

Étude d'un changement organisationnel dans de grandes collectivités territoriales : l'évolution de la fonction contrôle de gestion

Christophe MAUREL*

Université du Maine

Classification JEL : H70, M49

Correspondance :

UFR Droit, sciences économiques et gestion
Avenue Olivier Messiaen
72085 Le Mans cedex 9

Résumé : Les structures publiques, dont les collectivités territoriales, tendent à mettre en œuvre des principes issus de la gestion du secteur privé. Des services en charge du contrôle de gestion sont-ils pour autant instaurés ou développés ? Pour y répondre, nous observons les évolutions des services et des personnes en charge du contrôle de gestion. À partir de quatre études de cas, des phénomènes favorisant ou non le développement de ces services sont mis en avant et des perspectives de recherche sont mentionnées.

Mots clés : changement – collectivité locale – contrôle de gestion – contrôleur.

Abstract : The management of public authorities seems to move towards principles adopted in the private sector. However, are management control units well implemented and developed ? In this paper, the evolution of management control units in public authorities is analyzed following the longitudinal case study approach. The elements supporting the development of those units are then underlined and future research areas are pointed out.

Key words : public local authority – management control – organizational change.

* L'auteur tient à remercier, pour leurs conseils, les deux relecteurs de la revue.

Les organisations du secteur public français se tournent progressivement vers le contrôle de gestion (DIRE, 2002 ; Gibert, 2000), notamment les collectivités territoriales dans lesquelles semble émerger « *une culture du résultat* » (Busson-Villa, 1999 ; Bousta-Jullien, 1999). La gestion par les résultats permet le développement du système ou de la fonction contrôle de gestion en visant à ce que les ressources soient obtenues et utilisées avec efficacité, efficacité et pertinence, conformément aux objectifs de l'organisation (Gervais, 2005). Cependant, les caractéristiques des structures publiques liées à la dimension instrumentale (Burlaud et Gibert, 1996 ; Gibert, 1995), mais aussi à la dimension culturelle et organisationnelle (Bartoli, 1997 ; Gaschet, 1997 ; Hofstede, 1981), freinent cette impulsion. En effet, les constats d'objectifs flous liés aux actions menées, la difficulté à calculer les coûts de revient des politiques publiques, mais aussi les caractéristiques des agents fonctionnaires et des élus locaux, constituent des traits spécifiques d'une collectivité territoriale, défavorables à une « culture du résultat » et au contrôle de gestion, et qui la distinguent d'une entreprise appartenant au secteur privé.

Le développement annoncé du contrôle de gestion dans les collectivités locales apparaît alors particulièrement intéressant à analyser pour constater les contraintes ou bien les opportunités actuelles. Plus précisément, nous nous intéressons aux évolutions des activités du contrôleur et de ses interactions avec les autres agents et services. Cette étude vise donc à décrire les évolutions de la fonction contrôle de gestion, puis à étudier la nature et les modalités du changement en suggérant des facteurs de succès favorisant ce développement. Ces éléments correspondent à la méthodologie d'analyse d'un changement développée par Van de Ven et Poole (1990).

L'approche épistémologique est celle conventionnellement retenue dans l'exposition de la nature d'un processus de changement. Depuis Crozier et Friedberg (1977), présentant le fonctionnalisme et le volontarisme comme les deux cadres dans lesquels se sont inscrits les développements sur le changement, en expliquant que le choix de l'un ou de l'autre, rejetant toute conception déterministe, est insuffisant, le changement est appréhendé par la mobilisation d'un cadre systémique, associant déterminisme et volontarisme. L'objectif de cette analyse n'est pas d'étudier le changement dans sa globalité, mais de rendre compte de ses effets sur les composantes de l'organisation, dont la composante

humaine (*id est*, les contrôleurs), dans l'évolution de leurs positions au sein de la structure qui les emploie.

Pour répondre à cette problématique, l'approche des études de cas multi sites a été mobilisée. Nous avons suivi, pendant plusieurs années, différents services en charge du contrôle de gestion dans de grandes collectivités territoriales. Parmi celles-ci, nous avons travaillé avec des conseils généraux, car ces derniers n'ont pas été l'objet de recherches antérieures et ont récemment été affectés par des évolutions. En effet, cet échelon intermédiaire dans les collectivités françaises, ayant pour missions principales la délivrance d'aides sociales, l'entretien des collèges et de la voirie départementale, connaît des changements dans son fonctionnement avec une nouvelle instruction comptable et budgétaire et une généralisation de l'informatique de gestion (Maurel, 2003).

À travers l'analyse de l'évolution des services, des tendances et des phénomènes de jeux d'acteurs sont mis en lumière. Après avoir expliqué la problématique du changement organisationnel dans le secteur étudié (partie 1), les évolutions de quatre services de contrôle de gestion au sein de conseils généraux sont présentées (partie 2), avant d'en synthétiser les enseignements.

1. Problématique de l'évolution du service de contrôle de gestion en environnement public politisé

Une première section expose en quoi les évolutions d'un service de contrôle de gestion peuvent être considérées comme un changement organisationnel, puis ce concept est expliqué dans le cadre du secteur public local.

1.1. Les évolutions du service de contrôle de gestion en tant que changement organisationnel

Le contrôle de gestion territorial s'inscrit dans un environnement en évolution et qui peut constituer une opportunité pour son développement, lequel peut être compris comme un changement organisationnel.

Depuis les lois de décentralisation en France, le système de contrôle de gestion territorial a été présenté à partir des difficultés auxquelles il devait faire face (Gibert, 1995), mais son environnement a récemment

évolué et peut être une opportunité saisie par les collectivités pour créer un service de contrôle de gestion ou bien pour le développer.

En premier lieu, la raréfaction des ressources depuis la fin des années quatre-vingt-dix pousse les collectivités à mener une politique de réduction des coûts sur les frais de fonctionnement (Klopfer, 2001 ; Rivenbark, 2000), ce qui correspond à une mission importante d'un contrôleur de gestion. Cet élément est renforcé aujourd'hui avec l'acte II de la décentralisation (cf. les lois votées en Juillet 2004) par lequel les conseils généraux et conseils régionaux se voient attribuer de nouvelles compétences, les amenant à effectuer des calculs prévisionnels des charges supplémentaires à supporter pour les comparer aux dotations envisagées par l'État.

En second lieu, la généralisation de l'informatique de gestion dans les collectivités permet de répondre aux attentes du contrôle de gestion territorial en favorisant les missions de contrôle et de coordination du contrôleur (Maurel, 2003). Enfin, des études montrent l'émergence d'une culture du résultat (Bousta-Jullien, 1999 ; Busson-Villa, 1999) au sein de grandes communes, et dans certaines administrations selon Gibert (2000). Cette évolution vers l'emploi d'outils de pilotage (Busson-Villa) et de pratiques managériales (Bousta-Jullien) est relayée par des documents internes tels que la revue du Ministère de l'Economie et des Finances, « *Échanges Contacts* », que reçoivent les collectivités¹.

Ces changements de l'environnement juridique, économique, technologique et culturel des collectivités apparaissent tous favorables au développement d'un service en charge du contrôle de gestion. Or, le contrôleur territorial, ayant des missions à la fois de surveillance, de prévision, de coordination et d'organisation, conformément aux rôles constatés dans les enquêtes précédentes, introduit des effets structurants affectant l'ensemble de la collectivité. Cette conséquence suggère que l'analyse de l'évolution d'un service de contrôle de gestion peut être assimilée à l'analyse d'un changement organisationnel, défini simplement par Denis et Champagne (1990) comme un « *processus d'introduction dans une organisation de nouveaux procédés techniques ou administratifs* ».

Lapointe (1995) distingue trois modalités de changement organisationnel : la réorganisation du travail, la restructuration et le *reenginee-*

¹ La revue a traité en 2003 et 2004 de la démarche qualité, du contrôle de gestion, de l'évaluation et du contrôle interne.

ring. Le concept de réorganisation correspond bien à l'évolution d'un service de contrôle de gestion, puisqu'il prend en compte la création ou le développement d'un service. Par ailleurs, les impacts de cette réorganisation présentés par Lapointe (1995) concernent la division du travail, la coordination et le contrôle, et l'implication au travail. Or, le périmètre d'intervention d'un contrôleur de gestion comprend ces trois dimensions. Les modifications des activités de contrôle de gestion entraînent donc des adaptations concernant le fonctionnement de la structure.

Parallèlement, comme le note Bessire (1995), le contrôleur de gestion a un rôle important en matière de changement organisationnel de par son comportement stratégique. En ce sens, une des conséquences de l'évolution du contrôle de gestion réside dans la modification des règles de fonctionnement de l'organisation et des comportements du personnel. Cette caractéristique implique qu'à tout changement planifié des modalités de contrôle, les décideurs – tant politiques qu'administratifs – peuvent s'attendre à des « résistances » de la part des membres de l'organisation. En effet, le contrôleur de gestion recherche une cohérence entre les instruments et les utilisateurs dans l'organisation, et lors d'un changement ou d'une évolution apparaît une rupture entre les outils et les acteurs qui peut entraîner une « *résistance au changement* » (Bourguignon et Jenkins, 2004), d'autant plus que l'annonce de la modification comporte une dimension politique.

Précisons alors cette notion de changement dans une collectivité.

1.2. Les caractéristiques du changement organisationnel pour le contrôle de gestion territorial

La notion de changement dans une organisation peut recouvrir différentes approches, allant du changement planifié au changement chaotique, avec une prise en compte plus ou moins importante de la stratégie des acteurs. L'intérêt de ces approches pour analyser l'évolution d'un service de contrôle de gestion est maintenant présenté.

Le changement organisationnel peut être conçu, planifié et mis en œuvre dans un processus volontariste. Ainsi, pour le courant de l'*Organizational Development* (Bennis, 1969 ; French et Bell, 1973), la priorité dans un processus de changement consiste à planifier et à définir les différentes étapes. Cette position signifie que le service de contrôle de gestion peut être créé par un élu particulièrement sensible à

cette dimension, puis relayé par un responsable administratif (le directeur général) partageant ce point de vue et que cette impulsion initiale suffit pour réussir ce changement. Ce modèle 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 surestimant une logique simple fondée sur un déroulement linéaire et prévisible de type stimulus-réponse. De même, 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*. La vision sociologique mettant en œuvre les jeux d'acteurs et leurs stratégies montre que toute évolution d'un service de contrôle de gestion sera confrontée à des enjeux de pouvoir entre les personnels administratifs mais aussi avec la sphère politique. Cette dimension suggère que le développement d'un service peut être remis en cause ou, au contraire, accéléré par les relations entretenues par les individus de la collectivité. Or, le nombre des acteurs impliqués et le fait que les transformations affectent tous les niveaux de l'organisation impliquent que de telles actions de changement sont confrontées à des résistances. Ainsi, un comportement chaotique peut apparaître. Alors que les actions semblent se développer dans tous les sens, il existe toutefois une forme de convergence à travers la recherche d'une cohérence globale. Le changement ou l'évolution correspond alors, suivant Ruelle (1991), à des « *oscillations irrégulières d'apparence aléatoire, produites par un mécanisme déterministe* ». En effet, si dans le processus de changement la phase de création de variation est très importante pour impliquer les personnes et tenter de neutraliser les oppositions, elle doit faire l'objet d'un cadrage pour donner du sens à ces actions. Le *leader* du changement doit être en mesure d'insérer sa démarche dans le contexte de l'organisation afin que le changement qu'il cherche à implanter soit accepté. Aussi, l'hypothèse selon laquelle l'évolution des organisations est « dynamique non linéaire » ne peut être rejetée.

Cette analyse du changement organisationnel correspond à une évolution dite à « petits pas désordonnés » énoncée par Lindblom (1959) et que Crozier préconisait dès 1980 dans le secteur public français. En effet, les spécificités de ce secteur et, notamment, celles de son personnel, amènent chaque changement planifié à tenir compte d'éventuelles résistances des forces en présence. Il nous apparaît alors nécessaire de porter une attention particulière aux aspects relationnels du métier d'un

contrôleur. Ces derniers peuvent influencer de manière déterminante l'évolution du service (Lambert, 2005), d'autant plus qu'à la dimension instrumentale s'ajoute une dimension psychologique lors d'un changement d'outils (Bourguignon et Jenkins, 2004).

Le recensement des difficultés potentielles auxquelles est confronté un changement organisationnel dans le secteur public a été développé par Bartoli (1997). Elle distingue ainsi les causes défavorables présentes lors de l'impulsion initiale de celles apparaissant dans la durée, en décomposant les facteurs stratégiques, structurels et comportementaux.

De nombreuses réticences peuvent en effet affecter le développement du service de contrôle de gestion. Une fois le service créé, le contrôleur est susceptible de rencontrer des problèmes avec les acteurs (le statut de la fonction publique territoriale des agents limite le principe de sanction-récompense ; le statut des directeurs opérationnels est souvent supérieur à celui du contrôleur), avec la stratégie (l'absence d'objectif clair pour les actions rend difficile l'appréciation de leur efficacité ; le flou des missions du service de contrôle de gestion favorise la remise en cause de son périmètre d'action) et avec la structure (les contraintes juridiques, le système d'autorité qui défavorise l'initiative, la mobilité des cadres qui limite la pérennisation des actions...).

Se pose alors la question de l'assimilation des pratiques de contrôle de gestion dans une telle organisation.

L'introduction d'un véritable système de contrôle de gestion dans une collectivité territoriale est souvent perçue par les acteurs comme une innovation managériale, de par les nouvelles pratiques et les nouveaux outils mis en œuvre dans cette structure appartenant au secteur public. D'après la théorie de la diffusion des innovations de Rogers (1995), l'adoption dépend des avantages perçus de l'innovation, des canaux de distribution utilisés (de masse ou interpersonnels), du système social et des efforts de promotion fournis par les agents de changement. Ces deux derniers points sont particulièrement importants selon l'école française de la sociologie de l'innovation puisque le modèle développé par Akrich et *al.* (1988) suppose une implantation progressive de l'innovation dans le système social à partir de nombreux représentants et intermédiaires. Ces modalités suggèrent d'introduire des outils ou des pratiques de contrôle de gestion en s'appuyant sur l'ensemble des services ainsi que sur l'équipe de direction. La voie préconisée correspond à l'expérimentation des nouveautés, telles qu'un tableau de bord de gestion, au sein d'un ou plusieurs services, en ap-

portant ensuite les modifications jugées nécessaires par les acteurs, avant une généralisation à l'ensemble de l'organisation. Dans cette approche, les phases de conception et de diffusion ne sont plus séparées. Les services précurseurs peuvent apprendre en faisant alors que les autres services apprendront en regardant l'expérimentation et en obtenant des retours d'informations. Par exemple, les services techniques d'une collectivité sont potentiellement les plus aptes à expérimenter un système d'objectifs assortis d'instruments de suivi d'activité pour piloter les actions et rendre des comptes. L'idée de sanction concernant la performance du personnel étant difficilement appréhendable dans ces organisations, un système de primes existant ou bien mis en œuvre peut servir à récompenser ou non l'atteinte des objectifs.

Néanmoins, les résultats de recherches sont à ce sujet pour la plupart pessimistes : dans le secteur public de nombreux pays anglo-saxons, les mises en œuvre de réformes comptables et d'outils de contrôle de gestion ont souvent échoué sur des problèmes liés aux agents (Rivenbark, 2000 ; Laspley et Wright, 2004). Relativement aux pays nordiques, Pettersen (2001) constate des différences entre les intentions et les effets des réformes et, en France, Thoenig et Gibert (1993) parlent d'amnésie au détriment d'un apprentissage des réalisations (critère essentiel pour le contrôle de gestion dans la phase de suivi des actions menées et de leurs éventuelles corrections).

1.3. L'approche méthodologique retenue

En cherchant à analyser les évolutions de la fonction contrôle de gestion dans des collectivités pour constater ses modalités ainsi que les contraintes ou bien les opportunités actuelles, et en considérant ces évolutions comme un changement organisationnel, une approche longitudinale s'appuyant sur la méthodologie développée par Van de Ven et Poole (1990) nous paraît nécessaire. Le recensement des données prend la forme d'une observation sur place et sur pièces portant sur la nature du changement et de ses développements. C'est donc une étude de cas multi-sites durant une longue période qui est retenue. Ensuite, le traitement des données correspond à la rédaction d'une liste chronologique des événements, puis d'une liste des catégories conceptuelles, et à la réalisation d'une analyse de phases, puis des séquences. En effet, selon les auteurs, l'étude d'un changement organisationnel amène à traiter deux sortes de questions, l'une relative à la nature du changement,

l'autre concernant comment un changement survient, se développe et se termine. La réponse requiert un processus ordonné dans le temps dans lequel survient un ensemble d'événements, basé sur une histoire ou déclaration historique. Les actions de changement vont être confrontées aux facteurs d'inertie, qui caractérisent le système existant. La méthode suppose qu'il existe dans l'organisation un monde pluraliste d'événements et de forces qui se heurtent ou de valeurs contradictoires qui sont en compétition pour la domination et le contrôle. La stabilité s'explique alors par un équilibre des forces en présence. Le changement aura lieu quand les forces opposées se développent et gagnent suffisamment de pouvoir pour remettre en cause le *statu quo*. Cette approche comporte l'avantage de prendre en compte la dynamique non linéaire du changement par rapport au modèle des champs de forces de Lewin (1967), et elle s'intéresse particulièrement aux comportements d'acteurs dans le temps par rapport au modèle développé par Akrich *et al.* quant aux processus d'innovation.

Nous présentons, maintenant, pour chacune des collectivités étudiées, les résultats de nos observations, de nos entretiens menés auprès des contrôleurs et des agents qui y sont liés, ainsi que des documents analysés. En effet, les données issues des sources primaires et secondaires constituent un ensemble riche pour répondre à notre questionnement (Wacheux, 1996). L'observation a été menée sur une période de trois ans, de 2001 à la fin de l'année 2003. Elle a été réalisée par le biais d'une série d'entretiens semi-directifs réguliers (tous les six ou huit mois) avec les responsables de différents services (comptabilité, finance, contrôle de gestion, informatique, gestion des ressources humaines et, éventuellement, les directeurs généraux) et des salariés de différents statuts (une dizaine selon la collectivité), d'une présence aux réunions d'information et d'une étude des documents internes. Inscrite dans la durée, cette méthodologie a permis de suivre, étape après étape, les évolutions et les états d'avancement des processus de mise en œuvre, ainsi que les difficultés rencontrées.

La grille de lecture utilisée dans les cas consiste à prendre les variables relatives au service de contrôle de gestion telles que les missions, les ressources disponibles, la situation hiérarchique, mais aussi les projets et les relations du contrôleur, et à étudier leurs évolutions. Un tableau synoptique situé à la fin de chaque cas synthétise les éléments analysés sur place suivant la méthode de Van de Ven et Poole qui comprend la survenue du changement, son évolution, puis sa fin, cette

dernière correspondant ici à l'état constaté en fin d'étude. Par ailleurs, les idées énoncées dans chaque cas sont présentées sur un schéma longitudinal situé en annexe, reprenant les évolutions de la situation du contrôle de gestion en lien avec les aspects organisationnels.

2. Les enseignements tirés des études de cas

Dans le cadre de la recherche qui a été menée, quatre cas représentatifs des évolutions constatées parmi plusieurs études ont été ici sélectionnés². Nous distinguons deux cas présentant des évolutions jugées défavorables au service de contrôle de gestion, puis deux autres cas où les évolutions sont favorables. Nous pouvons préciser que deux collectivités (cas n° 2 et n° 3) ont des caractéristiques, en termes de budgets et d'effectifs, supérieures aux moyennes nationales données par la direction générale des collectivités locales (DGCL), alors que les deux autres conseils généraux (cas n° 1 et n° 4) correspondent aux moyennes nationales.

2.1. *Récits d'évolutions défavorables de la fonction contrôle de gestion*

1/ Le premier cas étudié correspond à un service de contrôle de gestion créé en 1998 et rattaché à la direction générale. Le responsable a tout d'abord initié une démarche de tableaux de bord (TB) budgétaire et d'activité, avec l'aide de vacataires. Cette mission s'est généralisée à l'ensemble des directions en deux ans, mais se poursuit avec difficultés aujourd'hui. Le recrutement d'un contrôleur junior à la fin de l'année 2000 a permis au service de développer des activités parallèles, telles que la rédaction de guides de procédures pour les activités financières, pour le suivi des subventions et pour la gestion administrative des dossiers. Néanmoins, depuis le rattachement hiérarchique du service à la direction financière en novembre 2001, les relations du contrôleur principal avec le directeur financier (DF) et le directeur général (DGS) se sont détériorées. Par la suite, seules des mises à jour d'instruments déjà utilisés ont eu lieu, aussi le contrôleur de gestion a préféré quitter la collectivité durant l'année 2003 pour un autre conseil général.

² Les autres études de cas n'apportant pas d'informations complémentaires par rapport à notre problématique.

Le schéma longitudinal des caractéristiques du service, situé en annexe n° 1, recense ces constats. Le développement du service de contrôle de gestion est mené à partir des domaines juridiques et légaux. Dès lors que le contrôleur constate la possibilité de mettre en œuvre un outil ou une pratique de gestion répondant à une attente d'un rapporteur de la Chambre Régionale des Comptes ou bien à une recommandation issue de nouveaux décrets et règlements, il fait des propositions en ce sens au directeur général des services. Néanmoins, depuis l'année 2002, des problèmes relationnels sont apparus entre le contrôleur et certains directeurs ne voulant pas développer de contrôle de gestion dans la collectivité, ainsi qu'avec la direction générale qui appuie relativement peu les activités du contrôleur. Le fait que ce dernier ait fait valider certaines missions par les élus depuis l'année 2001 n'a pas suffi à pérenniser ses travaux et à impliquer les agents. Le travail n'a pas été relayé par les directeurs opérationnels et, malgré l'obligation de rendre des comptes, les efforts de chacun se sont amoindris au cours des années comme l'indique, par exemple, l'absence de commentaires par les services des informations contenues dans les derniers recueils de tableaux de bord. Les entretiens menés auprès du contrôleur et des responsables de service confirment cette vision : le contrôleur parle de ses outils et les justifie, mais il parle peu des services et de la direction générale, c'est-à-dire des utilisateurs des informations du contrôle de gestion. Réciproquement, des directeurs opérationnels perçoivent exclusivement la fonction contrôle de gestion comme un moyen de faire remonter des données financières aux élus locaux et au directeur général.

Ces éléments sont synthétisés dans un tableau présentant les caractéristiques formelles du service étudié (ses missions, ses moyens humains, son positionnement hiérarchique) et des caractéristiques informelles (les projets du contrôleur et la qualité de ses relations avec les membres de l'organisation). La présentation est une vision synoptique des analyses documentaires et des entretiens menés, comportant trois colonnes d'analyse du changement : la situation initiale, puis l'évolution, puis la fin du changement, conformément à l'approche de Van de Ven et Poole.

Tableau 1 – Synthèse des évolutions du premier service

Caractéristiques	Année de création	Évolutions	Situation en fin d'étude
Objectif initial / Missions	1998, service créé pour initier une démarche de tableaux de bord	Mise en place de recueils de règles internes, guide de subventions	Mise à jour de l'existant
Moyens humains	un contrôleur et des stagiaires	2000 : deux contrôleurs et des stagiaires	Attente d'un recrutement (le second contrôleur a été muté dans une direction opérationnelle)
Projets du contrôleur principal	Développer des recueils de procédures	Généraliser les guides de procédures	Généraliser et automatiser les démarches
Qualité relationnelle	Bonne	Problèmes avec le DF et le DAFS	Départ du contrôleur principal
Positionnement hiérarchique	Rattachement à la direction générale (DGS)	Nov. 2001 : rattachement à la direction financière	Fin 2002 : le service devient une mission rattachée à la fois au DF et au DGS

Légende : DF correspond à directeur financier ; DAFS correspond à directeur des affaires sociales ; DGS à directeur général des services.

2/ Le second Conseil général traduit une baisse d'activité du service de contrôle de gestion, même si de nombreux projets sont en cours. Le responsable du service a été embauché en 1991 sans objectif précis (« améliorer la gestion du département »). Après avoir travaillé avec des vacataires sur l'organisation budgétaire et des systèmes d'information, le contrôleur a réussi à officialiser ses activités à la fin de l'année 1997 sous la forme d'une direction « contrôle de gestion » ayant trois missions principales : l'animation des systèmes d'information, le suivi des organismes subventionnés et le pilotage des activités par des tableaux de bord.

Progressivement, les activités liées aux tableaux de bord budgétaires sont reprises par un service spécialisé alors que les tâches d'animation des systèmes d'information et de suivi des subventions accordées s'accroissent. Depuis l'année 2000, deux évolutions apparaissent : il s'agit du développement de la notion de qualité, au travers des démarches initiées dans la direction de l'aide sociale et dans le service des marchés publics, et de la multiplication des tâches portant sur les bases informatisées des systèmes d'information. D'ailleurs, durant l'année 2001, le contrôleur ne semble plus avoir que des activités orientées vers l'animation du système d'information : les activités prin-

cipales du service comprennent le développement d'un infocentre financier, d'un infocentre GRH, la mise en place d'un logiciel transversal portant sur le suivi des subventions et des projets de *workflow*. Ces activités ont cependant évolué à la suite des élections de 2002, car les changements d'organigramme ont modifié les périmètres d'intervention de chaque service. La direction du contrôle de gestion, rattachée maintenant à un directeur général adjoint en charge de multiples services, voit ses missions être revendiquées par d'autres services (le nouveau service des subventions, le service d'inspection et d'évaluation, la direction informatique, la direction du budget...). Cette évolution est représentée par un schéma longitudinal en annexe n° 2.

Néanmoins, un projet abordé à la fin de l'année 2002 par le contrôleur et une société d'informatique est susceptible de 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 du Directeur Général Adjoint (DGA), responsable de la direction à laquelle appartient le service, et le changement prévu de la direction générale aux prochaines élections pourraient améliorer la qualité des relations entre le service de contrôle de gestion et la direction générale. « *Il faut savoir se positionner dès le départ* » indique le contrôleur principal à propos des liens entretenus avec les nouveaux directeurs généraux, en remarquant qu'il avait « manqué de tactique » en ne leur présentant pas le service à la suite du changement d'organigramme durant l'été 2002. Si le service veut garder des prérogatives face à la nouvelle direction de l'informatique, face à la direction du budget et à celle des affaires financières, face également au service en charge des subventions et à la mission d'inspection et d'évaluation, le contrôleur principal doit faire accepter ses projets auprès de la prochaine équipe de direction prévue en 2005.

Cette collectivité illustre bien les enjeux de pouvoir présents au sein d'organisations politisées, avec la dépendance du contrôle de gestion des volontés politiques. L'absence de lien avec les élus, la dépendance du service d'un directeur général parti en 2001 et le manque de contacts avec les agents de la collectivité expliquent en grande partie la perte d'influence du service.

Tableau 2 – Synthèse des évolutions du service

Caractéristiques	Année de création	Évolutions	Situation en fin d'étude
Objectif initial / Missions	1991, recrutement pour calculs de coûts et aide à la démarche budgétaire.	1997 : officialisation du service avec trois principales missions.	2003 : Concurrence des nouveaux services portant sur les subventions, la mission économie et inspection et les missions de la direction du budget
Moyens humains	Un contrôleur	1997 : 10 contrôleurs et une secrétaire	Depuis 2002 : 7, avec des agents décentralisés dans les directions
Projets du contrôleur principal	Développer des TBG, suivi des subventions, informatisation	1999 : Développer l'informatisation et une démarche qualité	Développer des TBG et une démarche qualité
Qualité relationnelle	Bonne	2001 : Problème avec la Direction du Budget ; 2002 : problèmes avec le DGS et le DGA	Problèmes avec les services de subventions, d'inspection et avec le DGS
Rattachement hiérarchique	DGS	2002 : DG Adjoint	DGA

Légende : TBG pour tableau de bord de gestion ; DGS correspond à directeur général des services ; DGA correspond à directeur général adjoint.

Ce cas illustre de manière flagrante les problèmes relationnels d'un service qui n'a pas ni relais dans la sphère politique ni avec les directeurs généraux et peu auprès des directions opérationnelles. Le service de contrôle de gestion semble seulement maintenu pour légitimer une certaine efficacité économique vis-à-vis des organismes extérieurs (« *on fait les méchants vis-à-vis de l'extérieur* » dit le contrôleur), et ses activités initiales sont progressivement reprises par de nouveaux services spécialisés, ou bien elles disparaissent. Les projets du contrôleur ne sont pas appuyés par l'actuelle direction générale. Les boucles constatées dans la diffusion des nouveautés du contrôleur correspondent assez bien à celles décrites par Callon et *al.* (1995) dans le processus de diffusion d'une innovation managériale : la conception et l'expérimentation simultanée des instruments induit des conflits et des compromis entre les acteurs. Or, les liens qui unissent l'innovation à ceux qui la manipulent supposent un intéressement, une mobilisation d'alliés... ce qui est absent dans la collectivité. La conception de Van de Ven et Poole concernant le changement organisationnel qui s'insère

dans un environnement de luttes pour le pouvoir se vérifie en l'espèce. Le contrôleur territorial tente de ne pas séparer les phases de conception et de diffusion, mais les relations restent tendues avec certaines directions et avec le directeur général, et elles ne permettent pas une pérennisation des instruments proposés. Comme dans le premier cas, le poids des acteurs de direction est illustré, avec les conséquences, négatives, des problèmes relationnels entretenus avec ces acteurs-clefs.

2.2. Présentation de deux services de contrôle de gestion ayant vécu des évolutions favorables

1/ Le troisième Conseil général illustre le développement d'une cellule « contrôle de gestion-évaluation » créée en 1994 pour mettre en œuvre des outils de pilotage, tels que des tableaux de bord budgétaires, et pour réaliser des audits. Après cinq années, le service a vu sa principale activité, le *reporting* mensuel de tableaux budgétaires, être supprimée. L'année suivante, le responsable obtient la direction de plusieurs services lors d'une réorganisation de l'organigramme. Il est remplacé par un des deux contrôleurs recrutés en 1998 pour mener les activités d'audit et de calculs de coûts. Les missions du service, lequel intègre une cellule « Observatoire » pour gérer géographiquement le territoire, sont orientées vers l'élaboration de guides méthodologiques, de procédures et la réalisation d'évaluation de politiques publiques. Depuis l'année 2002, les deux activités principales sont la réalisation d'évaluations de politiques publiques et d'audits et l'élaboration de tableaux de bord d'activité pour chaque direction. En effet, les contrôleurs élaborent un programme annuel d'audits et d'évaluations qu'ils font valider par la direction générale et présentent aux élus. Par ailleurs, ils tentent de recréer un système de *reporting* via des tableaux de bord de gestion en impliquant les personnels de chaque direction. La méthode utilisée est l'inverse de celle employée en 1994, puisque les contrôleurs construisent avec les services les indicateurs et les tableaux de bord, puis les testent et font remonter le « produit fini » à la direction générale. La schématisation de cette évolution est représentée en annexe n° 3.

Si les contrôleurs ont des missions liées à l'informatique de gestion, ces tâches visent 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 géné-

rale, cherche à mieux impliquer les agents et les décideurs dans les actes de gestion quotidiens de la collectivité. Le parti pris dans ce service a été de ne pas heurter les membres de l'organisation avec des techniques de contrôle de gestion, après l'échec des tableaux de bord budgétaires en 1999. Donc, les relations entre le service et les directions, mais aussi entre le service et les élus, sont toujours bonnes et permettent de pérenniser les pratiques. Les missions du service ont évolué, comme l'indique son libellé depuis l'année 2002 « Cellule Observatoire, Contrôle de gestion et Évaluation », et elles permettent une reconnaissance importante de la sphère politique et administrative (par exemple, la responsable du service est conviée à chaque réunion ; elle fait une présentation annuelle de ses travaux aux élus et à la direction).

Le développement du service apparaît ici relativement linéaire, comme dans le cas n° 1, mais également très pragmatique, puisque soit des élus politiques font des demandes, soit la direction générale et le service s'appuient sur les résultats d'une étude externe pour accomplir de nouvelles missions ou bien pour mettre en place des outils et pratiques de gestion. À chaque « innovation » introduite, le service bénéficie alors d'un appui au plus haut niveau hiérarchique, du moins lors de l'impulsion initiale.

Tableau 3 – Synthèse des évolutions du service

Caractéristiques	Année de création	Évolutions	Situation en fin d'étude
Objectif initial / Missions	1994 : maîtrise de coûts, démarche de TB pour DGS et bilan annuel financier	1999 : fin des TB 2001 : développement de l'Observatoire et démarche de TBG	Evolution vers l'évaluation, l'audit et l'observatoire
Moyens humains	un contrôleur et deux stagiaires	1996 : trois contrôleurs et une secrétaire 2000 : Changement de responsable (une des contrôleurs devient directrice)	Outre la responsable, deux contrôleurs-auditeurs, deux évaluateurs travaillant également sur l'observatoire et deux secrétaires.
Projets du contrôleur principal	Contrôle des associations	Audits d'organismes et évaluations de politiques	Généraliser les TB d'activité
Qualité relationnelle	Bonne	Bonne	Bonne
Rattachement hiérarchique	Le Directeur général (DGS) et le Directeur Financier	DGS	DGS

4/ La quatrième collectivité révèle un développement du service de contrôle de gestion, bien que le responsable du service ait quitté son poste en 2003.

C'est en novembre 1996, sur une recommandation de la Chambre Régionale des Comptes (CRC), que ce conseil général a créé un service de contrôle de gestion. Les travaux du contrôleur, recruté en janvier 1997, ont été axés sur le système d'information de la collectivité pour préparer la nouvelle instruction comptable et budgétaire M52, et sur le développement d'instruments d'analyse des organismes subventionnés. Avec l'appui de son supérieur, le directeur général adjoint chargé des finances, le contrôleur s'est positionné en expert du système d'information pour les aspects comptables et géographiques. Le recrutement en l'an 2000 d'un jeune contrôleur a permis de développer les activités de procédures organisationnelles et d'audits demandées par la direction. 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, comme l'illustre l'extrait d'entretien ci-dessous :

« – Donc, votre mode de développement et de création d'outils consiste à partir des besoins des services ou d'un souhait que vous avez, à faire remonter les informations auprès des élus pour validation, puis à les 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 Conseil général, 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 ça va très loin aussi dans ce qu'on appelle les services décentralisés de l'État 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 – deux contrôleurs et une secrétaire étant un maximum pour la Direction Générale – 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.

Les évolutions constatées, synthétisées en annexe n° 4, font référence à deux éléments principaux : une informatisation 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 assurait une remontée d'informations 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 conseil et d'assistance auprès des différents services accrues (notamment le paramétrage et l'explication de nouveaux logiciels structurant les actions à effectuer). L'animation des systèmes d'information a été laissée à la nouvelle direction de l'informatique pour des raisons de temps, mais le contrôleur participe encore aux prises de décisions. 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 (par exemple, les débats des séances budgétaires s'appuient sur la nomenclature stratégique réalisée par le contrôleur, les décisions de subventions du Président et de ses élus se prennent sur la base du périmètre sensible des satellites réalisé par le service de contrôle de gestion, les demandes d'audits sur place et sur pièces de la part du président et de la direction générale augmentent...). Cette situation symbolise bien une certaine acculturation des élus, dont le président du Conseil général, aux missions effectuées par le contrôleur. Parallèlement, les instruments de gestion créés par le contrôleur pour les différents services perdurent après son départ.

C'est une vision large du contrôle de gestion qui est présentée, puisque sont abordés les systèmes d'information, les analyses financières, les audits, l'assistance et le développement d'une gestion par les résultats... Les évolutions relatives aux activités du service concernent le développement à la fois des pratiques de conseil et d'assistance auprès des services et la rédaction de guides de procédures organisationnelles à la demande des élus.

Tableau 4 – Synthèse des évolutions du service

Caractéristiques	Année de création	Évolutions	Situation en fin d'étude
Objectif initial / Missions	1996, création du service suite à une recommandation de la CRC pour clarifier les subventions versées	1997 : le contrôleur expose ses travaux aux élus et propose des TB de suivi financier	2003 : mettre en place des procédures organisationnelles et le logiciel de subventions.
Moyens humains	un contrôleur	1998 : recrutement d'une secrétaire 2000 : un contrôleur junior	un contrôleur (départ du contrôleur principal en 2003)
Projets du contrôleur	Suivi des organismes	Informatisation et guides de procédures ; élaborer des TB de gestion généralisés	-
Qualité relationnelle	Bonne	2002 : Problèmes avec le Directeur Financier	Problèmes avec le Directeur Financier
Rattachement hiérarchique	DGA en charge des finances	Le Directeur Financier	Le Directeur Financier

La mise en place de ces changements instrumentaux et managériaux nécessite de la part du contrôleur de nombreuses négociations avec la sphère politique et administrative. Le contrôle de gestion territorial n'étant pas aussi fondamental que dans le secteur privé du fait des absences de notion de profit et d'incitations légales³, les contrôleurs doivent s'appuyer sur toutes les opportunités (c'est-à-dire, sur les décideurs dans les cas n° 3 et n° 4 et sur les décrets d'application, comme l'indique le cas n° 1). La dimension relationnelle du contrôleur apparaît alors fondamentale et mène à des compromis, des conflits, des allers et retours dans les mises en place d'outils et de pratiques de gestion.

2.3. Discussion des résultats

Pour synthétiser les enseignements de ces quatre cas, abordons les deux éléments de l'étude d'un changement organisationnel selon Van

³ Dans la nouvelle instruction comptable, libellée M52, la partie analytique relève de la décision de chaque exécutif local, alors que l'instruction précédente en recommandait explicitement l'utilisation.

de Ven et Poole (1990) : la nature du changement constaté, puis comment ce changement survient et se développe.

1) Les auteurs distinguent le changement prescrit, où les séquences d'événements de changement sont en accord avec un programme pré-établi, du changement organisationnel construit ou émergent. La nature des changements constatés se rapporte au modèle constructif, puisque le sens des évolutions données au service contrôle de gestion émerge des confrontations et des négociations menées par les responsables de la collectivité. Cette relation directe entre le changement organisationnel émergent et la théorie dialogique⁴ était suggérée par Van de Ven et Poole (1995), et elle se confirme dans les cas présentés. En effet, les processus de confrontation et de négociation génèrent un comportement chaotique dans les évolutions constatées. Ces résultats expliquent le caractère dynamique et non linéaire de ces évolutions, comme nous l'avions supposé. Les processus observés font référence aux évolutions en boucles énoncées notamment par Callon et *al.*, aux développements désordonnés expliqués dans la littérature portant sur le changement chaotique, avec de fréquents retours en arrière et des remises en cause de projets.

2) Au travers de ces cas, on s'aperçoit que les évolutions favorables des services de contrôle de gestion dépendent plus de la capacité du contrôleur territorial à faire valider son travail par les élus locaux (i), et plus largement de ses relations avec son environnement direct (ii), que de variables organisationnelles telles que la taille de la collectivité ou de celle du service. Ainsi, l'enquête de Maurel (2003) portant sur des conseils généraux montre qu'il n'y a pas de lien significatif entre les variables « effectifs du service de contrôle de gestion » ou « effectifs de la collectivité » et le développement d'un système de contrôle de gestion. En l'espèce, le service de contrôle de gestion du cas n° 2 comporte des effectifs importants mais n'a pas pour autant de missions plus larges que les autres services ni une réussite exemplaire.

i) Les deux collectivités où le contrôle de gestion s'est développé correspondent à des organisations au sein desquelles le contrôleur de gestion a impulsé des projets et a fait valider son travail par la sphère politique. Il ressort, en effet, que dans les deux premiers cas, le système de contrôle de gestion et le service en ayant la charge perdent de leur

⁴ C'est-à-dire le principe d'intégration des antagonismes énoncé par Hegel, selon lequel les organisations renferment des événements conflictuels et des forces contradictoires luttant pour la domination et le contrôle.

influence à la fois par les remises en cause de leurs missions au sein de la sphère politique et par une faible utilisation de leur activité dans la sphère administrative. Ce résultat montre que l'action du contrôleur pour rechercher des appuis est nécessaire, et il souligne l'impact de la volonté politique sur le contrôle de gestion territorial. L'influence politique n'est pas neutre dans les collectivités sur l'adoption et la pérennité des modalités budgétaires et comptables. Les analyses de Lapsley et Wright (2004) quant à l'influence des gouvernements sur les adoptions des changements en matière de contrôle de gestion vont également dans ce sens. D'un point de vue plus général, Smith *et al.* (1995) notent que les organisations publiques ne sont pas faites pour mettre en œuvre des changements mais qu'il est possible d'en réussir en suivant des stratégies de concertation, de négociation et d'implication du plus grand nombre. Ce facteur de succès se vérifie dans les cas présentés puisque les évolutions favorables du contrôle de gestion correspondent à une implication des acteurs administratifs et politiques dans les activités menées par le contrôleur. Afin de limiter les échecs des pratiques et outils de gestion qu'il propose, le contrôleur territorial doit mobiliser à la fois les utilisateurs et les décideurs tant administratifs que politiques. Par ailleurs, ce constat incite le contrôleur à la production de diverses propositions. Les fréquentes remises en cause par les décideurs politiques laissent suggérer que le contrôleur territorial a intérêt à exposer de nombreux projets et à saisir toutes les opportunités pour initier des pratiques ou bien des instruments de gestion.

ii) Cette étude met également en évidence la dimension relationnelle du contrôleur de gestion. La qualité de ses rapports avec les responsables de services opérationnels, les responsables politiques, mais aussi avec les agents fonctionnaires, influence l'évolution de ses activités. Ce résultat apparaît également dans les études de cas menées par Lambert (2005), montrant que la place et le rôle de la fonction contrôle de gestion varient selon les relations entretenues par les contrôleurs avec le personnel opérationnel. En l'espèce, les deux premiers cas montrent une évolution défavorable s'expliquant principalement par l'oubli de prendre en compte des acteurs essentiels, alors que dans les deux autres cas, les contrôleurs ont su nouer des relations avec chacun d'entre eux. Ce réseau à tisser est particulièrement important car, d'une part, le statut du contrôleur est souvent hiérarchiquement inférieur à celui des directeurs de services, d'autre part, le service de contrôle de gestion est soumis à des enjeux stratégiques et les hauts responsables

(tant politiques qu'administratifs) sont *a priori* méfiants à son égard. Apparaît alors la nécessité pour le contrôleur territorial d'avoir des compétences pédagogiques et de négociation, à l'instar des résultats de Bollecker (2001) montrant l'importance de la dimension relationnelle des contrôleurs dans les entreprises françaises. Cette activité de communication se révèle d'autant plus indispensable dans les collectivités locales au regard des enjeux et des jeux d'acteurs. Pour faciliter cette situation, la décentralisation de certaines activités et responsabilités de contrôle de gestion peut constituer un facteur de succès, comme le suggère le cas n° 4. La création de correspondants du contrôleur dans chaque direction permet de faciliter l'obtention d'informations et d'améliorer la qualité des relations entretenues avec les responsables de service et les agents utilisateurs.

Conclusion : limites et perspectives de recherche

Cette étude exploratoire portant sur les évolutions de la fonction du contrôle de gestion territorial a permis de mettre en évidence des facteurs de réussite et d'identifier des pistes de recherche. Nous reconnaissons cependant certaines limites, telles que l'extrapolation des résultats issus des cas, ainsi que les habituels biais d'interprétation inhérents aux enquêtes de terrain. Néanmoins, les analyses menées confirment certains résultats de la revue de littérature et suggèrent plusieurs thèmes de recherche.

En premier lieu, nous nous sommes intéressés aux modalités d'évolution des services de contrôle de gestion. Les développements sont d'abord fondés sur le respect des règles légales, puis émergent des missions de contrôle de gestion en lien avec l'évaluation, l'audit, et l'organisation des systèmes d'information. Le rôle des acteurs politiques a été souligné, mais ce constat mériterait une analyse plus attentive.

En second lieu, l'évolution de la fonction de contrôleur de gestion est un domaine sous-documenté. Cette étude suggère que le rôle traditionnel du contrôleur consistant à alimenter en information des systèmes de contrôle hiérarchisés tendrait à se compléter de l'apport de nouveaux services aux différents niveaux opérationnels. Progressivement, dans les directions, les contrôleurs assurent une aide méthodologique et une assistance à l'élaboration d'outils de gestion, mènent des

audits pour améliorer le fonctionnement, rédigent des procédures informatiques et des règles de gestion. La compréhension de la coexistence des mécanismes de contrôle et d'assistance mis en œuvre par le contrôleur territorial pourrait être approfondie.

L'étude de l'environnement dans lequel s'insère le service de contrôle de gestion indique que les relations entretenues par le contrôleur avec les acteurs administratifs et politiques sont essentielles pour son service. Les études de cas illustrent bien la nécessité de faire valider au plus haut niveau son travail pour éviter des remises en cause à moyen terme et pour faciliter l'acceptation des nouveaux instruments de gestion auprès des acteurs administratifs. La fonction de contrôleur de gestion territorial ne se limite pas à ses aspects techniques tels que la définition des structures d'organisation, techniques de prévision et de planification, gestion des systèmes comptables, mais elle a également une forte composante comportementale : amélioration de la communication, augmentation de la motivation. Le rôle du contrôleur de gestion n'est pas de contrôler la gestion mais d'inciter les responsables opérationnels à le faire (Löning et al., 1998 ; Bollecker, 2001). La dimension relationnelle qui repositionne la fonction contrôle de gestion comme élément de diffusion d'une culture de gestion est ainsi soulignée.

Bibliographie

- Akrich M., Callon M. et Latour B. (1988), « À quoi tient le succès des innovations ? Premier épisode : l'art de l'intéressement », *Gérer et Comprendre*, juin, p. 4-17.
- Bartoli A. (1997), *Le management dans les organisations publiques*, Dunod.
- Bennis W. (1969), *Organisation Development : Its Nature, Origins, and Prospects*, Addison-Wesley. Édition Française, *Le développement des organisations : sa pratique, ses perspectives et ses problèmes*, Dalloz, 1975.
- Bessire D. (1995), « Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement », *Revue Française de Gestion*, n° 106, novembre-décembre, p. 38-46.
- Bollecker M. (2001), « Systèmes d'information différenciés et contrôle des services opérationnels : une analyse empirique des mécanismes or-

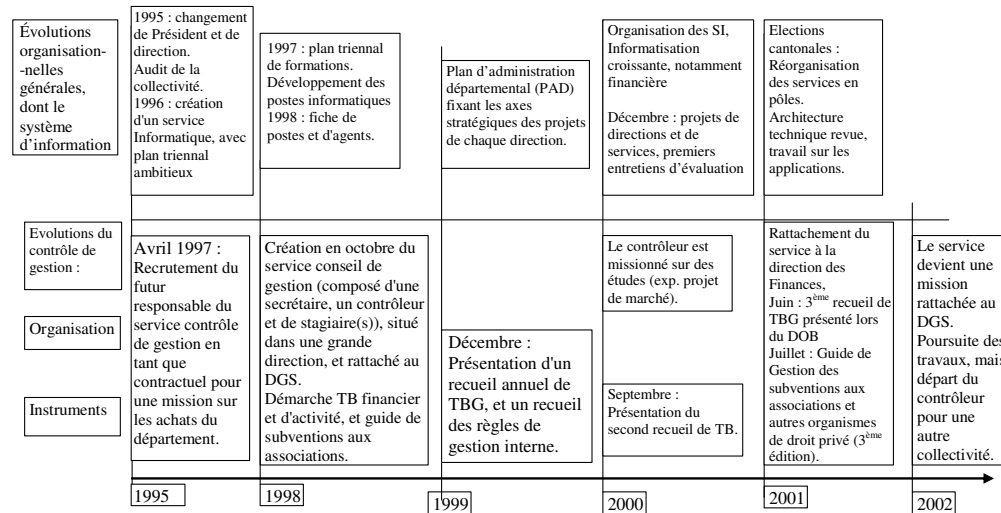
- ganisationnels de contrôle et du rôle des contrôleurs de gestion », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Nancy.
- Bourguignon A. et Jenkins A. (2004), « Changer d'outils de contrôle de gestion ? De la cohérence instrumentale à la cohérence psychologique », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 7, n° 3, septembre, p. 31-61.
- 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.
- Burlaud A. et Gibert P. (1996), « L'analyse des coûts dans les organisations publiques », in F. Lacasse et J.-C. Thoenig (dir.), *L'action publique*, L'Harmattan, p. 339-355.
- 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.
- Callon M., Laredo P. et Mustar P. (1995), *La gestion stratégique de la recherche et de la technologie*, Economica.
- Crozier M. et Friedberg E. (1977), *L'acteur et le système*, Seuil.
- Denis J.L. et Champagne F. (1990), « Pour comprendre le changement dans les organisations », *Gestion*, vol. 15, n° 1, février, p. 44-63.
- DIRE (Délégation Interministérielle à la Réforme de l'État) (2002), *Le contrôle de gestion dans les administrations de l'État. Éléments de méthodologie*, Paris, juin 2002.
- French W.L. et Bell C.H. (1973), *Organization Development*, Prentice Hall.
- Gaschet R. (1997), « Vers un management socio-économique des collectivités locales ? Obstacles et réalités – cas des villes moyennes », Thèse de Doctorat en Sciences Economiques, Université de Lyon 2.
- Gervais M. (2005), *Contrôle de gestion*, 8^e éd., Economica.
- Gibert P. (1995), « La difficile émergence du contrôle de gestion territorial », *Politiques et Management Public*, vol. 13, n° 3, p. 203-225.
- Gibert P. (2000), « Mesure sur mesure », *Politiques et Management Public*, vol. 18, n° 4, p. 61-91.
- Hofstede G. (1981), « Management Control of Public and Non-For-Profit Activities », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 6, n° 3, p. 193-211.
- Klopfer M. (2001), *Gestion financière des collectivités locales*, Le Moniteur.

- Lambert C. (2005), « La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Paris Dauphine, décembre.
- Lapointe P.A. (1995), « La réorganisation du travail : continuité, rupture et diversité », in R. Blouin et al. (dir.), *Actes du congrès des relations industrielles de l'Université de Laval*, Sainte-Foy, Les Presses de l'Université Laval, p. 3-43.
- Lapsley I. et Wright E. (2004), « The Diffusion of Management Accounting Innovations in the Public Sector : A Research Agenda », *Management Accounting Research*, vol. 15, p. 355-374.
- Lewin K. (1967), *Psychologie dynamique : les relations humaines*, Presses Universitaires de France.
- Lindblom C. (1959), « The Science of Muddling Through », *Public Administration Review*, vol. 19, p. 79-88.
- Löning H., Pesqueux Y. et coll. (1998), *Le contrôle de gestion*, Dunod.
- Maurel C. (2003), « Approches et perceptions du contrôle de gestion dans les conseils généraux », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Rennes 1, décembre.
- Pettersen I.J. (2001), « Implementing Management Accounting Reforms in the Public Sector : The Difficult Journey from Intention to Effects », *The European Accounting Review*, vol. 10, n° 3, p. 561-581.
- Pettigrew A.W. (1985), *The Awakening Giant : Continuity and Change in Imperial Chemical Industries*, Basil Blackwell.
- Rivenbark W.C. (2000), « Benchmarking and Cost Accounting : The North Carolina Approach », *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, vol. 12, n° 1, p. 125-137.
- Rogers E.M. (1995), *Diffusion of Innovations*, 4^{ème} éd., The Free Press.
- Ruelle D. (1991), *Hasard et chaos*, Poches, Éd. Odile Jacob.
- Smith V.C., Sohal A.S. et D'Netto B. (1995), « Successful Strategies for Managing Change », *International Journal of Manpower*, vol. 16, n° 5/6, p. 22-33.
- Thoenig J.C. et Gibert P. (1993), « La gestion publique : entre l'apprentissage et l'amnésie », *Politiques et Management Public*, vol. 11, n° 1, p. 3-23.
- Van de Ven A.H. et Poole M.S. (1990), « Methods for Studying Innovation Development in the Minnesota Innovation Institute Research Program », *Organisation Science*, vol. 1, n° 3, p. 313-335.

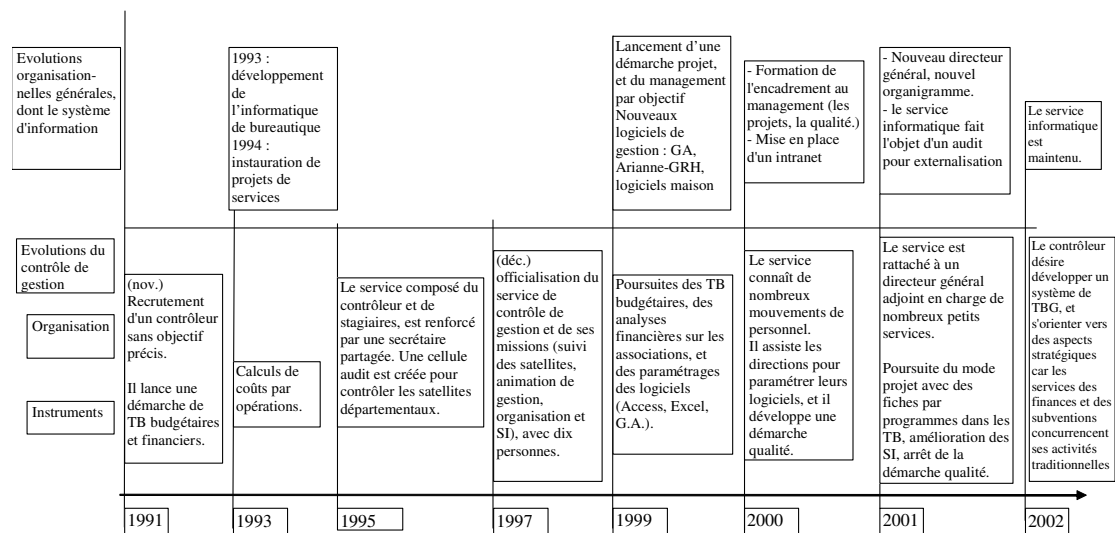
Van de Ven A.H. et Poole M.S. (1995), « Explaining Development and Change in Organizations », *The Academy of Management Review*, vol. 20, n° 3, p. 510-540.

Wacheux F. (1996), *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, Economica.

Annexe 1 – Observation longitudinale du Conseil général n° 1



Annexe 2 – Observation longitudinale du Conseil général n° 2



Annexe 3 – Observation longitudinale du Conseil général n° 3

Evolutions organisationnelles générales, dont le système d'information	Nouveau DGS Plan triennal de formation 94-96. 1 ^{er} schéma directeur informatique initialement sur 3 ans. Réflexion sur les projets de services.	- Changement de DGS, - Fin des « projets » de services. - Développement de la bureautique. - Changement de logiciel financier.	Plan de formation 97-99 axé sur l'informatique de bureautique. Instauration des AP/CP 1998 : Développement des SI, et reprise de la base de données départementale par un informaticien	1998 : - Réflexion sur la création d'un Observatoire avec un SIG. - Réorganisation des services en cinq pôles d'intervention. 1999 : Bilan du premier schéma directeur et installation d'intranet en juin	- (août) nouveau DGS, - Réflexions sur une démarche qualité (création du service en novembre), - Plan de formation 2000-2003	- Changement de Président. Développement de pratiques managériales : Démarche qualité et groupes de travail transversaux. - (Sept) Second schéma directeur informatique. Projet d'un nouvel intranet, portail des applications.
Evolutions du contrôle de gestion	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.	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.	Missions plus stratégiques : segmentation des politiques publiques, analyses des procédures, et des missions juridiques. Développement d'une base de données Access avec l'idée d'un observatoire.	(juillet 99) Fin des TB pour la Direction Générale (TB-DG) Poursuite des missions de gestion interne, d'audits d'organismes externes et d'évaluation	(sept.) Le directeur du service est nommé dans une autre direction et remplacé par un des contrôleurs de gestion. Rattachement de l'Observatoire au service contrôle de gestion (2 personnes)	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.
Organisation						
Instruments						
	1994	1996	1997	1999	2000	2001
						La responsable momentanée du service oriente les actions vers l'audit et l'évaluation. Le SI de l'Observatoire devient opérationnel.

Annexe 4 – Observation longitudinale du Conseil général n° 4

