à des méthodes de classification hiérarchiques et non hiérarchiques.

Les premières recourent à la construction d'un arbre de classification montrant le passage des n objets à un groupe global (l'échantillon étudié), ou à l'inverse, elles passent par une succession de regroupements, ou de hiérarchies. Nous retenons l'algorithme ascendant, ou agrégatif, ce qui signifie que l'on part des objets et on regroupe ceux qui se ressemblent le plus.

Pour constituer les groupes, la matrice des proximités est analysée, puis les objets qui se ressemblent le plus (dont l'indice de proximité est faible) sont repérés, ces objets sont fusionnés dans un groupe, et les nouvelles distances de ce groupe avec les autres groupes d'objets sont calculées.

Le nombre de groupe est choisi à partir du dendogramme (ou arbre hiérarchique) et de l'indice de fusion, qui permet de repérer le niveau d'homogénéité des groupes formés puisqu'il indique la distance entre les individus composant le groupe.

Néanmoins, la classification obtenue par la méthode hiérarchique peut correspondre à des sous optima. Aussi, pour améliorer la répartition des individus dans les groupes, une classification non hiérarchique a ensuite été effectuée.

Les méthodes non hiérarchiques recourent à la constitution de k groupes fixés a priori par l'analyste à partir des n individus de départ sur la base d'une procédure itérative d'allocation de type « centrage/réaffectation »¹⁰². Celles-ci permettent d'améliorer la constitution des sous groupes de l'échantillon par une maximisation de la variance intra groupe, en classant les individus par une méthode plus fiable (Benzécri, 1973 ; Chandon et Pinson, 1980).

La méthode consiste donc à réaliser une classification hiérarchique, à garder le nombre de groupe(s) obtenu(s) par la méthode de Ward, puis à optimiser cette classification par une méthode non hiérarchique (ici l'approche des nuées dynamiques développée par Forgy, 1965). Ainsi l'inconvénient des méthodes non hiérarchiques obligeant l'analyste à fixer *a priori* le nombre de classes à former est pallié.

En utilisant le logiciel d'analyses statistiques SPSS®, deux approches sont possibles pour le choix de nos variables dans la typologie. Soit on effectue préalablement une analyse factorielle sur nos variables qualitatives¹⁰³, et on récupère ensuite les coordonnées sur les axes factoriels pour les insérer dans la classification hiérarchique¹⁰⁴. Soit on sélectionne directement, à partir du logiciel SPSS, des variables nous semblant pertinentes dans le menu de la classification hiérarchique. Les deux méthodes ont été utilisées car la première a l'avantage d'apporter des éléments statistiques sur les choix effectués.

En conclusion, il faut rester conscient que la classification est une méthode descriptive. Il existe des méthodes explicatives de la formation des groupes, telles que

¹⁰² Pour une itération, on forme un noyau par deux points tirés au hasard, on associe les points du nuage au noyau le plus proche, on calcule les centres de gravité des groupes formés et la variance intra groupe des classes formées... jusqu'à ce que les déplacements n'améliorent plus la variance intra-classes.

¹⁰³ Comme l'AFCM réalisée par le logiciel de classification automatique de discours sur la base des corrélations dans une table de Burt (ou tableau de correspondance multiple), nous avons ici une méthode d'analyse des correspondances (type d'analyse factorielle s'appliquant à des tableaux composés de nombres positifs et utilisant la distance du chi-2) s'appliquant à l'étude de tableaux disjonctifs complets, où les lignes sont les observations et les colonnes la juxtaposition des modalités de réponse à des questions (les modalités de réponse à une question s'excluant mutuellement) (Lebart et Salem, 1988).

¹⁰⁴ Nous avons retenu comme méthode d'agrégation la distance moyenne entre les classes et la méthode de Ward (1963) appelée méthode du moment d'ordre 2 [Le principe est de choisir comme paire de groupes à agréger, celle qui minimise l'inertie inter-groupe au moment où on agrège un nouveau groupe]. Avec comme mesure d'intervalle retenue le carré de la distance euclidienne, lorsque ces deux méthodes donnent une classification proche alors on peut considérer le nombre de groupes obtenu comme pertinent.

l'analyse discriminante, mais qui nécessitent de scinder les variables en variables explicatives et à expliquer. Nous verrons en discussion des résultats quels apports peuvent constituer les typologies effectuées.

1.2. Détails des réponses fournies

Après une présentation des caractéristiques des répondants, les résultats seront exposés, sous la forme de tableaux de fréquences et de tris croisés, pour chaque question, telles qu'elles apparaissaient dans le questionnaire (annexe n°5, op. cit.).

Tableau II-4 : présentation des répondants en fonction du montant de leur budget (en millions de francs)

Budget de fonctionnement	Nb. de citations	Fréquences
Moins de 900	1	3.1 %
De 900 à 1800	16	50 %
De 1800 à 2700	9	28.1 %
De 2700 à 3600	2	6.3 %
De 3600 à 4500	2	6.3 %
De 4500 à 5400	1	3.1 %
Plus de 5400	1	3.1 %
Total des observations	32	100 %

A noter que la moyenne nationale d'un budget départemental était pour l'année 2000 de 3598 millions de Francs [source : Direction générale de la comptabilité publique (DGCP)] alors qu'elle se monte à 3367 dans notre échantillon. Pour la section de fonctionnement, la moyenne nationale se situait à près de 2100 millions de Francs pour un montant moyen de 2045 dans notre échantillon.

Concernant le critère des effectifs permanents au sein de la collectivité, nous obtenons le tableau suivant :

Tableau II-5 : Présentation des collectivités répondantes en fonction de leurs effectifs permanents.

effectif	Nb. cit.	Fréq.
Non- réponse	1	3,1%
Moins de 900	10	31,3%
De 900 à 1800	14	43,8%
De 1800 à 2700	3	9,4%
De 2700 à 3600	1	3,1%
De 3600 à 4500	2	6,3%
De 4500 à 5400	0	0,0%
Plus de 5400	1	3,1%
TOTAL OBS.	32	100%

Minimum = 500, Maximum = 5950

La moyenne des effectifs correspond à 1530 agents, pour une médiane située un peu au-dessus de 1200. La DGCP annonce une moyenne nationale en 2001 de 1120 agents permanents.

A partir de ces deux premières questions caractérisant la taille des Conseils Généraux ayant un service de contrôle de gestion, on note que le critère du budget positionne cet échantillon légèrement en dessous de la moyenne nationale des départements, alors que le critère de l'effectif montre une légère sur-représentation de grands Conseils Généraux par rapport au niveau national. A ce stade, on peut avancer que l'existence d'un service de contrôle de gestion ne dépend pas de la taille de la collectivité, car le budget et l'effectif des Conseils Généraux ayant ce type de service sont proches des moyennes de l'ensemble des départements.

Le questionnaire demandait le nom de la collectivité et si celle-ci était expérimentatrice de l'instruction provisoire comptable et budgétaire M52. Parmi les 32 Conseils Généraux ayant un service en charge du contrôle de gestion, sept font partie des départements expérimentateurs, ces derniers étant au nombre de seize en France au moment de l'administration du questionnaire.

L'expérimentation de l'instruction M52 implique pour la collectivité la mise en place d'un système de suivi comptable du patrimoine départemental. Aussi, nous avons croisé ces deux variables dans un tableau pour y effectuer un test du khi deux.

Tableau II-6 : Résultats du croisement des variables M52 et suivi comptable du patrimoine

Suivi du patrimoine	Oui	Non	Total
Expérimente la M52			
Oui	5 *	2 *	7
Non	6	19	25
Total	11	21	32

* test du khi deux significatif à 2%

Les Conseils Généraux expérimentateurs ont plus tendance à assurer un suivi de leur patrimoine que les autres départements, respectant en cela l'obligation réglementaire. En fait, les départements non-expérimentateurs n'ont pas encore mis en place de système patrimonial permettant de gérer leurs actifs.

Donc, en début d'année 2002 (le dépouillement des questionnaires a eu lieu en février), il n'y a pas d'anticipation des problématiques liées au patrimoine (le recensement des biens et la comparaison avec l'état patrimonial tenu par le comptable public, les principes de mises à jour et de suivi comptable avec les amortissements...) dans les départements non-expérimentateurs.

A propos de la première partie du questionnaire, relative aux changements intervenus au cours des cinq dernières années, il ressort un fort pourcentage de réorganisation des services (mais des élections cantonales se tenaient huit mois avant l'envoi du questionnaire), et une pénétration de nouvelles pratiques (depuis l'année 2000, développement des infocentres, des systèmes d'information géographique, de la qualité, l'évaluation des politiques).

Les réponses aux différentes questions sont présentées, avec les résultats des tests du Chi-2 significatifs.

Tableau II-7 : "Un système de planification a-t-il été introduit au cours de ces cinq dernières années ?"

Introduction d'un système de planification	Nb. de citations	fréquence
Non réponse	6	18.8 %
Oui	10	31.2 %
Non	16	50 %
Total des observations	32	100 %

Si le nombre de réponses relatives à l'absence de système de planification dans la collectivité est important, un libellé libre situé à côté de la réponse a permis à de nombreux Conseils Généraux d'inscrire la présence de plans pluriannuels d'investissement (PPI). Ceux-ci, bien qu'ils ne remplacent pas un système de planification des investissements, des subventions, et des dépenses en général, permettent aux gestionnaires d'avoir une vision pluriannuelle des projets nécessitant de grands investissements.

Aucune dépendance réellement significative n'a été trouvée avec les autres variables, telles que la pratique de simulations pour des décisions d'investissement. Seule une faible dépendance existe (statistiquement significative au seuil de 12%) avec les réponses à la question portant sur l'existence de projets de services.

Tableau II-8 : "Un système de projets de service a-t-il été introduit au cours de ces cinq dernières années ?"

Présence de projets de service	Nb. de citations	fréquence
Non réponse	4	12.5 %
Oui	11	34.4 %
Non	17	53.1 %
Total des observations	32	100 %

Parmi les onze Conseils Généraux ayant mis en œuvre des projets de services, trois situent l'entrée en vigueur en 1999, quatre en 2001 et deux en 2002. Ce qui montre le caractère récent de cet élément. Nuançons cependant la terminologie employée puisque dans certains CG les projets de services correspondent seulement à un système de primes

généralisées octroyées via ce système sans que des objectifs y soient associés (cf. le Conseil Général n°2, supra).

Tableau II-9 : "Une démarche qualité a t-elle été introduite au cours de ces cinq dernières années ?"

Présence d'une démarche Qualité	Nb. de citations	fréquence
Non réponse	6	18.8 %
Oui	11	34.4 %
Non	15	46.9 %
Total des observations	32	100 %

La question associée portant sur les dates montre que les mises en place d'une démarche qualité se réalisent depuis l'année 1999, de plus ce phénomène s'accroît. L'analogie avec les réponses apportées aux projets de services n'est pas vérifiée statistiquement.

Tableau II-10 : "Un service de contrôle de gestion a t-il été introduit au cours de ces six dernières années ?"

Date de création du service de contrôle de gestion (si après l'année 1995)	Nb de citations	fréquences
Non réponse	11	34.4 %
1996	2	6.3
1997	1	3.1
1998	2	6.3
1999	7	21.9
2000	4	12.5
2001	3	9.4
En cours	2	6.3
Total	32	100 %

Les non réponses correspondent à des services créés en 1995 ou avant cette date. Les deux réponses libellées "en cours" correspondent à des services de contrôle de gestion créés en janvier 2002. Les créations de service sont relativement linaires, exceptées à la suite des élections d'avril 1999 où un pic apparaît.

Ces réponses ont été regroupées en classes permettant des tests statistiques d'indépendance avec d'autres variables du questionnaire.

Tableau II-11 : Présentation des réponses à la question portant sur la présence d'un recueil interne de procédures, en fonction d'un regroupement des années de création du service de contrôle de gestion.

Recueil interne de procédures	Non	Oui	total
Année de création du service de cg			
1995 ou avant	5	6	11
1996 à 2000	10	6	16
2001-2002	5*	0*	5
Total	20	12	32

* khi deux significatif au seuil de 5 % (khi2 = 6.09, 1-p= 95.24%)

Le croisement des réponses à ces deux variables (après une mise en classe de la variable année de création du service de contrôle de gestion sur la base de services anciens, moyennement anciens, et récents) fait apparaître que les services nouvellement créés se situent dans des collectivités n'étant pas engagées vers une optique de normalisation des comportements via un système de règles et procédures internes à l'organisation.

Ce comportement organisationnel montre bien la volonté de pragmatisme que recherchent les contrôleurs de gestion récemment en poste¹⁰⁵. Une des conséquences de ce pragmatisme en matière de gestion réside dans le manque de gestion des services départementaux, devenant plus ou moins autonomes, et fournissant des informations hétérogènes, parfois inutilisables, aux contrôleurs.

¹⁰⁵ cf. les forums Internet tels que celui sur le site de La Lettre du cadre territoriale : <http://www.territorial.fr/reseaux> .

Tableau II-12 : résultats du croisement des variables "année de création du service en charge du contrôle de gestion" et "présence d'une comptabilité analytique pour fournir des informations aux usagers".

Comptabilité analytique pour fournir des informations aux citoyens Année de création du service de cg	Oui	Non	Total
1995 ou avant	0 *	8	8
1996 à 2000	5 *	3	8
2001-2002	0	5	5
Total des observations	5	16	21

* khi deux significatif à 1%

Sur la base de ce tableau, l'absence de comptabilité analytique pour fournir des informations aux citoyens usagers sur les coûts des services, est liée positivement aux services de contrôle de gestion issus de « la seconde vague » (les années 1997-2000). Schématiquement, les Conseils Généraux qui ont créé des services de contrôle de gestion depuis quelques années sont également ceux qui ont essayé de mettre en place un système leur indiquant le coût de prestations délivrées aux usagers (l'entretien du mètre carré d'espaces verts, le coût de certaines aides sociales segmentées par individus).

Tableau II-13 : « Un système d'évaluation de politiques publiques a-t-il été introduit au cours de ces cinq dernières années ? »

Introduction de l'évaluation des politiques publiques	Nb. de citations	de fréquences
Non réponses	4	12.5 %
Oui	17	53.1
Non	11	34.4
Total des observations	32	100 %

La part des départements ayant mis en place ce type de structure est supérieure à la moyenne nationale (des travaux menés au sein de l'atelier Evaluations de politiques publiques de l'AFIGESE portent à environ un tiers des collectivités le nombre de Conseils Généraux évaluateurs).

La répartition des créations de services en charge de l'évaluation, ou bien de l'instauration de cette fonction dans un service existant, est la suivante :

Date de création des services d'évaluation	Nb. de citations	Fréquence
Non réponse	15	46.9 %
1995	1	3.1 %
1996	1	3.1 %
1997	1	3.1 %
1998	2	6.3 %
1999	0	0 %
2000	3	9.4 %
2001	3	9.4 %
En cours	6	18.8 %
Total des observations	32	100 %

Si le phénomène paraît en plein essor, nous devons nuancer ce résultat par le fait que certains départements annoncent évaluer leurs politiques publiques alors qu'ils n'évaluent en fait que certaines de leurs actions, dont celle du RMI qui est obligatoire.

Pour la même question relative à la mise en œuvre d'un système d'information géographique (SIG), les réponses sont les suivantes.

Tableau II-14 : Réponses aux questions portant sur l'instauration d'un SIG et l'année de création du service concerné.

SIG	Nb. cit.	Fréq.	date SIG	Nb. cit.	Fréq.
Non- réponse	6	18,8%	Non- réponse	15	46,9%
oui	18	56,3%	1995	1	3,1%
non	8	25,0%	1996	0	0,0%
TOTAL OBS.	32	100%	1997	0	0,0%
			1998	2	6,3%
			1999	3	9,4%
			2000	5	15,6%
			2001	3	9,4%
			en cours	3	9,4%
			TOTAL OBS.	32	100%

L'instauration d'un système d'information géographique s'effectue également depuis les années 1999 et 2000. Cet instrument paraît développé, mais certains Conseils Généraux entendent par SIG, seulement l'instauration d'un logiciel cartographique couplé à une base de données techniques pour gérer la voirie sur le territoire départemental (cas des collectivités n°1 et n°4 présentées dans le chapitre précédent). Cette vision restreinte d'un système d'information géographique explique une partie des 18 réponses positives à cette question.

Notons que l'existence d'un SIG est liée statistiquement avec la pratique des évaluations de politiques publiques, comme l'indique le tableau suivant :

Système d'information géographique Evaluation des politiques	Oui	Non	Total
Oui	14	2*	16
Non	5	7*	12
Total	19	9	28

* dépendance significative à près de 2% : $\chi^2 = 6.6$, $1-p = 98.9\%$

Les valeurs du tableau sont les nombres de citations de chaque couple de modalités

La question suivante portait sur la mise en place récente d'un observatoire départemental.

Tableau II-15 : Y a-t-il eu un observatoire départemental introduit au cours de ces cinq dernières années dans votre collectivité ?

Présence d'un Observatoire	Nb. de citations	Fréquence
Non-réponse	7	21.9 %
Oui	8	25 %
Non	17	53.1 %
Total des observations	32	100 %

Précisons que dans le contexte départemental, on entend par « observatoire » une cellule permettant de recueillir des informations sur le territoire, quelles soient d'ordre fiscal (cas d'un observatoire fiscal), ou économiques, ou géographiques (cas d'un observatoire couplé à un SI géographique, recueillant des informations géo-référencées). Les huit Conseils Généraux ayant un observatoire l'ont mis en place récemment : trois contrôleurs indiquent l'année 1999, un contrôleur note l'année 2000, et deux autres à la fois pour 2001 et 2002. Ces réponses confirment que le phénomène est peu développé aujourd'hui mais qu'il croît.

Par ailleurs, notons que la présence d'un observatoire admet une dépendance significative (au seuil de 2%) avec celle d'une démarche qualité.

observatoire démarche qualité	oui	non	TOTAL
oui	6	5	11
non	2	15	17
TOTAL	8	20	28

dépendance significative avec χ^2 : 6, et 1-p : 98.5%

Tableau II-16 : Y a t-il eu la mise en place d'un infocentre au cours de ces cinq dernières années dans votre collectivité ?

infocentres	Nb. cit.	Fréq.	date infocentre	Nb. cit.	Fréq.
Non- réponse	6	18,8%	Non- réponse	17	53,1%
oui	15	46,9%	1995	0	0,0%
non	11	34,4%	1996	0	0,0%
TOTAL OBS.	32	100%	1997	2	6,3%
			1998	1	3,1%
			1999	4	12,5%
			2000	2	6,3%
			2001	3	9,4%
			en cours	3	9,4%
			TOTAL OBS.	32	100%

Les récentes mises en place d'un infocentre dans les Conseils Généraux étudiés confirment les dates d'instauration des SIG et des observatoires, ces différents éléments

étant souvent associés. Néanmoins, la seule dépendance statistique apparaissant liée à la mise en place d'un ou plusieurs infocentres dans une collectivité est celle de la présence d'un recueil de procédures. Cependant, la relation est faiblement significative (le seuil est situé à 11%). Néanmoins, la relation inverse qui existe entre les deux variables se retrouve dans les analyses factorielles qui suivent.

Une synthèse était effectuée sur ces changements organisationnels à l'aide de questions portant sur la mise en place d'objectifs assortis aux différents changements, et sur les éventuelles difficultés rencontrées.

Tableau II-17 : Pour ces changements, y a-t-il eu des objectifs affichés et quantifiés?

Présence d'objectifs affichés	Nb. de citations	Fréquences	Présence d'objectifs quantifiés	Nb de citations	Fréquences
Non-réponse	2	6.3 %	Non-réponse	3	9.4 %
Oui	23	71.9 %	Oui	9	28.1 %
Non	7	21.9 %	Non	20	62.5%
Total des observations	32	100 %	Total des observations	32	100 %

Si la part des Conseils Généraux ayant affiché des objectifs apparaît importante, il reste que très peu ont chiffré ces objectifs lors de l'instauration des changements évoqués précédemment. Cependant, il est difficile, et pas souvent diplomatique, pour une direction générale de chiffrer les objectifs attendus de changements organisationnels (une organisation politisée a souvent intérêt à pratiquer une gestion ambiguë). Il nous semble plus facile d'annoncer l'amélioration de la qualité, de l'accueil, de la restitution d'informations de terrain, etc.

Tableau II-18 : « Des difficultés ont elles été rencontrées lors de ces changements ? »

Existence de difficultés lors des changements énoncés	Nombre de citations	Fréquences
Non réponse	1	3.1 %
Oui	12	37.5 %
Non	19	59.4 %
Total des observations	32	100 %

Plus de la moitié des contrôleurs notent l'absence de difficultés rencontrées lors de l'introduction des changements susnommés : soit les changements organisationnels (quelle que soit leur nature) sont effectivement bien menés dans les collectivités ayant répondues, soit il existe une certaine "pudibonderie" dans les réponses. On peut penser que l'absence d'objectif chiffré assorti à ces changements a permis de faire plus facilement accepter les changements et a facilité leurs mises en œuvre auprès des agents.

Détails thématiques des difficultés évoquées :

Analyse des 12 réponses dont le libellé était libre	Nb. de citations
Le suivi des projets et la pérennisation des actions	5
Les freins et résistances au changement, la conduite du changement	4
Le peu d'adhésion des agents et les différences de point de vue entre le contrôle de gestion et les autres directions	3
L'inexistence d'objectifs ou leur flou	3
La concentration de réformes dans un laps de temps trop court	2

Relativement aux questions portant sur les caractéristiques du service de contrôle de gestion, voici les résultats obtenus :

La première question portait sur les libellés des services, et on s'aperçoit qu'il reste encore beaucoup de services comprenant le terme « contrôle de gestion », bien que se développent les « missions de conseils de gestion ».

Cela indique, d'une part, que les services en charge de ce type d'activité deviennent de plus en plus des missions (le statut du responsable du service est alors celui d'un chargé de mission dépendant pour ses interventions du supérieur hiérarchique), d'autre part, que le libellé « contrôle de gestion » a tendance à être remplacé par celui de « conseils de gestion » dans les services nouvellement créés. Cependant, les anciennes structures (avant 1997 notamment) maintiennent le libellé « service de contrôle de gestion ».

Relativement à la seconde caractéristique, l'effectif attribué au service, le tableau des résultats est le suivant :

Tableau II-19 : Réponses à la question « quel est l'effectif rattaché à ce service ? »

Effectif du contrôle de gestion	Nb. de citations	fréquence
1	13	40.6 %
2	6	18.8 %
3	3	9.4 %
4	4	12.5 %
5	0	0 %
6 et plus	6	18.8 %
Total des observations	32	100 %

Les réponses données sur les effectifs de la structure de contrôle de gestion, hors secrétaire, montrent que ce type de service est soit petit (à 60% inférieur ou égal à deux personnes), soit grand (supérieur à 5 personnes).

A la question portant sur le rattachement hiérarchique du service de contrôle de gestion, nous obtenons le tableau suivant :

Tableau II-20 : Réponses à la question portant sur le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion.

Rattachement hiérarchique	Nb. de citations	Fréquence*
L'Exécutif	3	9.4 %
Le DGS	16	50 %
Un DG Adjoint	14	18.8 %
Le Directeur des finances	6	43.8 %
Total des observations	32	

* possibilité de réponses multiples (2 choix possibles pour prendre en compte les rattachements bicéphales).

Précisons que les réponses montrent l'existence d'un rattachement bicéphale lorsque le supérieur hiérarchique comprend le Président du Conseil Général.

On s'aperçoit que le contrôleur de gestion est rattaché au plus haut niveau (le directeur général des services ou bien l'exécutif local) dans près de 60 % des cas. Ce positionnement stratégique implique cependant une certaine mobilité en cas de changements politiques.

Présentons maintenant les relations entretenues par le contrôleur avec les responsables de la collectivité.

Tableau II-21 : Quelle est la fréquence des relations avec le Président du Conseil Général, un élu, le directeur général, le directeur des finances, et les directeurs opérationnels ?

Fréquences des relations avec	Non-réponse	Fréquente	ponctuelle	rare	total
Le Président	5	0 *	8	19 *	32
Les Elus	5	1 *	5	21 *	32
La Direction générale	2	17 *	9	4	32
Avec les services des finances	0	15	13	4	32
Les services opérationnels	0	14	17	1 *	32
Ensemble	12	47	52	49	160

* khi deux significatif au seuil de 1 %

Cette question permet d'aborder les relations du contrôleur de gestion avec la sphère politique (le Président ou un élu), et la sphère administrative (le directeur général, le directeur des finances, les responsables des services opérationnels).

Sur la base de ce tableau, on peut dire que les relations de la structure en charge du contrôle de gestion avec la sphère politique sont rares [les non-réponses correspondant à l'absence totale de relation], celles avec la direction générale sont fréquentes, et les relations avec les directions opérationnelles ne sont pas rares (mais nous ne pouvons pas dire statistiquement qu'elles soient fréquentes). On remarque que les relations sont plus marquées avec les services financiers qu'avec les services opérationnels.

Sont présentées maintenant les caractéristiques de la structure en charge du contrôle de gestion.

Tout d'abord un tableau répertorie les missions dévolues au service de contrôle de gestion dans les collectivités étudiées.

Tableau II-22 : Les activités exercées par le service.

Activités exercées	Nb. de citations	fréquences
Prévention et contrôle interne des risques liés aux satellites	25	78.1%
Elaboration de tableaux de bord financiers	21	65.6%
Elaboration de tableaux de bord de gestion	21	65.6%
Audits internes	19	59.4%
Elaboration de procédures internes organisationnelles	17	53.1%
Participation à des projets informatiques	16	50%
Pilotage d'audits externalisés	12	37.5%
Autres	10	31.3%
Evaluation des politiques publiques	9	28.1%
Participation à l'élaboration du budget	8	25%
Nombre d'observations	32	

Remarque : le nombre de citations est supérieur au nombre d'observations car les réponses pouvaient être multiples.

Les réponses à cette question montrent que l'élaboration de tableaux de bord (TB) reste l'activité principale des services de contrôle de gestion. On peut noter le poids des activités "financières" (TB financiers, participation au budget que ce soit pour l'élaboration ou l'arbitrage, et l'expertise financière sur les satellites), ainsi que le poids de la catégorie « autres activités » (30%). Cette dernière comprend des missions non directement liées au contrôle de gestion, telles que des analyses économiques, une mission d'observatoire de type veille économique, ou des activités d'organisation et de méthodes. Ces analyses et activités sont effectuées sur demande du Directeur Général. Il est intéressant de noter que la mission principale dévolue au service de contrôle de gestion est d'assurer la prévention et le contrôle interne des risques liés aux satellites départementaux¹⁰⁶.

La question suivante aborde la portée du contrôle exercé par le service de contrôle de gestion.

Tableau II-23 : Réponses à la question, l'unité a-t-elle vocation à contrôler la gestion de l'ensemble de la collectivité ou d'une partie seulement ?

Portée du contrôle de gestion	Nombre de citations	Fréquence (*)
L'ensemble de la collectivité	26	89.6 %
Une partie de la collectivité	3	10.3 %
Dont les entités extérieures	24	82.7 %

(*) Pourcentages sur la base de 29 répondants.

Le service de contrôle de gestion assure, dans la plupart des départements ayant répondu, un contrôle sur les satellites départementaux. La différence avec les 25 contrôleurs ayant inscrit l'activité de contrôle des satellites s'explique par deux éléments. D'une part, deux répondants ont inscrit le contrôle sur les satellites comme une de leurs activités, mais ils ont ensuite seulement coché la réponse d'un contrôle sur l'ensemble de la collectivité, pour signifier sans doute un contrôle portant sur le périmètre de la collectivité lequel inclut les satellites départementaux. D'autre part, à l'inverse, il a été

¹⁰⁶ Pour une explication de cette mission avec ses limites légales, voir Schmitt (2003).

noté un contrôle sur les entités extérieures sans pour autant que ce contrôle prenne la forme d'une "prévention et contrôle interne des risques liés aux satellites" dans les activités exercées par le service en question (ce qui peut aisément passer pour une omission).

A la question, « quel était l'objectif principal à la création du service de contrôle de gestion », le libellé étant libre les réponses sont ici synthétisées :

Tableau II-24 : Synthèse des réponses portant sur l'objectif principal du service lors de la création.

Réponses	Nb. de fois cité
La maîtrise du risque (interne)	6
Pour le suivi des dossiers extérieurs à la collectivité (expertise financière sur les satellites)	6
Pour faire des tableaux de bord	4
Pour optimiser les ressources	4
Pas d'objectif (simple volonté du Directeur ou du Président)	3
Pour l'aide à la décision	3
Pour mettre en place des outils de pilotage et renforcer la culture de gestion	2
Pour réaliser le rapport d'activité annuel (avec d'autres missions)	2
Pour responsabiliser les services	1
Pour accompagner le changement	1
Total des observations	32

On constate que la maîtrise de risques internes et externes via les satellites est la principale explication avancée lors de la création d'un service de contrôle de gestion, puis viennent la réalisation de TB et l'optimisation des ressources (bien que la mise en place soit rare), et en troisième place sont cités soit l'absence d'objectif particulier soit un objectif très général (l'aide à la décision). La double citation de mise en place d'outils de pilotage peut être rapprochée des Conseils Généraux où l'objectif était l'instauration de tableaux de bord.

Tableau II-25 : Une formation a t-elle été dispensée lors de l'instauration du contrôle de gestion, si OUI sous quelles formes ?

Formation dispensée lors du contrôle de gestion	Nb. de citations	Fréquences
Non réponse	1	3.1 %
Oui	15	46.9 %
Non	16	50 %
Total des observations	32	100 %

Les formes de formation	Nb. de citations
Non réponse	17
Journées d'informations internes	11
Formation CNFPT	4
Organismes extérieurs	5

L'objectif était de savoir si les contrôleurs, ou la direction générale, étaient amenés à mettre en place une formation pour des agents du Conseil Général (dont le contrôleur de gestion) à la suite de la création d'un service de ce type. Les réponses sont mitigées puisque la moitié des contrôleurs de gestion ont répondu OUI à la question. Néanmoins, les réponses à la question subsidiaire sont intéressantes puisqu'il est indiqué que la plupart des formations ont pris la forme de journées d'informations (11 fois sur 15), avec parfois un complément d'acteurs externes à la collectivité.

Une autre question sur la mise en place du contrôle de gestion suivait :

Tableau II-26 : Avez-vous rencontré, ou rencontrez-vous des difficultés dans l'accomplissement de vos missions ?

Présence de difficultés	Nombre de citations	Fréquences
Non réponse	3	9.4 %
Oui	23	71.9%
Non	6	18.8 %
Total des observations	32	100 %

A noter que parmi les NON (6 répondants), sont présentes les deux structures en cours de mise en œuvre (création au début de l'année 2002), ainsi que des services ayant pour seule mission l'analyse financière sur les satellites extérieurs... d'où une moindre probabilité de rencontrer des difficultés.

Le tableau ci-dessous croise les activités exercées par les services de contrôle de gestion et les réponses des contrôleurs sur la présence de difficultés dans l'accomplissement de ces mêmes missions.

Difficultés rencontrées	Oui	Non	Total
Activités exercées			
Elaboration de TB financiers	17	2	19
Elaboration de TB de pilotage	17	4	21
Elaboration de procédures internes organisationnelles	13	3	16
Participation à des projets informatiques	14	2	16
Participation à l'élaboration du budget	6	1	7
Evaluation des politiques publiques	7	2	9
Prévention et contrôle interne des risques liés aux satellites	17	6	23
Audits internes	14	4	18
Pilotage d'audits externalisés	10	2	12
Autres	8	1	9
Total	123	27	150

Le détail des difficultés rencontrées par les contrôleurs était demandé dans le questionnaire, en voici les réponses.

Tableau II-27 : Réponses à la question portant sur le type de difficultés rencontrées par le contrôleur dans ses missions.

Types de difficultés rencontrées	Nb. de citations	fréquences
Un manque d'implication des agents, des directions	16	42 %
Un manque de volonté de la direction générale	8	21 %
Un manque de moyens pour les missions confiées	9	24 %
Autres	5	13 %

* possibilité de plusieurs réponses

Les contrôleurs répondants indiquent que la plupart de leurs difficultés proviennent d'un manque d'implication des agents et des directions départementales. Pour un quart des répondants, le manque de moyens alloués est problématique dans l'accomplissement des missions de contrôle de gestion.

Dans la ligne "autre", sont cités les problèmes de positionnement, les problèmes de conduite du changement, dispersions des informations utiles et problèmes dans la mise en œuvre des recommandations.

Tableau II-28 : Résultat du croisement des variables difficultés rencontrées et existence d'un système de mesure de la qualité du service rendu.

Mesure de la qualité du service rendu	Oui	Non	Total
Présence de difficultés dans les missions			des obs.
Oui	0*	11	11
Non	5*	8	13
Total des observations	5	19	24

* test du khi deux significatif au seuil de 5%

Sur la base des contrôleurs interrogés, on peut dire avec 5 % d'erreurs, que dans les collectivités qui ont mis en œuvre un système de mesure de la qualité du service rendu, les contrôleurs rencontrent moins de difficultés dans l'exercice de leurs missions.

Sans doute l'instauration de cette pratique est-elle symptomatique d'un état d'esprit qui favorise la mise en œuvre des actions d'un contrôleur de gestion. En effet, précédemment on a vu que de nombreuses difficultés étaient liées à un manque d'implications des agents et des directions, or une démarche qualité mobilise l'ensemble du personnel. Aussi, les collectivités sensibles à cette pratique doivent avoir des agents plus impliqués dans le fonctionnement de leurs services, ce qui favorise l'exercice des missions des contrôleurs de gestion.

A la question "indiquez la manière dont vous pensez être perçu par les directions opérationnelles", avec l'évaluation des propositions de "conseiller" et de "surveillant", on obtient le tableau suivant.

Tableau II-29 : Réponses aux questions portant sur la perception qu'a le contrôleur de la manière dont il est considéré par les autres agents départementaux.

Perception d'être un conseiller	Nb. de citations	fréquence
Non-réponse	5	15.6 %
Pas du tout	1	3.1 %
Un peu	8	25 %
Tout à fait	18	56.3 %
Total des observations	32	100 %

Perception d'être un surveillant	Nb. de citations	fréquence
Non-réponse	5	15.6 %
Pas du tout	7	21.9 %
Un peu	19	59.4 %
Tout à fait	1	3.1 %
Total des observations	32	100 %

Un seul contrôleur a noté qu'il ne se sentait aucunement considéré comme un "conseiller" mais "tout à fait" comme un "surveillant". Il ressort que les contrôleurs de Conseils Généraux se sentent considérés par les autres membres de leur collectivité comme des conseillers (56 %) mais également « un peu » comme des surveillants (59 %). Cette conception paraît paradoxale puisque les deux termes sont antinomiques. Outre les phénomènes de sincérité des réponses, il est possible de supposer que le fait de développer des services de « conseils de gestion » avec des activités d'assistances aux services expliquent une grande part de ces résultats, notamment le premier tableau. Par ailleurs, les résultats montrent une forte appétence des contrôleurs pour la dimension amont de la fonction, le conseil à la direction¹⁰⁷.

Concernant les questions relatives aux méthodes de gestion, les réponses apportées par les contrôleurs sont présentées de la même manière, à savoir le libellé initial puis les résultats de la question.

Tableau II-30 : Utilisez-vous un logiciel spécifique pour vos pratiques de contrôle de gestion ?

Utilisation logiciel spécifique	Nb. de citations	Fréquence
Non	10	
Oui	22	
Total des observations	32	100 %

Parmi les 22 répondants, voici le détail :

¹⁰⁷ Ce qui confirme notamment les résultats d'une enquête de Chiapello (1990).

Nom du logiciel	Nb. de citations
Grand Angle	2
Sedit Marianne	1
Ariane/SDL7	1
Coriolis	3
Excel	14
B.O.	4
Impromptu	3
Access	2
MapInfo	1
GeoConcept	1
Autre (dont applicatifs métiers)	6

Les quatre premiers sont des logiciels comptables, soit sept répondants sur 22 utilisent prioritairement le logiciel comptable de la collectivité dans leurs activités. On trouve également cité deux logiciels de cartographie (MapInfo et Geoconcept) et un nombre important d'applications informatiques développées en interne (cité six fois).

Tableau II-31 : Envisagez-vous des évolutions prochainement ? Si OUI lesquelles ?

Evolutions de logiciels envisagées	Nb. de citations	Fréquence
Non-réponse	1	3.1 %
Oui	13	40.6 %
Non	18	56.3 %
Total des observations	32	100 %

Parmi les types d'évolutions inscrits par les treize contrôleurs ci-dessus, 11 indiquent l'acquisition d'un nouveau logiciel, trois indiquent l'acquisition d'un nouveau module (au moins) au logiciel principal, et trois ont noté le projet de mise à jour de logiciels.

Tableau II-32 : Y a-t-il, dans votre collectivité, une comptabilité en AP/CP ?

Utilisation d'une comptabilité en AP/CP	Nb. de citations	Fréquences
Oui	29	90.6 %
non	3	9.4 %
Total des observations	32	100 %

La plupart des collectivités ayant répondu ont mis en place une comptabilité gérée sur le principe des autorisations de programme et des crédits de paiement. Ce principe avait été conseillé dès 1997 dans un règlement à destination des collectivités, et il est fortement rappelé dans l'instruction provisoire M52.

Tableau II-33 : Existe t-il un suivi comptable du patrimoine ?

Suivi comptable du patrimoine	Nb. de citations	Fréquence
Oui	11	34.4 %
Non	21	65.6 %
Total des observations	32	100 %

Cette question vise à faire le lien entre les Conseils Généraux expérimentateurs de l'instruction M52, sensés avoir mis en place un suivi comptable de leur patrimoine, et les autres collectivités. Le taux de corrélation entre la participation à l'expérimentation de la nouvelle instruction et la réponse à cette question est très élevé (proche de 95%).

Tableau II-34 : Pratiquez-vous des simulations sur plusieurs années, si OUI dans quels domaines ?

Réalisation de simulations pluriannuelles	Nb de citations	Fréquences
Non-réponse	3	9.4 %
Oui	24	75 %
Non	5	15.6 %
Total des observations	32	100 %

Dans les trois quarts des Conseils Généraux ayant répondu, des simulations sont réalisées pour apprécier les impacts de diverses décisions dans un futur proche.

Ces simulations portent sur différents domaines, dont une typologie est donnée à partir des 24 réponses précédentes.

Type de simulations	Nb. de citations *
Fiscalité	14
Investissement	20
Endettement	5
Solvabilité	4
En fonctionnement	9
Total des observations	24

* possibilité de réponses multiples.

Les simulations effectuées concernent principalement les décisions fiscales et celles liées aux investissements.

Comme nous l'avons expliqué ci-dessus, il n'y a pas de lien statistiquement significatif avec la variable Planification. Cependant, une faible relation, significative au seuil de 12 %, existe avec la présence d'un ou de plusieurs observatoire(s) départementaux. L'existence d'un observatoire fiscal au sein des services départementaux expliquerait la pratique de simulations en matière fiscale (c'est le cas de la collectivité n°4 avec le poste créé sous le libellé "gestion des risques et observatoire fiscal").

Enfin, la dernière partie du questionnaire abordait les instruments de gestion.

Tableau II-35 : Disposez-vous de tableaux de bord budgétaires ? Si OUI, quels sont les services concernés ?

Existence de tableaux de bord budgétaires	Nb. de citations	Fréquence
Non-réponse	2	6.3 %
Oui	28	87.5 %
Non	2	6.3 %
Total	32	100 %

Les services concernés par ces tableaux de bord	Nb. de citations	Fréquence
Non-réponse	4	12.5 %
Services financiers	3	9.4%
Tous les services	24	75 %
Autre service	1	3.1 %
Total des observations	32	100 %

Il existe dans 75% des cas des tableaux de bord (TB) dits budgétaires concernant l'ensemble des services départementaux. Ces TB sont réalisés par les services de contrôle de gestion pour 65% des Conseils Généraux. Parmi les quatre non-réponses à la question des services concernés par ces TB, deux correspondent à la réponse "Non" de la question précédente. Cela peut signifier, si la réponse provient exclusivement du contrôleur de gestion, que le service de contrôle de gestion ne réalise pas ce type d'outils (néanmoins ces derniers peuvent exister dans la collectivité et être réalisés par un service de la direction des finances).

Tableau II-36 : Disposez-vous de tableaux de bord d'activité ? si OUI, quels sont les services concernés ?

Existence de tableaux de bord d'activité	Nb. de citations	Fréquence
Non-réponse	3	9.4 %
Oui	23	71.9 %
Non	6	18.8 %
Total	32	100 %

Pour la question portant sur les services concernés par les tableaux de bord d'activité (TBG), le libellé de réponse était libre: parmi les 23 réponses OUI,

- treize départements ont des TBG pour l'ensemble des services (parmi lesquels deux contrôleurs ont noté que les services les réalisent eux-mêmes) ;
- cinq réponses font état de TBG exclusivement sur l'aide sociale ;
- deux répondants notent que les TBG sont en cours pour quelques directions ;
- les autres ont des tableaux de bord pour l'aménagement du territoire, l'environnement, le sport, le service juridique.

Tableau II-37 : Disposez-vous d'une mesure de la qualité du service rendu ? Et quelles sont les activités concernées ?

Recours à la mesure de la qualité du service rendu	Nb. de citations	Fréquence
Non-réponse	8	25 %
Oui	4	12.5 %
Non	20	62.5 %
Total	32	100 %

La mesure de la qualité du service rendu concerne ici, pour les quatre répondants, l'accueil téléphonique, les finances (délais de mandatement et de liquidation), la bibliothèque départementale.

Notons qu'il n'y a pas de lien statistiquement significatif entre l'existence d'une mesure de la qualité du service rendu et la présence d'une démarche qualité (variable

située en début de questionnaire). Cela abonde dans le sens des collectivités étudiées sous la forme de cas, où les démarches qualité étaient organisationnelles et prenaient plus la forme de procédures à respecter que de suivi de délais ou de respect d'intervalles mesuré par un indicateur.

Tableau II-38 : Disposez-vous d'un recueil de règles de gestion pour les procédures internes ? Et quelles directions l'utilisent ?

Existence d'un recueil de procédures, de règles de gestion	Nb. de citations	Fréquences des réponses
Non-réponse	6	18.8 %
Oui	16	50 %
Non	10	31.3 %
Total des observations	32	100 %

Services concernés par le recueil de procédures	Nb de citations	Fréquences
Non-réponse	16	50 %
Les finances	9	28.1 %
L'ensemble des services	7	21.9 %
Total des observations	32	100 %

Si la moitié des Conseils Généraux ayant un service de contrôle de gestion ont indiqué avoir un (ou plusieurs) guide de procédures, ce recueil est principalement utilisé pour les aspects financiers (cf. la part des procédures budgétaires ou guide comptable et budgétaire) et peu pour l'ensemble des règles de gestion de la collectivité. Cependant, à la question sur les activités exercées, 17 ont noté « réalisation de procédures organisationnelles ». On peut alors penser que cette activité est en cours de développement.

Tableau II-39 : Disposez-vous d'une comptabilité analytique fournissant les coûts des prestations délivrées aux usagers ?

Comptabilité analytique sur les prestations aux usagers	Nb de citation	fréquence
Non-réponse	11	34.4 %
Oui	5	15.6 %
Non	16	50%
Total des observations	32	100 %

Les réponses OUI concernent le laboratoire d'analyse départemental, et pour un Conseil Général la crèche et la production d'eau.

Disposez-vous d'une comptabilité analytique fournissant les coûts des prestations internes (entre les services) ?

Tableau II-40 : Réponses aux questions portant sur l'existence d'une comptabilité analytique orientée sur les services départementaux, et les domaines d'activité concernés.

comptabilité analytique orientée sur les services départementaux	Nb. de citations	Fréquences
Non-réponse	13	40.6 %
Oui	4	12.5 %
Non	15	46.9 %
Total des observations	32	100 %

Les réponses OUI concernent la répartition des dépenses de personnel (un cas seulement) et des systèmes analytiques portant sur les frais de gestion : facturation interne pour des prestations entre services gestionnaires dans un département, ou analyses de frais de photocopies, d'imprimerie, ou de fournitures de bureau. On remarque un fort taux de non-réponse à cette question, ce qui indiquerait soit la non pertinence de la question pour les contrôleurs, soit le manque de connaissance sur le sujet et alors une certaine peur de répondre.

Relativement à la fréquence de parution des outils de gestion mentionnés, plusieurs réponses sont possibles - autant que d'instruments nommés précédemment.

Tableau II-41 : Réponses à la question portant sur la périodicité des principaux outils du contrôleur de gestion.

Fréquence de parution des outils du contrôle de gestion	Nb. de citations	de fréquences
Non-réponse	12	27.3 %
Hebdomadaire	1	2.3 %
Mensuelle	14	31.8 %
Trimestrielle	9	20.5 %
Annuelle	8	18.2 %

Les instruments du contrôleur de gestion ont dans un tiers des cas une périodicité mensuelle, et près de la moitié sont trimestriels ou annuels. Cette situation est à comparer avec les outils financiers.

Tableau II-42 : Réponses à la question portant sur la périodicité des principaux outils de la direction financière.

Fréquence de parution des outils de la direction des finances	Nb. de citations	de fréquences
Non-réponse	13	32.5 %
Hebdomadaire	4	10 %
Mensuelle	17	42.5 %
Trimestrielle	3	7.5 %
Annuelle	3	7.5 %

Les instruments utilisés et les documents réalisés par les services financiers ont une périodicité mensuelle dans près de la moitié des cas. Les parutions trimestrielle et annuelle sont relativement faibles (15%). La direction des finances semble plus s'inscrire dans l'action du Conseil Général, par la fréquence de parution de ses documents, que le service de contrôle de gestion.

Une colonne supplémentaire du tableau analysait la fréquence des outils de gestion de la direction de l'aide sociale. Cependant plus de 80 % n'y ont pas répondu. En effet, celle-ci est très souvent déconcentrée de la collectivité départementale, et comprend souvent un service « gestionnaire », libellé contrôle de gestion, ou analyse gestion, ou bien aide à la gestion, réalisant des documents de gestion pour la direction. Parmi les six cas présentés, trois Conseils Généraux ont cette caractéristique, les n°1, n°2 et n°3.

Les différents résultats du questionnaire ont ensuite fait l'objet d'une attention particulière en vue d'effectuer des typologies. Bien que l'échantillon soit de petite taille, il a été recherché des classes homogènes en fonction de variables représentatives de notre étude. Aussi, les typologies qui suivent concernent, d'une part, les variables relatives à nos trois hypothèses, d'autre part les variables instrumentales d'un système de contrôle de gestion.

Section 2. Synthèses et apports de ces résultats

Les typologies effectuées à partir des réponses précédentes sont présentées, puis les résultats sont discutés au regard de leurs apports.

2.1. Présentation des typologies

Toutes les variables du questionnaire ont été croisées afin de faire ressortir des liens statistiques. Peu de dépendances statistiquement significatives ont été obtenues.

Une partie de l'explication à ce faible nombre de dépendances significatives réside dans la diversité et la nouveauté des pratiques de gestion étudiées. Les actions mises en œuvre dépendent notamment des décisions de l'exécutif local, lesquelles fluctuent largement dans le temps et favorisent une certaine diversité parmi les collectivités locales. Aussi, le caractère récent et hétérogène des éléments recherchés ne permet pas de trouver aisément une dépendance statistique (à l'instar de Ducrocq et al., 2001, à propos des activités de services).

En outre, deux évènements statistiques apparaissent sur un petit échantillon : d'une part la correction du khi deux calculée avec le coefficient de Yule fait diminuer la valeur de ce dernier, d'autre part les tableaux croisés entre les variables font souvent apparaître des cases dont l'effectif théorique est insuffisant pour garantir la qualité du test statistique. Aussi, des regroupements ou des évictions de variables sont nécessaires.

Néanmoins, afin de catégoriser nos répondants, des typologies ont été effectuées, à partir de variables correspondant aux trois évolutions retenues et aux principaux instruments de gestion utilisés.

Dans le cadre de l'analyse multivariée, nous réalisons une analyse de correspondances multiples (ACM ou AFCM), qui va étudier et représenter les associations deux à deux de plusieurs variables qualitatives. Pour obtenir une typologie, il est procédé ensuite à une classification hiérarchique ascendante (CHA), puis à une classification non hiérarchique pour améliorer la répartition des individus.

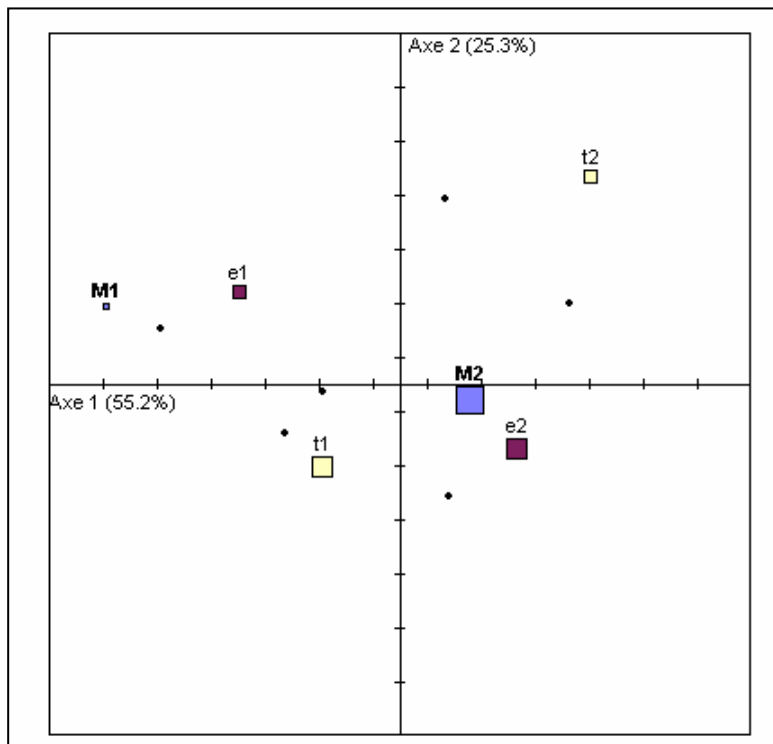
Par rapport à nos trois variables susceptibles d'influencer le contrôle de gestion, nous retenons, dans l'AFCM, les variables spécifiant les expériences en matière d'expérimentation de l'instruction provisoire M52, d'évolutions informatiques, et de valeurs managériales.

- La variable M52 est présente avec ses modalités M1 pour expérimentateur, et M2 pour la non-expérimentation de cette nouvelle instruction ;

- La variable informatique de gestion est représentée par la réponse à la question portant sur l'évolution ou non des logiciels utilisés ;

- la variable relative aux valeurs de gestion est appréciée à partir de l'existence d'un système de reporting sous la forme de tableaux de bord.

Figure 19 : Résultat de l'analyse factorielle portant sur nos trois variables d'évolution.



La carte montre les positions des 6 modalités et les coordonnées des 32 observations. 80.5% de la variance est expliquée par les deux axes représentés.

L'axe 1 oppose les réponses à la variable M52 avec la valeur M1 pour le fait d'expérimenter l'instruction comptable et budgétaire M52, et M2 pour les Conseils Généraux non-expérimentateurs. Dans une moindre mesure, l'axe 1 oppose les collectivités ayant prévu une évolution de leurs logiciels (e1) et celles où aucune évolution n'est envisagée (e2).

L'axe 2 oppose les Conseils Généraux ayant inscrit l'existence d'un système de tableau de bord de reporting d'activité (notés t1), à ceux caractérisés par l'absence de cet outil (t2).

Il faut noter que la participation à l'expérimentation de l'instruction M52 se situe à proximité de la valeur représentant des évolutions prévues dans les logiciels utilisés. Ce lien entre M52 et informatisation avait déjà été souligné dans les études de cas, il se confirme sur cette analyse factorielle.

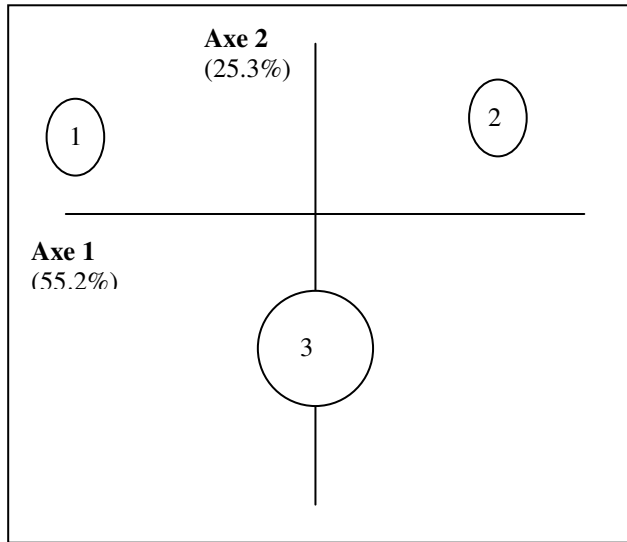
Les coordonnées des deux axes factoriels sont sauvées et récupérées pour effectuer une analyse typologique.

La première phase de la typologie, consistant à détecter le nombre de groupes potentiels, s'effectue par une classification hiérarchique ascendante, pour laquelle le carré de la distance euclidienne a servi de mesure des distances.

Le dendogramme, qui correspond à la représentation graphique de la succession des regroupements d'une analyse hiérarchique (annexe n°9.1), indique un nombre de trois groupes, suivant l'indice de fusion retenu.

Sur la base de ces trois groupes, une classification non hiérarchique optimise la typologie. Dans cette seconde phase, les coordonnées des centres finaux des trois classes font apparaître la typologie suivante :

Figure 20 : Représentation des trois groupes issues des variables expérimentation de l'instruction, évolution des logiciels et présence de tableaux de bord de gestion.



L'axe 1 oppose deux petits groupes de Conseils Généraux sur la base des variables expérimentation de l'instruction M52 et développement de l'informatique de gestion, et l'axe 2 admet dans sa partie négative un grand groupe caractérisé par la présence d'un système de tableaux de bord mais peu informatisé.

La classe n°1 (6 individus) correspond aux Conseils Généraux expérimentateurs ayant mis en œuvre et prévu des évolutions informatiques. Ces derniers ont parfois un système de *reporting* de tableaux de bord portant sur le budget et les activités des services.

La classe n°2 (9 Conseils Généraux, 28% de l'échantillon) correspond à des Conseils Généraux non-expérimentateurs de l'instruction comptable M52 et n'ayant pas de *reporting* financier ou d'activité via des tableaux de bord.

Le troisième groupe (17 Conseils Généraux, 53% de l'échantillon) correspond à des Conseils Généraux ayant un système de tableaux de bord d'activité, mais peu informatisés. Ce groupe comprend également plus de départements non-expérimentateurs de l'instruction comptable M52.

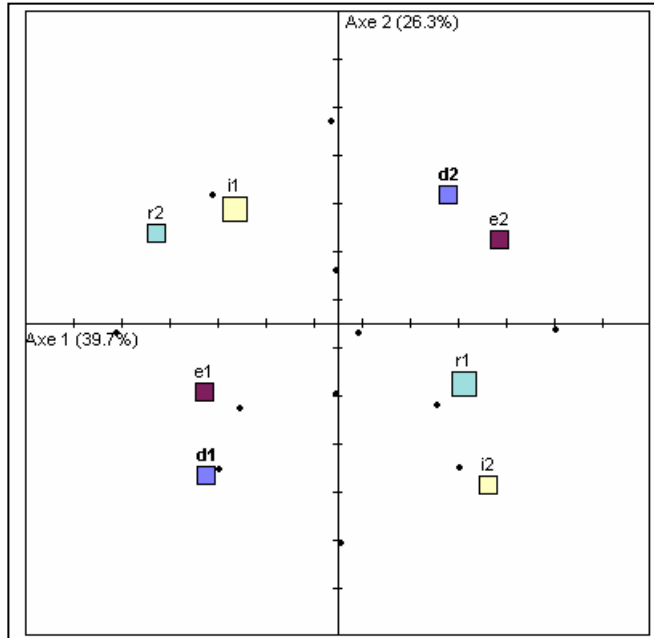
Il apparaît que les Conseils Généraux expérimentateurs ont plus tendance à vouloir faire évoluer leurs logiciels et à mettre en place des tableaux de bord que les autres. Si l'évolution informatique des Conseils Généraux participant à l'expérimentation se comprend intuitivement, et laisse transparaître que les autres Conseils Généraux n'anticipent pas encore tout à fait la nouvelle instruction comptable et budgétaire, le lien avec les tableaux de bord est moins évident.

Rappelons cependant que les Conseils Généraux expérimentateurs de l'instruction provisoire sont volontaires pour tester cette nouvelle instruction, et ils constituent globalement les Conseils Généraux les plus avancés en matière d'outils de gestion, puisqu'ils appartiennent à ceux qui testent les nouveautés. La candidature à l'expérimentation du nouveau cadre comptable et budgétaire déposée auprès de l'Assemblée des Départements de France portait sur la motivation et les capacités de la collectivité à pouvoir expérimenter la nouvelle instruction, aussi, les départements retenus sont relativement spécifiques¹⁰⁸. De ce fait, la pratique de *reporting* via des tableaux de bord s'explique plus facilement parmi ce groupe de collectivités expérimentatrices que parmi l'autre groupe.

Dans le cadre de la caractérisation des approches de contrôle de gestion retenues par les Conseils Généraux, d'autres typologies ont été effectuées, à partir de variables portant sur des instruments et des pratiques de gestion utilisées et ayant des pourcentages de variance expliquée élevés.

La typologie qui suit caractérise les départements en croisant deux pratiques de gestion très usitées avec deux outils de gestion relativement utilisés. Il s'agit des quatre variables suivantes : démarche qualité, évaluation de politique, infocentres et recueil de procédures. En retenant deux modalités pour chacune de ces quatre variables, à savoir la présence ou l'absence de l'instrument en question, quatre groupes apparaissent, représentant 24 observations.

¹⁰⁸ Néanmoins l'Assemblée des Départements de France a reçu beaucoup de candidatures et elle a pu faire une sélection en segmentant les Conseils Généraux retenus par strates relativement représentatives de la population des Conseils Généraux.

Figure 21 : Résultats de l'AFCM sur quatre variables instrumentales.

Légende :

La variable "Démarche qualité" prend les valeurs d1 lorsqu'elle est présente et d2 pour son absence dans la collectivité.

De même, pour les autres variables, avec l'évaluation de politiques publiques, notée e1 ou e2 ; la présence d'un infocentre notée i1 et son absence i2 ; et le recueil de procédures qui prend les valeurs r1 ou bien r2.

Cette représentation montre une opposition entre les variables retenues.

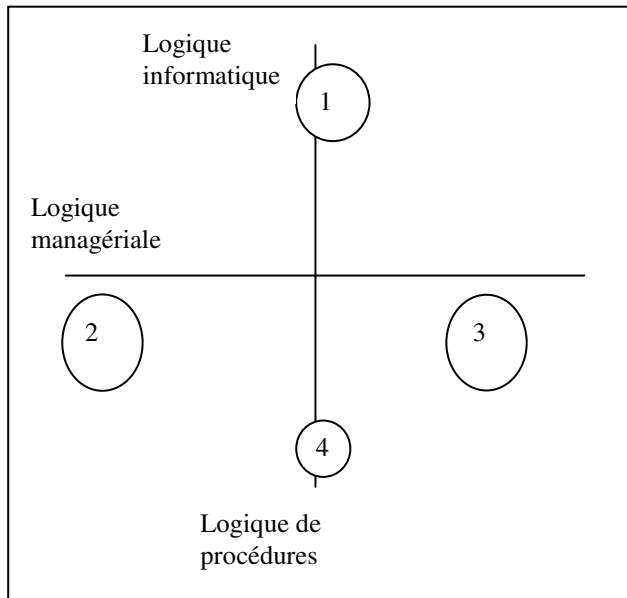
La présence à la fois de systèmes de démarche qualité et d'évaluation de politiques publiques oppose les Conseils Généraux qui ont mis en place ce type de pratiques et ceux n'en ayant pas. En ce sens, un Conseil Général développant une approche qualité recourt plus fréquemment à l'utilisation d'évaluations de politiques publiques.

Par ailleurs, l'existence d'un infocentre se mêle avec l'absence de recueil de procédures. Cette position distingue les Conseils Généraux orientés vers l'informatique par rapport à ceux orientés vers des procédures internes organisationnelles.

Après récupération des coordonnées factorielles, une typologie sur l'échantillon est effectuée. En utilisant la même approche, à savoir une classification hiérarchique, mettant

en évidence quatre groupes (annexe n°9.2), une classification non hiérarchique permet ensuite d'améliorer l'appartenance des individus à chaque classe.

Figure 22 : Typologie des Conseils Généraux à partir de deux variables instrumentales et deux variables comportementales.



De prime abord, on remarque que la rotation opérée lors de la classification non hiérarchique tend à positionner les quatre classes sur les axes factoriels.

On aboutit à une première classe regroupant six individus, dont les caractéristiques sont inversées par rapport à la classe n°4, qui comprend trois collectivités. Et, positionnée sur l'axe 1, la classe n°2, avec sept Conseils Généraux, s'oppose au groupe n°3, composé de huit collectivités.

La classe n°1 : les collectivités appartenant à ce groupe sont emblématiques d'un modèle où l'informatique est développée et mise à jour. Les contrôleurs ont répondu avoir un infocentre et ont prévu l'acquisition de nouveaux modules ou de nouveaux logiciels très prochainement. Par ailleurs, ils indiquent ne pas avoir développé des recueils de procédures ou des règles de gestion internes à la collectivité.

La classe n°2 : les collectivités de ce groupe se caractérisent par l'existence de démarches évaluatives et de démarches qualité.

La classe n°3 : les Conseils Généraux appartenant à ce groupe développent des caractéristiques inverses à celles du groupe n°2. Les contrôleurs sont également plus nombreux à avoir indiqué la présence de procédures financières et organisationnelles que leurs absences.

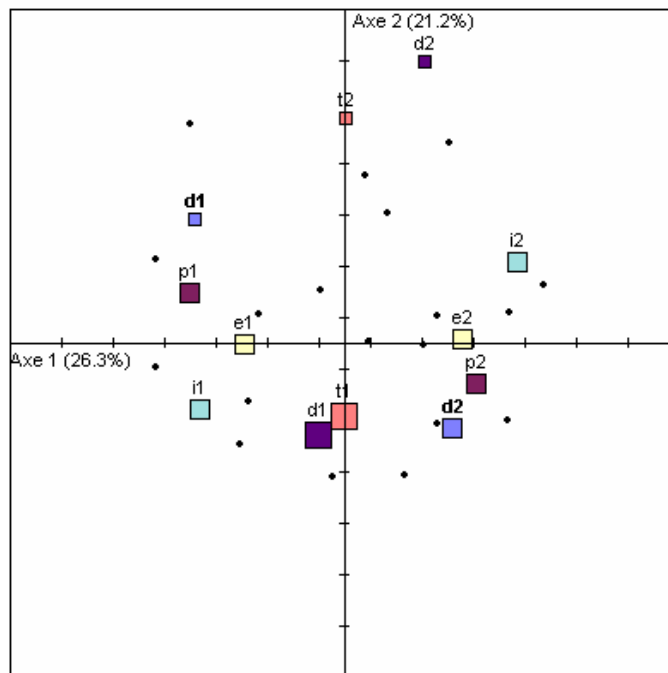
La classe n°4 correspond à des collectivités développant les recueils de procédures à la fois financières et organisationnelles. Elles se caractérisent également par l'absence d'infocentre, et la faible présence de démarche qualité. Ce dernier point peut s'expliquer par les liens entretenus entre la démarche qualité et les règles, procédures organisationnelles, à suivre dans ce cadre.

Les autres typologies que nous avons effectuées mettent principalement en évidence les collectivités caractérisées par la présence d'outils de gestion et celles qui n'en ont pas.

Les résultats de l'analyse factorielle des correspondances multiples qui suit l'illustrent bien. Dans cette typologie, ont été retenues pour leur qualité de restitution de l'information, les variables démarche **qualité**, démarche **évaluative**, **planification**, **infocentres**, **tableaux de bord d'activité**, et **difficultés rencontrées** lors des missions de contrôle de gestion.

Ces six variables peuvent prendre deux modalités chacune, la présence de l'outil ou de la pratique en question, matérialisé par le chiffre 1 sur la carte suivante, ou bien l'absence de pratique correspondante dans la collectivité, qui est alors notée par le chiffre deux.

Figure 23 : Représentation de l'analyse factorielle portant sur six variables liées au contrôle de gestion.



Il apparaît que l'axe 1 oppose les variables dont les réponses sont positives aux variables caractérisant des collectivités n'ayant aucune des pratiques nommées.

La variable « difficultés rencontrées » (représentée par le carré foncé d1) est proche de celle des tableaux de bord (noté t1), et d'absence de démarche qualité (matérialisée par le carré d2 relativement clair).

La classification hiérarchique menée ici fait apparaître quatre groupes (annexe n°9.3), dont l'un correspond aux caractéristiques suivantes : présence de tableaux de bord d'activité, de difficultés dans les missions de contrôle de gestion et d'absence de démarche qualité. On retrouve alors les explications données lors de la présentation des résultats du questionnaire avec les tris croisés.

Nous n'avons pas remarqué d'effet de taille sur les résultats, tel qu'une influence statistique de l'effectif de la collectivité ou de son budget de fonctionnement. Cela infirme les résultats obtenus sur les communes par Meyssonier (1993a), qui notait un effet de taille sur les instruments de gestion, et par Busson-Villa (1998) à propos de l'évaluation des politiques publiques. En ce sens, il semble que les Conseils Généraux soient moins sujets à différenciation sur la base de leurs effectifs ou de leur budget.

2.2. Discussions et portée de ces résultats

Après un rappel des résultats issus des études des six services de contrôle de gestion, les apports du questionnaire sont synthétisés et discutés au regard des différentes approches constatées dans les Conseils Généraux.

Les six cas précédents ont montré que

- l'instruction M52 n'est pas mise en œuvre dans les collectivités expérimentatrices par le service de contrôle de gestion ;
- l'informatique est très présente dans les activités du (ou des) contrôleur(s) ;
- les pratiques de gestion sont généralement à l'état de projet ;
- les contrôleurs interviewés parlent beaucoup d'objectifs, de contrôle, d'audit, d'association, de système d'information, de qualité et d'évaluation et de difficultés, alors que les documents illustrent surtout une activité basée sur l'informatique et parfois sur l'élaboration de tableaux de bord. Une certaine distance se manifeste entre la perception du contrôle de gestion telle qu'elle ressortait des discours de contrôleurs, et telle que les documents pouvaient la présenter.

Ces différents éléments, pointés au regard de nos hypothèses, peuvent être complétés par les caractéristiques du contrôle de gestion obtenues par les réponses au questionnaire.

Le service de contrôle de gestion comprend soit un effectif restreint (2 personnes), soit un effectif relativement important (six personnes). Dans la moitié des Conseils Généraux étudiés, il est rattaché au Directeur général des services.

Les relations du contrôleur avec les hommes politiques sont rares, elles sont fréquentes avec la direction générale, et elles sont plus fréquentes avec les services financiers qu'avec les services opérationnels. Ces derniers résultats abondent dans le sens de Brulé (1997) qui constatait dans les collectivités un désengagement de l'élue politique sur les procédures de contrôle de gestion dont il laisse la charge à l'encadrement administratif. Les résultats concernant les Conseils Généraux obtenu par son questionnaire montrent (p.215) que les relations du contrôleur avec les élus sont rares

pour 80 % des CG (les modalités de réponses à son questionnaire sont identiques aux nôtres) alors qu'elles le sont dans 60% des réponses pour les communes.

Les activités du service de contrôle de gestion concernent le suivi des satellites départementaux, l'élaboration de tableaux de bord. Au sein de ces derniers se trouvent principalement des indicateurs de *reporting* financier. Il y a peu de démarches de qualité et de procédures organisationnelles. De même, les recours à la planification et aux simulations sont faibles, alors que la pratique de prospectives financières était affichée dans les discours des contrôleurs.

Cela confirme les résultats obtenus par Brulé il y a six ans, à propos d'une approche financière plus développée que l'approche de gestion, mais aussi que des outils de gestion sont utilisés en parallèle aux instruments budgétaires et comptables. Néanmoins, la moitié seulement des collectivités répondantes indiquent évaluer leurs politiques publiques, avoir un système d'information géographique et un *infocentre*.

Il ressort cependant une tendance très nette dans les activités du contrôleur à s'occuper du système d'information de la collectivité, à l'animer. Et ce rôle s'accroît progressivement. On peut ainsi formaliser le rôle du contrôleur de gestion comme allant de la collecte de données à l'organisation de l'information, avec l'objectif de "faire parler les chiffres". Mais le rôle va aussi de l'administration des procédures et des SI à leur animation.

Il est demandé au contrôleur de participer à la performance économique en gagnant chaque année en productivité de ses services : gagner du temps homme (diminuer les effectifs sur les tâches comptables de routine) et gagner des jours, en écourtant les délais de livraison de l'information (Löning et Pesqueux, op. cit., p.235). L'atteinte de cet objectif passe par un nouveau système informatique, de nouveaux logiciels, une reconception des systèmes, et une réorganisation des procédures.

Au-delà de ces rôles, celui d'animateur de ces systèmes est primordial. On peut s'interroger sur le périmètre de l'animation du contrôleur, par ailleurs nécessaire pour motiver les opérationnels. En effet, les caractéristiques des champs d'intervention de la hiérarchie opérationnelle et du contrôleur, du degré « d'ingérence » et de questionnement du contrôleur dans l'élaboration budgétaire, sont importantes pour les aspects relationnels du travail du contrôleur.

A ce titre, Löning et Pesqueux notent (p.241) que les rôles du contrôleur interfèrent entre l'informationnel (animateur des systèmes), le relationnel (l'aide à la décision, le conseil auprès de la direction, la co-production de résultats) et le rôle organisationnel (architecte - rénovateur de systèmes).

Les questionnaires mettent également en évidence que les difficultés rencontrées par les contrôleurs tiennent principalement à une faible implication de la part des agents et des responsables de direction. L'analyse des entretiens avait révélé la présence de problèmes dans le milieu des contrôleurs, et les résultats statistiques confirment leur contenu.

Par rapport aux hypothèses relatives aux trois types d'évolution retenue, les résultats montrent des liens de dépendance entre l'expérimentation de la nouvelle instruction M52 et le suivi comptable du patrimoine, et entre l'expérimentation de la nouvelle instruction et l'informatisation des collectivités.

En réalisant une typologie sur la base des variables concernant l'expérimentation de l'instruction M52, l'informatisation et les pratiques de gestion (appréhendées à partir de la présence de tableaux de bord d'activité), il ressort trois groupes de Conseils Généraux, dont l'un seulement se caractérise par l'existence de tableaux de bord d'activité. Cette faible présence d'instruments de gestion nécessaires à l'exercice de missions de contrôle de gestion, est à mettre en parallèle avec les réponses au questionnaire montrant la mise en place actuelle de services de contrôle de gestion et les travaux en cours portant sur l'élaboration de tableaux de bord.

Les typologies illustrent des approches orientées soit vers l'informatisation et les instruments de gestion (collectivités étudiées n°1, n°2 et n°6), soit vers les aspects organisationnels (c'est-à-dire les règles et recueil de procédures), à l'instar des cas n°3 et n°4.

D'après la thèse de Meyssonier (op. cit.) portant sur les communes, il est possible de segmenter les approches du contrôle de gestion en trois modes de management : la gestion scientifique, le management participatif et le recours au marché. Et selon le même

auteur, il y aurait une augmentation des approches qualitatives, c'est-à-dire de la communication interne, de la participation, du projet d'entreprise, au détriment des outils analytiques. Nous n'avons pas pu vérifier la segmentation proposée ni l'évolution annoncée dans les départements étudiés, même si des activités de conseil et d'assistance sont mises en avant.

De son côté, Pariente (1996) distingue quatre modes de gestion différents : les communes qui ont privilégié la procédure et le contrôle budgétaire, celles ayant privilégié la méthode Budget Base Zéro, celles ayant favorisé la comptabilité analytique et parfois des tableaux de bord, celles ayant choisi d'autres axes de développement du contrôle de gestion en particulier la détermination d'objectifs négociés et leur contrôle.

Dans ce cadre, les Conseils Généraux pourraient éventuellement être classés suivant l'orientation de leur gestion vers les budgets (cas n°2 et n°4), ou bien vers les systèmes d'information géographique (cas n°3, n°4, n°6), ou vers les tableaux de bord d'activité (cas n°1 et n°5). Cependant cette typologie, résultant d'analyses sur les communes au début des années 1990, segmente mal les pratiques constatées.

La diversité des approches de contrôle de gestion des Conseils Généraux peut s'expliquer, en grande partie, par la dépendance de la structure publique locale à la sphère politique.

Dans tous les cas présentés, l'approche retenue et les options de développement de la fonction de contrôle de gestion dépendent des élus politiques et de la direction générale. En effet, suivant la sensibilité du Président, du directeur général et / ou de l'élu en charge des finances, le poste de contrôleur sera plus ou moins important. L'exemple des dernières élections cantonales est éloquent, avec les nombreux changements de directeurs généraux suivant les résultats électoraux, et les modifications apportées aux services « stratégiques » (c'est-à-dire liés à la direction générale), tels que les services de contrôle de gestion (pour rappel, quatre Conseils Généraux sur les six cas étudiés ont modifié l'organisation du service de contrôle de gestion à la suite des élections).

Cela explique aussi peut-être qu'il n'y a pas de véritable changement. Les évolutions constatées au cours de la période d'étude des six collectivités, et les résultats entre le questionnaire de Brulé (datant de 1996, op. cit.) et le nôtre (2002), sont faibles.

Il semble ainsi que les choses se modifient, des projets sont lancés, des réformes menées, mais ils sont intégrés dans la structure organisationnelle par une filtration de leur

contenu, de sorte que rien n'est modifié en profondeur. Comme on l'a explicité avec les théories du changement, pour qu'une réforme ou un changement organisationnel aille au bout de sa logique il doit franchir un seuil, un point de non retour, signifiant qu'il sera accepté dans l'organisation, mais peu de réformes le franchissent. Les changements sont donc destinés à rester des projets ou à disparaître rapidement.

Par ailleurs, nos résultats diffèrent de ceux obtenus par les travaux portant sur le contrôle de gestion communal.

Si « les premières expériences de contrôle de gestion territorial ont plutôt été menées dans un contexte politique où dominait le souci des élus de maîtriser plus directement les opérations stratégiques, en particulier, celles relatives aux investissements, les préoccupations financières deviennent de plus en plus centrales dans la demande de contrôle de gestion des communes » (Dupuis, 1991, p.152), alors les départements prennent un sens opposé avec des services de contrôle de gestion plus orientés sur la gestion des impacts des politiques départementales que sur les calculs de coût, comme le montrent les activités consacrées aux suivis des satellites et des projets, la recherche de géo-référencement des aides...

Dupuis ajoute : « Le contrôle de gestion n'a plus seulement un visage économique mais aussi institutionnel pour devenir un outil de mobilisation des ressources humaines, de définition des objectifs et de responsabilisation des services ». Ce constat est plus nuancé dans les Conseils Généraux puisque, aussi bien dans les cas étudiés que dans les questionnaires, les projets de tableaux de bord de suivi d'activité, permettant de définir des objectifs par services et de responsabiliser les agents, sont souvent en cours d'élaboration.

La discussion de ces différents résultats issus du questionnaire complète et corrobore les idées qui ressortaient des études des six services de contrôle de gestion.

Conclusion de la seconde partie

L'objectif de cette seconde partie était de répondre à la caractérisation du contrôle de gestion dans les Conseils Généraux et d'apprécier les conséquences de trois types d'évolution actuelle sur le système de contrôle de gestion. Nous voulions savoir comment s'effectuait le contrôle de gestion, comment la fonction était conçue dans ce type d'organisation, et si le système de contrôle de gestion évoluait aujourd'hui sous l'influence des changements de l'environnement. Pour ce faire, nous avons posé les deux hypothèses suivantes, à la fin de la première partie :

- Tout changement organisationnel dans les Conseils Généraux, et notamment la mise en œuvre ou le développement d'un service de contrôle de gestion, est difficile, tant pour son impulsion initiale que pour sa pérennisation ;
- Les évolutions actuelles de l'environnement de gestion - la mise en place d'une nouvelle instruction comptable et budgétaire, la pénétration de l'informatique de gestion et de certaines valeurs de gestion - constituent des opportunités pour développer ou instaurer un système de contrôle de gestion.

Les différents résultats obtenus grâce aux études de cas et aux questionnaires sont maintenant synthétisés.

Concernant l'exploration des caractéristiques du système de contrôle de gestion, l'analyse des six cas présentés nous enseigne qu'il existe différentes approches mises en œuvre par les services de contrôle de gestion dans les Conseils Généraux.

Dans le cas n°1, la fonction de contrôle de gestion a été conçue comme un moyen de prévention des risques internes et externes liés aux satellites. Le contrôleur a d'abord effectué une mission transversale sur l'organisation des achats, puis il a réalisé des guides de procédures organisationnelles et de gestion des subventions, et un recueil de tableaux de bord de suivi d'activité. Ces missions ont peu évolué, puisque chaque année les documents sont actualisés et enrichis. Seules les réalisations d'audits sur les satellites départementaux ou au sein de la collectivité, et les études demandées par la direction générale, viennent modifier le rythme de parution des documents précédents. Le but

recherché est de standardiser les comportements pour diminuer les risques de mauvaise gestion. Les activités informatiques du contrôleur sont rares. La direction des finances s'occupe de la base comptable et budgétaire du système d'information, la direction des ressources humaines développe une base pour le suivi du personnel, comme la direction de l'aide sociale dans son secteur d'activité, et le service informatique travaille sur le projet d'un géo-référencement des actions menées.

Dans le cas n°2, l'approche est presque inversée : le contrôleur de gestion a mené ses premiers travaux sur la mise en place d'un système informatisé assurant les contrôles budgétaires et financiers de la collectivité. Il est intervenu par la suite sur d'autres bases informatisées du système d'information (l'aide sociale, les transports), tout en gardant ses prérogatives d'animation du système d'information financier. Ces deux dernières années, il a orienté son travail vers le suivi des dossiers de subventions, et il a cherché à diversifier ses activités en développant une démarche qualité et un système de tableaux de bord d'activité. Ce nouveau périmètre d'intervention s'explique par la volonté de la direction informatique d'effectuer l'animation des différents systèmes d'information, et par la reprise au sein du service du budget de certaines fonctions financières. Le service de contrôle de gestion s'est donc développé en menant des activités informatiques et financières, et son responsable souhaite maintenant réorienter ses missions vers la mise en place d'outils de gestion organisationnels, vers l'assistance auprès des services et la diffusion d'une culture de gestion.

Les caractéristiques du contrôle de gestion du cas n°3 évoluent depuis la création du service. Au système de *reporting* généralisé par des tableaux de bord budgétaires et la réalisation de calculs de coût, ont succédées des activités portant en priorité sur l'audit et l'évaluation, puis des travaux sur un observatoire géographique entièrement informatisé. Aujourd'hui, les tâches prioritaires consistent à mettre en place des tableaux de bord d'activité dans les services, et à développer les évaluations de politiques publiques. Au travers de ces missions, on retrouve l'animation du système d'information par l'intermédiaire de la gestion de la base de l'observatoire géographique, l'audit d'organismes extérieurs bénéficiaires de subventions, et la mise en place de procédures organisationnelles. Il faut rappeler que le service de contrôle de gestion travaille en partenariat avec le service « méthodologie et qualité » situé au sein de la direction

informatique, également avec le service du budget pour les procédures financières, et avec le service de gestion de la direction de l'aide sociale pour les évaluations. On remarque par ailleurs que la nature des activités menées dépend pour beaucoup du responsable de service (pour rappel, le premier directeur était un financier et il a développé sa matière, le second responsable s'intéressait particulièrement aux tableaux de bord et à l'audit, et aujourd'hui les deux responsables s'accordent sur la nécessité de développer l'observatoire et les évaluations, tout en assurant un suivi des activités de chaque service), et de ses relations avec le Président ainsi que le Directeur Général.

Le cas n°4 expose une approche limitée du contrôle de gestion. Un contrôleur a été recruté en 1997 pour développer le contrôle budgétaire, mettre à jour le logiciel comptable et faire du contrôle de gestion. Après une année de travail portant sur les deux premiers points, il a quitté la collectivité. Deux ans plus tard, un service libellé « Analyse de gestion » situé dans la direction de l'aide sociale et réalisant un *reporting* pour la direction générale a été supprimé. Dans cette collectivité, la fonction de contrôle de gestion était conçue comme un moyen de faire remonter à la direction générale des informations financières et éventuellement sur les activités ; ce qui était perçu comme un outil de surveillance par les différentes directions. Cette situation s'accorde avec l'absence de pratique managériale, mais également avec une informatisation relativement développée pour les aspects financiers. Dans ce Conseil Général, le système de contrôle de gestion a été refusé sous sa forme de suivi des activités. Puis, conçu comme un moyen de suivi financier, il a été intégré dans la direction des affaires financières et supprimé.

Le cas n°5 montre une évolution du service de contrôle de gestion très liée aux volontés politiques. D'une direction ayant pour objectif de mettre en place des outils d'information à destination des services et des élus, et d'assurer un contrôle des risques internes et externes à la collectivité, la fonction contrôle de gestion est devenue un service dont les outils ont été destinés à la sphère politique. Lors des dernières élections, le statut du service a été modifié en « Mission Analyse de gestion ». Celle-ci dépend largement du Président et ses interventions consistent à assurer un suivi des principaux organismes partenaires, et à réaliser le rapport annuel d'activité et des études, ou audits, sur missionnement. Le contrôle de gestion est donc considéré dans cette collectivité comme un ensemble restreint d'instruments à destination des décideurs. Néanmoins, il faut

rappeler que des activités effectuées par les contrôleurs dans les autres Conseils Généraux le sont ici par la direction informatique (cf. la gestion et l'animation du système d'information, la réalisation d'études d'implantation de logiciels dans les différents services) et la direction des finances (cf. la mise en œuvre et le suivi de procédures comptables et budgétaires).

Dans le cas n°6, le service de contrôle de gestion s'est développé grâce aux initiatives du contrôleur et à l'appui des élus. Ces derniers ont créé le service pour répondre à une demande de la Chambre Régionale des Comptes, recommandant l'instauration d'outils de pilotage et de suivi des relations avec les partenaires extérieurs au Conseil Général. Le contrôleur a donc travaillé sur un système de surveillance et d'audit des satellites, puis sur le système d'information financier de la collectivité, en assurant un *reporting* budgétaire et de trésorerie. Par la suite, il a développé le caractère géographique du système d'information afin de pouvoir référencer localement les différentes actions menées. Dernièrement, il a été nommé responsable de la mise en place d'un logiciel de gestion des subventions, à la suite d'un audit général mettant en évidence des pratiques différentes de la réglementation en vigueur. Les activités du service de contrôle de gestion s'appuient donc sur le respect des règles légales : d'une réponse à une recommandation de la CRC, le service s'est développé en dépassant le strict contrôle financier des organismes bénéficiaires de subventions. Par ailleurs, en faisant valider ses travaux à la fois par le Président et l'Assemblée Départementale, le contrôleur a montré son intérêt et a assuré sa pérennité. L'approche retenue jusqu'à aujourd'hui correspond plus au contrôle stratégique qu'au contrôle routinier, puisque les missions effectuées visent à éclairer les décisions des responsables politiques et administratifs, et non à surveiller les actions des services départementaux.

Ces résultats font apparaître une diversité dans les approches du contrôle de gestion, correspondant bien au sentier organisationnel décrit à propos du changement chaotique. Au sein d'un ensemble de contraintes liées à toute structure publique politisée, les Conseils Généraux gardent des marges de manœuvre dans l'exercice de ce système de pilotage facultatif au regard de la loi.

Les approches du contrôle de gestion peuvent se synthétiser en trois éléments :

- une orientation vers les aspects informatiques ou bien vers les aspects organisationnels et procéduriers ;
- une orientation des activités menées par le contrôleur vers les services, ou vers la direction générale et les élus. Cette conception rejoint l'image d'un contrôle de gestion destiné à faire de l'aide à la décision, ou visant à surveiller les actions des services départementaux ;
- une orientation des outils et des missions du service de contrôle de gestion vers l'extérieur, ou bien vers l'intérieur de la collectivité. La première voie correspond aux activités d'audits menés sur les organismes satellitaires du Conseil Général, aux évaluations de politiques publiques, avec appels aux cabinets de consultants, et à la gestion géographique des actions départementales.

En ce qui concerne l'évolution du système et de la fonction de contrôle de gestion sous l'influence de nos trois variables, les résultats sont contrastés.

Bouquin évoque (2001, p.9) le passage d'un contrôle budgétaire à un suivi anticipatif des tendances dans un environnement caractérisé par la turbulence. Certains auteurs ont traité cette évolution comme le passage d'un contrôle bureaucratique à un contrôle managérial (Borgonovi et Brovetto, 1988, p.31 ; Young, 1988, p.74), d'autres d'un contrôle par la règle à un contrôle adhocratique (Le Moniteur, 1999, section VII.200.4). Dans les organisations étudiées, cette évolution se traduit par le dépassement de la vision traditionnelle du contrôle centrée sur la vérification comptable et budgétaire pour intégrer des logiques propres au contrôle de gestion, au contrôle stratégique et à l'évaluation des politiques publiques.

Nous avons ainsi pu noter que les années 1999-2000 ont été propices à un essor des systèmes d'information géographique, des infocentres, des observatoires, et à l'émergence des pratiques évaluatives. Si les capacités informatiques actuelles ont rendu plus aisées le recours à ce type d'instruments et de pratiques, leur pénétration constitue réellement une évolution dans le milieu des collectivités départementales. Cependant, nous ne pouvons pas dire que cela se traduise par un développement du contrôle de gestion. Les réponses aux questionnaires montrent que les créations de service concernant

le contrôle de gestion se sont accrues durant ces mêmes années mais les missions dévolues à ces nouvelles structures ne correspondent pas toujours à du contrôle de gestion. Elles effectuent des analyses financières sur les organismes bénéficiant d'aides publiques, animent le système d'information de la collectivité, et tentent de mettre en place des outils de suivi d'activités. Ces attitudes semblent cependant rationnelles au regard des décideurs politiques, car l'objectif est de ne pas avoir de remarque sur les organismes satellites lors des contrôles légaux des Chambres Régionales des Comptes - ce qui explique l'importance des activités d'analyse sur les associations -, mais aussi de pouvoir répondre aux électeurs sur les actions engagées (ce qui est illustré par la part croissante des évaluations et des suivis géographiques des actions engagées).

Le constat de ces évolutions doit néanmoins être nuancé. Si l'analyse documentaire des services de contrôle de gestion montre que des instruments de gestion existent, le traitement des entretiens illustre le peu de vie de ces instruments. La vision longitudinale des activités des services étudiés met en évidence de nombreux changements, en termes d'outils et de personnes, et la difficile pérennisation des pratiques.

Relativement à l'hypothèse portant sur l'influence favorable de l'instruction M52 sur le système de contrôle de gestion, nous avons constaté peu de changements.

Dans le cas n°1, le contrôleur a participé à l'expérimentation de la nouvelle instruction en choisissant et en paramétrant un nouveau logiciel comptable. Par la suite, les services financiers se sont occupés de mettre en place des formations, de nouvelles procédures internes, de recenser les biens patrimoniaux et même de déconcentrer certaines activités. Dans les cas n°2 et n°3, les services de contrôles de gestion n'ont pas participé aux mesures sous-tendues par l'expérimentation de la nouvelle instruction. Par contre, dans les Conseils Généraux non expérimentateurs n°4 et n°6, les contrôleurs ont travaillé sur des tâches visant à anticiper l'instruction M52 : le paramétrage du logiciel comptable existant et de ses nouveaux modules (module patrimoine, module pour la gestion en AP/CP), l'élaboration de procédures explicitant les nouvelles règles budgétaires et comptables, la mise en place de correspondants formés dans chaque service sur les aspects patrimoniaux et comptables.

La nouvelle instruction est surtout un moyen de renouveler les logiciels financiers, de déconcentrer des activités comptables (certains services éditent leurs mandats sans intervention de la direction des finances), de mettre en place une gestion par programme

(l'instruction M52 recommande l'utilisation de la gestion par AP/CP), et de faire réfléchir les élus sur le mode budgétaire à retenir lors du vote (un budget voté par nature ou par fonction) lorsqu'une présentation personnalisée des politiques publiques existe déjà. Les services de contrôle de gestion ont été peu mobilisés, exceptés pour les aspects informatiques, et l'instruction M52 ne modifiera pas leurs activités (si quelques Conseils Généraux ont profité de la nouvelle instruction pour décentraliser des tâches comptables et transmettre des responsabilités financières au niveau des services, en formant les agents à la gestion, la plupart ont opté pour un logiciel de comptabilité où ne transparaissent pas les méthodes utilisées et donc les agents vont saisir leurs données sans être effectivement sensibilisés aux conséquences budgétaires de leurs actes).

Concernant l'hypothèse relative à l'influence favorable du développement de l'informatique de gestion sur le système de contrôle de gestion et le service en charge de cette activité, les résultats montrent une relation positive.

Les différents cas indiquent que l'informatique de gestion s'est en effet développée dans les Conseils Généraux depuis deux ans environ. Elle améliore l'organisation et l'utilisation du système d'information, facilite l'exercice des missions de contrôle de gestion et suscite des réflexes de gestion (création de groupes transversaux pour l'installation d'un logiciel, instauration de correspondants dans chaque direction responsables du SI, partage d'un même langage avec les applications transversales...).

En ce qui concerne l'hypothèse portant sur l'influence favorable des valeurs managériales promues par la direction sur le contrôle de gestion, il faut reconnaître que la mise en place de nouvelles pratiques de gestion, de manière pérenne, est rare. Si les tentatives d'instauration d'objectifs dans le cadre de contrats de service ou de tableaux de bord de suivi d'activité, et de développement d'une démarche qualité, sont notables, elles restent souvent cantonnées à un secteur d'activité (cf. la qualité mise en œuvre pour la passation des Marchés Publics, pour l'intervention en faveur des RMIstes) et sont remises en cause régulièrement. Aussi, les services de contrôle de gestion bénéficient peu de ces projets, souvent impulsés par un seul responsable. Le cas n°1 illustre cette idée, avec une direction générale qui véhicule des pratiques de responsabilisation, à travers les projets de mandats et de services, mais dont le service de contrôle de gestion ne profite pas pour se développer (les interventions et les effectifs sont restés identiques). Néanmoins, le

Conseil Général n°6 montre que la relation peut être positive : en expliquant aux élus les instruments de gestion utilisés et en développant, avec la direction générale, des pratiques de gestion communes à l'ensemble des services départementaux, le contrôleur de gestion a positionné son service comme indispensable à la bonne marche de la collectivité et il a accru son périmètre d'intervention. Ce « militantisme » du contrôleur, relayé par la direction générale, a permis la mise en place et l'essor d'un contrôle stratégique, mais, comme nous l'avons expliqué, a conduit simultanément le contrôleur à rencontrer des difficultés avec les responsables de direction et à quitter la collectivité. C'est peut-être pourquoi peu de cas étudiés montrent la promotion de valeurs managériales telles que la mise en place d'objectifs généralisés par services, ou l'instauration d'un système de sanctions-récompenses.

Ce point vérifie notre hypothèse relative à la faible présence de changements organisationnels dans les collectivités étudiées, ou bien à l'existence de nombreuses réformes abandonnées peu après leur mise en œuvre.

Les trois types d'évolution actuelle retenus dans cette étude ont fait l'objet d'une typologie à partir des réponses obtenues par l'administration du questionnaire.

Sur la base des trois variables que sont l'expérimentation de la nouvelle instruction M52, l'évolution des logiciels et la présence de tableaux de bord de gestion (cette dernière variable symbolisant l'étude des valeurs de gestion à partir de l'existence d'un système de *reporting* des activités), trois groupes de Conseils Généraux ont été mis en évidence. Les classes montrent un groupe de départements caractérisé par l'expérimentation de l'instruction M52 et l'évolution de logiciels de gestion, et un groupe se distinguant par la seule présence de tableaux de bord d'activité.

Afin de caractériser les collectivités étudiées, une seconde typologie a été effectuée à partir de quatre variables instrumentales. Elle fait apparaître quatre groupes de Conseils Généraux. Une association se dégage entre la présence d'une démarche qualité et d'une démarche évaluative, ainsi qu'entre l'existence d'un infocentre et l'absence de recueil de procédures. Ce dernier point ressortait déjà des études de cas, où l'on pouvait pointer une conception du contrôle de gestion orientée vers l'informatique et les systèmes d'information, ou bien vers les aspects organisationnels et procéduriers.

On enrichit également les segmentations précédemment réalisées dans les thèses portant sur le contrôle de gestion dans les communes.

Alors que Meyssonier (1993a) avait distingué trois modes de management communal avec des orientations soit analytiques, soit participatives, soit des modes de gestion orientés vers le marché, Pariente (1996, op. cit.) distinguait quatre types de communes suivant qu'elles utilisaient ou non une gestion budgétaire développée et des techniques de trésorerie.

Ces typologies ne fonctionnent pas pour les collectivités locales départementales.

Par ailleurs, Busson-Villa (1998) montrait une typologie des communes suivant leur taille et leur logique de *reporting* (soit un constat des actions, soit un pilotage de celles-ci). Nos résultats montrent que les Conseils Généraux ne sont pas soumis à un effet de taille qui expliquerait certaines pratiques.

Ces différents éléments illustrent la diversité des configurations de système de contrôle de gestion présentes dans les Conseils Généraux. Ce point est vérifié dans le cadre des études de cas, qui indiquent différentes approches suivant la volonté politique.

Nous avons, d'ailleurs, pu constater que la situation de dépendance à l'égard de l' élu et du supérieur hiérarchique est souvent mal vécue par les contrôleurs (cf. le départ de trois contrôleurs parmi les six collectivités étudiées, et les problèmes relationnels dans le cas n°2).

Les analyses d'entretiens montrent une certaine divergence entre les pratiques de contrôle de gestion et les conceptions que les contrôleurs ont de leur fonction. Ils s'attendent souvent à mener plus d'activités, dans à un environnement relativement neutre permettant de mettre en œuvre leurs approches théoriques. Cependant, ils sont freinés par le personnel politique et administratif. En outre, les contrôleurs doivent composer avec des injonctions paradoxales. Ils conçoivent leur fonction comme une aide à la disposition des élus et des services pour améliorer leur gestion. Or, ils doivent réaliser des contrôles sur les organismes externes et parfois des audits sur les services qu'ils assistent. De plus, les directeurs généraux leur demandent d'être autonomes, mais aussi de rendre fréquemment des comptes de leurs actions.

Conclusion générale

L'objectif de cette recherche consistait à appréhender les caractéristiques du contrôle de gestion développées dans les Conseils Généraux, et d'apprécier les influences potentielles de trois changements actuels - concernant les domaines comptable, informatique et culturel - sur le système de contrôle de gestion.

L'intérêt de prendre en compte ces évolutions se situait dans l'actualité de cette étude, puisque le récent changement budgétaire et comptable correspond à une période où l'offre de logiciels de gestion et d'informatisation des systèmes d'information s'est accrue, et où des valeurs managériales telles que l'évaluation des actions menées, les références à des objectifs, à la qualité du service et à la responsabilisation entrent dans le vocabulaire et les choix des collectivités locales.

Les questions qui ont porté notre recherche se posaient ainsi : quelles sont les pratiques de contrôle de gestion développées dans les Conseils Généraux, et les évolutions récentes de l'environnement de gestion sont-elles considérées comme des opportunités pour faire du contrôle de gestion ?

Dans cette conclusion, nous tâcherons de déterminer les caractéristiques des approches du contrôle de gestion au sein des Conseils Généraux, à partir d'un rappel de chacune des parties présentées visant à capitaliser les apports produits au fur et à mesure des chapitres (subdivision 1). Sur la base des moyens conceptuels, théoriques et méthodologiques mis en œuvre, la pertinence et les limites de cette recherche seront ensuite évoquées (subdivision 2). Enfin, et après s'être intéressé à l'utilité de cette recherche et aux possibles recommandations (subdivision 3), des prolongements seront proposés pour une meilleure compréhension du contrôle de gestion dans les collectivités locales (subdivision 4).

1) Synthèse et apports de la recherche

Dans la première section, l'environnement d'un système de contrôle de gestion dans les collectivités locales, et plus particulièrement dans les Conseils Généraux, a été présenté. Il est apparu que ce type de collectivité avait un fonctionnement spécifique qui

ne permettait pas d'extrapoler aisément les résultats obtenus dans les travaux menés sur les collectivités communales. Aussi, la question de recherche portait sur les caractéristiques du système de contrôle de gestion dans ces collectivités.

Par ailleurs, en s'intéressant à l'évolution du contrôle de gestion considérée comme un changement organisationnel, les approches théoriques du changement ont précisé la position d'une collectivité locale face aux modifications de son environnement (cf. la situation d'un « sentier organisationnel » comprenant une part de déterminisme et de liberté d'action). Des freins intrinsèques aux structures publiques, susceptibles de bloquer des évolutions, ont été exposés. De plus, les instruments de gestion et les pratiques traditionnelles de ces organisations ont mis en évidence un environnement peu propice au contrôle de gestion.

La question de recherche portant sur les approches développées par les Conseils Généraux s'est enrichie d'une interrogation portant sur la possibilité de développer le système de contrôle de gestion ou d'en instaurer un.

A ce titre, des modifications ayant trait à l'environnement interne et externe des Conseils Généraux et pouvant avoir des conséquences sur le contrôle de gestion, ont été présentées.

Le système d'information de la collectivité a été détaillé, car cet élément est essentiel pour le contrôleur de gestion. L'analyse a montré que les évolutions de la base informatisée des SI permettaient d'enrichir les informations. L'amélioration du système d'information passe, en effet, par un enrichissement des données (a), pour un meilleur pilotage de l'organisation (b), et par un accès facilité à ces données, avec un partage et une fiabilité accrue (c).

L'idée poursuivie ici était que la nouvelle instruction comptable M52 influence (a), que les valeurs de gestion promues en interne favorisent (b), et que la pénétration de l'informatique de gestion sert (c).

Sur la base des évolutions récentes des NTIC et de leur généralisation, nous nous attendions à un développement des services de contrôle de gestion et de leurs missions vers des aspects informatiques.

Par la suite, la nouvelle instruction comptable et budgétaire M52 a été exposée. Si la démarche suivie, comprenant une large concertation avec une phase d'expérimentation, assure une très probable réussite de la réforme, la présentation des "innovations" de l'instruction M52 fait ressortir des améliorations sensibles au niveau de l'analyse financière et de la transparence des comptes départementaux (Klopper, 1996a). Cependant, les conséquences théoriques sur le système de contrôle de gestion paraissaient plus limitées. Nous avons supposé que, d'une part, les éléments comptables et budgétaires rendus obligatoires par la nouvelle instruction devaient enrichir les informations disponibles, d'autre part, la déconcentration des affaires financières opérées pour le suivi du patrimoine, celle des engagements comptables, impliquaient des formations aux agents gestionnaires, lesquels seront plus sensibles aux principes comptables.

Ensuite, des pratiques de gestion ont été abordées pour mettre en évidence de nouvelles valeurs proches du management promues dans le secteur public. En nous intéressant particulièrement à deux pratiques en essor, la qualité et la responsabilisation, nous avons supposé que ces éléments correspondaient à des opportunités pour faire du contrôle de gestion. D'ailleurs, certains ministères, tels que celui de l'Economie et des Finances (MINEFI), celui des Transports, affichent explicitement cet objectif.

A partir de cette présentation du cadre d'analyse et des évolutions à étudier, une démarche méthodologique a été mise en place pour vérifier nos suppositions. A l'aide d'études de cas et de questionnaires, nous avons constaté une diversité dans les approches de contrôle de gestion (A), de faibles opportunités pour le développement d'un tel système (B), et nous avons confirmé les problématiques liées au changement organisationnel dans ce type d'organisation (C).

A) L'influence politique et les différentes approches du contrôle de gestion

Pour mieux comprendre les diversités d'expériences relevées dans les cas, des analyses statistiques ont été effectuées. Elles mettent en évidence principalement quatre groupes de Conseils Généraux.

Sur la base de variables relatives au système de contrôle de gestion, sont segmentés les Conseils Généraux ayant une démarche qualité, des tableaux de bord budgétaires et d'activités, et dont le contrôleur rencontre peu de difficultés dans ses missions, par rapport à un groupe n'ayant pas développé de reporting par tableaux de bord ni de démarche qualité. Un troisième groupe correspond à des collectivités caractérisées par l'absence d'évaluation de politique, d'infocentre, et de système de planification. Une classe d'un nombre de Conseils Généraux similaires admet des propriétés opposées.

Dans une optique plus instrumentale, la segmentation des Conseils Généraux fait apparaître un premier groupe caractérisé par la présence d'un infocentre et l'absence de procédures, et un second groupe défini par la présence de démarches évaluative et de démarches qualité. Nous avons par ailleurs noté que ces deux groupes admettent chacun une classe opposée.

Ces deux typologies exposent explicitement la diversité des pratiques de gestion au sein des Conseils Généraux, et par là même la difficulté à les expliquer.

D'ailleurs, suivant les résultats obtenus à partir des questionnaires et des six cas, la taille des collectivités étudiées n'influence pas les caractéristiques du contrôle de gestion.

Cette diversité des approches peut alors provenir de choix politiques pris par le Président du Conseil Général, voire des jeux de pouvoirs délimitant les périmètres d'intervention de chacun dans la collectivité.

Le contrôleur de gestion doit, en effet, composer avec les différents acteurs de la collectivité, lesquels cherchent à développer leurs activités et leurs pouvoirs.

Cette mise en évidence des zones de pouvoirs et des relations potentiellement conflictuelles entre les services financiers et le service de contrôle de gestion a été à l'origine du départ de certains contrôleurs dans les collectivités visitées, et elle explique des comportements du cas n°2. Cela confirme l'analyse théorique des groupes de pression cherchant à améliorer leurs intérêts. Cependant, alors que le *public choice* avance que les groupes sont plus pressants à l'extérieur de l'organisation, en référence au poids du marché, le cadre des collectivités montre que les membres de l'organisation ont plus d'influence que les citoyens sur les décisions (les évaluations pluralistes et les recours à la concertation avec des représentants extérieurs ne sont pas développés).

Une autre explication possible à cette diversité pourrait tenir à l'importance de la sphère politique. Si le contrôleur doit tenir compte de divers groupes de pressions dans le cadre de ses missions, ses activités dépendent aussi, et surtout des élus politiques. La théorie des droits de propriétés admettait que le pouvoir effectif revenait aux managers, lesquels se trouvaient en asymétrie informationnelle favorable, mais ce point est à nuancer dans une organisation politisée comme une collectivité locale. Le directeur général, nommé par le Président, est tenu de lui rendre fréquemment des comptes. Par ailleurs, les conseillers généraux élus à la présidence des commissions sont souvent en contact avec les services financiers et du contrôle de gestion.

En outre, cette dépendance à l'égard de la sphère politique entraîne, pour partie, que de nombreux instruments ou de pratiques de gestion sont à l'état de projets, ce qui accroît la diversité des approches de contrôle de gestion. En effet, les six cas montrent que des idées sont remises en cause et peuvent ressortir parfois quelques années plus tard et, les contrôleurs font de nombreuses propositions pour faire vivre leur service. Il y a donc un poids plus important accordé au contrôle de gestion dans les discours que dans les actes, et une forte soumission à l'environnement politique. D'ailleurs les travaux réalisés par les contrôleurs sont emprunts d'un grand pragmatisme. Ce dernier point est particulièrement évoqué lors des entretiens, alors même que les contrôleurs revendiquent initialement des garanties scientifiques dans leurs outils et leurs mesures.

B) L'évolution du contrôle de gestion en fonction de l'informatisation

Parmi les trois variables actuelles relatives à l'environnement du contrôle de gestion, seule l'informatique admet une influence positive sur le contrôle de gestion.

La variable relative à l'expérimentation de l'instruction M52 montre que cette dernière ne modifie guère le système de contrôle de gestion, par l'intermédiaire du système d'information.

Dans les cas présentés, les Conseils Généraux expérimentateurs ont enrichi leur système d'information grâce à de nouveaux outils informatiques et, de leur côté, les non-expérimentateurs ont devancé des obligations de la nouvelle instruction comptable et budgétaire. On a vu qu'ils s'équipaient informatiquement pour répondre prochainement

aux nouvelles règles et ils ont profité de ce changement pour revoir leur système d'information de gestion et l'améliorer.

Nous avons ainsi pu constater des évolutions récentes dans les activités du contrôle de gestion à la fois technique (accroissement de l'instrumentation informatisée), fonctionnelle (une tendance à la pénétration des logiciels intégrés de gestion), ce qui abonde dans le sens de Boitier (2002), et institutionnelle (orientation du périmètre vers l'extérieur de la collectivité). Les orientations des activités confirment certains résultats tels que ceux obtenus par Busson-Villa (1998) sur la mise en place et le suivi de tableaux de bord principalement financiers, mais elles mettent également en évidence le rôle des contrôleurs dans l'animation des systèmes d'information et l'importance du travail mené sur le contrôle des satellites de la collectivité.

L'autre variable étudiée, portant sur les valeurs développées en interne pour promouvoir une culture managériale, montre des éléments intéressants sur la vision du contrôle de gestion. L'apparition d'une logique managériale correspond à un changement de paradigme où la prédominance de l'offre laisse place à celle de la demande. La gestion des procédures est remplacée par la gestion des objectifs, l'autorité hiérarchique imposée s'estompe au profit d'une démarche contractuelle négociée, les indicateurs de résultats sont privilégiés par rapport aux indicateurs financiers et d'activités. Cette logique introduit des notions telles que la qualité et la responsabilisation du personnel. Cependant, le respect de la règle du donneur d'ordre dans le secteur public local (le devoir des agents envers l'exécutif local), qui permet de mettre en œuvre des idées décidées au plus haut niveau, fait que les changements sont appliqués sous la contrainte et non avec motivation. En effet, les démarches participatives sont quasi absentes, les modalités de rétributions en fonction de la performance de l'agent sont très limitées dans le cadre du statut de la fonction publique territoriale, et le pouvoir du supérieur direct reste important. Cette situation limite la motivation et la responsabilisation des agents.

Il y a donc des évolutions dans les pratiques managériales, dans les valeurs promues par la hiérarchie, mais celles-ci sont limitées et ne favorisent pas le contrôle de gestion. Elles ne sont pas acceptées ni intégrées par les agents, lesquels ne sont pas associés à leur définition.

C) Par rapport à l'hypothèse portant sur les difficultés à initier des changements organisationnels et à leur pérennité, nous confirmons la vision négative supposée.

L'instauration d'un service de contrôle de gestion dans les Conseils Généraux est comparable à la problématique des cellules de modernisation créées dans le dispositif de changement des organisations publiques (Legrand, *in* Bonami, 1993, p.200). Legrand explique que « la cellule n'a aucune chance d'être reconnue et utilisée puisqu'elle est proposée, et non imposée, en dehors de toute réglementation », qu'elle « s'inscrit dans un jeu d'influences politico-administratives » entre grandes directions, et qu'elle est paradoxale car « conçue pour promouvoir notamment des outils de gestion, or, elle ne s'inscrit pas dans la culture de départ. Et une fois le changement culturel réalisé, elle n'aura plus de raison d'être ».

Ce sont les pressions citoyennes, budgétaires ou de la Chambre Régionale des Comptes qui amènent les élus locaux et la direction générale à introduire des pratiques ou des instruments de gestion. Néanmoins, ces modifications achoppent souvent sur la faible motivation des responsables, qui partant fréquemment de leur poste, ne sont pas enclins à s'investir à moyen terme, et dont l'engagement n'est pas relayé par la suite.

À la faible pérennité du personnel de la direction générale au sein d'une collectivité correspond une faible pérennité des actions et décisions managériales.

Par ailleurs, nous avons noté que les projets sont à court terme, ils ne modifient pas ou peu le fonctionnement des organisations car ils maintiennent l'ordre et le jeu social établi, et ils font l'objet d'une résistance proportionnelle aux enjeux du changement.

On peut donc constater de petits changements (une « avancée à petits pas » dont parlaient Lindblom (1959) et Crozier, *op. cit.*), mais qui ne modifient pas ou peu les pratiques aujourd'hui en œuvre. Cette situation caractérise un changement d'ordre 1 (Watzlawick et al., 1975), où « plus ça change, plus c'est la même chose ».

A la suite de Bodiguel (*op. cit.*), il a été établi que si les Conseils Généraux semblent aller dans cette voie, les nouveautés ne remplacent pas les pratiques actuelles, de sorte qu'il y a un empilement de valeurs et de pratiques, un état organisationnel de

crystallisation (cf. Lewin) où rien ne change, et des ambiguïtés au niveau des actions à mener pour les agents de la collectivité¹⁰⁹.

Cette situation tendrait à prouver que les changements organisationnels ne peuvent avoir lieu que si des mesures extérieures au Conseil Général sont prises (cf. Crozier sur la faisabilité des changements dans l'administration par l'intermédiaire de mesures politiques obligatoires). L'exemple du Ministère de l'Économie et des Finances (MINEFI) est à ce titre éloquent : les administrations sont maintenant tenues de mettre en œuvre un plan de développement du contrôle de gestion, car la méthode consensuelle consistant à conseiller l'instauration de ce changement organisationnel n'a pas fonctionné auparavant.

Cependant, conformément à la théorie de la réputation développée par Hirshleifer (1993), les décideurs (le Président ou le Directeur général) peuvent être incités par eux-mêmes à démontrer leurs capacités à bien gérer. Pour ce faire, la création d'un service de contrôle de gestion correspond à un signal fort envoyé par l'équipe dirigeante vers l'extérieur (cf. le cas du Conseil Général n°5 où le service est affiché en bonne place dans l'organigramme mais n'a pas de mission correspondante).

Ces résultats vérifient le fait que le Conseil Général se situe sur un sentier organisationnel : un certain déterminisme explique ses contraintes, telles que le respect du principe d'égalité, et l'exercice des activités menées (en référence aux compétences dévolues par la loi), mais parallèlement des marges de manœuvre existent et expliquent la pluralité des pratiques observées dans les collectivités.

2) Pertinence et limites de la recherche

L'objectif principal de cette recherche était de contribuer à la description du comportement des Conseils Généraux en matière de contrôle de gestion. Cette réflexion, qui se place dans le cadre d'un ensemble d'évolutions de l'environnement des départements, se fonde sur l'analyse des caractéristiques du système de contrôle de

¹⁰⁹ D'ailleurs, les situations de communication paradoxale, et plus précisément, les "injonctions paradoxales" (Watzlawick et al., 1972) à l'égard des agents des collectivités, et des contrôleurs de gestion entraînent des phénomènes d'inhibitions (Gervais, 1994 ; Watzlawick et al., op. cit.) ou de stress (Watzlawick et al., op. cit.).

gestion, ses finalités, et sur son éventuel développement. Pour cela, des moyens conceptuels, théoriques et méthodologiques ont été utilisés. Dès lors, en conclusion, il convient d'analyser l'adéquation entre les objectifs poursuivis et les moyens mis en œuvre ainsi que les limites qui y correspondraient.

2.1) Les études statistiques sur le contrôle de gestion dans les collectivités locales engagées antérieurement à cette recherche fournissent, dans la majorité des cas, des explications limitées aux communes. Une des principales raisons tient au nombre élevé de ce type de collectivités, permettant des tests statistiques plus aisés que sur une population étudiée relativement restreinte. En réalisant un questionnaire à destination des seuls Conseils Généraux, et en ne retenant que ceux effectuant du contrôle de gestion, la population retenue représentait une nouveauté. Ce choix nous a permis d'obtenir des éléments répondant parfaitement à notre problématique de caractérisation des approches du contrôle de gestion. Des spécificités ont pu être mises en évidence à partir de tris croisés et de typologies. Néanmoins, la taille de la population étudiée, et partant de l'échantillon, ne peut être que limitée. Aussi, les résultats du questionnaire nécessitent certaines nuances dans leurs interprétations, quand bien même les tests statistiques tiennent compte du faible nombre d'individus.

2.2) Ces analyses sont enrichies par une approche qualitative où six conseils généraux font l'objet d'études menées sur la base d'entretiens, de recherches documentaires et d'analyses de terrain. Ces travaux nous permettent d'illustrer par des situations concrètes les caractéristiques du contrôle de gestion. Ils sont engagés dans une logique de triangulation de l'approche (quantitative, qualitative), des sources d'observations (écrites, orales), des méthodes d'enquêtes (questionnaires, entretiens, observations). Pour une cohérence dans les réponses, la majorité des répondants étant des contrôleurs fonctionnaires territoriaux, les analyses d'entretiens ont porté sur le discours de ces personnes, même si de nombreux acteurs ont été rencontrés. La complémentarité des approches statistiques et des études de cas est utilisée pour instaurer un dialogue entre l'objet de la recherche et deux manières de le représenter (Baumard et Ibert, 1999, p.100). Cette triangulation visait alors à ce que les résultats ne soient pas liés à la méthodologie utilisée et que les données soient fiables, mais aussi à utiliser deux approches adaptées à la nature des données empiriques. Ainsi, les études de cas se sont

focalisées sur les finalités et les pratiques du contrôle de gestion dans la mesure où ces composantes sont difficilement approchées par les outils statistiques.

Au sein des six services visités, l'analyse du système de contrôle de gestion et de son évolution nécessitait de réaliser une grille de lecture dans laquelle sont reportés les instruments et pratiques de gestion de la collectivité étudiée.

Les données documentaires recueillies au cours des visites dans les collectivités l'ont été dans le cadre ainsi construit. Ce sont principalement sur les documents réalisés par le service de contrôle de gestion que se sont portées nos analyses, même si les services liés au contrôle de gestion ont été vus pour étudier leurs activités et prendre également des documents susceptibles d'expliquer certaines pratiques.

Cependant, comme il a été précisé, le recueil des données (documentaires et orales) s'est organisé en deux temps, puisque les collectivités ont été vues au début de l'expérimentation de la nouvelle instruction M52, et ensuite après un an d'exercice comptable et budgétaire. Cette courte période pour évaluer un changement dans une collectivité territoriale peut comporter certaines limites dans l'horizon temporel des données. En outre, il est possible que des constats portant sur les types d'évolutions retenues dans les six cas étudiés correspondent à des phénomènes aléatoires, liés à l'histoire de chaque collectivité.

2.3) Le traitement des entretiens menés auprès des contrôleurs par une classification avait pour objectif d'obtenir la conception qu'ont les contrôleurs de leur fonction.

L'utilisation de cette approche récente, consistant à classer le discours pour aider à son interprétation, s'est faite en mettant en œuvre une méthodologie d'interprétation et de « validation » des informations obtenues.

Un guide d'entretien a été élaboré pour aborder les mêmes thématiques dans chacune des collectivités, puis un logiciel permettant de catégoriser et de représenter les discours sur une carte a été utilisé. Une fois cette carte élaborée, il fallait une méthode de validation et d'interprétation. Pour ce faire, nous avons repris à la méthodologie de la cartographie cognitive la technique de la double lecture de la carte. Cette phase, qui associe l'interlocuteur à l'analyste, a pour but de rendre compatible les interprétations, et de tenir compte des évolutions du contexte dans lequel se sont déroulées les premières

entrevues. De plus, la réalisation d'une classification effectuée par une tierce personne permet de repérer certains biais et de discuter des choix effectués.

Ces précautions renforcent la carte obtenue, de sorte que les classifications présentées sont relativement stables lorsqu'une modification est introduite. Néanmoins, pour obtenir ce résultat, des termes pouvant être intéressants ont été ôtés de l'analyse. La "robustesse" de la classification de discours ayant son pendant dans une certaine perte de richesse lexicale. En effet, les termes polysémiques, comme les termes peu utilisés lors des entretiens, ont été soustraits de l'analyse.

Néanmoins, il est nécessaire de rappeler que l'analyse de discours comporte toujours des risques. En recourant à un modèle de classification neuronale, pour nous assister dans l'étude thématique, certaines limites sont levées mais d'autres apparaissent (Maurel, 2003). Nous pensons particulièrement aux biais introduits par le modèle classificatoire retenu et à la source des données utilisées, c'est-à-dire le recueil d'énoncés verbaux.

Malgré ces réserves, nous avons vu que l'analyse de discours assistée par ordinateur apportait des éléments intéressants, que son association avec l'étude documentaire se révélait féconde, et que les compléments statistiques issus du questionnaire assuraient une convergence des résultats.

Ces limites ne remettent donc pas en cause les résultats obtenus au cours de cette recherche, dont certaines recommandations et perspectives s'ouvrent à nos yeux.

3) Les recommandations possibles

Ces résultats peuvent donner lieu à des préconisations. Cependant, celles-ci ne peuvent prendre la voie d'une imitation des pratiques du secteur privé, ni d'une transposition des analyses faites sur les villes françaises dans les collectivités retenues.

L'idée d'un transfert direct des principes en œuvre dans le secteur privé se révélerait une « fausse piste », comme l'a constaté notamment Le Lamer (1986, p.241) à propos de l'importation des modes managériales issues des entreprises privées. L'expérience ramène au réalisme, et ce faisant à la complexité. Ajoutées aux défis techniques, de nombreuses contraintes culturelles et identitaires (Labourdet, 1996) font que la tentation du transport intégral des principes et outils du modèle privé aux

collectivités locales doit être nuancée. La tentation pourrait également résider dans le transfert direct des principes et méthodes préconisées lors des travaux portant sur la mise en place de la nouvelle instruction budgétaire et comptable communale en 1997 et ses relations avec le système de contrôle de gestion. Cependant, des limites s'opposent à cette transposition puisque les collectivités ici étudiées, les Conseils Généraux, diffèrent des communes, et des évolutions ont eu lieu depuis ces travaux, tels que l'émergence de valeurs managériales que nous avons précédemment abordés.

Le fait que nombre d'idées relatives à l'amélioration de la gestion se trouvent à l'état de projets, et sont remises en cause à chaque modification du sommet hiérarchique, fait référence aux problèmes de pérennité du changement, et de mutation des dirigeants, comme de l'encadrement, dans le secteur des collectivités locales. Par ailleurs, le respect de la règle du donneur d'ordre et ses implications en termes de faibles participations et motivations, soulèvent les questions du statut protecteur de la Fonction Publique Territoriale et de la communication interne. C'est pourquoi, nos recommandations, s'articulant autour des difficultés rencontrées par le contrôleur de gestion, abordent, en premier lieu, la lassitude face aux changements chez les agents statutaires et la faible pérennité des évolutions apportées (1), et, en second lieu, les problèmes liés à la rigidité du statut de ce personnel territorial et à la communication entre le sommet hiérarchique (les décideurs) et les agents, dont les contrôleurs de gestion (2).

3.1) A propos de la lassitude face aux changements organisationnels et de leurs faibles pérennisations.

Contrairement à ce qui est habituellement avancé, les changements organisationnels sont nombreux dans le secteur public (Verrier et Joncour, 2002), avec des modifications apportées par chaque nouveau dirigeant politique ou responsable administratif. Cette répétition de réformes dans la gestion quotidienne, d'évolutions dans les pratiques à suivre, entraîne naturellement un certain sentiment de lassitude chez le personnel administratif. Ce dernier se traduit par une faible motivation des agents pour les nouveautés introduites, puisque celles-ci sont assurées que le prochain responsable nommé les rendra caduc pour mettre en place son changement. On peut alors aboutir à un empilement de réformes et de procédures internes, prônant telle pratique ou instaurant tel instrument de gestion, sur lesquelles les agents se sentent peu impliqués, persuadés que le

mouvement s'essoufflera à moyen ou court terme. Ce sentiment entraîne rationnellement l'essoufflement supposé.

Pour limiter ces risques liés au changement, nous avançons deux idées :

- Développer la flexibilité et l'expérimentation : les changements organisationnels nécessitent une réflexion préalable à leur mise en œuvre visant à rassurer les dirigeants sur leur caractère non irréversible et le personnel sur les avantages induits.

En introduisant le critère de flexibilité dans la mise en œuvre d'un changement, on permet aux nouveaux responsables de poursuivre l'évolution introduite par leur prédécesseur en modifiant à la marge des éléments de ce changement. Ainsi, d'une part, ce dernier est maintenu, d'autre part, le nouveau responsable a pu réorienter le projet vers ses conceptions et convictions personnelles. Le personnel est alors plus incité à s'impliquer dans l'évolution proposée, puisqu'il sait que tout changement organisationnel amorcé sera maintenu et appliqué dans la collectivité.

Parallèlement, la mise en œuvre d'une période d'expérimentation du changement décidé par les dirigeants peut favoriser son acceptabilité auprès de l'ensemble du personnel. L'expérimentation apporte des informations sur les avantages et les problèmes rencontrés avec l'introduction du changement, et le partage de ces informations au sein de la collectivité permet tant un retour d'expérience qu'une clarification des enjeux. Les agents voient mieux où veut en venir la direction avec le changement qu'elle a souvent décidée seule.

L'expérimentation sur site permet également un apprentissage substitutif, « celui que l'on obtient par l'observation d'autres personnes qui sont en train de se comporter d'une certaine manière et / ou qui sont en train de subir les conséquences dudit comportement » (Hellriegel et al., 1992, p.131). En observant les autres, une personne fait l'apprentissage d'un comportement sans s'y livrer effectivement (Gioia et Manz, 1985). Cependant, si l'apprentissage par l'observation peut contribuer à susciter un nouveau comportement chez les agents voyant les actions pratiquées dans le service expérimentateur, il ne suffit pas à engendrer les prestations désirables. Celles-ci exigent une pratique du comportement appris.

L'expérimentation par réalisations-pilotes sur des sites réels est féconde mais coûteuse. La simulation peut alors offrir une complémentarité à l'expérimentation ou s'y substituer en centrant l'essai de changement sur des objets virtuels. Différents objectifs peuvent être poursuivis (éclairer l'apprentissage futur, mettre en évidence des possibilités

stratégiques cachées, découvrir des potentiels ignorés), car libre d'enjeux immédiats, de peur du risque et de passions bloquantes, ces approches (expérimentation et simulation) ouvrent la voie à l'imagination et à la créativité (Warnecke et Hüser, 1993).

- Développer l'apprentissage organisationnel, c'est-à-dire le processus par lequel une organisation acquiert des connaissances nouvelles en tant qu'organisation (des connaissances capitalisées par l'organisation et non simplement par les individus qui la constituent¹¹⁰) (Lorino, 1995, p.258). A l'origine de l'apprentissage se trouvent différents déclencheurs : « la greffe de nouvelles représentations à travers le recrutement de nouveaux agents ; l'irruption de contraintes nouvelles imposées par l'environnement (telle qu'une réglementation sociale) ; le retour d'expérience de l'action ; l'expérimentation délibérée » (Lorino, ibid.). En construisant des représentations collectives, l'apprentissage organisationnel constitue une vérification de l'adéquation des représentations à la réalité, et il doit trouver un juste milieu avec l'environnement de l'organisation, « arbitrer entre changer et ne pas changer, ériger en référence ou laisser ouvert » (Lorino, p.262). Il paraît donc nécessaire d'apprendre à maîtriser des métarègles pour doser ouverture et fermeture, pour doser les flux des changements (Weick, 1979). Ces métarègles doivent maintenir un cadre commun minimal en matière de terminologie, de description des processus, de conventions, de principes de base. La mise à jour relève de coopérations entre les opérationnels et les fonctions d'expertise de la collectivité.

On a parlé de l'influence des rôles de l'encadrement dans l'impulsion initiale, puis dans la pérennité des changements. Comme pour l'apprentissage organisationnel, elle peut être bloquante, aussi nous trouvons un intérêt à la création de rôles porteurs de changement, de rôles d'acteurs mis en position structurelle de vouloir et de chercher le changement. Ce type de rôles, souvent temporaire, peut revenir à des responsables de ressources humaines ou à « des chargés de mission influents au mandat flou et mouvant » (Lorino, 1995, p.267).

¹¹⁰ Comme l'indique Lorino (p.259), même si le point de départ de l'apprentissage organisationnel est individuel, « on ne parlera d'apprentissage organisationnel que s'il y a, directement ou indirectement, transformation des modes d'action et des représentations d'un nombre de personnes significatif par rapport à la taille de l'entreprise ». On peut difficilement penser que l'apprentissage organisationnel consiste en « un mouvement de l'agent individuel vers un réseau "lisse" d'agents sans qu'apparaissent les reliefs d'un système structuré où les agents ne se valent pas tous et où les retours d'expérience locaux sont mis en balance avec des considérations plus globales de pouvoir, de cohésion sociale, de contraintes institutionnelles » (Lorino, p.260).

Simultanément à ces préconisations visant à pérenniser l'introduction d'un changement organisationnel au sein d'une collectivité locale, nous plaillons pour une modification moindre du personnel d'encadrement territorial.

Les problèmes de mutation du cadre territorial, auxquels s'ajoutent les changements de responsables politiques lors des élections cantonales, ont déjà été soulignés. Nous pensons que les responsables de services, les directeurs et les directeurs généraux (DGA ou DGS) devraient pouvoir rester un temps minimum dans chaque collectivité où ils sont recrutés, afin de mettre en place des systèmes effectivement opérationnels. La durée de deux ou bien trois années ne permet pas d'instaurer, à notre sens, une nouvelle pratique de gestion qui soit pérenne après le départ de son instigateur. Néanmoins, cette préconisation introduit une « rigidité » dans le contrat de travail liant le responsable administratif et son employeur.

3.2) Recommandations à l'égard du statut de la fonction publique territoriale (FPT), et de la communication hiérarchique et paradoxale.

Nous avons expliqué que le strict respect de la règle du donneur d'ordre au sein de la collectivité locale amenait à une diminution de la responsabilisation du personnel. Ce dernier suit les directives sans y être forcément motivé et impliqué et surtout sans être responsabilisé sur ses actes de gestion, puisque son comportement est exclusivement dicté par la règle établie dans une procédure, une règle de gestion, ou bien une injonction (formelle ou, informelle dans le cadre de la supervision directe).

Cela vaut pour le personnel sous statut, c'est-à-dire ayant obtenu un concours lui permettant d'appartenir à la FPT, et pour les agents contractuels au sein de la collectivité. Si, pour les seconds, nombreux dans les collectivités, le respect de la règle du donneur d'ordre est essentiel, car le contrat de travail peut être remis en cause rapidement, pour les premiers le comportement est identique.

Par ailleurs, la gestion des responsables de services n'est souvent pas distincte de celle des fonctionnaires. Or, il faut consacrer la fonction managériale des responsables. Cette position implique une réflexion plus globale et plus approfondie sur la fonction publique territoriale que les tentatives d'individualisation des régimes indemnitaires, « peu stimulantes et laminées par les pratiques » (Desmarais et Jameux (2001)).

En outre, comme nous l'avons déjà souligné, les conventions de la FPT rendent très difficiles la mise en place d'un système d'inégalités positives et négatives permettant de récompenser ou de sanctionner un agent pour ses résultats dans son travail. Un système d'évaluation des performances avec des récompenses au mérite s'accorde mal avec les respects de l'égalité et de neutralité du fonctionnaire face au pouvoir politique.

Ainsi, les systèmes de primes instaurés dans les collectivités s'appliquent à tous les agents, et les sanctions, autres que légales pour fautes graves, sont inexistantes. Il ne subsiste souvent que la discrétion du responsable de service, lui permettant de donner des facilités à certains agents.

Concernant la communication interne, essentiellement hiérarchique (eu égard au respect de la règle du donneur d'ordre), on a vu qu'elle pouvait apparaître paradoxale à certains égards. Le principal problème en est l'inhibition de l'action chez certains agents, voire certains responsables face à des discours politiques ambigus.

Pour réduire, au niveau des acteurs, la tentation de recourir à des stratégies défensives ou pathologiques, Maitre (1984, p.285) énonce deux idées que sont le développement du sentiment de sécurité chez les membres du personnel pour réduire leur anxiété face aux changements, et la modification de la perception qu'ils se font du système de gestion par des techniques telles que l'*Organization Development* (Burke, 1982) ou la programmation neurolinguistique¹¹¹.

¹¹¹ Le développement de l'organisation (DO, ou OD en anglais) est un processus planifié, systématique, du changement organisationnel. Il est basé sur la technologie, la recherche et la théorie des sciences du comportement. Le DO consiste à gérer le changement en se fondant sur les principes de comportements des individus et des groupes au sein des organisations. L'ensemble des techniques utilisées, affectant tous les systèmes de l'organisation, visent à améliorer l'efficacité organisationnelle et le bien-être du personnel. La programmation neurolinguistique (PNL) a été créée dans les années 70 par les Américains John Grinder (linguiste) et Richard Bandler (informaticien) (Bandler et Grinder, 1982). À la suite de l'observation de personnes considérées comme des modèles d'excellence dans leur domaine, ils ont « décortiqué » les comportements spécifiques qui permettaient à ces personnes d'atteindre l'excellence. Ils ont ensuite développé des outils pour décrire avec précision ces types de comportements. Enfin, ils ont mis au point des techniques pour permettre à d'autres personnes de s'approprier ces modèles de comportement, d'installer des changements durables en eux, de faciliter l'accès à leurs ressources personnelles et d'améliorer leurs stratégies internes. La programmation neurolinguistique était née. Depuis ces premiers pas, de nombreux autres théoriciens sont venus contribuer à son enrichissement : (R.Dilts, S et C Andréas, S.O'connor, G.Laborde, G.Cagnon, etc...) en orientant plus particulièrement leurs recherches sur les croyances personnelles, la santé, l'identité, l'expérience sensorielle, la représentation du temps, etc... La PNL utilise toutes sortes de techniques similaires (dissociation, recadrage, etc.) pour aider à changer ou à améliorer des comportements ou des attitudes. Depuis des années, on l'emploie dans l'optimisation des performances, que ce soit en sport, en vente, en gestion ou en relations humaines, en psychothérapie ainsi que dans le traitement des comportements compulsifs et des phobies. Pourtant, aucune étude scientifique n'a établi hors de tout doute son efficacité. L'Université de Bielefeld en Allemagne a recensé et classifié la majorité des études faites sur la PNL jusqu'en 1998. Le site (<http://www.nlp.de/research/info.html>) en compte près de 200. Beaucoup font état des divergences

Ajoutons que pour redonner de la flexibilité au système, Maitre (op. cit.) préconise d'incorporer une dose d'irrationalité dans le système, afin que ce dernier ait une logique moins linéaire.

Cette idée implique différentes mesures, énoncées par Maitre (1984, p.289), dont certaines sont déjà en œuvre dans les collectivités étudiées :

- incorporer de l'ambiguïté et de la redondance dans le système de normes de façon à mieux s'adapter aux circonstances imprévues (certaines notes internes émanant de directions générales respectent ce point, sans en rechercher la conséquence, car elles emploient simultanément des procédures très précises et structurantes) ;

- « reconnaître qu'une norme a toujours une onction cachée, non voulue lors de sa création et que sa suppression au nom de la rationalité peut entraîner plus de problèmes qu'elle n'en résout ». Là encore, les collectivités locales, comme les organisations publiques en général, ont tendance à suivre ce principe en rajoutant, en empilant, des procédures, et cet archivage comporte parfois des éléments contradictoires ;

- enfin, et cela n'est pas fréquent dans les collectivités publiques, en laissant dans le système une part non négligeable à l'informel, c'est-à-dire aux réunions ponctuelles pour recueillir de l'information supplémentaire, pour résoudre un problème, etc.).

Précisons ici, que les avancées technologiques permettent de favoriser cette pratique, puisque l'instauration de réseaux informatiques locaux, associée à la mise en place généralisée d'une messagerie sur un Intranet, permet aux membres d'une organisation d'échanger de manière très informelle des informations sur leurs activités professionnelles quotidiennes.

Ajoutons, avant d'aborder les voies de recherche ultérieures, qu'à ces recommandations internes à l'organisation, sont nécessaires des initiatives externes telles que les mesures politiques incitant fortement les structures publiques à s'engager dans des voies managériales. Celles-ci sont indispensables pour qu'un changement organisationnel conséquent soit engagé et pérennisé, comme l'a illustré l'exemple précédemment cité de l'obligation d'un système de contrôle de gestion dans les administrations dépendantes du Ministère de l'Economie et des Finances.

concernant les méthodologies de recherche. De très nombreuses concluent que l'efficacité ou les prémisses de base de la PNL (position des yeux, modalités visuelle, auditive et kinesthésique, etc.) sont loin d'être démontrées. Par contre, plusieurs études démontrent que la PNL s'est avérée efficace, par exemple pour traiter des phobies, des cas d'anxiété ou des problèmes psychologiques.

4) Vers une meilleure compréhension du contrôle de gestion dans les Conseils Généraux.

Pour synthétiser les principaux résultats de cette recherche, rappelons, au titre des caractéristiques du contrôle de gestion au sein des Conseils Généraux, la diversité apparaissant dans les approches, et le récent développement de services contrôle de gestion dont les missions portent principalement sur l'assistance à la mise en place d'outils de *reporting* et sur le contrôle des satellites. Concernant les évolutions constatées, il a été vu que le changement comptable accélère l'informatisation mais ne révolutionne pas le système d'information des collectivités ; que l'informatique de gestion favorise les missions de contrôle de gestion, mais que les pratiques managériales, au travers le partage de valeurs de gestion dans la collectivité, se développent peu.

Les recherches ultérieures peuvent donc prendre la voie de nouvelles visites dans les collectivités, puisque la diversité des approches constatées ne permet pas de dire que nous avons relevé l'ensemble des pratiques. Par ailleurs, ces visites peuvent être l'occasion de mener d'autres interviews auprès des contrôleurs pour nous permettre de vérifier les différences constatées entre les discours et les faits à l'aide du traitement informatisé. En outre, la recherche de typologies caractérisant les Conseils Généraux pourrait utiliser une méthode d'analyse telle que « l'enveloppement de données », c'est-à-dire la méthode DEA (pour *Data Envelopment Analysis*), afin de classer les performances des collectivités à partir de la future base de données de la Direction Générale de la Comptabilité Publique.

- L'approfondissement de la notion de paradoxe entrant dans l'organisation étudiée.

L'évolution consistant à se focaliser sur les individus a amené des difficultés nouvelles comme la nécessité de prendre en compte l'irrationalité et l'ambivalence des personnes (Chanlat, 1990) ou le développement de l'autonomie, qui est désormais considérée comme un facteur de performance des organisations (Brochier et Roman, 1999), dans un contexte de subordination. Ce cadre conceptuel fait référence à la communication paradoxale, et même à la double contrainte paradoxale, développée par

Bateson (1956), puisque la communication se situe dans le cadre qui a été formulé par cet auteur.

Ainsi, dans le modèle de la gestion des contradictions (Brabet, 1993), le changement est présenté comme le « fruit d'une dialectique de l'action volontaire et de phénomènes non maîtrisée, de l'ordre et du désordre,... laissant une large marge de manœuvre aux acteurs dans l'espace » (p.97). Dans ce modèle, d'une part « l'harmonie sociale est contestée »¹¹² (p.79), d'autre part les personnes sont considérées comme la richesse de l'organisation. L'organisation peut alors être vue comme une unité complexe paradoxale. Barel (1979) parle à ce propos de « non système » intégré au système. L'organisation s'impose aux acteurs qui lui résistent ou cherchent à lui échapper en opposant des arguments, des motivations incompatibles avec l'ordre organisationnel. Le paradoxe naît de ce vice logique, la tâche d'imposer sa logique à son fondement (les acteurs) qui est hors de toute logique : il y a une inévitable combinaison d'ordre et de désordre, avec la « superposition paradoxale de l'acteur et du champ, du sujet et de l'objet, de ce qui est dit et de ce qui dit » (Barel, 1979, p.19).

Cet approfondissement de la notion de paradoxe peut s'enrichir de nouvelles interviews menées auprès de contrôleurs de gestion situés dans d'autres Conseils Généraux, ou dans d'autres collectivités territoriales.

- La recherche des pratiques de contrôle de gestion développées par les Conseils Généraux peut s'enrichir d'une approche quantitative permettant des comparaisons interdépartementales.

L'analyse d'enveloppement de données, ou méthode DEA, correspond à cette idée. L'utilisation de la future base de données réalisée par la Direction Générale de la Comptabilité Publique (DGCP), en s'appuyant sur les nomenclatures budgétaires fonctionnelles, va permettre d'obtenir des indicateurs d'efficience dans chaque département¹¹³. Cette approche a déjà été testée dans les activités de services (Gervais et Thenet, 2002), et elle va dans le sens des attentes de la DGCP, laquelle souhaite effectuer

¹¹² Il s'agit d'une contestation de l'harmonie sociale sous-tendue par les deux autres modèles identifiés par Brabet (1993) : le modèle instrumental (la réussite de l'entreprise entraîne le bien-être individuel et social) ; le modèle de l'arbitrage managérial (la GRH permet d'arbitrer et d'intégrer les intérêts de l'entreprise, de l'individu et de la société).

¹¹³ Cette situation devrait, à terme, amener les moins bons à échanger des informations pour améliorer les principaux ratios. A moins que les moins bons essaient d'obtenir la moyenne nationale et que les meilleurs ne soient pas incités à faire mieux.

des comparaisons entre les collectivités locales. Par ailleurs, la flexibilité des approches DEA permet d'utiliser, par exemple, la logique des modèles d'enveloppements orientés output (Zhu (1998), Zhu et Seiford (1998) et suiv.) pour obtenir un ratio permettant l'utilisation de comparaisons interdépartementales. Celles-ci seront possibles par le biais des bases de données que certains éditeurs de logiciels décisionnels vont mettre à disposition de leurs clients (Unilog, Hyperion, Sinorg).

- La mise en évidence d'une diversité dans les approches de contrôle de gestion au sein des Conseils Généraux, malgré des tendances lourdes telles que l'orientation vers l'animation des systèmes d'information et la portée géographique recherchée, nous incite à étudier d'autres collectivités. Ces visites supplémentaires sont susceptibles d'apporter des renseignements nouveaux sur les approches et conceptions du contrôle de gestion.

Cependant, la prise en compte de ces nouveaux Conseils Généraux ne doit pas faire oublier le nécessaire suivi des départements présentés. En effet, dans le cadre de l'analyse des évolutions du contrôle de gestion, il semble opportun de poursuivre des études longitudinales. Celles-ci nous permettraient d'apprécier la mise en œuvre de l'instruction M52 et le développement actuel des systèmes d'information dans les années à venir.

Ces différentes voies de recherches poursuivent donc l'analyse du contrôle de gestion dans les Conseils Généraux. La présente recherche a montré des spécificités du système de contrôle de gestion dans ce type de collectivités, mais également le fait que ce système était en pleine évolution et se caractérisait par une diversité d'approches. Ces aspects montrent bien la nécessité de recherches ultérieures poursuivant la compréhension des pratiques de contrôle de gestion, et qui fourniraient un cadre explicatif aux approches du contrôle de gestion dans les Conseils Généraux.

Références bibliographiques

Abrahamson E. (1996), « Management fashion », *Academy of Management Review*, vol.21, n°1, p. 254-285.

AFNOR (1995), *Guide to the expression of uncertainty in measurement*, ISO eds., (1993).
Version française, AFNOR éd., 1995.

Allègre H., Mouterde F. (1989), *Le contrôle de gestion : méthodes, outils tableaux de bord*,
Eds. du Moniteur, Collection collectivités locales.

Amiel M., Bonnet F., Jacobs J. (1998), *Management de l'administration*, De Boeck
Université.

Ammons D.N. (2000), « Benchmarking as a performance management tool : experiences
among municipalities in North Carolina », *Journal of public budgeting, accounting &
financial management*, vol.12, n°1, p. 106-124.

Amstrong J. (1997), « Stewardship and public service », *Commission de la fonction publique
du Canada*.

Anthony R.N. (1965), *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Division
of Research, Boston, Harvard University.

Anthony R.N. (1988), *The Management control Function*, Harvard Business School Press,
trad. Fr. 1993.

Anthony R.N., Herzlinger R.E. (1980), *Management control in the nonprofit organizations*,
revised edition, Illinois, Irwin.

Argyris C. (1975), « Double loop learning in organizations », *Harvard Business Review*,
vol.55, n°5, p. 115-125.

Argyris C. (1995), *Savoir pour agir*, Interéditions.

Argyris C., Schön D.A. (1996), *Organizational learning II*, Addison-Westley.

Auby J.-F. (1996), *Management public: une introduction générale*, éd. Sirey.

Aucoin P. (1990), « Administrative reform in public management: paradigms, principles,
paradoxes and pendulums », *Governance: an International journal of policy and
administration*, vol.3, n°2, p. 115-137.

Audet M., Cossette P. (1994), « Qu'est-ce qu'une carte cognitive ? », in Cossette P. (dir.),
Cartes cognitives et organisations, Presses Universitaires de Laval.

Axelrod R. (1976), *Structure of decision : the cognitive maps of political elites*, Princeton
University press.

Bandler R., Grinder J. (1982), *Les secrets de la communication*, Montréal, Le Jour.

- Barbier P. (1995), *Métrologie dans l'entreprise, outil de la qualité*, Paris, éditions du Mouvement Français pour la Qualité.
- Barel Y. (1979), *Le Paradoxe et le système. Essai sur le fantastique social*, Presses Universitaires de Grenoble.
- Barlay S. (1986), « Technology as an occasion for structuring : evidence from observations of CT scanners and the social order of radiology departments », *Administration Science Quarterly*, vol.31, p. 78-108.
- Baron G. (1999), *Evaluation, participation, apprentissage : une conception de l'action publique avec rationalité limitée*, Thèse de doctorat en Sciences économiques, Université de Rennes 1.
- Bartoli A. (1997), *Le management dans les organisations publiques*, Dunod.
- Bartoli A., Hermel P. (1989), *Le développement de l'entreprise : nouvelles conceptions et pratiques*, Economica.
- Bartoli A., Hermel P. (1986), *Piloter l'entreprise en mutation : une approche stratégique du changement*, Paris, Éditions d'Organisation.
- Bateson G. et al. (1956), « Toward a theory of schizophrenia », *Behavioral Science*, n°1, p. 251-264.
- Batteau P. (1994), « Etat de l'art en management public », *Annales du management, XIIème journées nationales des I.A.E*, Montpellier.
- Baumard P., Ibert J. (1999), « Quelles approches avec quelles données ? », in Thiétart R.-A. (sous la dir.), *Méthodes de recherche en management*, Dunod.
- Baumol W.J. (1967), « The Macroeconomics of Unbalanced Growth », *American Economic Review*, vol.57, n°3, p. 415-426.
- Bazet J.-L. (2000), « La place du contrôle de gestion dans la conduite du changement », *Cahiers de recherche du PESOR*, Université de Paris-Sud, 10 pages.
- Becker G. (1983), « A Theory of Competition among Pressure Groups for Political Influence », *Quarterly Journal of Economics*, vol. 98, n°3, p. 371-400.
- Beckhard R. (1975), *Le développement des organisations, stratégies et modèles*, Dalloz.
- Bennis W. (1969), *Organisation Development : its nature, origins, and prospects*, Addison-Wesley. Ed. française, *Le développement des organisations : sa pratique, ses perspectives et ses problèmes*, Dalloz, 1975.
- Benzécri J.-P. (1973), *Analyse des Données. Tome II : Analyse des Correspondances*, Paris, Dunod.

- Benzécri J.-P. (1979), « Sur le calcul des taux d'inertie dans l'analyse d'un questionnaire », *Cahiers de l'Analyse des Données*, n°4, p. 377-378.
- Berelson B. (1971), *Content analysis in communication research*, New York, Hafner publication Co.
- Berland N. (1999), « A quoi sert le contrôle budgétaire ? », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol.2, n°3, p. 5-25.
- Bescos P.-L., Dobler P., Mendoza C., Naulleau G. (1993), *Contrôle de gestion et management*, Paris, Montchrestien.
- Besson P. (1999), « Les ERP à l'épreuve de l'organisation », *Système d'Information et Management*, vol.4, n°4, p. 21-51.
- Besson P., Bouquin H. (1991), « Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion », *Revue Française de Gestion*, n°82, janvier-février, p. 60-71.
- Blau P. (1994), *Structural contexts of opportunities*, University of Chicago Press.
- Block P. (1993), *Stewardship - choosing service over self-interest*, San Francisco, Berrett-Koehler.
- Bodiguel J.-L., Rouban L. (1987), « La dysfonction publique ou la crise du corporatisme », *Revue Française de Science Politique*, vol.37, n°4, p. 550-565.
- Bodiguel J.-L. (1996), « Les fonctionnaires en proie au changement », in Gremion C. et Fraisse R., *Le service public en recherche : quelle modernisation ?*, Paris, La Documentation française.
- Bodiguel J.-L. (2001), « Les fonctions publiques locales en Europe à l'épreuve de la nouvelle gestion publique et des enjeux de la modernisation », *Entretien Territoriaux de Strasbourg*, Institut national des études territoriales. Disponible sur le site www.inet.cnfpt.fr
- Boitier M. (2002), « L'influence des technologies de l'information et de la communication sur la fonction contrôle de gestion. Une analyse socio-technique », *Actes du 23^{ème} congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Toulouse.
- Bonami M. et al. (1993), *Management des systèmes complexes*, De Boeck Université, Belgique.
- Bontis N. (1999), « Managing Organisational Knowledge by Diagnosing Intellectual Capital: Framing and Advancing the State of the Field », *International Journal of Technology Management*, vol.18, n°5-8, p. 433-462.
- Borgonovi E., Brovotto P.R. (1988), « The concepts of bureaucratic and managerial control in public administration », in Kakabadse A.P., P.R. Brovotto, and R. Holzer (eds), *Management development and the public sector*, Avebury.

Bossé G. et al. (1988), *La fonction encadrement*, coll. Recherche et Développement, éd. du CNFPT, Paris.

Bouckaert G., Halachmi A. (1995), « *The Challenges of Management in a Changing World* », in Halachmi A. and Bouckaert G. (eds.), *The Enduring Challenges in Public Management, Surviving and Excelling in a Changing World*, Jossey Bass, San Fransisco, p.1-24.

Bouquin H. (1986), *Le contrôle de gestion*, Paris, Presses Universitaires de France. Et 5^{ème} édition en 2001.

Bouquin H. (1994), *Les fondements du contrôle de gestion*, coll. Que sais-je ?, n°2892, Presses Universitaires de France.

Bouquin H. (1999), « Contrôle et stratégie », *Les cahiers de recherche du CREFIGE*, 11 pages.

Bournois F. et al. (2002), « L'analyse des données qualitatives assistée par ordinateur : une évaluation », *Revue Française de gestion*, n°137, janvier-mars, p. 71-85.

Bousta - Jullien Y. (1999), *Management public communal : interactivité structurelle et cognitive, pertinence et efficacité de l'action publique communale*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Lyon 2, Septembre.

Boyer B. (2000), « M52 : la réforme enfin trouvée », *La Gazette des communes*, n°1542, le 20 Mars 2000, p. 32.

Brabet J. (1993), « La gestion des Ressources Humaines en trois modèles », in Brabet J., *Repenser la Gestion des Ressources Humaines*, Paris, Economica, p. 70-141.

Brochier D., Roman B. (1999), « Autonomie des acteurs et performance de l'organisation : le cas d'un réseau bancaire », *Actes du 10ème Congrès de l'AGRH*, Lyon, p. 251-262.

Brulé J. (1997), *Contribution à l'élaboration d'un contrôle de gestion dans les collectivités locales*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, CNAM.

Buchanan J.M., Tollison R. (Eds) (1972), *Theory of Public Choice*, Ann Arbor, University of Michigan Press.

Buchanan J.M. (1971), *The Bases for Collective Action*, New York, General Learning Press.

Burgess R.G. (1982), *Field research : a source book and field manual*, Londres, Allen & Unwin.

Burke W.W. (1976), « Organization development in transition », *Journal of applied and business science*, vol.12, p. 22-43.

Burke W.W. (1982), *Organization development: Principles and practices*, Boston, Little Brown.

- Burlaud A., Gibert P. (1996), « L'analyse des coûts dans les organisations publiques », in Lacasse F. et Thoennig J-C (sous la dir.), *L'action publique*, éd. L'Harmattan, p. 339-358.
- Burlaud A. (1995), « Le contrôle de gestion : le développement de l'intelligence organisationnelle », *Leçon inaugurale au CNAM*, le 28 juin 1995, 24 pages.
- Burlaud A., Malo J.-L. (1988), « Les organisations complexes : le défi aux méthodes traditionnelles de contrôle de gestion », *Revue Française de Comptabilité*, n°187, p. 58-64.
- Busson-Villa F. (1998), *Intégration d'une logique managériale de l'efficacité dans la gestion communale*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Rennes 1.
- Busson-Villa F. (1999), « L'émergence d'une logique évaluative dans la gestion publique: le cas des organisations communales », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 2, n°1, p. 5-25.
- Carassus D. (2002), *L'audit externe des villes et de leurs satellites : contribution à la compréhension des pratiques contractuelles dans une perspective d'évolution du système d'information de gestion local*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Pau.
- Carbonel M. (2001), « Dérives organisationnelles dans les projets ERP : les cas de Guerbet et Gaumont », *Systèmes d'Information et Management*, vol.6, n°1, p. 71-86.
- Carles J. (1994), « La M14, révolution ou adaptation ? », *Revue Française de Comptabilité*, n°260, p. 20-24.
- Carles J. (1996), « Pour une approche plurielle du contrôle de gestion dans les collectivités locales », in J.-J. Rigal et R. Le Duff (sous la dir.), *Le Maire-Entrepreneur*, 1ères rencontres "Ville-Management", Biarritz, Presses universitaires de Pau.
- Chabaud J. (2001), *Action publique sociale, Expertise et territoire. La CAF 33 et l'anticipation du risque social*, Thèse de doctorat en sciences politiques, Université de Bordeaux IV.
- Chan J.L. (2001), « La réforme de la comptabilité locale aux Etats-Unis », *Revue Française de Comptabilité*, n°330, février, p. 27-30.
- Chandler A.D. (1962), *Strategy and Structure*, Cambridge, MIT Press.
- Chandon J.-L., Pinson S. (1980), *Analyse typologique. Théories et applications*, Paris, Masson.
- Chanlat J.-F. (1990), *L'individu dans l'organisation : les dimensions oubliés*, Québec, Eska.
- Charpentier M., Grandjean P. (1998), *Secteur public et contrôle de gestion*, Paris, Les éditions d'Organisation.
- Charpentier P. (1998), *Les nouvelles dimensions du management - La gestion du changement dans les organisations*, La Documentation Française.

Charreaux G. (éd.) et al. (1997), *Le gouvernement de l'entreprise : Corporate Governance, Théories et faits*, Paris, Économica.

Charreaux G. (2000), *Finance d'entreprise*, Coll. Les Essentiels de la gestion, Paris, Éditions Management & Sociétés, 2^{ème} édition.

Chaudemanche B. (1995), « De la difficulté de recourir au contrôle dans les collectivités locales - Contrôle et collectivités locales, un formariage? », *Actes du 16^{ème} Congrès de l'AFC*, Montpellier.

Checkland P., Scholes J. (1990), *Soft systems methodology in action*, Wiley, Chichester.

Chevallier J. (1980), *L'idéologie des fonctionnaires : permanence et/ou changement, discours et idéologie*, Presses Universitaires de France.

Chiapello E. (1990), « Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction ? », revue *Echanges*, n°92, p. 7-11.

Child J. (1972a), « Structure and strategies of control : A replication of the Aston study », *Administrative Science Quarterly*, vol. 17, n°3, p. 163-176.

Child J. (1972b), « Organizational Structure, Environment and Performance : the Role of Strategic Choice », *Sociology*, vol.6, p. 2-22.

Chin R., Benne K.D. (1969), « General strategies for effecting change in human systems », in W.G. Bennis, K.D. Benne, R.Chin (eds.), *The planning of change*, New York, Holt Rinehard and Winston.

Claver E. et al., (1999), « Public administration: from bureaucratic culture to citizen-oriented culture », *International Journal of Public Sector Management*, vol.12, n°5, p. 455-464.

Clergeau de Mascureau C. (1995), « Quelles entraves organisationnelles et institutionnelles à l'innovation dans les organisations bureaucratiques publiques ? », *Politiques et Management public*, vol.13, n°2, cahier 2, p. 141-172.

Cluzel L. (2001), « De la responsabilisation à la responsabilité : l'exemple des contrats de service dans les services publics en France », *Politiques et Management Public*, vol.19, n°1, p. 2-22.

Cohen M.D., March J.G., Olsen J.P. (1972), « A garbage can model of organizational choice », *Administrative Science Quarterly*, vol. 17, n°1, p. 1-25.

Coll. (2000), « Le Top 1000 des progiciels en France », *Revue Logiciels & Systèmes*, n°44, janvier, disponible sur www.grd-publications.com/art.

Comité interministériel à la réforme de l'Etat (CIRE), (2000), *Guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion à l'usage des administrations d'Etat*, La documentation Française, disponible sur le site du ministère de l'Economie et des Finances (MINEFI).

Conseil du Trésor du Canada (2003), *Changer la culture de gestion : modèles et stratégies pour réaliser cet objectif*, Rapport, mars 2003, 35 pages.

Cossette P. (1989), *Les schèmes d'interprétation idiosyncratiques de propriétaires - dirigeants de PME : une étude exploratoire de cartographie cognitive*, Thèse de doctorat à la faculté des sciences de l'administration, Laval, Québec.

Cossette P. (1994), *Cartes cognitives et organisations*, Les presses de l'université de Laval, Québec, éditions Eska.

Cottrell M. (1997), « Nouvelles techniques neuronales en analyse des données. Application à la classification, à la recherche de typologie et à la prévision », Conférence Invitée, *Journée ACSEG'97*, Tours.

Cottrell M., Fort J.C., Pagès G. (1998), « Theoretical aspects of the SOM algorithm », *Neuro Computing*, n°21, p. 119-138.

Couderc C. (1995), *L'évaluation appliquée aux actions culturelles : onze politiques de villes moyennes comparées en Aquitaine, Midi-Pyrénées et Languedoc-Roussillon*, Thèse de doctorat en sciences politiques, Université de Toulouse 1.

Crozier M. (1997), « La contribution de l'analyse stratégique des organisations à la nouvelle gestion publique », in Finger M. et Ruchat B. (éd.), *Pour une nouvelle approche du management public. Réflexion autour de M.Crozier*, Paris, Seli Arslan, p. 33-56.

Crozier M. (1987), *Etat modeste, état moderne*, Paris, Fayard.

Crozier M. (1979), *On ne change pas la société par décret*, Paris, Grasset.

Crozier M. (1963), *Le phénomène bureaucratique*, Paris, édition du Seuil.

Crozier M., Friedberg E. (1977), *L'acteur et le système*, Points Politique, Paris, Edition du Seuil.

Crozier M., en coll. avec Huntington S. P. et Watanuki J. (1975), *The crisis of democracy : Report on the governability of democracies to the trilateral commission*, New York University Press.

Crozier M. et al. (1974), *Où va l'administration française*, Paris, éditions d'Organisation.

Cyert R.M., March J.G. (1963), *A behavioral theory of the firm*, Prentice-Hall.

David A. (2002), « Décision, conception et recherche en sciences de gestion », *Revue Française de Gestion*, numéro spécial consacré à J.March.

David G. (1999), *Le rôle des contrôleurs de gestion dans une entreprise en mutation : le cas de la SNCF*, Thèse pour le doctorat de sciences de gestion, Université de Paris 9.

Davis J., Donalson L., Schoorman D. (1977), « Towards a stewardship theory of management », *Academy of Management Review*, vol.22, n°1, p. 20-47.

Délégation interministérielle à la réforme de l'Etat (DIRE) et la Direction Générale de l'administration et de la fonction publique (2002), *Le contrôle de gestion dans les administrations de l'Etat. Eléments de méthodologie*, Paris.

Demeestère R. (1980), « Des outils pour la gestion des villes », *Revue Française de Gestion*, n°25, mars-avril, p. 86-92

Demeestère R. (2001), « L'ambiguïté de la notion de responsabilité en contrôle de gestion », *Politiques et Management Public*, vol.19, n°3, p. 81-100.

Demeestère R. (2002), *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, collection Systèmes, LGDJ, Paris.

Demeestère R., Lalu C. (1983), *Planifier ou contrôler? La pratique de la planification dans les villes*, FNEGE et groupe ESSEC.

Deming W.E. (1988), *Qualité : la révolution du management*, Paris, Economica.

De Quatrebarbes B. (1995), *Usagers ou clients ? Ecoute, marketing et qualité dans les services publics*, éd. d'organisation, 2^{ème} édition, Paris.

Desmarais C. (1999), « Quel impact des démarches managériales sur l'évolution des rôles de l'encadrement des villes ? », *Actes des 3èmes journées "villes-management"*, les 9 et 10 septembre, Bayonne.

Desmarais C., Jameux C. (2001), « L'encadrement dans les collectivités locales : de la responsabilité à la responsabilisation », *Politiques et Management Public*, vol.19, n°3, septembre, p.101-120.

De Tocqueville A. (1952), *L'ancien régime et la révolution*, Paris.

De Vaujany F-X. (1999), « Stylisation de l'appropriation individuelle des technologies Internet à partir de la théorie de la structuration adaptative », *Système d'information et Management*, vol.4, n°1, p.57-74

Dion S. (1986), *La politisation des mairies*, collection Politique comparée Economica.

Dror Y. (1996), « The capacity to govern : designing governance for global transformations », *The club of Rome, United Nations - Climate conference*, Berlin, march.

Ducrocq C., Herriau C., Gervais M. (2001), « Le suivi de la qualité et des coûts dans les entreprises de services : une enquête sur les pratiques et les outils employés par les départements de contrôle de gestion », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 4, n°3, p. 89-121.

Ducrocq C. (2000), « Informatique et contrôle de gestion », in Colasse B. (éd.), *Encyclopédie de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'audit*, Economica, p. 819-832.

- Dunn W.N., Swierczek F.W. (1977), « Planned organizational change : toward grounded theory », *Journal of applied and behavioral science*, vol.13, n°2, p. 135-157.
- Dupuis J. (1991), *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques*, Gestion PUF.
- Dupuis J. (1996), *Comptabilité analytique et contrôle de gestion : application en commune*, éd. Techniques Juris Classeurs, Fascicule 2071.
- Dupuy Y. (sous la dir.) (1999), *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, FNEGE, Paris, Dunod.
- Dupuy Y. (1995), « Une lecture des recherches actuelles en comptabilité - contrôle », Cahiers du CREGO, Montpellier, mai.
- Dupuy Y. (1984), « Réflexions sur la modélisation des processus organisationnels liés à l'informatisation », *Economies et sociétés*, n°4, p. 217-246.
- Echanges Contacts (2002), « La qualité », *Revue du Ministère de l'Economie et des Finances*, mars, p. 18-23.
- Eden C. (1988), « Cognitive mapping », *European Journal of Operational Research*, vol.36, p. 1-13.
- Eden C., Ackermann F., Cropper S. (1992), « The analysis of cause maps », *Journal of Management Studies*, vol.29, n°3, p. 309-324.
- Eden C., Radford J. (eds.) (1990), *Tackling strategic problems: the role of the group decision support*, London, Sage publications.
- Edvinsson L., Malone M. (1997), *Intellectual capital*, New York, Haper-Business.
- Eisenhardt K. (1989), « Building theories from case study research », *Academy of management review*, vol.14, n°4, p. 532-550.
- Ekeland I. (1995), *Le chaos*, Paris, Flammarion.
- Etzioni A. (1967), « Mixed-Scanning : A Third Approach to Decision-Making », *Public Administration Review*, vol. 27, n°5, p. 385-392.
- Fayol M. (1992), « La compréhension lors de la lecture: un bilan provisoire et quelques questions », in Lecocq P. (éd.), *La lecture, processus, apprentissage, troubles*, Presses Universitaires de Lille, p. 79-101.
- Fialaire J. (1993), « Les stratégies de la mise en œuvre des centres de responsabilité », *Politiques et management public*, vol.11, n°2, p. 33-51.
- Finger M. (1995), « New Public Management - un débat manqué », *Swiss Political Science Review*, vol. 1, n°1, p. 138-143.

Flochlay B. (1995), *Evaluation de l'action collective publique : questions de méthode et application au cas de l'évaluation d'une politique européenne*, Thèse de doctorat en Sciences économiques, Université de Rennes 1.

Ford J.D., Hegarty W. (1984), « Decision maker's beliefs about the causes and effects of structure : An exploratory study », *Academy of Management Journal*, vol. 27, n°2, p. 271-291.

Forgy E. (1965), « Cluster analysis of multivariate data : efficiency vs. interpretability of classifications », Abstract, *Biometrics*, vol.21, p. 768.

Fraisse R., Grémion C. (sous la dir.) (1996), *Le Service public en Recherche : Quelle modernisation*, La Documentation Française.

Fraisse S., Pornon H. (2003), « SIG : diffuser ses données sur Internet / Intranet », *Technicités*, n°44, 23 février 2003, p. 18-24.

Francois-Noyer V. (1994), *La place du contrôle de gestion dans l'évaluation des politiques publiques locales*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, IAE de Lille, décembre.

Francois-Noyer V. (1996), « Une lecture de la recherche en comptabilité et contrôle de gestion dans les collectivités locales », CLAREE, *Les cahiers de la recherche de Lille*, n°4, 21 pages.

Frath P., Oueslati R., F. Rousselot (1995), « Identification de relations sémantiques par repérage et analyse de co-occurrences de signes linguistiques », *Actes des journées d'Acquisition des Connaissances*, Grenoble, les 5-7 avril 1995, p. 173-185.

French W.L., Bell C.H. (1973), *Organization Development*, Prentice Hall.

Frohman M.A., Sashkin M., Savanah M.J. (1976), « Action research as applied to organizational development », *Organization and administrative sciences*, vol.7, n°1 et 2, p. 129-161.

Frost R.L. (1988), « De quelques effets d'une gestion scientifique », *Revue Française de Gestion*, n°70, septembre-octobre, p. 108-120.

Gaschet R. (1997), *Vers un management socio-économique des collectivités locales ? Obstacles et réalités - cas des villes moyennes*, Thèse de doctorat en sciences économiques, Université de Lyon 2.

Gervais M. (sous la dir.) (1996), *Recherches en contrôle de gestion*, Économica.

Gervais M. (2000), *Contrôle de gestion*, 7^{ème} éd., Économica.

Gervais M. (1994), *Contrôle de gestion par le système budgétaire*, Vuibert.

Gervais M., Thenet G. (2002), « Comment évaluer la productivité dans les entreprises de service ? », *Actes des 16^{ème} journées nationales des IAE*, Paris, Septembre, in *Sciences de gestion et pratiques managériales*, Collection Gestion, Économica, p. 191-198.

Giacomo P. (1995), « Mesure et métrologie », *Bulletin du Bureau National de Métrologie*, n°101, vol.1, Chiron éd.

Gibert P. (2002a), « Réflexions sur l'utilisation du contrôle interne à des fins de contrôle externe », *Politiques et Management Public*, vol. 20, n°3, p. 7-25.

Gibert P. (2002b), « Le contrôle de gestion, les concepts », Journée d'étude de la DIRE, *Mieux gérer l'Etat : le contrôle de gestion à l'horizon 2005*, le 2 juillet 2002, p. 4-9.

Gibert P. (2000), « Mesure sur mesure », *Politiques et Management Public*, vol.18, n°4, décembre, p. 61-91.

Gibert P. (1995), « La difficile émergence du contrôle de gestion territorial », *Politiques et Management Publique*, vol. 13, n°3, p. 203-225.

Gibert P., Thoenig J-C (1993), « La gestion publique : entre l'apprentissage et l'amnésie », *Politiques et Management Public*, vol. 11, n°1, p. 3-23.

Gibert P. (1983), *Management de la puissance publique*, Thèse de doctorat d'Etat en sciences de gestion, Université de Paris 2.

Gibert P. (1981), « La nature du management public », *Les Cahiers Français*, n°202, p. 69-72.

Gilbert G., Thoenig J.-C. (1999), « Les cofinancements publics : des pratiques aux rationalités », *Revue d'économie financière*, n°51, p. 45-78.

Gilbert P. (1998), *L'instrumentation de gestion*, Economica.

Gioia D.A., Manz C. C. (1985), « Linking cognition and behaviour : a script processing interpretation of vicarious learning », *Academy of Management review*, n°3, p. 527-539.

Giordano M., Berger E. (1999), « Les apports et les limites de l'instruction M14 en terme de sincérité », *Revue Française de Comptabilité*, n°313, juillet, p. 33-45.

Goold M., Campbell A. (1987), *Strategies and styles : the role of the center in diversified corporations*, Basic Blackwell.

Gouldner A. (1955), « Metaphysical pathos and the theory of bureaucracy », *American Political Science Review*, n°49, p. 496-507.

Gouldner A. (1954), *Patterns of industrial bureaucracy - A case study of modern factory administration*, New York.

Grefte X. (1993), *Politique économique*, Paris, Économica.

Grefte X. (1999), *Gestion publique*, Paris, Dalloz.

- Greiner L.E. (1972), « Evolution and Revolution as organization grow », *Harvard Business Review*, juillet/Août, vol.50, p. 37-46.
- Gruening G. (2001), « Origin and theoretical basis of New Public Management », *International Public Management journal*, vol.4, p. 1-25.
- Grize J-B. (1989), « Logique naturelle et représentations sociales », in Jodelet D. (sous la dir.), *Les représentations sociales*, Presses Universitaires de France, p. 152-168.
- Gumb B. (2000), *Le contrôle de gestion au service de votre stratégie*, Les éditions d'Organisation.
- Gumb B. (2002), « Une histoire comparée du contrôle de gestion et de l'informatique décisionnelle », *Cahiers de recherche du Crefige*, n°3, 42 pages.
- Halgand N. (1992), « Contribution à l'étude la portabilité d'un outil de contrôle de gestion hospitalier : approche méthodologique », *11^{èmes} journées nationales des IAE*, Nancy, in Le Duff R. et Allouche J. (éd.), *Annales du management*, Economica.
- Hamel G., Prahalad C.K. (1989), « Strategic intent », *Harvard Business Review*, Mai-juin, vol.67, n°3, p. 63-76.
- Handy C.B. (1976), *Understanding organizations*, Harmondsworth, Baltimore, Penguin Books.
- Haton J.P. (1989), « L'intelligence artificielle dans les organisations. Bilan et perspectives », in *Informatique cognitive des organisations*, colloque ICO'89, Québec, 12-15 juin, L'interdisciplinaire, Limonest.
- Hegel W.F. (1968), *Les principes de la philosophie du droit*, Idées, Gallimard, trad. Kaan.
- Hellriegel D., Slocum J.W., Woodman R.W. (1992), *Management des organisations*, De Boeck Université.
- Hermel P. (1988), *Le Management participatif. Sens, réalités, actions*, Paris, Les éditions d'Organisation.
- Himbert M. (1993), « Le mètre : l'aventure continue... », *Bulletin du Bureau National de Métrologie*, n°1, Chiron éd.
- Hiroto T. (1991), « Restoring the relevance of management accounting », *journal of management accounting research*, n°3, p. 1-15.
- Hirshleifer D. (1993), « Managerial reputation and corporate-investment decisions », *Financial Management*, vol.22, n°2, p. 145-160.
- Hofstede G. (1981), « Management control of public and non-for-profit activities », *Accounting, Organizations and society*, vol.6, n°3, p. 193-211.

Hoggett P. (1996), « New modes of control in the public service », *Public administration*, vol.74, n°1, p. 9-32.

Hood C., Scott C., James O., Jones G., Travers T. (1999), *Regulation inside government Waste-Watchers, Quality police and sleaze-busters*, Oxford, Oxford University Press.

Hood C. (1991), « A Public Management for all seasons ? », *Public Administration*, vol. 69, n°1, p. 3-19.

Hood C. (1995), « The new public management in the 1980s : variations on a theme », *Accounting, Organizations and Society*, vol.20, n°2/3, p. 93-109.

Hoque Z., Moll J. (2001), « Public sector reform : implications for accounting, accountability and performance of state-owned entities », *The International journal of public sector management*, vol.14, n°4, p. 315-323.

Huron D. (1999), *Le maire - entrepreneur politique. Analyse dans les communes de plus de 20 000 habitants*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Nice-Sophia Antipolis.

Hussenot P. (1983), *Finalisation et contrôle de gestion dans les administrations publiques : analyse critique*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Paris 9.

International Federation of Accountants (IFAC) (1991), « Financial reporting by national government », *IFAC Public Sector Committee*, Study 1, March.

IFAC (1996), « Perspective son accrual accounting », Occasional paper 3, *Public Sector Committee*, New York, disponible sur le site IFAC.org

Jones S. (1985), « The analysis of depth interviews », in Walker R., *Applied qualitative research*, Adershot, Gower.

Kainer R.K., Watson H.J. (1995), « The keys to executive information systems success », *Journal of management systems*, vol.12, n°2, p. 20-42.

Kaisergruber D. et Strobel P. (1996), « Service public, fin de siècle ? », in Fraisse R. et Gremion C. (éd.), *Le Service public en Recherche*, p. 21-38.

Kanter R.M., Stein B.A., Jick T.D. (1992), *The Challenge of Organizational Change*, Free Press.

Kaplan R., Norton D. (1996), *The balanced scorecard*, Boston, Harvard Business School Press.

Klopfers M. (1996a), « Les changements en perspective de la M52 et de la M71 : premier volet : l'analyse financière », *La vie départementale et régionale*, Avril, p. 15-22.

Klopfers M. (1996b), « Les changements en perspective de la M52 et de la M71 : deuxième volet : l'organisation », *La vie départementale et régionale*, Juillet-Août, p. 14-21.

Knöepfel P. (1995), « Le New Public Management : est-ce la panacée ? », *Swiss Political Science Review*, vol. 1, n°1, p. 133-148.

Kohonen T. (1984), *Self-organization and associative memory*, Springer Verlag, Berlin.

Kopel S. (2001), « Les tableaux de bord de mairie : vers l'apprentissage de la responsabilité ? », *Politiques et Management Publique*, vol.19, n°3, p. 159-176.

Kouzmin A. et al. (1999), « Benchmarking and performance measurement in public sectors », *The International Journal of Public Sector Management*, vol.12, n°2, p. 121-144.

Labourdette A. (1996), « Les difficultés des méthodes de gestion privée dans les communes », *Actes des 1^{ère} rencontre Villes-Management : le maire entrepreneur ?*, Biarritz, Presses universitaires de Pau, p. 609-616.

Lamarzelle D. (1996), *Clarification des rôles entre élus et cadres des collectivités locales*, Thèse pour le doctorat de Sciences de Gestion, Université de Paris X - Nanterre.

Lande E. (1996a), « Les villes et l'information financière consolidée », *Actes du 17^{ème} congrès de l'association Française de Comptabilité*, Valenciennes.

Lande E. (1996b), *L'information financière consolide des villes et de leurs stellites*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, CNAM.

Lande E. (1997), « La réforme de la comptabilité de l'Etat : faisabilité et objectifs d'une approche patrimoniale », *Revue Française de Comptabilité*, n°291, juillet-août, p. 47-56.

Lande E. (2002), « Le système d'information des communes permet-il de mesurer le risque financier ? », *Actes du 23^{ème} congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Toulouse.

Lane J.-E. (2000), *New Public Management*, London, Routledge.

Laufer R., Burlaud A. (1980), *Management public : gestion et légitimité*, Paris, Dalloz.

Laure J.-L., Laurent P. (1993), « La communication financière des collectivités locales : une composante essentielle de la nouvelle culture de gestion », *Pouvoirs locaux*, n°19, p. 37-41.

Laurence P.R. (1954), « Comment faire face à la résistance au changement », *Harvard Business Review*, 1^{ère} éd. Mai-juin ; 2^{ème} éd., avec commentaires rétrospectifs, janvier-février 1969, p. 3-11.

Lawrence P.R., Lorsch J.W. (1967), *Organization and environment, managing differentiation and integration*, Boston, Harvard Business School Press.

Lauzanas J.-M. (1999), *L'émergence d'outils de gestion dans les clubs professionnels de football : essai de caractérisation et contribution à la compréhension*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Rennes 1.

Lauzel P., Teller R. (1994), *Contrôle de gestion et budgets*, Paris, Sirey.

Lamarzelle D. (1996), *Clarification des rôles entre élus et cadres des collectivités locales*, Thèse pour le doctorat de sciences de gestion, Université de Paris X-Nanterre.

Lebart L., Salem A. (1988), *Analyse statistique des données textuelles*, Dunod.

Leca J. (1997), « L'évaluation comme intervention - Sciences sociales et pratiques administratives et politiques », in M. Finger, B. Ruchat (sous la dir.), *Pour une nouvelle approche du management public - réflexions autour de Michel Crozier*, Seli Arslan.

Le Duff R. (1992), « Management public ou gestion non-marchande », *11^{èmes} journées nationales des IAE*, Nancy, in Le Duff R. et Allouche J. (éd.), *Annales du management*, Économica.

Leibenstein H. (1966), « Allocative Efficiency vs. X-efficiency », *American Economic Review*, vol. 56, p. 392-415.

Le Lamer C. (1986), « L'évolution de la gestion communale en France depuis vingt ans », *Annuaire des Collectivités Locales*.

Le Moigne J.-L. (1994), *Le constructivisme. Tome 1 : des fondements*, Paris, ESF éditeur.

Le Moniteur (1999), « Contrôles internes », *Droits des services publics locaux*, Groupe Moniteur, juin 1999.

Lesca H. (1986), *Systèmes d'information pour le management stratégique de l'entreprise*, Mac Graw Hill, Paris.

Lesca H. (1999), « Système d'information », in Le Duff R. (sous la dir.), *Encyclopédie de la gestion et du management*, Dalloz, p. 1179-1182.

Lelu A. (1993), *Modèles neuronaux pour l'analyse de données documentaires et textuelles*, Thèse de doctorat en sciences et techniques communes, Université de Paris 6.

Levinthal R., March J.G. (1993), « The Myopia of Learning », *Strategic Management Journal*, winter, n°14, p. 95-113.

Lewin K. (1947), « Frontiers in group dynamics I », *Human relations*, vol. 1, p. 5-41.

Lindblom C. (1959), « The science of muddling through », *Public Administration Review*, vol.19, p. 79-88.

Lindblom C., Cohen D. (1979), *Usable knowledge. Social science and social problem solving*, London, Yale University Press.

Link M.W. (2000), « The role of survey research in the benchmarking process », *Journal of public budgeting, accounting & financial management*, vol.12, n°1, p. 138-164.

Loi organique relative aux lois de finances (LOLF), (2001), promulguée le 1^{er} août 2001 et parue au *Journal Officiel*, n°177, le 2 août 2001, p. 12480.

Loi contenant le budget de l'exercice de 1822, *Collection des lois, décrets, ordonnances, règlements, avis du Conseil d'Etat*, n°23, Duvergier, p. 1820-1822.

Löning H., Pesqueux Y. (éd.) et coll. (1998), *Le contrôle de gestion*, Dunod.

Lorino P. (1989), *L'économiste et le manager*, Paris, éd. La découverte.

Lorino P. (1995), *Comptes et récits de la performance*, Les éditions d'Organisation.

Lorino P. (2001), *Méthodes et pratiques de la performance*, Les éditions d'Organisation, 2^{ème} éd.

Lüder K. (1989), *Comparative government accounting study*, Speyer, March. Revised edition August 1989.

Lüder K. (1992), « A contingency model of governmental accounting innovations in the political administrative environment », *Research in governmental and nonprofit accounting*, vol.7, p. 99-127.

MacGregor D. (1975), *Leadership et motivation*, Paris, Entreprise Moderne d'édition.

Mac Queen J. (1967), « Some methods for classification and analysis of multivariate observations », *Proceedings of the 5th Berkeley Symp. Math. Stat. Prob.*, p. 281-297.

Maitre P. (1984), *Plans d'entreprise et contrôle de gestion*, Paris, Dunod.

March J. G., Simon H.A. (1958), *Organizations*, New York, Wiley ; Traduction française : *Les organisations*, Paris, Dunod, 1960.

March J.G., Olsen J.-P. (1976), *Ambiguity and choice in organizations*, Bergen, Universitets Forgalet.

March J. G. (1991), *Décisions et Organisations*, Les éditions d'Organisation.

March J.G. (1987), « Ambiguity and accounting : The elusive link between information and decision making », *Accounting, Organizations and Societies*, vol.12, n°2, p. 153-168.

Margerin J. (1991), *La gestion budgétaire*, Editions d'Organisation.

Markus M.L., Rebey D. (1988), « Information technology and organizational change : causal structure in theory and research », *Management science*, vol.34, n°5, p. 583-598.

Massenet M. (1975), *La nouvelle gestion publique*, Paris, Hommes et Techniques.

Maurel C. (2000), *L'émergence des évaluations de politiques départementales, une approche lexicographique*, Mémoire de DEA, Université de Rennes 1, Institut de Gestion de Rennes.

Maurel C. (2001), « Les apports de l'analyse lexicographique dans l'étude des discours : le cas des évaluations départementales », *Actes du 8^{ème} congrès international des approches*

connexionnistes en sciences économiques et gestion (ACSEG), les 22 et 23 novembre, Rennes, p. 221-233.

Maurel C. (2003), « La classification automatique de discours : exposé des principes et d'une application à partir de réseaux de neurones », *Séminaire Ireimar*, Juin, Rennes, 28 pages. A paraître in coll. (2004), *Regards croisés sur l'analyse de discours*, co-édité par l'Ireimar et les Presses Universitaires de Rennes, mars 2004.

Melcher A.J. (1976), « Participation : a critical review of research findings », *Human Resource Management*, vol.15, n°2, p. 12-21.

Ménard C. (1989), « Les organisations en économie de marché », *Revue d'économie politique*, n°6, p. 771-796.

Merton R. K. (1936), « The Unanticipated Consequences of Purposive Social Action », *American Sociological Review*, vol. 1, p.894-904

Meyssonnier F. (1993a), *Le contrôle de gestion communal : bilan et perspectives*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Nancy 2.

Meyssonnier F. (1993b), « Quelques enseignements de l'étude du contrôle de gestion dans les collectivités locales », *Politiques et Management Public*, vol.11, n°1, p. 129-149.

Miller D. (1993), *Le paradoxe d'Icare : comment les entreprises se tuent à réussir*, Eska.

Mintzberg H. (1982), *Structure et dynamiques des organisations*, Les éditions d'Organisation.

Mintzberg H. (1981), « Of strategies deliberate and emergent », *Strategic management journal*, vol. 6, n°3, p. 319-325.

Minvielle E. (1994), « Un changement sur ordonnance », *Gérer et Comprendre*, Annales des Mines, juin, p. 43-55.

Moison J.-C. (sous la dir.) (1997), *Du mode d'existence des outils de gestion - les instruments de gestion à l'épreuve de l'organisation*, Paris, Éditions Seli Arslan

Monnier E. (1992), *Evaluations de l'action des pouvoirs publics*, 2^{ème} édition, Paris, Economica-CPE.

Morato J. et al. (2003), « Experiments in discourse analysis impact on information classification and retrieval algorithms », *Information processing and management*, vol.39, n°6, p. 825-851.

Morau A. (2001), *L'introduction d'une logique de contrôle de gestion dans la gendarmerie nationale et dans les organismes de sécurité et de défense : les attitudes et les problèmes rencontrés*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Rennes 1.

Nelson R., Winter S.G. (1982), *An Evolutionary Theory of Economic Change*, The Belknap Press of Harvard University Press.

- Niskanen W.A. (1971), *Bureaucracy and Representative Government*, Chicago, Aldine-Atherton.
- Niskanen W. (1973), *Bureaucracy: Servant or Master*, London, Institute of Economic Affairs.
- Nutt P.C. (1987), « Identifying and appraising how managers install strategy », *Strategic Management Journal*, vol.8, p. 1-14.
- OCDE (1995), *La gestion publique en mutation – les réformes dans les pays de l'OCDE*, OCDE.
- OCDE (1997), *Public Management developments*, Paris, OCDE.
- Osborne D. E., Gaebler T. (1992), *Reinventing Government : How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*, Reading, Massachusetts, Addison-Wesley
- Ouchi W. (1980), « Markets, bureaucracies and clans », *Administrative Science Quarterly*, n°25, p. 129-141.
- Pailhous J. (1970), *La Représentation de l'espace urbain*, Paris, Presses Universitaires de France.
- Paquier A. et al. (1996), *Mémento Collectivités territoriales (M14 et M4), guide de la réforme budgétaire et comptable*, Béfec-PriceWaterhouse, Paris, éditions Francis Lefebvre.
- Parker R., Bradley L. (2000), « Organizational culture in the public sector : evidence from six organizations », *The international journal of public sector management*, vol.13, n°2, p. 125-141.
- Pariante P. (1996), *Le contrôle de gestion dans les collectivités locales : application au cas des communes*, Thèse de doctorat en sciences économiques, Institut de sciences politiques de Paris.
- Patry M. (1994), « L'imputabilité des administrateurs publics », in Parenteau R. (sous la dir.), *Management public : comprendre et gérer les institutions de l'Etat*, Presses universitaires du Québec.
- Penrose E.T. (1959), *The Theory of the growth of the firm*, Oxford, Basil Blackwell.
- Pettigrew A.W. (1985), *The awakening giant : continuity and change in Imperial Chemical Industries*, Oxford, Basil Blackwell.
- Pinsonneault A., Kraemer K.L. (1993), « The impact of information technology on middle managers », *Management information system Quarterly*, vol.17, n°3, p. 271-292.
- Power M. (1997), *The audit society : rituals of verification*, Oxford University Press.

Quinn T.J., Himbert M. (1996), « Mesurer : unités et incertitudes, La Mesure », *Entretiens de la Villette*, vol. 7, Paris, éd. Cité des sciences.

Reichenbach H. (1947), *Elements of symbolic logic*, New York, The Macmillan Company.

Reix R. (1990), « L'impact organisationnel des nouvelles technologies de l'information », *Revue Française de Gestion*, Janvier-Février, p. 100-106.

Reix R. (2000), *Systèmes d'informations et Management des organisations*, 3^{ème} éd., Paris, Vuibert.

Rivenbark W.C. (2000a), « Performance measurement : a local government response », *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial management*, vol.12, n°1, p.74-86.

Rivenbark W.C. (2000b), « Benchmarking and cost accounting : the North Carolina approach », *Journal of public budgeting, accounting & financial management*, vol.12, n°1, p. 125-137.

Rodhain F. (1999), « Tacit to explicit: transforming knowledge through cognitive mapping - an experiment », *Actes de l'Association for Computing Machinery*, special interest group on computer personnel research annual conference, New Orleans, United States, p. 51-56.

Rodhain F. (1998), « Peut on approcher les représentations mentales grâce à la cartographie cognitive ? Quand la cartographie cognitive construit ou reconstruit la représentation mentale qu'elle modélise », *Workshop du CREGO*, n°1, Montpellier, p. 1-23.

Romelaer P., Lambert G. (2001), « Décisions d'investissements et rationalités », *Images de l'investissement*, coord. par G. Charreaux, Vuibert, coll. FNEGE.

Rosenhead J. (ed.), (1989), *Rational analysis for a problematic world: problem structuring methods for complexity, uncertainty, and conflict*, Chichester, Wiley.

Rostaing H. et al. (1998), « Analyse de commentaires libres par la technique des réseaux de segments », *Actes des quatrième journées internationales d'analyse statistiques des données textuelles*, Nice, p. 697-704.

Rouban L. (1996), « Les cadres supérieurs de la fonction publique face à la modernisation », in Fraisse R. et Gremion C., *Le service public en recherche : quelle modernisation ?*, La Documentation française.

Rouchy J.C. (1977), « Intervenir dans le fil de l'événement », *Connexions*, n°21.

Roussarie O. (1994), *Les outils de gestion utilisés dans les services publics urbains : observations et interprétations des pratiques*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Poitiers.

Roy B. (1968), « Il faut désoptimiser la recherche opérationnelle », *Bulletin de l'AFIRO*, n°7.

Ruelle D. (1991), *Hasard et chaos*, Poches, Paris, éd. Odile Jacob.

Schein E.H. (1985), *Organizational culture and leadership*, San Francisco, Jossey-Bass.

Schein E. H. (1999), *The corporate culture*, Jossey-Bass.

Schmitt S. (2003), « Le contrôle des collectivités locales sur les associations subventionnées : l'exigence d'efficacité confrontée au quotidien », *Actualités jurisprudence et décrets administratifs*, n°21, juin 2003, p. 1088-1096.

Segui J. (1992), « Les composantes cognitives de la lecture », in Lecocq P. (éd.), *La lecture, processus, apprentissage, troubles*, Presses Universitaires de Lille, p. 43-53.

Seguin P. (2001), « A quel stade de maturité se situent les pratiques actuelles », *Journée d'étude de l'institut du management public*, disponible sur le site de la délégation interministérielle à la réforme de l'Etat (DIRE).

Sénat (2002), *Séance portant sur l'adoption des conclusions du rapport d'une commission*, le 12 décembre 2002, disponible sur le site du Sénat, 7 pages.

Serieux H., Fraisse R. (éd.), (1994), *L'Etat dans tous ses projets*, La Documentation Française.

Sfez L. (1984), *La décision*, Presses Universitaires de France, coll. Que sais-je ?

Shrivastava P. (1983), « A typology of organizational learning systems », *Journal of management studies*, vol.20, n°1, p. 7-28.

Simon H.A., Divine W.R. (1941), « Controlling human factors in an administrative experiment », *Public Administration Review*, vol. 1, p. 485-492.

Simon H.A. (1947), *Administrative Behavior*, New York, Macmillan.

Simon H.A. et al. (1954), *Centralization vs. decentralization in organizing the controller's department*, Controllership Foundation Inc.

Simons R. (1987), « Accounting control systems and business strategy : an empirical analysis », *Accounting, Organizations and society*, vol.12, n°4, p. 357-374

Simons R. (1990), « The role of management control systems in creating competitive advantage : new perspectives », *Accounting, Organizations and society*, vol.15, n°1, p. 127-143.

Smith A. (1776), *Enquête sur la nature et les causes de la richesse des nations*, éd. des Presses Universitaires de France, 1995.

Starbuck W. (1983), « Organizations as Action Generators », *American Sociological Review*, n°48, p. 91-102.

Sterner C. (1986), « Les nouvelles techniques informatiques et la modernisation du travail administratif », *Revue Française d'Administration Publique*, n°37, p. 24-32.

Thoenig J.-C., Burlen K. (1998), « Les secrétaires généraux des villes », *Politiques et management public*, vol.16, n°1, p. 141-172.

Thoenig J.-C. (1999), « L'évaluation, source de connaissances applicables aux réformes de la gestion publique », *Revue Française d'Administration Publique*, n°92, p. 681-693.

Thoenig J.-C. (2000), « L'évaluation est-elle une opportunité mal comprise ? La connaissance appliquée à l'action », *Colloque de la Société Française de l'Evaluation*, Rennes, le 15 juin 2000, 6 pages.

Tolman E.C. (1948), « Cognitive maps in rats and men », *Psychological Review*, n°55, p. 189-208.

Trosa S. (1999), « De la mesure à l'évaluation », *Communication à la journée d'étude de l'IMP*, Paris, Juin 1999.

Trésor Public (2002), « Une nouvelle gestion publique : le Trésor public s'engage : plan d'actions 2002-2003 », *Ministère des Finances*, Paris.

Truex D. (2001), « ERP systems as facilitating and confounding factors in corporate mergers : the case of two canadian telecommunications companies », *Systèmes d'Information et Management*, vol.6, n°1, p. 7-23.

Tullock G. (1967), « The Welfare Costs of Tariffs, Monopolies, and Theft », *Western Economic Journal*, n°5, p. 224-232.

Turenne N., Rousselot F. (1998), « Evaluation of four clustering methods used in text mining », *ECML'98 text mining workshop*, Chemnitz Germany.

Van de Ven A.H., Poole M.S. (1995), « Explaining development and change in organizations », *Academy of management review*, vol.20, n°3, p. 510-540.

Vas A. (2002), « Les processus de changement organisationnel à l'épreuve des faits : une approche multiparadigmatique », *Actes de la 11ème Conférence de l'AIMS*, Paris, 29 pages.

Verrier P.-E., Joncour Y. (2002), « Plus ça change, plus c'est la même chose. La répétition au service de la modernisation », *Actes du onzième colloque international de la revue Politiques et Management public*, vol.20, n°1, p. 85-105.

Verstraete T. (1997), *Modélisation de l'organisation initiée par un créateur s'inscrivant dans une logique d'entrepreneuriat persistant - les dimensions cognitives, praxeologique et structurale de l'organisation entrepreneuriale*, Thèse pour le doctorat en sciences de gestion, Université des sciences et techniques de Lille I.

Voyer P. (1994), *Le tableau de bord*, éditions Universitaires du Québec.

Wacheux F. (1996), *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, Economica.

Ward J. H. (1963), « Hierarchical Grouping to Optimize an Objective Function », *Journal of the American Statistical Association*, vol. 58, n°301, p. 236-244.

Warin P. (1992), *Le face à face des usagers et des agents du service public, un processus politique de régulation et d'évaluation : le cas des HLM*, Thèse de doctorat en sciences politiques, Université de Grenoble 2.

Warnecke H-J., Hüser M. (1993), *The fractal company*, Berlin, Springer Verlag.

Wathelet J.-C. (2000), *Budget, comptabilité et contrôle externe des collectivités territoriales, Essai Prospectif*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances Publiques.

Watzlawick P., Weakland J., Fisch R. (1975), *Changements. Paradoxes et psychothérapie*, Paris, éd. du Seuil, coll. Points.

Watzlawick P. et al. (1972), *Une logique de la communication*, éd. du Seuil, coll. Points.

Waxin M., Roger A., Chandon J.-L. (1997), « L'intégration des expatriés dans leur nouveau poste : une approche contingente et quantitative », in 8^{ème} congrès de l'Association Française de Gestion des Ressources Humaines, *GRH face à la crise : GRH en crise ?*, Presses HEC, Montréal.

Weber M. (1971), *Économie et société*, Paris, Plon.

Weick K.E. (1979), *The social psychology of organizing*, Mass., Addison-Wesley, 2^{ème} éd.

Weick K.E., Bougon M.G. (1986), « Organisations as cognitive maps : charting ways to success and failure », in H. P. Sims, D. A. Giola (eds.), *The thinking organisation*, Josey-Bass, San-Francisco, p. 102-135

Wildavsky A. (1979), *Speaking truth to power. The art and craft of policy analysis*, Boston, Little Brown.

Wilson W. (1887), « The study of administrations », in Schafritz J., Hyde A.C., *Classics of public administration*, Dorsey Press, 2nd ed., Chicago.

Wirth W. (1986), « Control in public administration: plurality, selectivity and redundancy », in Kaufman F.X., De Gruyter W. (eds), *Guidance control, and evaluation in the public sector*, New York.

Yin R.K. (1989), *Case study research : design and methods*, Sage.

Young D.W. (1988) « Management control in the public administration: overcoming the barriers to progress », in Kakadadse A.P., Brovotto P.R., and R. Holzer (eds), *Management development and the public sector*, Avebury.

Zhu J. (1998), « Data envelopment analysis vs. principal component analysis: An illustrative study of economic performance of Chinese cities », *European Journal of Operational Research*, Vol. 111, n°1, p. 50-61. Disponible sur le site de l'auteur : www.deafrontier.com

Zhu J., Seiford L.M. (1998), « Sensitivity analysis of DEA models for simultaneous changes in all the data », *Journal of the Operational Research Society*, Vol. 49, p. 1060-1071. Disponible sur le site de l'auteur : www.deafrontier.com

Zimmerman D.K. (1978), « Participative management : a reexamination of the classics », *Academy of management review*, n°3, p. 896-901.

Table des matières :

Introduction.....	8
PARTIE I : UNE COLLECTIVITE EN EVOLUTION.....	21
CHAPITRE 1 : UN CADRE PEU PROPICE AU CONTROLE DE GESTION	22
<i>Section 1. Le fonctionnement traditionnel de l'organisation étudiée</i>	<i>30</i>
1.1. Des approches théoriques explicatives du fonctionnement d'une collectivité publique.....	30
1.1.1. Les apports des courants d'inspiration sociologique.....	31
1.1.2. Les apports du courant économique avec l'école des choix publics	40
1.1.3. Les courants théoriques actuels.....	45
1.1.3.1. Le New Public Management.....	45
1.1.3.2. Les évaluations de politiques et la théorie du Stewardship comme alternatives	48
1.2. Le changement et ses caractéristiques en secteur public.....	51
1.2.1. Les facteurs de résistance au changement.....	59
1.2.1.1. Les facteurs de résistance au lancement d'un changement.....	61
1.2.1.2. Les obstacles potentiels à la pérennisation du changement.....	62
1.2.2. Les facteurs d'incitation au changement.....	66
1.2.2.1. Les motifs d'incitation concernant l'impulsion de départ.....	66
1.2.2.2. Les facteurs de pérennisation.....	68
1.2.3. Le pilotage du changement	70
<i>Section 2. L'approche du contrôle de gestion</i>	<i>81</i>
2.1. Les acceptions du contrôle de gestion et les principales difficultés rencontrées.....	81
2.1.1. Limites du contrôle de gestion liées à la notion d'objectifs	86
2.1.2. Limites du contrôle de gestion liées à la notion de moyen.....	87
2.1.3. Limites du contrôle de gestion liées à la notion de résultats	88
2.1.4. La mise en œuvre du contrôle de gestion se heurte à des limites de fond.....	90
2.2. La place du contrôle de gestion dans les systèmes de contrôle formels existants.....	94
2.2.1. Le contrôle exercé par le Payeur Départemental	95
2.2.2. Le contrôle exercé par la Chambre Régionale des Comptes	96
2.2.3. Le contrôle exercé par les citoyens.....	98
2.2.4. Les systèmes de contrôle interne de gestion.....	99
2.3. Les instruments de gestion traditionnellement utilisés	100
2.3.1. Le système d'information et le système comptable	101
2.3.2. La comptabilité publique locale.....	103
2.3.3. Le système de budget et les tableaux de bord	111
2.3.3.1. Les documents préparatoires au vote des budgets et des comptes.....	111
2.3.3.2. Les limites du système budgétaire actuel	113
2.3.3.3. Les tableaux de bord	118
CHAPITRE 2 : DES ÉVOLUTIONS FAVORABLES À L'INSTAURATION / AU DÉVELOPPEMENT DU CONTRÔLE DE GESTION	123
<i>Section 1. De récentes évolutions ayant trait aux instruments de gestion</i>	<i>124</i>
1.1. L'impact de l'informatisation sur le système d'information de gestion des Conseils Généraux	124
1.2. Les évolutions instrumentales des tableaux de bord	136
1.3. Le nouveau cadre budgétaire et comptable : l'instruction M52.....	141
<i>Section 2. De récentes évolutions ayant trait aux pratiques de gestion</i>	<i>153</i>
2.1. Une orientation de la modernisation du secteur public vers le contrôle de gestion	153
2.2. La Qualité dans les services publics	161
2.3. Le développement de la responsabilisation.....	165
Conclusion de la première partie.....	172

**PARTIE II : L'ANALYSE DU CONTROLE DE GESTION DANS LES CONSEILS
GENERAUX 178**

CHAPITRE 1 : L'ETUDE EXPLORATOIRE DE SIX CONSEILS GENERAUX	180
<i>Section 1. Présentation des Conseils Généraux de grandes tailles</i>	<i>201</i>
1.1. Analyse du service Conseil de gestion.....	201
1.1.1. <i>Présentation de l'environnement du service</i>	201
1.1.2. <i>Analyse des documents représentatifs du service Conseil de gestion</i>	205
1.1.3. <i>Présentation de la carte obtenue par classification des entretiens</i>	209
1.1.4. <i>Comparaison avec une analyse tierce</i>	214
1.2. Analyse de la Direction contrôle de gestion	217
1.2.1. <i>Introduction à l'environnement du service</i>	217
1.2.2. <i>Analyse des documents du service</i>	222
1.2.3. <i>Présentation des cartes réalisées</i>	225
1.3. Analyse du service contrôle de gestion – audit – évaluation – observatoire.....	235
1.3.1. <i>Présentation de l'environnement du service étudié</i>	235
1.3.2. <i>Présentation des documents synthétisant le service</i>	239
1.3.3. <i>Analyse des entretiens</i>	242
<i>Section 2. Présentation des Conseils Généraux de petites et moyennes tailles</i>	<i>252</i>
2.1. Analyse du service Modernisation de la gestion.....	252
2.1.1. <i>Environnement et réalisations du service étudié</i>	252
2.1.2. <i>Analyse documentaire</i>	256
2.1.3. <i>Analyse des entretiens</i>	259
2.2. Présentation de la mission Analyse de gestion	269
2.2.1. <i>Introduction à l'environnement du service étudié</i>	269
2.2.2. <i>Analyse documentaire</i>	272
2.2.3. <i>Analyses des entretiens</i>	275
2.3. Analyse du service contrôle de gestion – audit - évaluation	283
2.3.1. <i>L'environnement et les réalisations du service</i>	283
2.3.2. <i>Etude des documents du service</i>	286
2.3.3. <i>Présentation des entretiens traités par classification</i>	289
<i>Section 3. Synthèse des études</i>	<i>299</i>
3.1. Présentation synoptique des six cas	299
3.2. Les résultats des variables d'évolution retenues sur le système de contrôle de gestion.....	306
3.2.1. <i>L'instruction M52 et le contrôle de gestion</i>	306
3.2.2. <i>Le contrôle de gestion et l'informatique de gestion</i>	308
3.2.3. <i>Le contrôle de gestion et la culture de gestion</i>	309
CHAPITRE 2 : ANALYSES COMPLEMENTAIRES PAR QUESTIONNAIRES	312
<i>Section 1. Présentation du questionnaire et des résultats obtenus</i>	<i>312</i>
1.1. L'approche par questionnaires	312
1.2. Détails des réponses fournies.....	316
<i>Section 2. Synthèses et apports de ces résultats</i>	<i>347</i>
2.1. Présentation des typologies.....	347
2.2. Discussions et portée de ces résultats	356
Conclusion de la seconde partie	361
Conclusion générale	370
Références bibliographiques	391
Liste des annexes	416

<p>Liste des annexes présentées en tome second</p>
--

Annexe n°1 : Tableau de comparaison des approches théoriques en management public.

Annexe n°2 : Tableau des ratios légaux pour les collectivités territoriales.

Annexe n°3 : Guide d'entretien utilisé pour les contrôleurs de gestion des collectivités.

Annexe n°4 : Fiche indicative pour appréhender le niveau de contrôle de gestion : les instruments et les pratiques de gestion.

Annexe n°5 : Questionnaire envoyé aux Conseils Généraux pratiquant du contrôle de gestion.

Annexe n°6 : Séries d'annexes relatives aux six cas étudiés.

Annexe n°7 : Résultats des comparaisons, sur le logiciel WordMapper, entre les discours de contrôleurs appartenant à des Conseils Généraux expérimentateurs de l'instruction M52 et les autres.

Annexe n°8 : Résultats des comparaisons, sur le logiciel WordMapper, entre les discours de contrôleurs appartenant à des Conseils Généraux très informatisés et les autres peu informatisés.

Annexe n°9 : Résultats statistiques des trois typologies présentées.

Annexe n°1 : Tableau de comparaison des approches théoriques en management public.

	Théories classiques de l'administration publique (principalement l'école du <i>public choice</i>)	Théories sociologiques	New public management (divers courants issus des pays anglophones)	New public service et Stewardship / Evaluation de politiques publiques
Bases épistémologiques	Théories politiques et économiques, ignorant les sciences sociales	Théories psychosociologiques, basées exclusivement sur les travaux en sciences sociales	Théories économiques, des références plus sophistiquées, basées sur le positivisme en sciences sociales	Théories à vocation démocratique, approches plurielles et variées incluant le positivisme, le constructivisme et le post modernisme.
Rationalité dominante et modèle de comportement humain	Rationalité complète, générale, style de « l'homo administrativus ».	Rationalité imparfaite (action contingente), socialisée (prise en compte de la culture), style de l'individu stratégique chez Crozier, Bourdieu.	Rationalité économique, style de « l'homo economicus ».	Rationalité stratégique, comportant plusieurs aspects (politique, économique, organisationnelle).
Conception de l'intérêt public / général	Définie politiquement, c'est l'expression de la loi	Représente les identités collectives	Représente l'agrégation des intérêts individuels	Résultat d'un dialogue sur des valeurs partagées
Destinataires des services publics	Clients, électeurs	Individus (ayant plusieurs statuts) et groupes d'individus (classes sociales)	Clients	Citoyens
Rôle du gouvernement	Diriger : envisager et mettre en œuvre des politiques publiques, définir des objectifs.	Maîtriser la violence (Weber, Tocqueville) et favoriser la participation des citoyens (Tocqueville, Proudhon)	Orienter : agir comme catalyseur des forces du marché.	Servir : négocier et rassembler les intérêts, demandes remontant des citoyens et de leurs groupements, créer des valeurs communes.

Moyens pour atteindre les objectifs des politiques	En dirigeant les programmes retenus au travers des services de l'Etat.		En créant des mécanismes et des structures incitant à réaliser les objectifs, en recourant au secteur privé et associatif.	En construisant des structures mi-publiques, associatives et privées, permettant d'avoir des accords mutuels sur les besoins à répondre.
Responsabilité et « <i>accountability</i> »	Hiérarchique, les administratifs sont responsables devant, et de par, les leaders politiques élus démocratiquement.	Les agents des services publics ont une légitimité issue de leur appartenance au corps étatique ; l'administration doit rendre des comptes aux publics.	Comme avec le marché, de l'accumulation des intérêts individuels aboutit l'état désiré par les différents groupes de citoyens ou de clients.	A plusieurs facettes, les agents du secteur public doivent prendre en compte la loi, les valeurs civiques, les normes politiques, et les intérêts des citoyens.
La marge de manœuvre administrative	Faible discrétion, limitée par la permission des hauts responsables administratifs et politiques	À l'intérieur de l'administration, les individus tentent de contenir leur zone de pouvoir, vis-à-vis de l'extérieur la discrétion étatique/administrative est forte car légitime.	Toute latitude afin d'atteindre les objectifs entrepreneuriaux.	Une certaine discrétion administrative, qui est contrainte par la nécessité de rendre des comptes.
Structure organisationnelle	Bureaucratique : système hiérarchique, contrôle et régulation.	Décentralisée pour favoriser l'autonomie individuelle.	Organisations décentralisées, avec une partie des contrôles effectuée au sein même de l'agence.	Structures interreliées qui collaborent, avec un leadership partagé en interne et en externe.
Les valeurs de références des agents publics et des responsables administratifs	L'argent, la protection et le service civil.	Service, développement et bien-être de la société.	Esprit d'entreprise, de marché.	Service du public, désir de contribuer à la société, à la Cité.

Annexe n°2 : Tableau des ratios légaux pour les collectivités territoriales.

Dépenses réelles de fonctionnement/population	Permet la mesure du niveau de service rendu
Produit des impositions directes/population	Mesure de l'importance des recettes émanant du contribuable départemental
Recettes réelles de fonctionnement/population	Mesure des moyens financiers récurrents
Dépenses d'équipement brut/population	Mesure de l'effort d'équipement
Encours de dette au 31 décembre/population	Mesure de l'ampleur de l'endettement
Dotations globales de fonctionnement/population	Mesure de la principale des dotations de l'Etat versées aux départements
Dépenses de personnel/dépenses réelles de fonctionnement	Mesure relative des charges de personnel
Coefficient de mobilisation du potentiel fiscal	Mesure de la pression fiscale relative qui pèse sur les contribuables départementaux
(Dépenses réelles de fonctionnement et remboursement de la dette en capital)/recettes réelles de fonctionnement	Mesure de la marge de manœuvre relative pour dégager de l'autofinancement
Dépenses d'équipement brut/recettes réelles de fonctionnement	Mesure du poids relatif de l'investissement au sein du budget
Encours de dette au 31/12 (compte 16 et compte 18)/recettes réelles de fonctionnement	Mesure volumétrique de l'endettement

Ratios de l'article L. 3313.3 du Code Général des Collectivités Territoriales, d'après le CGCT (2002).

Annexe n°3 : Guide d'entretien utilisé pour les contrôleurs de gestion des collectivités.

Points abordés lors des entretiens avec le responsable du contrôle de gestion.

Thème 1 : la présentation du service

Dont, l'historique, les missions et objectifs, l'effectif...

Thème 2 : les instruments de gestion existants

Thème 3 : les pratiques de gestion existantes / le management dans la collectivité

dont les réunions, les systèmes d'évaluation...

Thème 4 : la présence de difficultés liées à l'exercice des missions

dont la conception des facteurs positifs et négatifs pour le contrôle de gestion

Thème 5 : les projets du service

Annexe n°4 : Fiche indicative pour appréhender le niveau de contrôle de gestion : les instruments et les pratiques de gestion.

Diagnostic du niveau de contrôle de gestion pratiqué : 1- les outils utilisés ;

2- les pratiques de contrôle de gestion

(définies comme les pratiques aidant au pilotage de la performance de la collectivité, à appliquer la stratégie pour atteindre les objectifs définis).

1- **Identification des outils / instruments** : (classification adaptée de J-M Lauzanas)

- **renforcement des aptitudes à la défense** :

système de veille et d'information (Observatoire pour mesurer et anticiper)

calculs de coûts

prix de cession interne

- **allongement de l'action** :

outils tels que organigrammes, centres de responsabilité,

méthode budgétaire

planification

gestion de la trésorerie

(projets de services)

- **augmentation de l'efficacité du geste** :

standards et normes techniques

segmentation de l'action

politiques de communication

calculs de rentabilité des investissements,

calcul économique

- **amélioration de la connaissance et de la compréhension** :

principe et structure comptable,

information comptable et financière

analyse des coûts

mesure de la performance, de la qualité
recours à des bases de données,
tableaux de bord

2- Les comportements/pratiques de contrôle de gestion

(correspondant selon Anthony aux phases suivantes Planifier, Motiver, Evaluer)

Planifier : environnement du contrôle de gestion :

- environnement externe à la collectivité : le cadre budgétaire...

- environnement interne à la collectivité : la structure de la collectivité (organigramme, centres de responsabilité), l'environnement affectant le comportement des agents tel que les habitudes, les règles et procédures (avec les postes de travail de gestion, dont les responsabilités, missions, relations hiérarchiques).

Motiver

- le style de commandement, d'animation

Evaluer

- le suivi des documents de gestion : les tableaux de bord de gestion, les rapports de synthèse, les projets de service...

(recherche d'explication des écarts, système de sanctions/récompenses)

- la communication interne : la diffusion des documents, diffusion des objectifs (degré de connaissance du personnel sur l'organisation)

Annexe n°5 : Questionnaire envoyé aux Conseils Généraux pratiquant du contrôle de gestion.

Ce questionnaire porte sur les pratiques et les instruments de gestion des collectivités départementales.

Il a pour but de recenser des comportements gestionnaires.

Les réponses que vous aurez faites seront analysées globalement afin de dégager des observations générales.

Le questionnaire peut être retourné à l'adresse (située en dernière page) même s'il n'est que partiellement rempli.

IDENTIFICATION DE LA COLLECTIVITÉ

Nom du Conseil Général :

Montant du budget en francs (en mouvements réels) :
(budget primitif et décisions modificatives)

dont montant du budget de fonctionnement :

Date de vote du Budget Primitif (BP) :

Effectif permanent au sein de la collectivité au 31/12/2000 :
(titulaires, contractuels, en équivalent temps plein)

SI POSSIBLE, JOINDRE L'ORGANIGRAMME DE LA COLLECTIVITE

I/ Des changements d'ordre organisationnel tels qu'énumérés ci-dessous ont-ils été introduits au cours des cinq dernières années dans votre collectivité ?

Merci de cocher les cases appropriées et de préciser l'année

		Années
Réorganisation des services, refonte de l'organigramme	<input type="checkbox"/>
Groupes de travail par projets	<input type="checkbox"/>
Projets d'administration et de service	<input type="checkbox"/>
Démarche qualité	<input type="checkbox"/>
Planification	<input type="checkbox"/>
Contrôle de gestion	<input type="checkbox"/>
Comptabilité analytique	<input type="checkbox"/>

- Evaluation des politiques publiques
- Observatoire
- Système d'information géographique
- Infocentre(s)
- Autres (précisez) :

2/ Pour ces changements, y a-t-il eu des objectifs :

- Affichés OUI NON
- quantifiés OUI NON

3/ Des difficultés ont-elles été rencontrées ? Si OUI, lesquelles ?

- OUI NON

.....

.....

.....

.....

4/ Y a-t-il eu une évaluation de la (les) réforme(s) ?

- OUI NON

5/ Quelles circonstances ont amené ces changements ?

.....

.....

.....

.....

.....

LA PLACE DU "CONTROLE DE GESTION" DANS L'ORGANISATION

6/ Année de création du poste de "contrôleur de gestion" :

7/ libellé actuel du service, ou de la mission :

8/ Quel effectif est rattaché à ce service ?

- nombre de cadre A :
- nombre de cadre B :
- nombre de cadre C :

9/ Le service est-il rattaché

- à l'Exécutif
- au Directeur Général des Services
- à un Directeur Général Adjoint

au Directeur des Finances

à une Direction opérationnelle

(précisez).....

10/ Quelle est la fréquence des relations avec :

le Président

fréquente

(au moins 1 fois/semaine)

ponctuelle

(1 à 2 fois/mois)

rare

(moins d'une fois par mois)

(ou un élu délégué)

fréquente

ponctuelle

rare

le directeur général

fréquente

ponctuelle

rare

le directeur des finances

fréquente

ponctuelle

rare

les directeurs opérationnels

fréquente

ponctuelle

rare

(si une direction en particulier, précisez)

LES MISSIONS DU SERVICE

11/ Veuillez cocher les activités exercées :

élaboration de tableaux de bord budgétaires et financiers

élaboration de tableaux de bord de pilotage d'activités

élaboration de procédures internes organisationnelles

participation à des projets informatiques

participation à l'élaboration du budget

évaluation des politiques publiques

prévention et contrôle interne des risques liés aux satellites

audits internes

pilotage d'audits externalisés

autre :

12/ L'unité a-t-elle vocation à contrôler la gestion

- de l'ensemble de la collectivité

- d'une partie de la collectivité

- d'entités extérieures (SEM, associations...)
 (précisez au besoin).....

13/ Quel a été l'objectif **principal** qui a suscité l'introduction d'un "contrôle de gestion" ?

LA MISE EN PLACE DU CONTROLE DE GESTION

14/ Dans le cadre de la mise en place du contrôle de gestion avez-vous été amené à proposer une formation spécifique aux agents de la collectivité ?

OUI NON

15/ Si OUI, sous quelle forme et à destination de quelle(s) catégorie(s) d'agents ?

- formation interne sous forme de journées d'information
- formation dispensée par le CNFPT
- formation externe par recours à des conseils extérieurs

16/ Avez-vous rencontré ou rencontrez-vous des difficultés dans l'accomplissement de votre mission ?

OUI NON

Si OUI lesquelles ?

- Un manque d'implication des agents, des directions
- Un manque de volonté de la direction Générale
- Un manque de moyens pour les missions confiées

Autres :

17/ veuillez indiquer la **manière dont vous pensez être perçu** par les directions opérationnelles :
 (cocher dans les cases)

	Pas du tout	Un peu	Tout à fait
Conseiller			
surveillant			

DEUXIÈME PARTIE RELATIVE AUX TECHNIQUES DE GESTION

LES METHODES DE GESTION

18/ Utilisez-vous un logiciel spécifique pour vos pratiques de contrôle de gestion?

OUI

NON

Si OUI, lequel? (nom et version)

.....

19/ Envisagez-vous des évolutions informatiques prochainement ?

OUI

NON

Si oui, lesquelles?

- Un nouveau logiciel

- Un nouveau module au sein du logiciel actuel

- Une version plus récente du logiciel actuel

- Autres :

20/ Utilisez-vous le logiciel comptable de la collectivité ?

OUI

NON

Si OUI, lequel? (nom et version)

.....

21/ Y a t il, dans la collectivité, une comptabilité en AP/CP ?

OUI

NON

22/ Existe-t-il un suivi comptable du patrimoine ?

OUI

NON

23/ Pratiquez vous des simulations sur plusieurs années ?

OUI

NON

23 bis/ Si OUI dans quels domaines ?

et avec quels logiciels (nom)?

fiscalité

.....

Investissement

.....

autres :

.....

LES OUTILS UTILISES

24/ Si vous disposez des outils suivants, veuillez cocher les cases appropriées et préciser les noms des services opérationnels.

N° OUTIL	OUTILS	SERVICES / DIRECTIONS
1	Tableaux de bord budgétaire <input type="checkbox"/> (suivis des écarts engagements/mandatements)
2	Tableaux de bord d'activité <input type="checkbox"/> (indicateurs propres à un service)
3	Mesure de la qualité du service rendu <input type="checkbox"/>
4	Recueil des règles de gestion <input type="checkbox"/> pour les procédures internes
5	Comptabilité analytique <input type="checkbox"/> fournissant les coûts des prestations délivrées aux usagers
6	Comptabilité analytique <input type="checkbox"/> fournissant les coûts des prestations internes entre les services

25/ Quelle est la fréquence d'établissement de ces outils ?
(complétez les cases par les numéros d'outils, cf. question précédente)

SERVICES ÉMETTEURS	FINANCES	Contrôle de gestion
FRÉQUENCE					
Hebdomadaire					
Mensuelle					
Trimestriel					
Autres (précisez)					
.....					
.....					

Merci de préciser si des évolutions dans la fréquence de parution ont lieu suivant la période de l'année.

Nous vous remercions d'avoir répondu à ce questionnaire et de bien vouloir le retourner

À Maurel Christophe

Institut de Gestion de Rennes

11 rue Jean Macé

CS 70803

35708 RENNES CEDEX 7

Tél. : 02 23 23 78 48

Annexe n°6 : séries d'annexes relatives aux six cas présentés.

Cas n°1, 13 annexes

Cas n°2, 15 annexes

Cas n°3, 11 annexes

Cas n°4, 9 annexes

Cas n°5, 10 annexes

Cas n°6, 12 annexes

Série d'annexes du cas n°1 :

Annexe 1.1 : caractéristiques de la formation

Annexe 1.2 a, b : démarche du recueil de tableau de bord

Annexe 1.3 : sommaire du recueil de tableau de bord

Annexe 1.4 : extrait du recueil de tableau de bord

Annexe 1.5 : extrait du tableau de bord budgétaire mensuel

Annexe 1.6 : sommaire du recueil des règles de gestion

Annexe 1.7 : extrait du recueil des règles de gestion

Annexe 1.8 : sommaire du guide de gestion des subventions aux associations et autres organismes

Annexe 1.9 : présentation des systèmes de projets, dont les projets de service

Annexe 1.10 : extrait d'un projet de service

Annexe 1.11 : sommaire du guide méthodologique pour l'entretien d'évaluation

Annexe 1.12 a et b : extraits du document « mutualisation de l'information géographique dans le Conseil Général ».

Annexe 1.13 : retranscription d'entretiens utilisée pour la classification.

Série d'annexes du cas n°2 :

Annexe 2.1 : caractéristiques de la formation de la collectivité.

Annexe 2.2 : le schéma des flux d'information

Annexe 2.3 : sommaire du tableau de bord de Mars 2001 pour la direction générale

Annexe 2.4 : exemple de fiche stratégique

Annexe 2.5 : extrait des flashes mensuels de trésorerie

Annexe 2.6 : copie d'écran de l'application Access permettant ces flashes de trésorerie

Annexe 2.7 : Tableau de bord dans l'aide sociale

Annexe 2.8 : la maquette de TB - DVS

Annexe 2.9 : principe de l'applicatif Excel pour le suivi des associations

Annexe 2.10 : copie d'écran de l'applicatif Excel pour le suivi des associations

Annexe 2.11 : exemple de la démarche qualité

Annexe 2.12 a, b : Rapport intermédiaire de l'ADF sur l'expérimentation de la M52

Annexe 2.13 : extrait du dossier sur la réorganisation du service informatique

Annexe 2.14 : retranscription des entretiens de la classification neuronale

Annexe 2.15 : résultats de l'analyse comparative menée

Annexe n°2.15 : résultats de l'analyse comparative menée.

De la même manière que dans le premier cas présenté, l'enseignant chercheur de l'IGR a lu la présentation du service étudié et le guide d'entretien, puis a été amené à sélectionner les termes significatifs de son analyse.

La liste de ses mots-clefs est la suivante :

Associations

Budgétaire

Contrôle

Contrôle de gestion

Contrôleurs

Coûts

Démarche

Directeur, direction(s), direction générale

Finances

Financier, financière

Informations(s)

Informatique, infocentre(s)

Objectif(s)

Outil(s)

Pilotage

Problème(s)

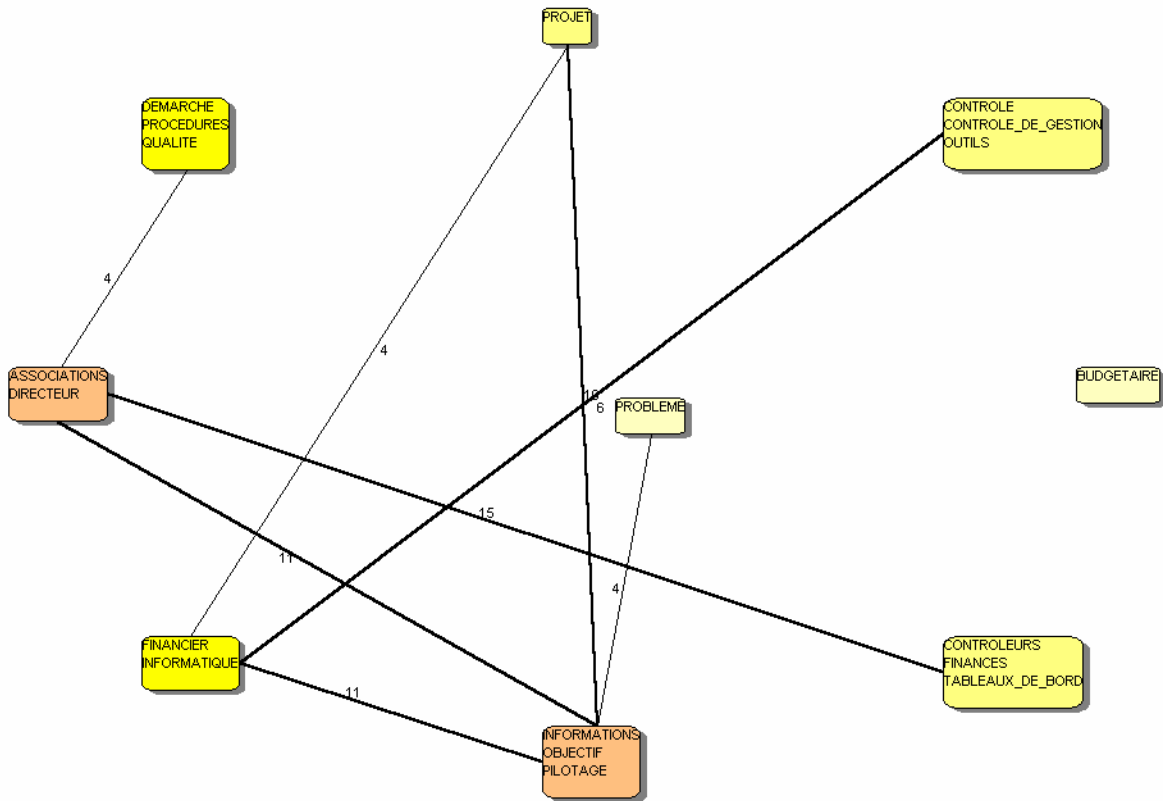
Procédures

Projet(s)

Qualité

Tableaux de bord

Carte obtenue avec le logiciel Neurotext par l'analyste tiers :



Cette représentation correspond aux résultats que nous avons obtenu lors de notre classification. Les interprétations possibles de cette carte vont dans le sens de celles que nous présentons en analyse dans le corps du texte de cette recherche.

Série d'annexes du cas n°3 :

Annexe 3.1 : caractéristiques de la formation de la collectivité.

Annexe 3.2 a, b : feuillet présentant la création du service.

Annexe 3.3 a, b : sommaire d'un rapport remis au Président sur les réalisations du service de 1993 à 1998.

Annexe 3.4 : extrait du recueil de tableau de bord, évolution des dépenses.

Annexe 3.5 : extrait du recueil de tableau de bord, détail d'un axe d'intervention au travers du poste budgétaire.

Annexe 3.6 : extrait du recueil de tableau de bord, informations macroéconomiques de fin de recueil.

Annexe 3.7 : exemple de maquette des nouveaux tableaux de bord de services.

Annexe 3.8 : exemple du guide des aides financières.

Annexe 3.9 : sommaire du programme d'audit et d'évaluation 2001-2002.

Annexe 3.10 : feuille de présentation de l'observatoire départemental.

Annexe 3.11 a et b : retranscriptions des entretiens sources auprès des contrôleurs (premier et second passage).

Série des annexes du cas n°4

Annexe 4.1 : extrait du rapport d'activité 2000 sur le service étudié.

Annexe 4.2 : rapport intermédiaire de l'ADF sur l'expérimentation de l'instruction provisoire M52.

Annexe 4.3 a, b : exemples de tableau de bord budgétaire.

Annexe 4.4 a, b : liste des procédures.

Annexe 4.5 : extrait de la fiche sur le contrôle des affectations des AP/CP.

Annexe 4.6 : exemple de sortie du logiciel Grand Angle sur le suivi d'une AP.

Annexe 4.7 : principes d'utilisation de l'applicatif informatique de suivi des factures.

Annexe 4.8 : extrait du rapport d'activité 2000 sur le SIG.

Annexe 4.9 : retranscription des entretiens sources.

Série des annexes pour le cas n°5

Annexe 5.1 : caractéristiques de la formation de la collectivité.

Annexe 5.2 : sommaire du recueil de tableaux de bord en décembre 1996.

Annexe 5.3 : exemple de fiche de suivi.

Annexe 5.4 a et b : extraits du feuillet trimestriel des indicateurs de pilotage.

Annexe 5.5 : extrait du rapport d'activité 1999 sur la mission Analyse de gestion.

Annexe 5.6 : fiche d'analyse du courrier réservé.

Annexe 5.7 a, b : fiche de poste de chargé de mission à la mission Analyse de gestion.

Annexe 5.8 a, b, c : extraits du rapport d'activité 1999 de la direction de l'informatique.

Annexe 5.9 : retranscription des entretiens utilisés pour la classification neuronale.

Annexe 5.10 : retranscription d'entretiens avec le responsable de la direction informatique et des technologies de l'information.

Série des annexes pour le cas n°6

Annexe 6.1 : caractéristiques de la formation de la collectivité

Annexe 6.2 : fiche de présentation des activités

Annexe 6.3 : résumé du rapport d'activité du service

Annexe 6.4 : sommaire du règlement financier du département

Annexe 6.5 : guide des règles d'affectation géographique

Annexe 6.6 : recensement des prestations aux organismes

Annexe 6.7 : représentation du périmètre sensible

Annexe 6.8 : principe d'organisation des Tableaux de bord

Annexe 6.9 : extrait des notes de tendances

Annexe 6.10 : extrait du rapport d'audit sur les services portant sur les modalités de suivi des subventions

Annexe 6.11 : Lettre d'information sur la mise en place du logiciel de subvention

Annexe 6.12 a : retranscription des entretiens pour la classification du discours lors du premier passage.

Annexe 6.12 b : retranscription des entretiens pour la classification du discours lors du second passage.

Annexe n°7 : résultats des comparaisons, sur le logiciel WordMapper, entre les discours des contrôleurs des collectivités expérimentatrices de l'instruction M52 et ceux des collectivités non expérimentatrices.

	m52	pas m52
ANALYSE	--- [6]	+++ [33]
ASSOCIATIONS	--- [14]	+++ [69]
AUDIT	--- [11]	+++ [57]
BUDGET	+++ [94]	--- [40]
COMPTABILITE_ANALYTIQUE	+++ [18]	--- [1]
CONTROLE	22	17
CONTROLE_DE_GESTION	52	67
CRC	-- [13]	++ [31]
CULTURE	-- [6]	++ [19]
DIFFICILE	+ [21]	- [12]
DIRECTIONS	- [48]	+ [69]
DIRECTION_GENERALE	+++ [55]	--- [32]
ELUS	- [44]	+ [69]
EVALUATION	18	17
FORMATION	+++ [20]	--- [6]
INDICATEURS	++ [18]	-- [7]
INFOCENTRE	+++ [15]	--- [1]
INFORMATIONS	- [33]	+ [46]
INFORMATIQUE	13	9
INVESTISSEMENTS	++ [36]	-- [22]
LOGICIEL	44	59
M52	+++ [24]	--- [9]
OBJECTIFS	+++ [85]	--- [29]
OBSERVATOIRE	- [10]	+ [20]
OUTIL	49	47
PARTICIPATION	4	5
PATRIMOINE	+++ [13]	--- [2]
PPI	+ [13]	- [6]
PROBLEME	+ [41]	- [31]
PROCEDURES	++ [32]	-- [17]
PROJETS_DE_SERVICES	7	4
PROSPECTIVE	-- [6]	++ [21]
QUALITE	+ [11]	- [4]
RISQUE	23	23
SEGMENTATION_STRATEGIQUE	--- [1]	+++ [30]
SUBVENTIONS	-- [27]	++ [49]
SUIVI	--- [12]	+++ [54]
SYSTEME_D_INFORMATION	7	9
TABLEAUX_DE_BORD	41	41

Ce tableau présente les effectifs des mots-clefs en fonction de l'appartenance au club des départements expérimentateurs de l'instruction M52. Le test du khi-deux est également calculé avec les résultats segmentés de la manière suivante : test significatif à 1% marqué par trois signes (+++, ou bien ---), test significatif à 5% représenté par deux signes, et les résultats significatifs à 10% sont représentés par un seul signe apposé à l'effectif.

Annexe n°8 : Résultats des comparaisons, sur le logiciel WordMapper, entre les discours de contrôleurs appartenant à des Conseils Généraux très informatisés et les autres peu informatisés.

	informatique	pas infor.
ANALYSE	++ [30]	-- [9]
ASSOCIATIONS	+++ [68]	--- [15]
AUDIT	+++ [50]	--- [18]
BUDGET	--- [47]	+++ [87]
COMPTABILITE_ANALYTIQUE	--- [1]	+++ [18]
CONTROLE	18	21
CONTROLE_DE_GESTION	64	55
CRC	+++ [37]	--- [7]
CULTURE	15	10
DIFFICILE	17	16
DIRECTIONS	--- [47]	+++ [70]
DIRECTION_GENERALE	- [40]	+ [47]
ELUS	-- [51]	++ [62]
EVALUATION	17	18
FORMATION	- [11]	+ [15]
INDICATEURS	--- [7]	+++ [18]
INFOCENTRE	+ [13]	- [3]
INFORMATIONS	- [36]	+ [43]
INFORMATIQUE	11	11
INVESTISSEMENTS	29	29
LOGICIEL	61	42
M52	--- [9]	+++ [24]
OBJECTIFS	++ [76]	-- [38]
OBSERVATOIRE	+ [22]	- [8]
OUTIL	58	38
PARTICIPATION	5	4
PATRIMOINE	1	+++ [15]
PPI	9	10
PROBLEME	44	28
PROCEDURES	+ [34]	- [15]
PROJETS_DE_SERVICES	6	5
PROSPECTIVE	+ [19]	- [8]
QUALITE	6	9
RISQUE	26	20
SEGMENTATION_STRATEGIQUE	+++ [30]	--- [1]
SUBVENTIONS	46	30
SUIVI	+ [44]	- [22]
SYSTEME_D_INFORMATION	+ [12]	- [4]
TABLEAUX_DE_BORD	46	36

Ce tableau montre le nombre d'occurrences pour chaque mot et la statistique du khi-deux associée. Les mêmes normes que le tableau précédent sont utilisés, à savoir qu'un test significatif au seuil de 1% est représenté par trois signes positifs ou négatifs.

Annexes n°9 : Séries d'annexes statistiques.

Annexe n°9.1 : résultats du logiciel SPSS pour les classifications hiérarchiques et non hiérarchiques effectuées sur la base des variables expérimentation de l'instruction M52, évolutions de logiciels, et présence de tableaux de bord d'activité.

Annexe n°9.2 : résultats du logiciel SPSS pour les classifications hiérarchiques et non hiérarchiques effectuées sur la base de quatre variables instrumentales (démarche qualité, recueil de procédures, infocentre, et présence de tableaux de bord d'activité).

Annexe n°9.3 : résultats du logiciel SPSS pour les classifications hiérarchiques et non hiérarchiques effectuées sur la base de six variables.

