



HAL
open science

**Le rôle du contrôleur de gestion territorial: proposition
d'une typologie et identification de déterminants
organisationnels à partir d'une étude empirique de la
fonction contrôle de gestion dans les grandes
intercommunalités**

Laurent Lavigne

► **To cite this version:**

Laurent Lavigne. Le rôle du contrôleur de gestion territorial: proposition d'une typologie et identification de déterminants organisationnels à partir d'une étude empirique de la fonction contrôle de gestion dans les grandes intercommunalités. Economies et finances. Université de Lorraine, 2017. Français. NNT: 2017LORR0132 . tel-01652126

HAL Id: tel-01652126

<https://theses.hal.science/tel-01652126v1>

Submitted on 29 Nov 2017

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.



AVERTISSEMENT

Ce document est le fruit d'un long travail approuvé par le jury de soutenance et mis à disposition de l'ensemble de la communauté universitaire élargie.

Il est soumis à la propriété intellectuelle de l'auteur. Ceci implique une obligation de citation et de référencement lors de l'utilisation de ce document.

D'autre part, toute contrefaçon, plagiat, reproduction illicite encourt une poursuite pénale.

Contact : ddoc-theses-contact@univ-lorraine.fr

LIENS

Code de la Propriété Intellectuelle. articles L 122. 4

Code de la Propriété Intellectuelle. articles L 335.2- L 335.10

http://www.cfcopies.com/V2/leg/leg_droi.php

<http://www.culture.gouv.fr/culture/infos-pratiques/droits/protection.htm>



THESE

présentée par

Laurent LAVIGNE

soutenue publiquement le 06 septembre 2017
pour l'obtention du titre de Docteur en Gestion

LE ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION TERRITORIAL

Construction typologique et identification de déterminants organisationnels à partir d'une étude empirique de la fonction contrôle de gestion dans les grandes intercommunalités

Sous la direction de,
Monsieur le Professeur Antony KUHN

Rapporteurs :

Marc BOLLECKER – Professeur, Université de Haute-Alsace
Irène GEORGESCU – Professeur, Université Montpellier I

Jury :

Marc BOLLECKER – Professeur, Université de Haute-Alsace
Christophe ELIE-DIT-COSAQUE – Professeur, Université Paris-Dauphine
Irène GEORGESCU – Professeur, Université Montpellier I
Antony KUHN – Professeur, Université de Lorraine
Anne STEVENOT-GUERY – Professeur, Université de Lorraine

« L'Université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse. Ces opinions doivent être considérées comme propres à l'auteur »

REMERCIEMENTS

Je tiens à exprimer toute ma gratitude à mon Directeur de Thèse, le Professeur Antony KUHN, pour m'avoir suivi pendant ce parcours. Il m'a initié, formé à la recherche et transmis son savoir. Ses qualités de pédagogue et d'encadrement dans ces domaines ne sont plus à démontrer.

Je remercie bien sincèrement les Professeurs Marc BOLLECKER et Irène GEORGESCU qui m'ont fait l'honneur d'être les rapporteurs de ce travail.

Je remercie les Professeurs Christophe ELIE-DIT-COSAQUE, et Anne STEVENOT-GUERY, pour avoir accepté de faire partie de mon jury et d'évaluer la qualité de ce travail en tant que suffragants.

Je remercie également :

- L'équipe du CEREFIGE, et plus particulièrement Laurence, le Dr. Komivi AFAVUBO, le Dr. Mathieu FLOQUET, le Pr. Sébastien ROCHER.
- L'équipe de l'AFIGESE pour leur partenariat de terrain.

Je tiens à témoigner toute ma reconnaissance et ma profonde amitié au Pr. Jean-Claude GRANDMANGE et à Bernard GUERIN, pour leurs lectures et relectures diurnes et nocturnes.

Je remercie plus que tout ma Maman, pour son soutien illimité et indéfectible dans toutes épreuves.

J'ai également une pensée pour ma famille, pour leurs encouragements : Christine, Hervé, Xavier, Cindy, Sylvain, Elisabeth, Christian, et les enfants.

RESUME

Cette thèse s'inscrit dans les champs du management public et du contrôle de gestion. Elle a pour objectif d'apporter un éclairage sur la fonction contrôle de gestion dans les collectivités territoriales en construisant, d'une part, une typologie des contrôleurs de gestion, et en identifiant, d'autre part, certains facteurs organisationnels expliquant les différents types de contrôleurs de gestion territoriaux mis en exergue. Dans cette perspective, une analyse du rôle du contrôleur de gestion territorial s'appuyant sur la littérature académique et sur des recherches antérieures est présentée. Puis, une étude empirique combinant méthodologie qualitative et quantitative, et portant sur le contrôle de gestion dans les grandes intercommunalités, identifie quatre types de contrôleurs de gestion territoriaux : à savoir le contrôleur de gestion respectivement stratège, conseiller, partenaire et analyste. Le rôle de chaque type de contrôleur de gestion territorial est ensuite précisé, ce rôle apparaissant lié notamment à l'étendue des compétences et aux nombres de partenaires de l'intercommunalité considérée.

Mots clés : contrôle de gestion territorial, performance, management public, partenariat organisationnel, réduction des coûts

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION GENERALE	p.19
PREAMBULE - ELEMENTS DIACHRONIQUES ET SYNCHRONIQUES SUR LE CONTROLE DE GESTION	p.29
1 – La genèse et l’essor du contrôle de gestion	p.31
1.1. – La fondation du contrôle de gestion	p.31
1.1.1. – Du Moyen Age à la Seconde Révolution Industrielle	p.32
1.1.2. – Les ingénieurs de l’American Society of Mechanical Engineers : les pionniers du contrôle de gestion	p.34
1.2. – La croissance et l’évolution du contrôle de gestion au cours du XX ^{ème} siècle	p.37
1.2.1. – Le développement d’outils de gestion au début du XX ^{ème} siècle	p.37
1.2.2. – Le modèle Sloan / Brown : le contrôle de gestion investi dans l’entreprise	p.39
1.2.3. – Une conceptualisation française du contrôle de gestion : celle d’E. Rimailho	p.44
1.2.4. – R.N. Anthony ou le rôle relationnel du contrôle de gestion	p.46
2 – Le contrôle de gestion contemporain : de la remise en cause au renouveau	p.49
2.1. – Les doutes sur l’efficacité du contrôle de gestion	p.49
2.1.1. – Une action technique et spatiale limitée	p.49
2.1.2. – Le contrôle de gestion peu visionnaire	p.53
2.2. – La réhabilitation du contrôle de gestion	p.54
2.2.1. – La maîtrise de la complexité des coûts : l’« <i>Activity Based-Costing</i> »	p.54
2.2.2. – Le contrôle de gestion dans la performance de l’organisation : le « <i>Balanced Scorecard</i> »	p.59
2.2.3. – La méthode « <i>UVA</i> » ou le contrôle de gestion déterminant de la valeur ajoutée	p.61
2.2.4. – Le « <i>Target Costing</i> », la jonction entre prix de vente et marge	p.64
Conclusion	p.67
PARTIE 1 – UNE ANALYSE DU ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION TERRITORIAL	p.71
CHAPITRE 1 – LE CONTROLE DE GESTION DANS LES COLLECTIVITES TERRITORIALES	p.73
1 – Une préoccupation de contrôle et de maîtrise des coûts qui émerge à l’origine au sein de l’administration d’Etat	p.75
1.1. – Les premières tentatives de contrôle des dépenses publiques	p.76
1.1.1. – Le contrôle des finances publiques du Moyen-âge au début du XX ^{ème} siècle	p.76
1.1.2. – Le renforcement du pouvoir de la Cour des comptes durant l’entre-deux guerre	p.79
1.1.3. – L’analyse des coûts des services publics de l’après seconde guerre mondiale à 1965	p.81
1.1.4. – La RCB : les prémices d’un contrôle de gestion dans l’administration	p.84

1.2. – L'introduction du contrôle de gestion dans l'administration d'Etat	p.84
1.2.1. – Une préconisation d'origine administrative	p.84
1.2.2. – La LOLF, une validation législative du contrôle de gestion	p.86
2 – La diffusion du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales	p.88
2.1. – Les facteurs contextuels favorisant l'émergence du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales	p.88
2.1.1. – Un contexte conjoncturel marqué par d'importants changements économiques et institutionnels	p.89
2.1.2. – Des facteurs structurels d'inefficience propres aux collectivités territoriales	p.90
2.2. – Une volonté politique et managériale de modernisation des services publics locaux	p.91
2.2.1. – Des élus en recherche d'évaluation de leurs politiques locales	p.92
2.2.2. – Des managers locaux en quête de modernisation de leur structure	p.94
Conclusion	p.97
CHAPITRE 2 - LE ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION TERRITORIAL	p.101
1 – Les spécificités du rôle du contrôleur de gestion territorial	p.103
1.1. – Une approche sociologique et gestionnaire du rôle du contrôleur de gestion	p.103
1.1.1. – Une définition sociologique de la notion de rôle	p.104
1.1.2. – Les trois dimensions fondamentales du rôle du contrôleur de gestion : tâches, relations et image	p.108
1.2. – L'ambiguïté du rôle du contrôleur de gestion territorial	p.117
1.2.1. – Un ensemble de prescriptions formalisées	p.117
1.2.2. – Un rôle empiriquement observé	p.124
2 – Le contrôleur de gestion face aux influences de la taille et de la configuration organisationnelle	p.130
2.1 – Les effets de la taille sur le rôle du contrôleur de gestion	p.131
2.1.1. – Typologies des contrôleurs de gestion dans les grandes organisations	p.131
2.1.2. – Profils des contrôleurs de gestion dans les petites organisations	p.138
2.2. – L'impact du positionnement de la fonction « contrôle de gestion territoriale » sur le rôle du contrôleur de gestion	p.141
2.2.1. – Présentation de la typologie de la fonction contrôle de gestion dans le secteur privé réalisée par Lambert	p.142
2.2.2. – Influence d'un positionnement analytique de la fonction « contrôle de gestion » territoriale	p.146
2.2.3. – Influence d'un positionnement systémique de la fonction « contrôle de gestion » territoriale	p.149
Conclusion	p.154

PARTIE 2 - APPREHENSION EMPIRIQUE DU ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION TERRITORIAL DANS LES GRANDES INTERCOMMUNALITES : ENTRE DIMENSION STRATEGIQUE, CONSEILLERE, PARTENARIALE ET ANALYSTE	p.159
CHAPITRE 3 - L'ACTIVITE DU CONTROLEUR DE GESTION DANS LES GRANDES INTERCOMMUNALITES	p.161
1 – Le choix d'une approche qualitative	p.163
1.1. – La présentation des cinq cas étudiés	p.164
1.2. – La préparation des entretiens	p.167
1.2.1. – Méthodologie de conception des entretiens	p.167
1.2.2. – Construction du guide d'entretien n°1 destiné aux contrôleurs de gestion	p.169
1.2.3. – Construction du guide d'entretien n°2 s'adressant aux directions générales	p.169
1.3. – Le recueil et l'analyse des données	p.170
1.3.1. – Le recueil des données qualitatives	p.171
1.3.2. – L'analyse de données qualitatives	p.171
1.4. – La triangulation des données qualitatives	p.175
2 – Analyse du rôle du contrôleur de gestion dans cinq grandes intercommunalités	p.176
2.1. – L'activité du contrôleur de gestion territorial	p.176
2.1.1. – Les caractéristiques du contrôleur de gestion territorial	p.176
2.1.2. – Ses tâches	p.178
2.1.3. – Ses relations	p.188
2.1.4. – Son image	p.194
2.2. – L'influence du positionnement structurel sur le contrôle de gestion dans les grandes intercommunalités	p.196
2.2.1. – L'impact du positionnement analytique de la fonction « contrôle de gestion » sur le contrôleur de gestion territorial	p.197
2.2.2. – L'effet du positionnement systémique de la fonction « contrôle de gestion » sur le contrôleur de gestion territorial	p.199
3 - L'apport de la recherche qualitative	p.205
3.1. – Une comparaison entre écrits académiques et investigations empiriques relatives à l'activité du contrôleur de gestion	p.206
3.1.1. – Une forte implication dans l'aide à la décision	p.206
3.1.2. – Des tâches dominées par l'analyse et l'évaluation de la performance des activités	p.206
3.1.3. – Des relations construites autour du dialogue de gestion	p.207
3.1.4. – La persistance d'une image de partenaire et d'espion	p.208
3.2. – Construction d'une typologie	p.209
3.2.1. – Le contrôleur de gestion analyste	p.209
3.2.2. – Le contrôleur de gestion conseiller	p.209
3.2.3. – Le contrôleur de gestion stratège	p.210
Conclusion	p.211

CHAPITRE 4 - LE CONTROLEUR TERRITORIAL : TYPOLOGIE ET FACTEURS CONTINGENTS	p.215
1 – Présentation de la démarche quantitative	p.217
1.1. – Le recours à une enquête par questionnaire	p.218
1.1.1. – la définition de l'échantillon	p.218
1.1.2. – La conception du questionnaire	p.219
1.1.3. – La collecte des données	p.221
1.2. – Le traitement des données	p.222
1.2.1. – La détermination de la fiabilité interne du questionnaire	p.222
1.2.2. – La construction d'une typologie grâce à une ACP et une CAH	p.224
1.2.3. – La recherche de variables explicatives par une régression logistique	p.226
2 – Les résultats de l'étude quantitative	p.230
2.1. – Une conception typologique par une ACP et une CAH	p.231
2.1.1. – La dimension factorielle des variables explicatives	p.231
2.1.2. – La dimension typologique	p.234
2.2. – Les résultats de la régression logistique binaire	p.239
2.2.1. – Détermination binaire des variables « Analyste », « Partenaire », « Conseiller », « Stratège »	p.239
2.2.2. – Les variables d'influences sur la typologie	p.241
3– Les apports de l'étude quantitative	p.245
3.1. – La fonction contrôle de gestion analytique territoriale : entre la dimension « analyste » et « partenariale »	p.245
3.1.1. – Le contrôleur de gestion analyste : un surveillant de l'organisation	p.246
3.1.2. – Le contrôleur de gestion partenaire : une aide à la décision fonctionnelle	p.247
3.2. – La fonction contrôle de gestion systémique territoriale : entre la dimension « conseillère » et « stratégique »	p.248
3.2.1. – Le contrôleur de gestion conseiller : une aide au pilotage	p.248
3.2.2. – Le contrôleur de gestion stratège : une expertise de l'évaluation des politiques publiques	p.249
Conclusion	p.251
CONCLUSION GENERALE	p.255
BIBLIOGRAPHIE	p.263
ANNEXES	p.291

TABLE DES TABLEAUX

Tableau 1 – Exemple de catégorie de coûts – clients (Buffet, Fievez, Staykov, 2005)	p.63
Tableau 2 – Exemple d’indicateur de contexte - Observatoire sociale des territoires des Pays de la Loire, 2011	p.120
Tableau 3 – Ratios de mesure de la performance, employés dans un Conseil Général	p.121
Tableau 4 – Exemple d’indicateur employé dans un Conseil Général Afigese-CT (Salmon, 2012, p.18-19)	p.122
Tableau 5 – Synthèse rôle prescrit / rôle observé	p.130
Tableau 6 – Profils relatifs aux rôles du contrôleur de gestion selon Demaret (2014) – n°1	p.134
Tableau 7 – Synthèse des profils de contrôleurs de gestion dans les grandes organisations privées et publiques locales	p.138
Tableau 8 – Profils relatifs aux rôles du contrôleur de gestion selon Demaret (2014) – n°2	p.140
Tableau 9 – Synthèse des profils de contrôleurs de gestion dans les petites organisations privées et publiques locales	p.141
Tableau 10 – Synthèse des fonctions contrôle de gestion selon Lambert (2005)	p.145
Tableau 11 – L’approche analytique (Lapointe – Université de Laval, d’après Rosnay, 1977)	p.148
Tableau 12 – L’approche systémique (Lapointe – Université de Laval, d’après Rosnay, 1977)	p.153
Tableau 13 – Présentation des cas de l’étude exploratoire	p.165
Tableau 14 – Les objectifs typologiques (Dumez, 2014, p.154)	p.166
Tableau 15 – Les critères de qualité d’un bon concept selon Dumez (2014, p.165)	p.167
Tableau 16 – Encodage extrait de NVIVO	p.173
Tableau 17 – Proposition de typologies selon la recherche exploratoire qualitative	p.205
Tableau 18 – Définition de l’échantillon	p.219
Tableau 19 – Exemple de question utilisant l’échelle de Likert, tirée du questionnaire	p.220
Tableau 20 – Variables explicatives retenues	p.223
Tableau 21 – validation du questionnaire à l’aide des alphas de Cronbach	p.224
Tableau 22 – Variables caractérisant la structure intercommunale	p.228
Tableau 23 – Corrélation des variables organisationnelles	p.228
Tableau 24 – Plans factoriels P1-2 et P1-3	p.232
Tableau 25 – Axes factoriels de l’ACP	p.234
Tableau 26 – Ventilation automatique des observations	p.236
Tableau 27 – Retraitement binaire	p.240
Tableau 28 – Régression sur le contrôleur analyste	p.241
Tableau 29 – Régression sur le contrôleur partenaire	p.242

Tableau 30 – Régression sur le contrôleur conseiller	p.243
Tableau 31 – Régression sur le contrôleur stratège	p.244
Tableau 32 – Synthèse des fonctions contrôle de gestion de la recherche	p.251

TABLE DES FIGURES

Figure 1 – Le contrôle de gestion dans le système d’information	p.22
Figure 2 – Le ROI et ses remontés vers la « maison mère »	p.43
Figure 3 – Typologie du contrôle de gestion selon Anthony (1965, p.22)	p.47
Figure 4 – architecture du modèle ABC	p.56
Figure 5 – architecture du Balanced Scorecard inspirée de Kaplan et Norton, 1992	p.61
Figure 6 – Graphique représentant l’UVA (Fievez, Staykov, 2007, p.44)	p.63
Figure 7 – schema du « target costing » (Godard, Godard 2011, fiche 21)	p.66
Figure 8 – « La comptabilité de gestion dans les communes : quelle évolution ? » (Letort, Fabre, 2013, p. 7)	p.92
Figure 9 – Les tensions entre les trois rationalités des organisations publiques	p.97
Figure 10 – Nature et conséquences des conflits de rôles	p.107
Figure 11 – Le modèle global de performance	p.110
Figure 12 – Les rôles des contrôleurs de gestion : une lecture en termes d’autorité et d’interaction	p.111
Figure 13 – La pertinence des indicateurs	p.120
Figure 14 – Proposition schématique du « local public sector scorecard » inspirée d’Evah-Manga (2012)	p.127
Figure 15 – Idéaux-types des fonctions contrôle de gestion selon Lambert	p.145
Figure 16 – positionnement d’une fonction « contrôle de gestion » analytique	p.148
Figure 17 – positionnement d’une fonction « contrôle de gestion » systémique	p.152
Figure 18 – Typologie de Lambert (2005) vs Identification fonctionnelle de Maurel (2006)	p.154
Figure 19 – le modèle de recherche	p.156
Figure 20 – degré d’exploration et d’intervention selon Gavard et al. (2008)	p.168
Figure 21 – structuration schématique des entretiens	p.170
Figure 22 – analyse typologique polythétique hiérarchique divisive	p.172
Figure 23 – résumé des caractéristiques	p.178
Figure 24 – résumant les tâches tirées de l’étude exploratoire	p.188
Figure 25 – résumé des relations tirées de l’étude exploratoire	p.194
Figure 26 – résumé Image tirée de l’étude exploratoire	p.196
Figure 27 – analyse typologique polythétique hiérarchique divisive Cas C	p.197
Figure 28 – analyse typologique polythétique hiérarchique divisive Cas A/B	p.200
Figure 29 – Analyse typologique polythétique hiérarchique divisive Cas D/E	p.202

Figure 30 – Introduction du questionnaire	p.219
Figure 31 – Graphique des valeurs propres pour le test de Cattell, selon Haon et Jolibert (2008)	p.225
Figure 32 – Graphique en « coude » faisant émerger les axes à retenir sous XLSTAT	p.231
Figure 33 – Graphique de projection des variables de l'ACP	p.233
Figure 34 – CAH de la recherche	p.235
Figure 35 – Projection des contrôleurs analystes	p.237
Figure 36 – Projection des contrôleurs partenaires	p.237
Figure 37 – Projection des contrôleurs conseillers	p.238
Figure 38 – Projection des contrôleurs stratèges	p.238
Figure 39 – Résumé des quatre profils de la recherche	p.239

TABLES DES TRAVAUX DE CONTROLEURS DE GESTION TERRITORIAUX

Document de travail 1 – exemple d’indicateurs	p.180
Document de travail 2 – bilan, compte de résultat	p.182
Document de travail 3 – une extraction financière, suivie d’une analyse	p.183
Document de travail 4 – objectifs de la maîtrise des risques	p.185
Document de travail 5 – formalisation de la recherche de la performance	p.187
Document de travail 6 – missions et relations	p.190
Document de travail 7 – le dialogue de gestion	p.191
Document de travail 8 – relations externes	p.192
Document de travail 9 – clarification des relations	p.192
Document de travail 10 – le pilotage des projets	p.201

INTRODUCTION GENERALE

INTRODUCTION GENERALE

Dans l'histoire de la gestion, le développement des entreprises au XIX^{ème} siècle constitue une période majeure (Chandler, 1977). D'origine souvent familiale, généralement de petites tailles, les premières entreprises possèdent une structure simple au sens de Mintzberg (1982)¹. Cependant, dans la seconde moitié du XIX^{ème} siècle, au fur et à mesure de leur développement, les plus importantes d'entre elles sont confrontées à de nouvelles problématiques de gestion, liées en particulier à l'expansion de leur marché, au passage à la production de masse, et à l'intégration de la fonction de distribution.

Dans ce nouveau contexte organisationnel, la « Main Visible » des managers (Chandler, 1977) instaure un pouvoir administratif structuré, qui s'appuie notamment sur un système d'information comptable. Créé pour faciliter un suivi patrimonial et pour répondre à des obligations légales, ce système va progressivement étendre ces fonctions à la comptabilité de gestion, la comptabilité générale, la gestion budgétaire ² et le contrôle de gestion. Comme le souligne Giraud et al. (2011, p.6) :

« Le contrôle de gestion est souvent perçu comme un domaine d'« expertise du chiffre », ce qui explique qu'il soit associé fréquemment dans les esprits à la comptabilité financière (aussi appelée « comptabilité générale »). Il existe pourtant des différences fondamentales entre ces deux systèmes. La comptabilité financière remplit avant tout une fonction de communication externe sur la performance globale de l'entreprise, à des fins juridiques et fiscales, mais également pour les besoins des analyses financières par des tiers ».

Le contrôle de gestion, quant à lui, peut se définir schématiquement comme :

« le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »
(Anthony, 1965, p.17).

D'ailleurs, Georgescu (2010, p.67) insiste sur la notion d'objectif lié au contrôle de gestion et ajoute que « le contrôle dans une organisation professionnelle ne peut exister sans objectifs ». Mécanisme interne à l'entreprise, il n'est pas borné uniquement à l'aspect financier de l'organisation (Giraud et al. 2011,

¹ « Dans les plus petites structures, toutes les décisions importantes ont tendance à être prises par le dirigeant-proprétaire : "le sommet stratégique émerge donc comme la partie clé de la structure ; en fait, la structure comprend rarement beaucoup plus qu'un seul homme au sommet stratégique et un centre opérationnel organique." (Mintzberg, 1982, p. 274). Dans sa description de la Structure Simple, Mintzberg suggère que la ligne hiérarchique est, sinon inexistante, du moins fortement réduite. » (Torres, 2000, p.5)

² La gestion budgétaire est un mode de gestion consistant à traduire en programme d'actions prévisionnelles chiffrées (budgets) les décisions prises par la direction avec la participation des responsables (Forget, 2005, p.16).

p.6-7). En outre, Giraud et al. (2011, p.8-9) rappellent qu'à la différence du contrôle de gestion, la comptabilité de gestion que l'on nomme aussi comptabilité analytique, est centrée sur les coûts induits par l'entreprise tels que les coûts d'achat, de production, variables, de revient. A contrario, le contrôle de gestion est porté sur la performance et sur les moyens à employer pour l'attendre. L'exposé de Giraud et al. peut se résumer dans le schéma ci-après :

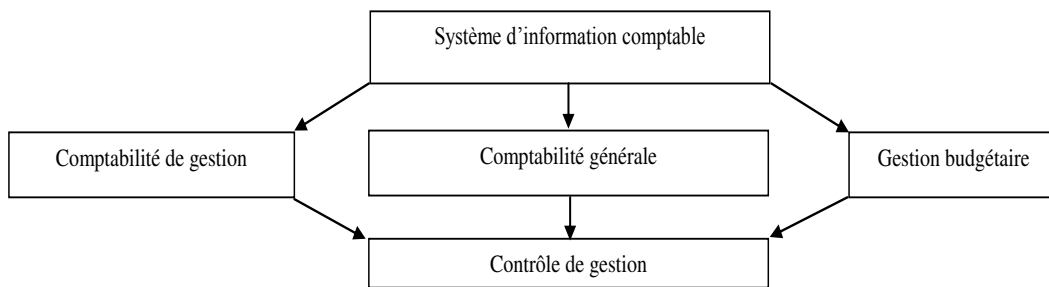


Figure 1 – le contrôle de gestion dans le système d'information (Jacquot, Milkoff, 2007, p.61)

Par ailleurs, le contrôle de gestion vise à établir à la fois un diagnostic et les évolutions possibles de l'organisation (Jacquot, Milkoff, 2007, p.60). Aussi, il synthétise les informations financières, mercatiques, et en matière de ressources humaines, pour donner aux dirigeants les éléments nécessaires à la prise de décisions (Horngren et al, 2010, p.3).

Le contrôle de gestion dépasse donc le rôle de surveillance qui lui est souvent conféré, pour prendre une place pivot dans les décisions stratégiques des managers, « *le contrôle de gestion n'a pas été conçu pour gérer plus serré mais pour croître et réussir* » (Bouquin, 2011, p.7). Il évolue en fonction des changements économiques de la société. Pour Bouquin (2011, p.7) : « *il est le produit et le facilitateur d'un mouvement de fond déjà amorcé qui fait date dans l'histoire du développement économique* ». Il est devenu un facteur privilégié de la performance organisationnelle, car les fonctions de direction et de contrôle sont indissociables depuis plus d'un siècle (Zimnovitch, 2012).

Aujourd'hui, le contrôle de gestion s'émancipe de certaines frontières juridiques. Ses activités se développent en particulier dans la sphère publique locale, pour inscrire l'action publique territoriale dans un cadre financier rigoureux, mais aussi pour y diffuser des outils à des fins prospectives, et favoriser ainsi la prise de décision.

L'OBJET DE LA RECHERCHE ET SON CONTEXTE

L'objet de notre thèse est le rôle du contrôleur de gestion territorial. La recherche vise à comprendre comment émerge et se pérennise la fonction³ contrôle de gestion dans les collectivités territoriales et leurs établissements publics. Les collectivités territoriales sont principalement les régions, les départements et les communes. Elles disposent, selon l'article 72 de la Constitution, du pouvoir de libre administration, et ont vu leurs compétences s'accroître depuis les lois de décentralisation. Par ailleurs, les communes présentent la particularité de pouvoir s'associer au sein d'un établissement public de coopération intercommunale, qui peut prendre la forme (selon l'importance de la population concernée) de métropole, communauté urbaine, communauté d'agglomération, et communauté de communes⁴ (Tillette, 2014). Depuis plusieurs années, la diffusion des principes et méthodes du nouveau management public bouleverse les modes de fonctionnement des structures communales et intercommunales, notamment par la mise en place de systèmes d'information donnant une vision claire, de leurs ressources et de leurs activités (Amar, Berthier, 2007).

Notre recherche se focalise plus particulièrement sur le contrôle de gestion dans les grandes intercommunalités : les métropoles, les communautés urbaines, et les communautés d'agglomération. Il s'agit d'un terrain empirique peu exploré⁵, alors même que le regroupement intercommunal à cette échelle favorise une concentration de moyens, qui impose l'émergence de fonctions supports constituées de spécialistes, comme le contrôleur de gestion. Par ailleurs dans les intercommunalités les plus importantes, le contrôleur de gestion peut avoir des missions très diversifiées allant du contrôle externe (concernant le suivi des satellites, analyse de leurs risques), au contrôle interne (gestion des services de l'organisation).

³ Selon Lambert (2005, p.13), la fonction contrôle de gestion désigne : « *l'ensemble des contrôleurs de gestion (...) l'étude de la fonction contrôle de gestion ne peut être appréhendée indépendamment de l'analyse de l'activité des contrôleurs de gestion. En effet, seule une analyse de l'activité individuelle des contrôleurs de gestion permet d'identifier la place et les rôles organisationnels de la fonction contrôle de gestion* ».

⁴ Communautés de communes : entre 5 000 et 15 000 habitants ; Communauté d'agglomération : plus de 50 000 habitants autour d'une ou plusieurs villes de plus de 15 000 habitants ; communautés urbaines : plus de 250 000 habitants ; métropole : plus de 400 000 habitants

⁵ Seul Guenoun (2009) a investi le terrain intercommunal avec deux cas exploratoires

LES OBJECTIFS DE LA RECHERCHE ET SA PROBLEMATIQUE

L'objectif de la recherche empirique est triple :

- Apporter un éclairage sur les différents rôles du contrôleur de gestion territorial,
- Construire une typologie des contrôleurs de gestion territoriaux,
- Identifier les déterminants des différents types de contrôleurs de gestion territoriaux.

La problématique de la recherche émerge à partir d'un questionnement relatif à la fonction contrôle de gestion dans les grandes intercommunalités :

- Comment apparaît-elle ?
- Comment caractériser l'activité du contrôleur de gestion ?
- Existe-t-il une typologie des contrôleurs de gestion travaillant dans les grandes intercommunalités ?

Ce questionnement s'articule autour de la question générale :

Quels sont les déterminants des rôles du contrôleur de gestion territorial ?

L'intérêt de cette recherche réside donc dans un apport de connaissances sur le rôle du contrôleur de gestion territorial, en particulier dans l'identification typologique des profils de contrôleur de gestion territoriaux

LA DEMARCHE DE RECHERCHE

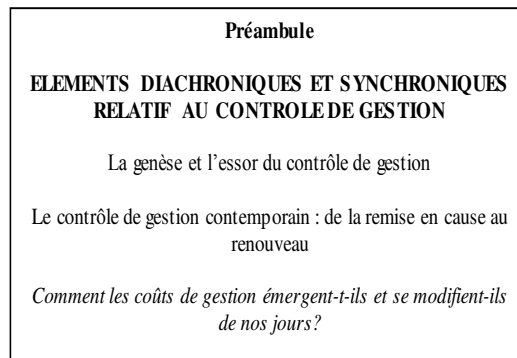
La question de recherche est traitée en deux parties. La première partie propose une synthèse de la littérature qui approfondit les concepts utilisés (en particulier celui de rôle) et les problématiques afférentes. Elle s'appuie dans cette optique sur les théories de l'organisation, mais aussi sur des travaux législatifs, des éléments issus de la littérature professionnelle, et des études empiriques antérieures réalisées dans des structures intercommunales (Guenoun, 2009), ou sur des terrains d'investigation présentant des similitudes telles les départements (Maurel 2006), et les communes (Meyssonnier, 1993, Busson-Villa, 1999, Pariente, 1999, Bargain, 2014). Après un préambule rappelant la genèse et le développement du contrôle de gestion, cette première partie se subdivise en deux chapitres :

- le chapitre 1, qui analyse le développement du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales
- le chapitre 2, qui identifie les spécificités du contrôleur de gestion territorial et les influences structurelles sur son rôle.

Ces analyses permettent l'élaboration d'un modèle de recherche, qui relie des hypothèses entre elles et les articule « afin de déterminer la logique de résolution du problème de recherche » (Fragnière, 2000, p.16). Le modèle de recherche issu de la littérature spécialisée est ensuite testé et enrichi dans une seconde partie empirique. Celle-ci porte sur l'analyse du rôle du contrôleur de gestion au sein de grandes intercommunalités et vise à confirmer ou infirmer les hypothèses émergentes à la suite de la première partie. Pour tester le modèle de recherche, la recherche empirique mobilise successivement une approche qualitative et quantitative :

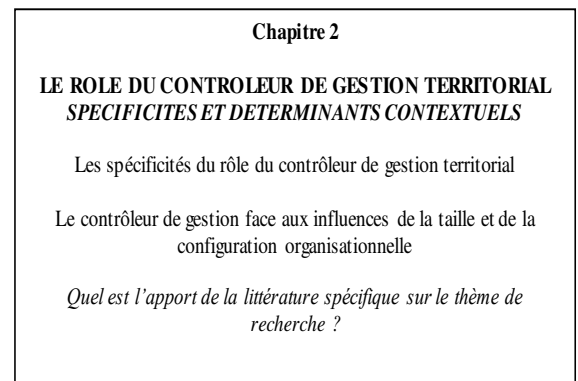
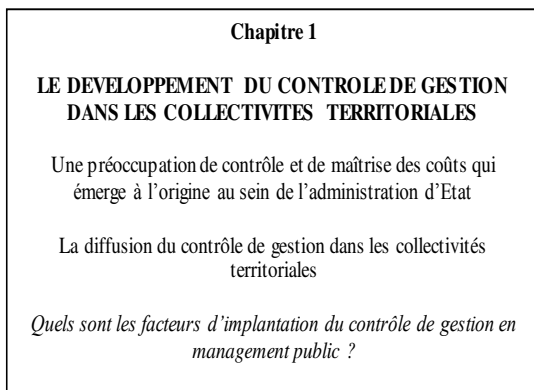
- le chapitre 3 présente ainsi une étude qualitative exploratoire qui s'appuie sur une analyse de discours, faisant émerger les ressentis des acteurs, et leur connaissance du métier.
- le chapitre 4 met en relief dans un second temps une étude quantitative, qui prolonge le travail qualitatif, et met en exergue l'influence des variables organisationnelles sur le rôle du contrôleur de gestion. Il s'agit enfin de préciser le métier de contrôleur de gestion territorial et de réaliser un comparatif, avec la revue de la littérature.

L'ensemble de la démarche de recherche est synthétisé comme suite :



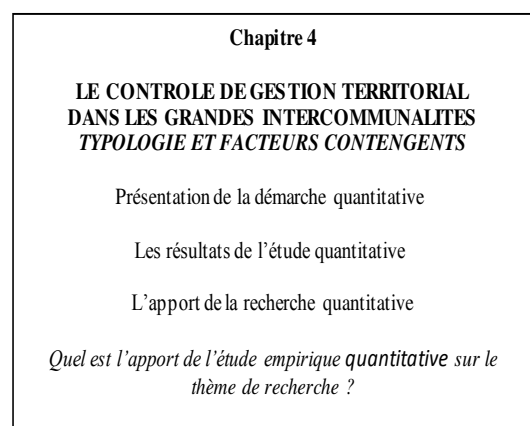
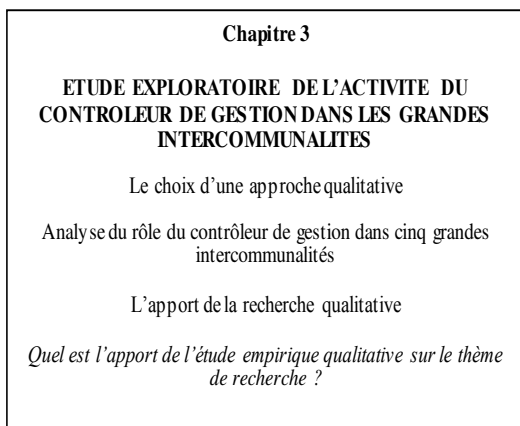
PARTIE 1

UNE ANALYSE DU ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION TERRITORIAL



PARTIE 2

**APPREHENSION EMPIRIQUE DU ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION TERRITORIAL
DANS LES GRANDES INTERCOMMUNALITES :
ENTRE DIMENSION STRATEGIQUE, CONSEILLERE, PARTENARIALE ET ANALYSTE**



PREAMBULE

ELEMENTS DIACHRONIQUES ET SYNCHRONIQUES RELATIF AU

CONTROLE DE GESTION

PREAMBULE
ELEMENTS DIACHRONIQUES ET SYNCHRONIQUES
RELATIF AU CONTROLE DE GESTION

Afin de mieux saisir l'objet de notre recherche, il est important d'avoir un regard historique sur l'origine du contrôle de gestion, origine qui a fait l'objet de différents travaux de recherches académiques (Nikitin 1992, Bouquin 1993, Zimnovitch 1997, Lemarchand 1997, Gumb 2005), dont certains passages seront repris dans ce préambule. L'émergence du contrôle de gestion est liée aux évolutions micro et macro-économiques, du Haut Moyen Age à la Seconde Révolution Industrielle. On parlera d'abord, à la fin du XIX^{ème} siècle, de la comptabilité dite « industrielle », puis « analytique » avec l'apport fondamental des ingénieurs américains membres de l'American Society of Mechanical Engineers (Section 1). Après un développement important, le contrôle de gestion tel qu'il est connu s'est vu remettre en cause et renaître au cours de ces deux dernières décennies (Section 2).

1 – La genèse et l'essor du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a pour paternité différents concepts et méthodes à travers l'histoire souvent générés par le changement économique (1.1). Mais c'est au cours du XX^{ème} siècle, qu'il s'émancipe et se transforme pour apporter aux organisations un soutien à l'information et une aide à la décision (1.2).

1.1. – La fondation du contrôle de gestion

Des méthodes embryonnaires de maîtrise de coûts sont visibles à partir du Moyen Age (1.1.1.), mais c'est la Seconde Révolution Industrielle qui va être le fer de lance conceptuel du contrôle de gestion (1.1.2.).

1.1.1. – Du Moyen Age à la Seconde Révolution Industrielle

En analysant le contexte économique du Moyen Age, la croissance du commerce et de l'économie apparaît portée par des villes comme Florence ou Venise. Des villes de foires où s'entremêlent commerçants et banquiers qui parcourent l'Europe (Labardin, 2009, p.16). De ce fait, ces mêmes commerçants tiennent leurs opérations d'échanges sur des registres, sous la forme d'une comptabilité simple⁶. Ces registres font également apparaître « *les marges, les poids, les mesures, les tarifs douaniers, les monnaies, les marchandises* » (Le Goff, 2001, Labardin, 2009, p.16). C'est dans ce contexte que des notions de comptabilité sont diffusées au XV^{ème} siècle avec les travaux de Luca Bartolomes Pacioli, dit de Borgo, mathématicien et religieux franciscain, précepteur des fils d'un marchand vénitien :

« *Pour les besoins de leurs affaires les marchands et négociants du Moyen Age avaient mis au point et respecté des usages qui furent perfectionnés grâce à l'essor des connaissances arithmétiques* »
(Minaud, 2005, p.37).

Ainsi, Pacioli étudie-t-il le comportement commercial à Venise en 1494 et met-il en œuvre « la méthode vénitienne »⁷ de tenue des comptes, employée aujourd'hui sous le nom de comptabilité en partie double, très perfectionnée à cette époque (Minaud, 2005, p.37). En outre, cette technique reporte l'historique des mouvements financiers des commerçants (Bouquin, 2011, p.94). Pacioli expose dans son ouvrage les concepts comptables novateurs⁸ et emploie les termes de « *journal* » (Jouanique, 1995, p.67), « *Grand livre* » (Jouanique, 1995, p.91), « *débiteurs et créditeurs* » (Jouanique, 1995, p.92), et en décrit le fonctionnement. L'œuvre de Pacioli n'est cependant qu'une présentation et une diffusion d'un modèle comptable, et ce n'est qu'en 1673 que Colbert⁹ par une ordonnance, impose les premières obligations comptables afin de limiter les fraudes commerciales (Labardin, Fabre, 2011, p.6). Cette obligation ne s'applique toutefois qu'aux négociants, et les manufactures n'y sont pas soumises. L'ordonnance est en outre peu suivie pour des raisons fiscales du fait de la révolte dite « du papier

⁶ Les écritures sont passées dans l'ordre chronologique. En début d'année, on reprend les soldes des comptes bancaires et de la caisse. Les dépenses et les recettes sont d'une part comptabilisées dans les comptes financiers puis ventilées dans les divers comptes de recettes et de dépenses

⁷ Dans son œuvre « *Tractatus XI particularis de computibus et scripturis* » (1494)

⁸ Cependant certains auteurs, comme Engel et Keltz (2007, p.17) se montrent critiques envers Pacioli notamment sur le fait qu'on lui attribue la paternité unique de la comptabilité, qui existait déjà bien avant le « *Tractatus* ». Or, la critique de Engel et Keltz peut paraître contestable, car à aucun moment Pacioli, se montre comme le père de la Comptabilité, ne peignant seulement les méthodes comptables que lui étaient contemporaines (Minaud, 2005, p.38).

⁹ Alors Contrôleur général des finances de Louis XIV. Responsable des finances du royaume en France, chargé d'administrer les finances de l'Etat. Colbert fut contrôleur entre 1665 et 1683.

timbré »¹⁰ (Monéger, 2004, p.176). Le terme de « contrôle » se diffuse cependant dans le domaine financier comme en témoigne le titre alloué au « Grand argentier du roi » : le contrôleur général des finances (Colbert, Calonne, Turgot, Necker en sont les plus célèbres) (Bouquin, 2011).

A la fin du XVIII^{ème} siècle, l'environnement économique est marquée notamment par la concentration sidérurgique et la croissance exceptionnelle du secteur textile (Labardin, 2009, p.18). Des tentatives de mesures analytiques sont instaurées dans quelques manufactures anglaises et françaises sans réussir réellement à émerger (Boyns, Edwards, Nikitin, 1996, p.12-13). Il faut attendre 1807, et le code du commerce Napoléonien, pour que les règles et les sanctions soient réellement appliquées en terme de tenue des comptes, mais freinant la création de sociétés anonymes, susceptible d'une émergence de malversations financières (Labardin, 2009, p.23). Néanmoins, on ne parle toujours pas de « contrôle de gestion » ni de « coût », ni « d'analyse », malgré la montée en puissance de l'industrie qui soulève des questions, en relation avec l'apparition des opérations productives multiples et les difficultés d'en apprécier la rentabilité (Labardin, 2009, p.26). Comme l'expose Nikitin (1992, p.3-4), c'est la révolution industrielle au XVIII^{ème}/ XIX^{ème} siècle¹¹ qui fait naître les prémices du contrôle de gestion :

« Il s'agit d'un système comptable né en théorie, comme en pratique, dans les années 1820 : il s'est ensuite répandu et perfectionné à partir de 1860. La comptabilité industrielle est à la fois concomitante avec, et imbriquée totalement dans la révolution industrielle ».

Les problèmes de standardisation de la production et de gestion de la main-d'œuvre amènent progressivement les entreprises par l'entremise des ingénieurs à concevoir l'atelier comme une décomposition comptable pour chercher à évaluer sa rentabilité. Les calculs de coûts se renforcent lors de la Seconde Révolution Industrielle¹², avec le passage d'une comptabilité industrielle à une comptabilité analytique. La Seconde Révolution Industrielle va ainsi réellement faire apparaître le contrôle de gestion sans le nommer. En effet, les organisations décomposées amènent tout un panel d'auteurs à se pencher sur la question des coûts (Karsten, 1997). Ces auteurs sont avant tout des ingénieurs, qui créent une véritable comptabilité de l'atelier évaluant les coûts de production. Comme le définit Towne (1886, p.429) :

« par comptabilité d'atelier, il faut comprendre les questions concernant l'enregistrement des temps de travail et des salaires, la détermination des coûts par pièce ou par journée de travail, la répartition de divers comptes de dépenses, la détermination de bénéfices, les méthodes de tenue des livres

¹⁰ La révolte du papier timbré a eu lieu sous l'Ancien Régime, sous Louis XIV entre avril et septembre 1675 provoquée par augmentation des taxes, dont celle sur le papier timbré, nécessaire pour les actes authentiques commerciaux

¹¹ Bouleversement économique qui fait passer l'économie dominée par l'artisan et l'agriculteur à une économie du commerce et de l'industrie, avec l'arrivée d'outils lourds comme la machine à vapeur, le train, les mines

¹² Caractérisée à la fin du XIX^{ème} siècle par l'apparition de l'électricité et du pétrole

comptables et tout ce qui touche au système comptable concernant la partie de la production d'une entreprise et le calcul et l'enregistrement de ses résultats ».

Ces ingénieurs vont se regrouper dans une association : l'ASME, l'« American Society of Mechanical Engineers », en 1880.

1.1.2. – Les ingénieurs de L'ASME : pionniers du contrôle de gestion

A la fin du XIX^{ème} siècle des ingénieurs de renom, tels que Smith, Towne, Hasley, Taylor (entre autres), vont tester des méthodes de calcul de coût et les diffuser. Les questions organisationnelles sont en effet, au cœur des préoccupations de l'ASME, dès son origine, notamment en raison de la dépression de 1870. Cette dépression entraîne, une baisse continue de la demande et une hausse de la production stockée. C'est dans une recherche de rationalisation de l'activité productive que les ingénieurs de l'ASME décèlent des problèmes de coordination et de contrôle dans les directions des entreprises (Karsten, 1997). Pour Karsten (1997), ces ingénieurs sont avant tout des hommes de terrain confrontés à la réalité organisationnelle des mutations industrielles :

« Ces concepts d'analyse et de développement analytique sont promus par l'American Society of Mechanical Engineers (ASME), fondée en 1880, afin de répondre aux problèmes de production et de management. Des ingénieurs civils devenaient les précurseurs des améliorations dans l'organisation. L'ASME devenait une sorte de forum auquel on pouvait soumettre les questions de management dans l'atelier » (Karsten, 1997, p.29).

De ce fait, ils partagent leurs expériences et développent des concepts d'analyse de réduction des coûts et d'organisation de l'entreprise. Oberlin Smith est l'un des premiers membres actifs de l'American Society of Mechanical Engineers (ASME). Il rejoint l'association en 1881, un an après sa fondation, et en est élu neuvième président en 1889. Il améliore les processus de production et du travail dans son entreprise de presses de frappe, et cherche à rationaliser les coûts. Il va concevoir une méthode de comptabilisation du capital¹³ à sa valeur de remplacement afin d'obtenir une estimation fiable de la valeur des biens pour obtenir une « photographie » de ce que possède une entreprise (Cox, Mac Allister, 2011).

¹³ Préambule à l'amortissement

Mais, ce sont deux autres ingénieurs qui vont se distinguer dans la pratique et l'identification des coûts et leurs amoindrissements : Towne et Halsey. C'est Taylor (1903) qui décrit le mieux l'organisation de Towne et Halsey, qui consiste à enregistrer le meilleur temps dans lequel un travail a été fait, et de fixer cela comme un standard, testé notamment dans leurs entreprises telle que la « *Yale and Towne Manufacturing Co* ». De plus, Towne et Halsey y créent des plans d'intéressement. Il s'agit de proposer une meilleure paye en échange d'une plus grande production tout en permettant à la direction de prendre le contrôle du processus de production. Le plan de Towne est élaboré sur un contrat passé entre le personnel et la direction. Toute réduction des coûts unitaires est partagée équitablement entre l'entreprise et les salariés. Le plan Halsey repose sur des primes, et sur un salaire à l'heure (et non aux pièces) (Taylor, 1903). En addition à son plan d'intéressement, Towne différencie la direction des unités productives et la comptabilité de l'atelier, afin d'améliorer le processus organisationnel (Towne, 1886, p.429). Pour Towne (1886), la direction de l'atelier regroupe l'organisation, les rapports d'activité, les sous-traitants ; la comptabilité de la production consiste à enregistrer des temps de travail, la rémunération des salaires, les calculs de coûts de la production et l'inventaire des résultats et des bénéfices.

Par ailleurs, Metcalfe, un autre membre majeur de l'ASME, va se distinguer suite aux problèmes de standardisation des pièces de munition dans l'armée et de production massive. Il expose dans son célèbre ouvrage « *The cost manufacturing and administration* » en 1885, la première préconisation d'une comptabilité analytique. Comme le soulignent Vangermeersch et Schwarzbach (2007, p.736) :

« *En 1885, le capitaine Henry Metcalfe, officier de l'armée américaine, a écrit le premier livre moderne sur la comptabilité de gestion* »

L'innovation apportée par Metcalfe fait suite aux observations sur les problèmes de direction des entreprises américaines relatifs à la coordination et au contrôle (Vangermeersch, Schwarzbach, 2007). Il préconise un système de comptabilité par « bon de commande » pour surveiller la circulation des produits et améliorer la comptabilité analytique (Vangermeersch, Schwarzbach, 2007). Chaque commande a un numéro, guidée par une feuille de route. La feuille de route suit la commande dans tout le cycle de production avec un report des heures travaillées, des salaires correspondants, des machines et les matériaux utilisés (Vangermeersch, Schwarzbach, 2007). L'ensemble des feuilles calcule le coût total de la main d'œuvre et des matières premières :

« *L'ouvrier notait le temps qu'il a passé sur chaque tâche sur une carte de travail séparée, et déposée par numéro de poste. Un système similaire est appliqué aux matériaux* » (Vangermeersch, Schwarzbach, 2007, p.736)

Ensuite, chaque carte est référencée par une unité tout en ayant la possibilité de les combiner entre elles (Yates, 1992, p.8). Ce système analytique est appelé le « *time-card* » (Skrabec, 2003, p.4). Ainsi, Metcalfe expose ses travaux devant les membres de l'ASME, rapportés par Zelinski (2009, pp.99-100) :

« Le système de comptabilité mis en place par Henry Metcalfe au Frankford Arsenal dans les années 1880 fait à l'époque l'objet de plusieurs publications (notamment en 1886 dans la revue Transactions of the American Society of Mechanical Engineers. Ce système sera reconnu, admiré et commenté quelques années plus tard par Taylor (Reid, 1986). Metcalfe arrive surtout à calculer avec plus de précision les coûts unitaires et à responsabiliser les salariés pour les différentes catégories de dépenses encourues »

De fait, la méthode de Metcalfe est un système d'imputation des charges individuelles, avec une décomposition de l'entreprise en département (Levant, Zimnovitch, 2009, p.8-9). Les charges indirectes sont ensuite divisées par le nombre de journées travaillées de l'année précédente (Levant, Zimnovitch, 2009, p.8-9). En résulte ainsi, un taux journalier qui détermine le coût des travaux réalisés pour chaque département (Levant, Zimnovitch, 2009, p.8-9).

Au panel des ingénieurs présentés, se joint un autre membre imminent de l'ASME, Taylor, qui offre des éléments primordiaux sur l'émergence du contrôle de gestion, avec une représentation de la décomposition des coûts¹⁴. On parle également de comptabilité dite « de gestion ». Taylor est précurseur en termes de chronométrage, de parcellisation, de rémunération, de rendement. Ses concepts sont fondateurs de la comptabilité de gestion (« *cost accounting* » selon ses propres termes), d'analyses de coûts, bases sur lesquelles le contrôle de gestion est conçu. Le « *cost accounting* » est créé sur quatre principes : la division verticale du travail (Freyssenet, 1993), la division horizontale des tâches (Jardin, 2001), l'indexation des salaires, la hiérarchie fonctionnelle (Mousli, 2006). D'ailleurs, pour Bouquin (2012a) :

« Taylor, c'est l'idéologue de l'efficacité, celui qui compte sur la rationalité pour réduire les oppositions sociales (...), c'est l'ingénieur, la connaissance (...), c'est l'homme de la mesure, il développe des comptabilités analytiques qui permettent de bâtir la délégation sur la fiabilité du système d'information, sur le « reporting », une des clés du contrôle de gestion (...), c'est le théoricien du contrôle dans tous les sens » (Bouquin, 2012a, p.496-505).

Par ailleurs, en marge des hiérarchies fonctionnelles avancées par Taylor, Emerson donne lui aussi une réponse aux problèmes d'organisation de l'atelier (Lambert, 2005, p.26). En effet, il soulève la question des liaisons sclérosant la structure, notamment les services fonctionnels souvent déconsidérés par la

¹⁴ Coût d'achat, coût de production, coût de distribution, coût de revient

direction. Or, Emerson souligne que ces services ont une importance dans l'amélioration du processus de production, car ils apportent une lisibilité dans les fonctions de responsabilité (Lambert, 2005, p.27).

Le contrôle de gestion s'inspire ainsi des sciences Comptables, Industrielles, et parfois même Mathématiques. De plus, les membres de l'ASME développent et diffusent la comptabilité analytique, amont historique du contrôle de gestion, au travers de mémoires. Avec Metcalfe et Taylor, les premiers outils de gestion émergent : ils vont inspirer énormément d'auteurs en Sciences de Gestion et en Sociologie tout au long du XX^{ème} siècle, dans l'étude et la recherche du développement et l'amélioration des organisations. Ils exposent et détaillent une comptabilité analytique dans chaque entreprise dans laquelle ils œuvrent.

1.2. – La croissance et l'évolution du contrôle de gestion au cours du XX^{ème} siècle

Le contexte économique du début du XX^{ème} siècle est caractérisé par le développement de nouveaux outils de communication, tels que le téléphone et la machine à écrire qui transforment les liens hiérarchiques (Labardin, 2009, p.31). Ainsi, les dirigeants ont la possibilité d'avoir un retour constant sur l'activité de leur entreprise (Labardin, 2009, p.31). Les outils de gestion vont cependant se concevoir réellement et se propager au cours du XX^{ème} siècle dans les entreprises (1.2.1.), dans un premier temps aux Etats-Unis, puis en Europe, via trois concepts phares : le modèle Sloan / Brown, en 1920 (1.2.2.), Rimailho et ses sections homogènes en 1929 (1.2.3.) et le contrôle de gestion selon R.N. Anthony en 1965 (1.2.4.).

1.2.1. – Le développement d'outils de gestion au début du XX^{ème} siècle

Les débuts économiques du XX^{ème} siècle sont marqués par la complexification et la multiplication des processus de production. En 1903 déjà, Church¹⁵ améliore les principes de Metcalfe avec un outil, les clés de répartition :

« Alexander H Church (1866-1936), un Anglais qui s'était installé aux Etats- Unis en 1910 comme ingénieur-conseil (Scorgie, 1993), perfectionna cette méthode et la vulgarisera plus largement. Dès

¹⁵ Egalement membre de l'ASME

1901, Church dans une série d'articles publiés dans la revue « *The engineering Magazine* » (Church, 1901, 1902, 1909) proposa une méthode de calcul horaire de coûts machine en trois étapes, en utilisant des « *scientific production center* ». Pour ce faire, dans un premier temps, il divisait l'entreprise en « *production centers* » qui peuvent être une ou un type de machines ou bien un poste de travail (c'est à dire en regroupements respectant l'homogénéité de la méthode). Dans un deuxième temps il répartissait, entre ces centres, les charges indirectes de production en fonction de clés de répartition : surface occupée, consommations, (...) Enfin, le total des charges des « *production centers* » était imputé aux coûts des produits en fonction des taux horaires. Ces taux horaires étaient obtenus en divisant total des charges des « *production centers* » par le nombre d'heures machines considéré comme normal pour la période de référence. La complexification des processus industriels conduisit à la multiplication des « *production centers* », ce qui rendit très difficile la mise en œuvre de la méthode du « *Taux horaire machine* ». Les méthodes d'équivalence s'imposèrent alors comme une alternative raisonnable. » (Levant, Zimnovitch, 2009, p.8-9)

Vangermeersch et Schwarzbach (2007) font également une synthèse des travaux de Church qui, dans un premier temps écrit en 1901 une série d'articles sur les frais généraux dans la revue *Engineering* de l'ASME. Church, va anticiper ce que l'on appelle aujourd'hui la comptabilité par activité dans son analyse de la comptabilité pour une chaîne de bicyclettes. Chaque centre de production est traité comme une usine séparée (Vangermeersch, Schwarzbach, 2007). Pour Church, il est souhaitable de réaliser une liaison entre performance et rentabilité. Le coût complet, pour l'être vraiment, doit inclure les coûts directs de matériel, de la main d'œuvre, des charges indirectes de production et une partie des charges administratives et commerciales (Zelinschi, 2009, p.99).

Au début du XXème siècle, les besoins industriels augmentent sous l'effet de nouveaux modes de consommation et l'apparition de produits de masse comme l'automobile. D'ailleurs, c'est dans ce secteur que les pratiques en contrôle vont se développer, et se consolider. Ainsi, Bouquin (2011) explique que dans ce contexte d'évolution et d'innovation managériale, Gantt¹⁶, présente en 1915, « *une méthode d'analyse des coûts fixes qui ne vise qu'à faire supporter aux productions que la quote part des charges fixes qu'elles ont consommées* » (Bouquin, 2011, p.66, Bouquin, 2012f). Gantt met en œuvre un instrument dans son entreprise, Bethlehem Steel, utilisé par les contrôleurs de gestion et enseigné académiquement encore à ce jour : l'imputation rationnelle¹⁷.

¹⁶ Célèbre encore aujourd'hui pour son diagramme de gestion de projet de 1910

¹⁷ « *L'imputation rationnelle permet d'éliminer les variations d'activité sur les coûts et de toujours imputer la même proportion de charges fixes quelles que soient les quantités, de ne plus influencer le coût de revient et pouvoir analyser les autres causes de ses fluctuations éventuelles, de valoriser les stocks conformément aux exigences du PCG (exclusion de la sous-activité)* » (Godard, Godard, 2009, p.19), annexe 1 p.293

Par ailleurs en 1919, en marge de l'ASME, les comptables, les professionnels et les industriels vont créer une nouvelle association qui amène une harmonisation des comptes mais aussi des procédés analytiques : « *la National Association of Cost Accountants* ». Les comptables forment une profession bien organisée, s'occupant de la validation des comptes d'entreprises cotées en bourse, mais également des entreprises familiales (Abbott, 1988, p.228). Cette nouvelle organisation s'avère cependant concurrente de l'ASME, avec une emprise des comptables sur le système organisationnel de l'entreprise. Les ingénieurs ont vu leurs rôles reconsidérés dans l'élaboration des calculs de coûts. En effet, pour eux, la compréhension du processus de production est plus adéquate que la compréhension de la répartition des charges ; mais pour les comptables, il s'agit davantage d'obtenir des renseignements (Lambert, 2005, p.45, citant Abbott, 1988). Abbott (1988) va même plus loin que le terme de concurrence, et parle de véritable guerre entre les deux associations, dont l'une (*la National Association of Cost Accountants*), a hérité du nom de « *comptabilité analytique* » et l'autre (l'ASME), les idées :

« *La comptabilité avait gagné la bataille des labels puisque ce domaine s'est appelé comptabilité analytique puis de gestion (factory and cost accounting), mais avait perdu la guerre des idées* »
(Abbott, 1988, p.232, cité par Lambert, 2005, p.45)

De ce fait, les articles de recherches en comptabilité de gestion font davantage référence aux ingénieurs de l'ASME, pour la compréhension des origines du métier de contrôleur de gestion et des applications des outils. Enfin, les différentes conceptions des instruments de gestion de ce premier tiers du XX^{ème} siècle, ainsi que la transformation économique industrielle accélérée des Etats-Unis dans les secteurs tels que l'automobile, vont réellement marquer le domaine de recherche en contrôle de gestion. Avec le modèle Sloan / Brown, on commence à parler de... « *contrôle de gestion* ».

1.2.2. - Le modèle Sloan / Brown : le contrôle de gestion investi dans l'entreprise

Le contrôle de gestion se conceptualise dans l'entreprise au cours du premier tiers du XX^{ème} siècle en s'affranchissant de la comptabilité, du développement des ressources humaines, de la gestion de production et des entités des entreprises (Labardin, 2009, p.30) :

« *Le contrôle de gestion permet de prendre des décisions d'investissement. Calculer un coût, c'est en effet une première estimation de la rentabilité d'un investissement. Il sert à créer dans l'entreprise un accord autour de la meilleure décision à prendre.* » (Labardin, 2009, p.30)

Le contrôle de gestion se développe en particulier dans l'organisation dans laquelle évoluent Alfred Sloan Jr (1875-1966)¹⁸ et Donaldson Brown (1885-1965)¹⁹, à savoir Général Motors, filiale de Dupont de Nemours, en 1920. GM est spécialisée dans l'automobile, marché dominé par Ford et sa célèbre Ford T²⁰. Le but de Sloan, alors président de GM, est de dominer Ford par une stratégie de différenciation et d'innovation. GM propose avec succès différents modèles standard de véhicules adaptés aux moyens financiers des ménages. Il prend ainsi le contrepied de Ford et de son modèle unique. L'idée de Sloan est d'obtenir de chacune de ses divisions différenciées dans GM, un niveau optimal de performance contribuant à celle de l'entreprise. L'originalité de Sloan est, non pas de séparer chacune des divisions de l'entreprise et de les rendre étanches en terme de communication, mais qu'elles soient complémentaires et transversales :

« Au-delà de ces stratégies d'entreprise, l'émergence de la profession a été également favorisée par l'apparition d'entreprises de plus en plus grandes et devenant de plus en plus complexes dans les années 1880-1925 (Bouquin, 1993). Face à cette évolution, les dirigeants sont été amenés à rechercher des moyens permettant de prendre des décisions économiques de plus en plus complexes, et surtout de diriger à distance un effectif salarié accru. La célèbre organisation scientifique du travail de F.Taylor a constitué, pour un temps, une réponse à ce problème organisationnel et a largement contribué à l'émergence des contrôleurs de gestion de l'époque » (Bollecker, 2004, p.14)

En effet :

« Dans l'organisation taylorienne, les contrôleurs de gestion sont naturellement largement influencés par le contrôle bureaucratique. Dans ce contexte, ils exercent principalement une fonction de surveillance par le biais du système de coûts standard qui leur permet de vérifier le degré de respect des obligations contractuelles de chaque salarié. En effet, dans la mesure où ces derniers s'engagent à produire une quantité donnée en contrepartie d'une rémunération liée à leur performance, tout écart par rapport aux standards donne lieu soit à une récompense financière préalablement définie dans le

¹⁸ « Alfred P. Sloan , Jr., est né en 1875 à New Haven, Connecticut ; d'abord employé comme ingénieur à la Hyatt, qui a été acquis par General Motors en 1909. En 1916, Billy Durant achete Hyatt Roller Bearing Company, la pierre angulaire de l'United Motors Corporation, qui réalise la fabrication de divers composants et accessoires automobiles. Sloan est nommé président de la société diversifiée, qu'il a dirigée avec succès. En 1918, United Motors est devenu une partie de General Motors, et Sloan rejoint GM en tant que directeur et vice-président. Son étude de l'Organisation, écrite en 1919, est devenue le modèle pour la réorganisation de General Motors de Pierre S. du Pont suite à la crise de 1920-1921. Sloan a organisé GM selon son principe d' « opérations décentralisées avec un contrôle coordonné », un concept révolutionnaire à l'époque » (Davidson, 2007, generation of gm history)

¹⁹ « Directeur de General Motors Corporation et membre du Comité des finances. Il est la première personne à détenir le titre de vice-président de General Motors. (...) Brown est devenu vice-président de General Motors en charge des finances et membre du conseil d'administration et du Comité des finances le 1er Janvier 1921. À partir ce moment, Brown est préoccupé principalement par le contrôle financier coordonné, face à des calendriers de production, gestion des stocks, concessionnaires et relations avec les employés et des relations gouvernementales. Il est influant dans les politiques d'opérations décentralisées et de contrôle coordonné » (General Motors Public Relations Department Press Biography : Donaldson Brown, 1959).

²⁰ Ford proposait un modèle unique la Ford T. dont le slogan vendeur était : « peu importe la couleur pourvu qu'elle soit noire »

contrat, soit à une sanction. Dans les entreprises tayloriennes du début du XX siècle, les contrôleurs de gestion interviennent donc à deux niveaux : - a priori de l'action, en définissant les normes financières attribuées à chaque poste de travail ; - a posteriori de l'action pour mesurer la performance des salariés par rapport à la norme. Ils s'inscrivent donc dans une logique de « contrôle policier » puisque, en détectant le moindre écart, ils contribuent à sanctionner ou à récompenser les salariés. Les contrôleurs de gestion exercent donc une fonction technique de production de l'information qui consiste à recueillir, traiter, analyser et diffuser des données relatives aux coûts standard et aux coûts réels » (Bollecker, 2004, p.16)

De plus, la crise des années 1920, pousse les entreprises américaines à chercher des nouveaux concepts de gestion comme le souligne Chandler (1977) :

« General Motors, Sears Roebuck, ainsi que Du Pont, General Electric, United States Rubber et d'autres grandes entreprises, réagirent à la crise de 1920-1921 en appliquant des méthodes permettant de calibrer les flux de produits de manière rigoureusement parallèle à l'évolution de la demande » (Chandler, 1977, p. 205).

Plus précisément, comme l'indique Lambert (2005) :

« La thèse soutenue par Chandler (1977) est que l'évolution des structures organisationnelles aux Etats-Unis de 1850 à 1950 s'explique par la nécessité de trouver des méthodes d'allocation des ressources efficaces en réponse aux modifications de l'environnement. Il illustre une partie de son analyse par les descriptions faites par Alfred Sloan Jr (1963) concernant ses années chez General Motors, une des premières organisations divisionnalisées à avoir vu le jour dans les années 1920 et à avoir mis en place un système « moderne » de contrôle de gestion. Cette mise en place a été permise par le développement d'une fonction contrôle de gestion » (Lambert, 2005, p.32).

Sloan (1941) détaille cet argument en mettant en avant les managers et leur degré de responsabilité dans la prise de décision vis-à-vis des actionnaires (Sloan, 1941, p.433). C'est pourquoi, pour GM, il est primordial d'identifier les performances des divisions de l'organisation (Chandler, 1977, p.507). L'autonomie des fonctions divisionnelles de GM assurent la gestion de l'ensemble des processus de fabrication : de l'approvisionnement à la vente (Chandler, 1977, p. 507).

« L'accroissement de la taille des entreprises nécessite une décentralisation de la décision. Un nouveau mécanisme de coordination voit alors le jour à cette époque : le contrôle par le marché, plus souvent formalisé sous le concept de « direction par objectifs ». Ce mécanisme, qui se fonde sur le contrôle de gestion, contribue au développement de l'entreprise « contractuelle » et à la définition des domaines d'intervention des contrôleurs » (Bollecker, 2004, p.16).

De ce fait, Bouquin (2012b) met en avant l'œuvre de Sloan dans la nécessité d'un acteur qui contrôle la gestion dans les grandes entreprises en proposant sa réorganisation de centres de responsabilité, décentralisés, en centres financiers. Il favorise la pratique du contrôle de gestion en convainquant les actionnaires de son utilité dans la prise de décision :

« Les contrôleurs de gestion participent activement à la création de ces centres, puisqu'il s'agit de définir les ressources financières de chacun d'entre eux ainsi que les buts escomptés et les résultats correspondants. Face à l'indépendance plus ou moins forte de ces unités, le problème des dirigeants est de trouver les moyens d'assurer la convergence de leurs actions afin d'atteindre l'objectif global que s'est fixé l'entreprise. Cette convergence nécessite une coordination verticale et une coordination horizontale entre ces unités. » (Bollecker, 2004, p.23).

Ainsi, on commence à parler de fonction contrôle de gestion qui regroupe l'ensemble des contrôleurs de gestion contribuant à l'analyse de l'activité de l'organisation, et de ses résultats notamment sous forme de « reporting »²¹, ainsi qu'à la conception d'outils de gestion (Lambert, 2005, p.13).

Au côté de Sloan, Brown est, selon Bouquin (2012c), le créateur de la fonction contrôle de gestion de GM. Proche collaborateur de Sloan, il partage la même philosophie : la responsabilité individuelle est la clé de la performance. Les deux auteurs développent des outils de gestion novateurs dans les années 1920, avec l'implantation d'un reporting prévisionnel d'une vue d'ensemble de gestion des approvisionnements, d'un reporting de trésorerie, et d'un reporting d'investissement, afin d'établir le programme de prix des mois suivants. Avec un reporting historique mensuel qui s'appuie sur les coûts et le prix des volumes, Sloan et Brown intègrent dans les coûts complets les charges indirectes, insensibles aux variations du volume lié à la saisonnalité ou à la conjoncture. De plus, Sloan et Brown cherchent à mettre en place une fonction financière puissante dans l'entreprise coordonnant la structure (Lambert, 2005, p.37). Ainsi, selon Bouquin (2012c), Brown est l'architecte des plans à long terme de GM, de son système budgétaire, de ses processus de vente et de statistiques, apparaissant ainsi comme le modèle du contrôleur de gestion moderne. Brown²² marque les outils et pratiques en contrôle de gestion dans leur histoire avec le « Return on Investment » : R.O.I.²³. Zimnovitch (1999) met en exergue ce nouvel outil comme un indicateur phare, intégré :

« Garant de la cohésion long terme/court terme. Elaboré dès 1912 [...] pour évaluer les résultats d'une filiale de Dupont, il met en évidence la rentabilité des investissements en combinant rotation du

²¹ Présentation périodique de rapports ou de synthèse analytiques sur l'activité d'une organisation, d'une division remontant vers la direction.

²² Avec son adjoint Brandley

²³ Bénéfice / coût de l'investissement = Résultat net / capitaux engagés (Gumb, 2003)

capital et marge bénéficiaire. Jonction des concepts de performance dans la distribution et dans l'industrie. » (Zimnovitch, 1999, p.164).

Le R.O.I. devient incontournable au contrôle de gestion :

« le R.O.I. est un indicateur de performance des capitaux investis qui se construit en rapportant le résultat d'exploitation au capital économique²⁴ » (Koehl, 2003, p.38)

Le ROI s'étend dans toutes les entreprises incluant la finance et la direction de l'entreprise. Il mesure la rentabilité des investissements de chaque division et de la maison mère. L'intérêt de l'indicateur se situe dans sa décomposition divisionnaire où tous les éléments se retrouvent dans le reporting, selon la figure 2 (Gumb, 2003) :

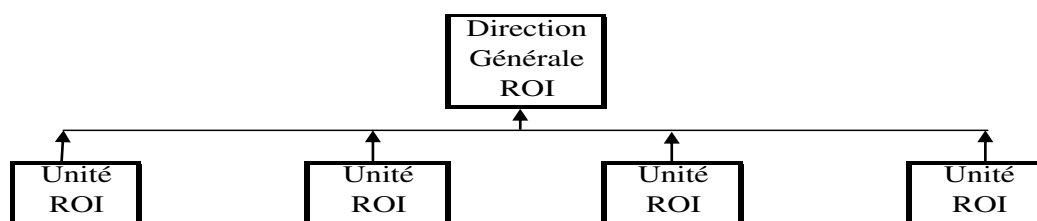


Figure 2 – le ROI et ses remontés vers la « maison mère »

De fait, c'est bien la notion de rentabilité et d'efficacité qui sont recherchées par Sloan et Brown, ce que précise d'ailleurs Batsch (2003, p.2) :

« Alfred Sloan (1963) montre que le ROI devient le principe fondamental de la direction financière de GM (après celle de du Pont de Nemours) à partir de 1917. Il s'agit alors de trouver des indicateurs de contrôle des performances des divisions décentralisées. Un cadre transfuge de du Pont, Donaldson Brown, a été le promoteur de la financiarisation des décisions et du contrôle. Dans la pensée de Brown, le ROI est tout sauf un critère aveugle, il est partie intégrante d'un quatuor : coût, prix, volume, rentabilité. Les termes employés par Sloan et Brown sont remarquables en ce qu'ils mettent en garde contre une approche naïve du ROI : la maximisation du taux de rentabilité ne doit pas se faire au détriment de la croissance. Sloan souligne que l'objectif visé était une « rentabilité moyenne sur une longue période de temps » et que « l'espérance de taux de rentabilité de long terme devait être la plus haute possible compte tenu d'une croissance solide de l'activité, ce que nous appelions la rentabilité économique atteignable ».

²⁴ « Le capital économique représente le montant de capitaux propres minimum permettant de couvrir les risques liés à l'activité d'une entreprise. Le capital économique est calculé à partir de modèles internes, et sert notamment, à piloter et optimiser, le rendement par rapport au risque et donc à un taux de probabilité prédéfini » (www.trader-finance.fr)

Outre le R.O.I., Brown conçoit un outil sans qu'il soit utilisé ou nommé à son époque : l'E.V.A., « l'economic value addid ». Cet outil est repris dans les années 1990 par le Boston Consulting Group et Stern Stewart and Co (Thauvron, 2007)²⁵. Par ailleurs, avec Sloan et Brown, le rôle du contrôleur de gestion s'oriente sur l'analyse financière (Bouquin, 2012c, p.35). De même, l'émergence de nouveaux outils permet aux contrôleurs de gestion de définir les prix de vente dans les années 20 (Labardin, 2009, p.31). C'est dans ce contexte que la CEGOS²⁶, en France, propose des méthodes uniformes de calcul de coûts afin d'éviter aux entreprises, une succession de difficultés (Labardin, 2009, p.31).

1.2.3 – Une conceptualisation française du contrôle de gestion : celle d'E.Rimailho

Emile Rimailho²⁷ contribue au développement des outils en contrôle de gestion en 1922, en refondant les bases de la comptabilité analytique. Il introduit un concept novateur, les sections homogènes (Bouquin, Lemarchand, 2012). Elles regroupent des personnes occupées à des tâches différentes, mais complémentaires formant un processus à peu près stable, dans un déroulement d'activité de production. Ainsi, c'est au sein de la CGOST (Commission Générale de l'Organisation Scientifique du Travail)²⁸, que Rimailho va se faire connaître et où ses travaux vont susciter une attention particulière (Bouquin, Lemarchand, 2012). Rimailho va faire preuve d'une originalité en matière de contrôle de gestion dans le contexte économique évoqué. La particularité de la méthode de Rimailho est le découpage de l'entreprise en « sections ateliers », qu'il nomme « section homogène » (Bouquin, 1995, p.11). Cette idée d'homogénéité, est le traitement global des coûts élémentaires afin de les imputer aux autres sections (Bouquin, 2005, p.11).

²⁵ Koehl (2003) souligne que l'EVA « est une mesure de la création de la valeur qui intègre le coût d'opportunité ». En effet, l'EVA a pour but d'apprécier la valeur ajoutée créée pour les investisseurs (Bouquin, 2012, p. 72). Ainsi, la valeur ajoutée économique est le résultat entre le pourcentage du retour sur actif net soustrait au pourcentage de coût moyen pondéré du capital. Demeestère, Lorino et Mottis (2002, p.143-144) présentent l'instrument comme « une variante de la notion traditionnelle de bénéfice résiduel définie comme la différence entre le cash flow opérationnel et le capital investi (...) l'E.V.A. est plutôt adaptée au reporting interne et au pilotage opérationnel (...) il est parfaitement en phase avec la théorie financière classique ». Aussi, Thauvron (2007) complète l'apport de Demeestère, Lorino et Mottis et fournit une dénomination technique : « l'intérêt de l'EVA est qu'elle tient compte des coûts d'opportunité supportés par l'actionnaire qui investit dans la société. Ceci se fait au travers du coût du capital (CPMC) qui sert à estimer le revenu normatif qui est attendu de la société, compte tenu de son niveau risque et des actifs dont elle dispose. L'EVA s'estime par différence entre le résultat opérationnel (ROP) après impôt et une rémunération normative » (Thauvron, 2007, p.218).

²⁶ Commission Générale d'Organisation Scientifique

²⁷ Officier, puis ingénieur français, il eut différentes expériences professionnelles, dans les chemins de fer à Nevers ou auprès de l'entreprise Bat'a en Tchécoslovaquie. La crise de 1929, l'amena à élaborer une théorie d'organisation du travail, l'« organisation à la française » (Lemarchand, 1998)

²⁸ Élément de la confédération patronale, la CGPF (Confédération Générale de la Production Française) fondée après la première guerre mondiale dont la mission est la diffusion des idées et des principes de l'OST

Ainsi, Rimailho présente son concept de sections homogènes dans un rapport repris plus tard par différents auteurs notamment au moment du concept de la méthode ABC (Lemarchand, Le Roy, 2000, p.94), où les prémices sont posées (Bouquin, Lemarchand, 2012). Cependant, Rimailho explique :

« Une section pour être homogène, est constituée de telle manière que les différentes spécialités professionnelles qui la composent, soient en principe, employées dans la même proportion pour tous les travaux exécutés par la section et que les éléments de valeur différente, y compris le matériel, qui s'y rencontrent dans chaque spécialité soient employés eux-mêmes dans la même proportion sur tous les travaux. Une section pourra, par exemple comprendre à la fois des fraiseurs, des raboteurs, des perceurs, si la valeur relative du travail de fraisage, de rabotage, de perçage est, d'une manière générale, la même pour tous les travaux confiés à la section » (Rimailho, 1928, p.66).

De plus, il ajoute :

« Toutes les charges, hors celles de matière première, sont regroupées dans les sections. Certaines sont dites productrices de fabrication et sont réparties directement aux produits, d'autres, dites « auxiliaires », se déverseront dans les précédentes. Un autre concept propre à Rimailho, est l'unité d'œuvre qui dérive des Sections Homogènes. L'unité de commune mesure qui va permettre d'imputer aux produits les charges recueillies dans une Section Homogène est le temps : « la définition même des sections homogènes permet de considérer tous les travaux confiés à une section comme conduisant à des dépenses dont l'inégalité n'est plus fonction que de l'inégalité du temps employé à leur exécution » (Rimailho, 1928, p. 69).

Rimailho précise également que les unités de temps sont calculées et intégrées dans le processus de production (Rimailho, 1947, p.36). Aussi, Rimailho démontre la contingence dans les sections homogènes par l'illustration suivante :

« C'est une équipe homogène que l'on constitue, elle sera plus ou moins stable, variant éventuellement d'une commande à l'autre (1939, p.139) ; l'organisation homogène dépend de la technologie et de la nature des produits fabriqués, et, on va le voir dans ce cas d'espèce, de la stratégie de l'entreprise. Il est donc normal qu'elle fasse l'objet d'un suivi, qu'elle soit contrôlée chaque mois par le Chef, qui a décidé du découpage en sections homogènes : le prix d'une centaine unité-tâche peut apparaître très élevé ; sa définition est-elle bonne ? Quelles sont les dépenses qui ont fait monter le prix ? » (Bouquin, 2005, p.12).

Par ailleurs, l'idée exprimée par Rimailho est un coût formé de dépenses élémentaires qui répondent à une loi stable et mettent en liaison des relations de proportionnalités les unes aux autres. Cet ensemble déterminé peut être aussi redivisé par une unité physique qui est appelée « unité d'œuvre ». Degos et

Matterssich (2003, p.5) soulignent que Rimailho est ainsi considéré comme un spécialiste de la comptabilité analytique.

1.2.4. - R.N. Anthony ou le rôle relationnel du contrôle de gestion

La seconde guerre mondiale contribue au développement rapide des outils en contrôle de gestion, inspiré des contrôleurs statistiques de l'US air Force. Et c'est une fois encore l'automobile sous l'impulsion d'Henry Ford II que ces moyens sont implantés. Le contrôleur de gestion voit son rôle s'étendre à l'audit qui garantit les outils de l'entreprises face à un contexte concurrentiel très rentable et grandissant (Gumb, 2003, p.5) :

« En matière de contrôle de gestion, nul mieux qu'Anthony n'y parvint en fournissant le bréviaire qui allait faire référence dans son apparition en 1965 » (Zimnovitch, 1999, p.165).

En effet, Anthony s'intéresse à l'idée de « management control function ». Bouquin (2011) rappelle d'ailleurs qu'il est le fondateur du premier cours de contrôle de gestion, à Harvard en 1965 ; le contrôle de gestion devient ainsi une discipline universitaire. Les travaux de recherche d'Anthony résident également dans le développement stratégique des entreprises américaines post-seconde guerre mondiale. De plus, il cherche à mettre en avant la comptabilité et lui donner une place centrale inspirée du modèle de Dupond de Nemours et de sa filiale GM. Bouquin (2011) souligne qu'Anthony tente d'impliquer les managers dans le processus de contrôle de gestion, de l'installer au cœur des objectifs stratégiques d'évolution des actions en terme d'efficacité et d'efficience, « *l'efficacité est la capacité à atteindre des objectifs fixés (...) l'efficience est la capacité à ménager ses moyens* » (Bouquin, 2011). En conséquence, il propose aussi une typologie des domaines du contrôle de gestion, la planification stratégique, le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel :

*« **La planification stratégique**, est un processus de décision portant tant sur les objectifs de l'organisation que sur les ressources utilisées pour atteindre ces objectifs ainsi que sur les politiques à mettre en œuvre pour l'acquisition, l'utilisation et la disposition de ces ressources.*

***Le contrôle de gestion**, est le processus par le quelles dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des objectifs de l'organisation.*

***Le contrôle opérationnel**, est le processus qui consiste à s'assurer que les tâches sont exécutées, elles aussi, avec efficacité et efficience.*

Pour assurer le lien entre ces trois niveaux, les contrôleurs de gestion sont souvent chargés de mettre en œuvre le processus budgétaire. En effet, après une définition des objectifs à long terme et des

programmes d'action pluriannuels par les directions générales (contrôle stratégique), les objectifs annuels et les plans d'action de l'année sont établis (contrôle de gestion) et traduits dans des budgets. Ces derniers sont «l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels» (Bouquin, 1994, p.294, cité par Bollecker, 2004, p.24)

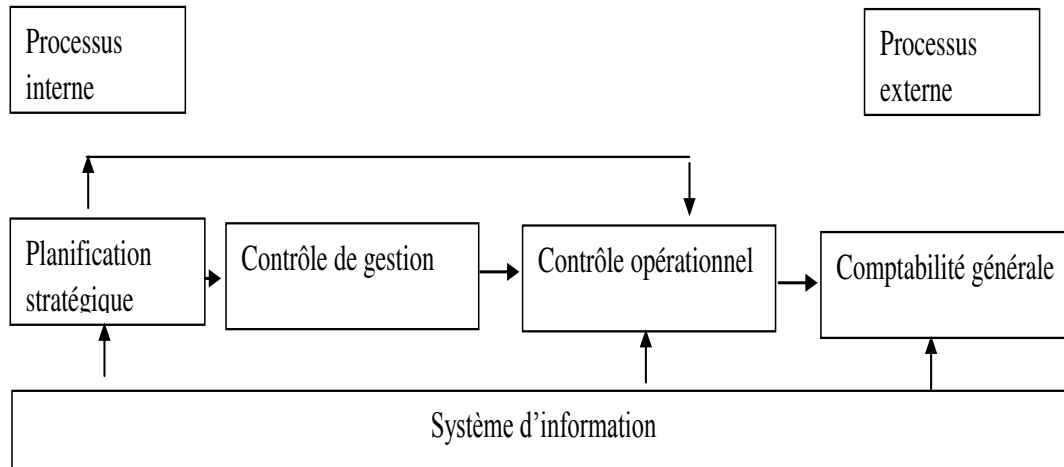


Figure 3 – Typologie du contrôle de gestion selon Anthony (1965, p.22)

Par ailleurs, Bouquin (2011, p.33) précise :

« Le cadre conceptuel d'Anthony attribue au contrôle de gestion, la mission de faire converger les buts des acteurs d'une organisation étant déterminée par la stratégie ».

Le contrôleur dit « opérationnel » est utile pour les tâches simples à effectuer. Le contrôleur de gestion permet de finaliser, piloter et post-évaluer (Bouquin, 2011, p.32). Suite à cela, Anthony formule le concept de contrôle de gestion par une célèbre définition :

« Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation » (Anthony, 1965, p.17).

Par ailleurs, selon Anthony, la qualité de la mise en place d'un contrôle de gestion ou d'un contrôle opérationnel dépend de la volonté et la qualité professionnelle des managers de l'organisation ; ce qui laisse pourtant Lynn (1966) s'interroger sur la place accordée au contrôle de gestion dans l'organisation:

« Les trois classifications d'Anthony apparaissent meilleures que les autres pour discuter des organisations du point de vue de la planification et du contrôle. Mais la perspective de la planification et du contrôle est-elle la meilleure pour discuter des organisations ? » (Lynn, 1966, p.379-380).

D'après Bouquin (2005), le contrôleur de gestion influence *« les managers pour qu'ils agissent dans un sens qui conduira aux objectifs fixes »* (Bouquin, 2005, p.9). Anthony (1988) met donc en avant le contrôle de gestion comme un instrument pour les managers, qui contrôle indirectement ceux qui « font » le travail, un outil qui gère l'incertitude de la prise de décision :

« Un moyen à peu près correct de distinguer entre le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel est de noter que le contrôle de gestion, contrôle les personnes alors que le contrôle des tâches contrôle des choses. Le contrôle des tâches porte sur des actions alors que le contrôle de gestion mesure les résultats » (Anthony, 1988, p.46).

L'apport d'Anthony sur le contrôle de gestion est fondamental en termes de management et d'étude de l'organisation jusque dans les années 1970. Il va asseoir le contrôle de gestion comme un pilier managérial, une fonction essentielle, de prise de décision stratégique et opérationnelle pour les dirigeants mais aussi pour les cadres intermédiaires (Bouquin, 2012d). De même, sa typologie fait figure de référence aujourd'hui dans la discipline par son aspect novateur et explicatif. De plus, le contrôle de gestion au sens où Anthony le décrit, n'est pas figé dans un cadre, ni réducteur, ni imposé, *« quoique le cadre proposé semble s'appliquer à un grand nombre de situations, il n'est vraisemblablement pas universel »* (Anthony, 1965, p.9). Ainsi, le contrôle de gestion devient un système d'information et du conseil et non celui de l'inspection, afin d'aider les managers dans leurs prises de décisions (Ardoin, Jordan, 1978, p.104), et dans la compréhension du pilotage de l'entreprise (Lorino, 1997, p.93).

Le contrôle de gestion serait en perte de légitimité au début des années 1970. En effet, sa démarche principale tournée vers la performance subit au cours des années successives les attaques des Sciences Sociales notamment sur sa conception métrologique (Pariente, 1999, p.82). La crise de 1972, met l'accent sur les lacunes des entreprises américaines qui présentent une efficacité et une réactivité très faible face au contexte économique, remettant en cause certaines pratiques du contrôle de gestion (Labardin, 2009, p.43).

2 – Le contrôle de gestion contemporain : de la remise en cause au renouveau

Les doutes sur la fonction contrôle de gestion naissent au moment du premier choc pétrolier en 1973²⁹, qui amène une explosion des coûts des matières premières. Tout d'abord, les outils et pratiques en contrôle de gestion sont sévèrement remis en cause entre 1970-1985. Puis, sur le plan économique, l'entrée en concurrence virulente des entreprises japonaises dans les années 1970-1980 sur le marché mondial, change également la donne de la domination économique américaine sans partage. Enfin, le contrôle de gestion est remis en cause avec la fin de l'économie de distribution³⁰ et le début de la globalisation de l'économie de marché (2.1.). Cette période de doute voit apparaître des outils ambitieux tels que la « méthode ABC » (1988) ou le « Balanced scorecard » (1992) (2.2).

2.1. - Les doutes sur l'efficacité du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion subit nombre de critiques sur l'efficacité de ses méthodes par un manque de stabilité et de prévisibilité (Amintas, 1999, p.12). Notre recherche en fait un inventaire technique, spatial (2.1.1.), et temporel (2.1.2.).

2.1.1. – Une action technique et spatiale limitée

Les modèles traditionnels se voient critiqués dans les années 1970-1980 par l'irruption de changement économique et de succession de crises, ce que relève Amintas (1999, p.13) :

« La crise du modèle économique et comptable repose uniquement sur une liaison volumique entre les ressources consommées et les produits. Or, la dynamique de coût est beaucoup plus complexe. Une part croissante de la consommation des ressources fait intervenir des paramètres comme la complexité des processus de production ou la variété de ceux-ci ».

Pour Gerrard (1969), puis Lambert (2005, p.2), le contrôle de gestion est aveugle face à son environnement. Par ailleurs, le contrôleur de gestion se voit attribuer des fonctions de manager de

²⁹ Succession d'événements, comme le pic de production pétrolier des Etats-Unis, et la Guerre du Kippour (Entre Israël et l'Egypte. Les membres de l'OPEP, alors réunis au Koweït, annoncent un embargo sur les livraisons de pétrole contre les États « qui soutiennent Israël ».

³⁰ Où la dominante managériale est le système participatif, la maximisation des produits (Charreaux, Pitol-Belin, 1985).

qualité, et de Ressources Humaines, qui le déconnecte de sa mission principale : la gestion de l'activité de l'entreprise (Bollecker, 2010, p.3-4) :

« Ce détachement des contrôleurs de gestion auprès de responsables opérationnels transforme donc la profession, au cours des années 1970-1980, puisqu'elle conduit au développement des activités de conseil et de formation. Toutefois, cela ne signifie pas que la fonction se dilue complètement dans les services opérationnels. Elle conserve un certain degré de centralisation, un noyau dur, nécessaire pour homogénéiser les pratiques de contrôle de l'entreprise dans son ensemble. Ces évolutions conduisent alors, d'une part, à l'apparition de contrôleurs de gestion opérationnelle voire fonctionnelle et, d'autre part, à renforcer les contrôleurs de gestion de groupe centralisés dans les sièges sociaux » (Bollecker, 2004, p.55)

Ainsi, au périmètre du contrôle de gestion, c'est sa filiation à la stratégie qui pose question. Pour Burlaud et Simon (2006, p.57-70), *« le contrôle de gestion a des limites techniques (...), il traduit mal les réalités et engendre des dysfonctionnements ».*

S'ajoutant aux problèmes précédemment évoqués sur le contrôle de gestion, les outils en contrôle de gestion sont techniquement remis en question à propos de l'affectation des heures de main d'œuvre directes, devenues minimales alors que les frais généraux fixes sont croissants (Zimnovitch, 1999, p.168). De plus, Bouquin (2011, p.99) s'interroge sur le manque de pertinence de l'imputation directe salariale en clé de répartition. Bouquin (2011, p.9) prône le retour à une étiologie des flux et une spécificité stricte. De même, Berland (2009) pose la question de la fiabilité des coûts complets et relève :

« Une partie des coûts supportés pendant une période est conservée dans les stocks de la période et ne passe pas par le compte de résultat quand les stocks augmentent. Ils seront pris en compte lors du calcul des coûts de la période suivante. Par conséquent, si, pour de multiples raisons, les coûts ne sont pas stables d'une période sur l'autre, alors des mécanismes de report et de déport interviennent qui empêchent de lire facilement le niveau d'efficacité de l'entreprise pendant une période » (Berland, 2009, p.35).

Aussi, face à cette remise en cause technique des outils et pratiques du contrôle de gestion dans leur composante analytique, Dupuy (1999a) attire l'attention sur une autre composante, l'efficacité (au sens de l'approche de Liebenstein³¹), et sa perte de signification dans l'évaluation de la productivité : la

³¹ La théorie de l'efficacité X a été développée par Liebenstein (1978) pour prendre en compte le fait que certaines inefficacités ne résultent pas uniquement d'un défaut d'allocation des facteurs de production. C'est le cas notamment de l'inefficacité liée à la motivation du personnel ou à une mauvaise organisation de l'entreprise. L'auteur commence par s'interroger sur la notion d'efficacité telle que développée par la théorie micro-économique conventionnelle, et fait remarquer ensuite qu'à travers le postulat selon lequel le marché alloue de manière optimale, les facteurs de production entre

productivité ne serait pas fonction du temps employé par le facteur travail mais l'effort fourni par celui-ci (Dupuy, 1999b, p.207). Dans le prolongement des coûts complets, l'imputation rationnelle est également techniquement remise en question, ce que justifie Guedj et Bethet (2000, p.187-188) en soulignant que :

« La difficulté pour définir la notion d'activité normale, pierre angulaire de l'imputation rationnelle (...), ne remplace pas un contrôle de gestion mettant en évidence les modifications organisationnelles, la couverture des frais fixes par l'activité ».

En conséquence, les difficultés majeures de l'imputation rationnelle se situent dans la séparation et la répartition des charges variables et des charges fixes (Jacquot, Milkoff, 2007, p.217). La définition du niveau d'activité est désorientée par la détermination de l'imputation des charges fixes et sur l'évaluation des coûts davantage perceptibles lors de la réalisation des devis, déterminant les prix de vente, compromettant ainsi la rentabilité de l'entreprise (Jacquot, Milkoff, 2007, p.217). L'imputation rationnelle reste cependant un outil traditionnel utilisé par le contrôleur de gestion, très peu employé de nos jours car il n'est plus adapté à la complexité des organisations et à leurs découpages en activités.

Dans la continuité de la remise en cause des outils, le ROI suscite à son tour une critique technique. Bouquin (2011) soutient que :

« Le ROI est aussi un des principaux accusés parmi les facteurs supposés des dérives du contrôle de gestion (...), dès 1960, il conduisait à négliger le long terme à sous-investir ou n'investir que dans des projets de productivité immédiate (...). En 1980, accusé d'être un facteur de réduction des budgets de recherches, il fut présenté comme la cause fondamentale de perte de capacité des Etats-Unis » (Bouquin (2011, p.92-93).

De même, Gumb (2005) ajoute que le ROI :

« est critiqué sur deux points :

- au niveau micro économique : la focalisation des objectifs d'une organisation sur de simples indicateurs financiers peut induire à des choix sous-estimatifs (...)

- au niveau macro-économique : les grandes entreprises industrielles nord-américaines pourtant mieux équipées en « management numbers » que leurs homologues nippons ne cessent de perdre des parts de marché au niveau mondial, le ROI a donc un effet pervers de sous-investissement » (Gumb, 2005, p. 96).

Gumb (2005), dans son travail de recherche sur les fondements de contrôle de gestion et ses liens avec l'informatique décisionnelle dans l'industrie et les services, précise que le rôle du contrôleur de gestion est lié à la rationalité au travers de l'emploi de cet outil ; il est présenté comme un outil en rationalité limitée, et ce manque de rationalité l'empêche d'avoir une fonction optimisatrice (Gumb, 2005, p.92-93). En addition au manque de rationalité, le contrôle de gestion souffre également d'un manque d'envergure et s'étouffe par l'insuffisance de ses outils d'influence taylorienne, ce que révèle Drucker (1964) : « *un coût n'existe pas par lui-même* » (Drucker, 1964, p.81). Partant de cette hypothèse, il faut se convaincre que l'expression monétaire d'une ressource consommée est le résultat d'une méthode de calcul de coûts, parmi d'autres. Lorsqu'une entreprise souhaite développer une nouvelle activité, son évaluation peut être freinée par la lourdeur de conception de la comptabilité de gestion (Gervais, 1991, p.69-70). Aussi, Jacquot et Milkoff (2007) confirment cet argument et précisent que :

« Les résultats obtenus sont de faible utilité pour les décisions commerciales ou stratégiques comme on ne connaît pas la contribution des produits et des charges à la couverture des charges fixes communes, il n'est pas possible d'analyser l'influence d'une évolution de l'activité d'un produit sur la rentabilité globale » (Jacquot, Milkoff, 2007, p.137).

De ce fait, les limites techniques ne s'arrêtent pas aux coûts. Le problème d'exercice du contrôle de gestion est aussi spatial :

« Il repose sur une modélisation de l'entreprise, or toute modélisation est réductrice (...), il ne prend pas en compte les processus de création et d'innovation ou d'apprentissage organisationnel, (...) il a hérité des limites des modèles comptables, comme la non possibilité d'envisager des changements radicaux, (...) il privilégie le quantifiable, il n'obéit qu'à une rationalité économique, cependant il y a d'autres rationalités des choix implicites ou des incapacités à choisir, des ambiguïtés des espaces de liberté » (Burlaud, 1995, p.13-14).

D'ailleurs, il est important de préciser qu'Anthony (1988) lui-même redéfinit le contrôle de gestion qui est :

« Le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation » en 1965 (Anthony, 1965, p.17), devient « *le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre ses stratégies* » (Anthony, 1988, p.10).

Enfin, on passe d'une fonction contrôle de gestion restreint à une fonction contrôle de gestion qui se déploie dans toute l'organisation, tentaculaire dans l'espace avec une présence dans tous les services de l'organisation, non plus cantonnée aux fonctions de production ou financière, mais à présent marketing,

ressources humaines, informatique, logistique. De sorte que, le cadre technique conceptuel du contrôle de gestion est contredit par les approches économiques conventionnalistes, constructivistes et béhavioristes, où la difficulté de la fonction contrôle de gestion est surtout celle du contrôle des personnes (Langevin, 1999, pp.188-228).

2.1.2. – Le contrôle de gestion peu visionnaire

Le contrôle de gestion en tant qu'outil prospectif est-il fiable ? En effet, prévoir l'avenir en s'appuyant sur le passé ne le rend-il pas aveugle ?

« Les indicateurs de gestion qui focalisent sur la performance à court terme rendent myopes les managers pour penser une stratégie » (Zimnovitch, 1999, p.168).

Mais surtout, le problème temporel du contrôle de gestion jusque dans les années 70-80, est d'évoluer sur le court terme et ne pas voir le long terme (Lorino, 2003, p.33), privilégiant uniquement « *la maximisation des profits instantanés induit ceux sur la durée* » (Burlaud, Simon, 2006, p.60). Aussi, Burlaud et Simon (2006) appuient le constat de Lorino et soulignent que « *le modèle du Contrôle de gestion suppose une réalité connue. Le décideur est informé ou a les moyens de l'être pour décider de façon rationnelle* » (Burlaud, Simon, 2006, p.67). En plus du problème de temps non cerné, Drucker (1964) reproche au contrôle de gestion de réaliser une analyse rétrospective et non prospective, surtout sur l'investissement et le financement.

Au vu des critiques des instruments conçus principalement entre 1900 et 1970, le contrôle de gestion retrouve une réhabilitation inattendue dans les années 1990 avec l'apparition de nouveaux outils, et avec l'émergence de notions comme « processus », « activité », « inducteurs », « tableau de bord prospectif », et autres « performance ». Par conséquent, le renouvellement de la fonction contrôle de gestion va s'inspirer de la sociologie des organisations et se redéfinir :

« Comme un système de comportements avec l'existence d'une interface contrôle de gestion et gestion des ressources ou relations humaines et un outil d'observation, d'incitation ou de motivation » (Burlaud, Simon, 2006, p.78).

2.2. – La réhabilitation du contrôle de gestion

La revalorisation du contrôle de gestion se caractérise par la conception, le test et le développement d'outils et de pratiques adaptés à l'environnement économique et organisationnel contemporain. Et ces nouveaux instruments sont parfois inspirés des auteurs évoqués précédemment. La pertinence de ces méthodes traditionnelles n'est pas si obsolète pour autant... Elles sont souvent remodelées. Ce que confirme David (2012) en expliquant qu'on assiste depuis quelques années à :

« Une redécouverte des indicateurs financiers traditionnels (ROI, valeur ajoutée économique) complétée par des valeurs prédictives des cours boursiers et de la valeur de l'entreprise comme la valeur ajoutée par le marché, le cash-flow ROI » (David, 2012, p.330).

Par contre, dans cette redécouverte des outils, le contrôle de gestion cherche à présent les informations non monétaires qui dépassent l'entreprise créatrice de valeur et est davantage porté sur la stratégie de l'organisation comme en témoignent les outils ABC (2.2.1.), BSC (2.2.2.), UVA (2.2.3.), Target costing (2.2.4.)³² (Zimnovitch, 1999, p.169). Le choix de la description de ces quatre outils n'est pas anodin : certains seront repris ultérieurement dans notre recherche au moment de l'étude du rôle du contrôle de gestion territorial.

2.2.1. – La maîtrise de la complexité des coûts : l'« activity based-costing »³³

Suite à l'observation des insuffisances dans la comptabilité analytique traditionnelle qui induit en erreur les dirigeants d'entreprises, et tend à sous-estimer les charges indirectes rattachées aux produits fabriqués, Cooper et Kaplan (1988, pp.96-103) exposent une nouvelle méthode de calcul de coûts : l'« Activity Based Costing » ou « méthode ABC », la comptabilité à base d'activités. Ainsi, Gumb (2003) détaille les raisons de la naissance et de l'importance de l'Activity Based Costing :

« La gestion par les activités, qui regroupe la méthode ABC (Activity based costing) et son adjuvant managérial l'ABM, est probablement le pan le plus significatif du renouveau du contrôle de gestion. Mise au point, dans les années quatre-vingt, par un consortium d'industriels (le CAM-I) à la recherche de nouveaux Cost Management Systems, cette démarche propose de rendre traçables les liens entre les frais indirects de l'entreprise et leur objet final : le produit, le client, le projet etc. Cette meilleure

³² Notre recherche s'intéresse à l'analyse de ces outils. Les méthodes sont décrites en annexes, référencés successivement au moment d'aborder chaque concept

³³ Annexe 2 p.293

affectation des consommations de ressources s'appuie sur la notion d'activité, ainsi que sur des choix d'inducteurs de coûts (costs drivers) plus fins que les traditionnelles unités d'œuvres volumiques. Certains auteurs ont montré, entre temps, que cette logique d'évaluation des coûts est bien plus ancienne. A. Church, ingénieur conseil contemporain de Taylor, en a jeté les bases en son temps, sans que ses efforts n'aboutissent, probablement faute de systèmes d'information suffisamment formalisés. » (Gumb, 2003).

De ce fait, les multinationales américaines ont perfectionné leur méthode de gestion de coûts, notamment grâce à l'ABC (Maher, 2005, p.217-218).

« La comptabilité par activité, et son extension le management par les activités contribuent dans le milieu des années 1990 à la rénovation des systèmes de contrôle de gestion, puisque ces méthodes permettent de dépasser la critique majeure qui leur est adressée : le cloisonnement des fonctions et la minimisation de leur interdépendance. L'apport principal de la comptabilité par activités (méthode ABC) réside en ce qu'elle permet de «lire» l'entreprise de manière horizontale en levant les barrières existant entre les fonctions. La comptabilité par activités a émergé en raison des faiblesses des systèmes de représentation de la performance, et notamment en raison de la difficulté, pour les responsables opérationnels, de maîtriser le montant des charges indirectes qui leur sont attribuées selon des clefs de répartition plus ou moins arbitraires. La solution à ce problème passe, pour les tenants de la méthode, non pas par une complexité accrue du système de calcul des coûts, mais par la modification de la représentation de la structure de l'entreprise » (Bollecker, 2004, p.68-69)

Ce perfectionnement est une réponse au différentiel de qualité avec le Japon, comblé avec l'ABC qui combine la maîtrise des coûts et l'amélioration de la qualité des produits (Maher, 2005, p.217-218) :

« Ainsi des activités consommatrices de ressources sont définies, c'est à-dire des ensembles de tâches élémentaires réalisées par un individu ou un groupe homogène du point de vue de leurs comportements (Lorino, 1996). Les charges indirectes sont alors attribuées à ces activités selon leur consommation effective des dites charges, et non plus simplement selon des clefs de répartition arbitraires. Au-delà des méthodes de calcul des coûts, le prolongement de la méthode ABC par le management par les activités (méthode ABM) répond aux évolutions des organisations et notamment aux problèmes d'interdépendance entre les postes de travail et les centres de responsabilités. En effet, l'entreprise est appréhendée comme une somme de processus, c'est-à-dire une combinaison d'activités reliées entre elles par des flux d'informations ou de matières significatifs qui se combinent pour fournir un produit matériel ou immatériel (Lorino, 1996). L'analyse par les activités permet de définir leurs contributions à la chaîne de valeurs de l'entreprise en termes de qualité et de délai notamment, et de décider celles qui sont à éliminer, à externaliser, à intégrer. Le management par les activités propose également d'assurer le pilotage et la coordination de ces tâches puisque l'entreprise est

perçue comme un réseau d'activités organisées en processus transversaux qui concourent à la performance. Pour ce faire, la méthode encourage largement les échanges d'informations entre les individuels au sein des processus et le partage de leur expérience qui se traduit par l'analyse des causes de succès ou d'échec » (Bollecker, 2004, p.68-69)

Mais, l' « ABC » est réellement apparue à la fin des années 1980, sous l'impulsion de Kaplan. Kaplan analyse l'environnement économique américain en pleine mutation : globalisé, informatisé, concurrencé, instabilisé (Zelinshi, 2009, p.5). Mévellec (1990) précise que la comptabilité à base d'activités amène les interrogations justes sur les processus de production « *un processus est une chaîne d'activités déclenchées par une activité* » (Mévellec, 1990, p183). En outre, l'analyse de cet outil fait l'objet d'une prise en compte de la complexité des processus des entreprises et des activités :

« Un processus regroupe un ensemble d'activités ; ces activités relèvent souvent de métiers différents ; elles sont fréquemment rattachées hiérarchiquement à des responsables différents » (Demeestère, Lorino, Mottis, 2002, p.164).

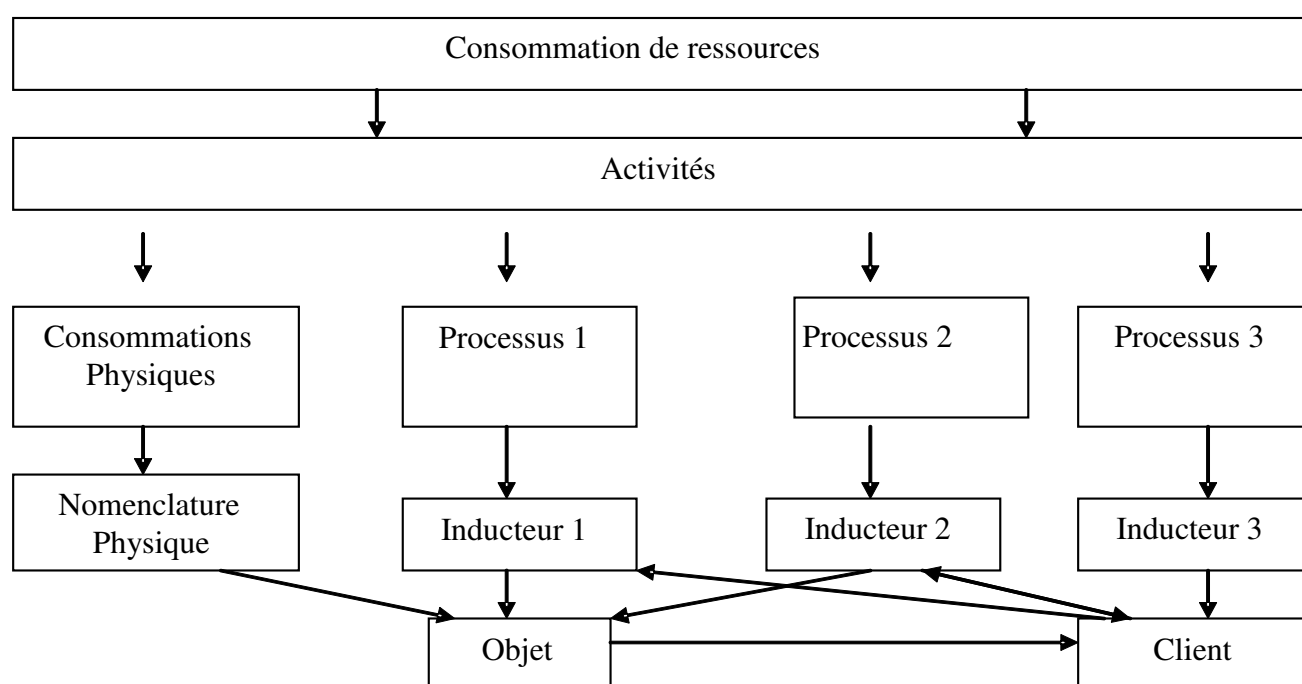


Figure 4 - Architecture générale du modèle ABC selon Lebas et Mevellec (1999, p.82)

« La consommation d'activité est comptabilisée par l'inducteur d'activité. Celui-ci indique le facteur de consommation de l'activité par les produits. Il peut être lié par exemple, au volume de production, ou au degré de complexité, ou encore au degré de « logisticité » du produit lorsqu'il consomme des activités. Pour cette raison, on rencontre souvent dans la mise en œuvre de la méthode, des inducteurs

comme : le lot fabriqué, la référence matière approvisionnée, la commande client traitée, etc. Une des caractéristiques de l'inducteur d'activité est sa nature physique ou temporel (lot, commande, référence, heure, ...). Les ressources mises en œuvre dans une activité et sur une période donnée, déterminent le volume d'inducteurs consommables par les produits. Le choix de l'inducteur par le gestionnaire traduit également la stratégie menée par l'entreprise. Par exemple, dans une activité d'assemblage, si l'on cherche à réduire les temps de cycle des produits finis pour mener une stratégie de volume (Domination par les coûts), le choix de « l'heure d'assemblage » comme inducteur d'activité pourra être préféré à celui de « la référence de composant assemblés ». Cet inducteur, révélant un degré de complexité du produit, serait plus approprié à une entreprise menant une stratégie de valeur, par exemple » (Pendaries, 2011)

Cependant, dans l'idéologie de Rimailho se trouveraient déjà les germes de méthode ABC (Bouquin, Lemarchand, 2012, pp.76-95)³⁴. De plus, la notion d'activité est au centre de la méthode (Mévellec, 1990, p. 115). Le contrôleur donne des réponses :

« L'ABC (Activity-Based Costing) a souvent été présentée comme une méthode révolutionnaire de calcul de coûts permettant de calculer des coûts « plus justes ». Plus prosaïquement, l'ABC a permis de poser de bonnes questions et de revisiter les conditions d'un calcul de coûts pertinents. » (Berland, 2009, p.39).

Par ailleurs, les coûts par activité apportent également une aide aux personnels des services commerciaux et de production avec des coûts de produit détaillés et une identification des processus de valeur ajoutée dans l'entreprise (Maher, 2005, p.241). De plus, Gosselin et Mévellec (2003), en réalisant une comparaison entre les entreprises, les établissements et les fonctions canadiennes et françaises du périmètre couvert par les systèmes ABC, soulignent que : « l'ABC va répondre à une double ambition : calculer des coûts pertinents et en faciliter la gestion » (Gosselin, Mévellec, 2003, p.10). La notion de charges directes est remise en cause dans le but d'une réflexion sur les causalités des unités d'œuvre, permettant d'en asseoir la maîtrise, comme cela était déjà le cas par les charges indirectes :

« L'analyse des activités est sans contexte un moyen de création de savoir au sein des organisations et l'ABC un moyen de diffuser ce potentiel des savoirs » (Gosselin, Mévellec, 2003, p.101).

³⁴ Cf. sections homogènes Rimailho. Cependant Bouquin et Lemarchand précisent la différence et le rapprochement entre une activité et une section homogène (2012, p.82) : « Les sections homogènes sont donc des « équipes » réunissant des spécialistes solidaires et polyvalents. S'il advient que la section ne soit pas vouée à n'exercer qu'une seule activité, elle cesse d'être homogène et c'est à chacune des activités qu'exerce la section qu'il faut faire correspondre une unité d'œuvre, et non à la section entière : on est alors dans la méthode ABC (activity-based costing). Il n'est donc pas exagéré d'affirmer que, sur le plan technique, seul examiné à ce stade, ce que Rimailho a pratiqué et conceptualisé, c'est une version pionnière de la méthode dite maintenant ABC. L'homogénéité, en effet, peut être obtenue par un découpage fin de la section qui traite la variété (réalité redécouverte par le PCG 1982 lorsqu'il envisage la segmentation des centres de travail en sections, mais aussi par l'ABC lorsqu'elle isole les coûts des différentes activités effectuées par une même entité) »

Ainsi, l'emploi de l'ABC favorise le domaine relationnel du contrôleur de gestion :

« Les aptitudes requises pour exercer des activités relationnelles et l'implication des contrôleurs dans la gestion des problèmes de coordination liés à l'interdépendance croissante des centres de responsabilités nécessitent bien entendu des compétences complémentaires à celles qui sont requises dans un contexte de séparation stricte de ces centres. L'analyse des compétences des contrôleurs, réalisée par S.Doblin (1999), semble proche des besoins liés aux activités d'intermédiation de ces derniers. Ainsi, le contrôleur de gestion doit posséder un faisceau commun de qualités et de compétences : savoirs émouvoir dans un monde d'incertitude, de changement constant, avec flexibilité, tout en gardant la rigueur déontologique inhérente à l'exercice de sa fonction; savoir écouter, accepter et comprendre les différences de personnalité, de culture et de métier, savoir remettre en cause ses convictions et surtout faire preuve d'ouverture d'esprit et de modestie; comprendre les contradictions internes de l'entreprise, savoir dégager les priorités et conserver une vision cohérente entre les exigences et points de vue des uns et des autres; communiquer avec objectivité, simplicité et efficacité en apportant des informations, analyses et suggestions compréhensibles et utiles en favorisant le dialogue; jouer un rôle moteur proactif et, suivant les circonstances, de conseiller, d'assistant, de challenger sans se substituer aux responsables d'unité » (Bollecker, 2004, p.87)

De même, l'émergence de l'ABC, permet au contrôle de gestion la recherche d'une nouvelle approche de la valeur (Pendaries, 2011), avec le passage de l'économie de l'offre (besoins des consommateurs), à l'économie de la demande (désirs des consommateurs), d'un marché de production à un marché de consommation. De plus, avec la méthode ABC, on glisse d'une logique verticale de l'entreprise, basée sur les fonctions et une incorporation des charges indirectes aux produits à une logique horizontale centrée sur les processus et une approche de consommation des ressources indirectes (Pendaries, 2011). En outre, Bouquin (2011) attribue l'intérêt de la méthode à la mesure des activités et leur découpage :

« La méthode ABC découpe ainsi les processus en activités élémentaires, elle identifie les coûts et les impute au cas par cas aux objets du calcul, produit ou attributs de résultats (...) la méthode ABC va plus loin, elle invite à identifier pour chacune des activités son inducteur et l'inducteur de ses coûts » (Bouquin, 2011, p.99-100).

Les inducteurs sont l'autre innovation de la méthode ABC. Ils remplacent les traditionnelles unités d'œuvre. On parle d'inducteur de coûts (« cost drivers »). Ainsi, les indicateurs sont les facteurs de cause expliquant les coûts des ressources par les produits ou les objets de coûts³⁵. La causalité a donc deux horizons temporels : la relation de causalité est de court terme, la production est mesurée par

³⁵ Nombre de lots de séries, surfaces, nombre de références, nombres de clients

l'inducteur d'activité au sein du processus ; la relation de causalité est de long terme car ce qui est pris en compte ici est une dimension de la complexité du fonctionnement de l'organisation. En résumé, l'inducteur d'activité mesure :

« Le niveau de réduction de l'activité par le volume produit (...) ce terme traduit une relation de causalité, le volume d'activité produit induit une activité, permettant une allocation des coûts de l'activité aux produits et / ou processus. Il mesure l'homogénéité de la consommation de l'activité »
(Jacquot, Milkoff, 2007, p.241).

En conséquence, la causalité est aussi spatiale sur deux horizons puisque dans l'activité, la causalité est locale et dans le processus, elle est transversale (Bouquin, 2011, p.100).

L'ABC est donc un outil qui marque le renouveau du contrôle de gestion. La méthode est également affinée sous différentes formes comme la TDABC : Time driven Activity Based Costing, ou encore l'ABM : « Activity Based Management » (Lorino, 2003) et le Rate based ABC développés par Kaplan et Anderson en 2004. Ces méthodes mesurent la sous-activité (Levant, Fiévez, Dachy, 2010).

2.2.2. – Le contrôle de gestion dans la performance de l'organisation: le « Balanced Scorecard »

Une autre innovation majeure de ces 20 dernières années en contrôle de gestion est le « Balanced Scorecard ». Conçu par Kaplan et Norton en 1992, dans la nouvelle conceptualisation du contrôle de gestion, il est devenu le principal outil d'alignement opérationnel pour les objectifs stratégiques. Pour autant, le « Balanced Scorecard » n'est pas un tableau standardisé qui s'impose à l'ensemble des divisions d'une firme : les divisions n'ont pas les mêmes objectifs, elles n'auront donc pas les mêmes tableaux de bord. De ce fait, appelé aussi Tableau de bord prospectif, le « Balanced Scorecard » (BSC) privilégie quatre dimensions (axes) avec la recherche d'un équilibre (« balanced ») : les clients, les finances, le processus interne et l'apprentissage organisationnel. Chacun de ces axes est concerné par la stratégie en amont de l'organisation qui se dessine ensuite en fonction de ces axes (Trebucq, 2012, p.484). Le « Balanced Scorecard » est un processus multifonctionnel de la performance d'une organisation (Trebucq, 2012, p.484). En effet, la logique du « BSC » repose sur l'ensemble collaboratif de la stratégie. Ce n'est pas un tableau de bord commun. Il refonde la vision stratégique de l'entreprise sous les quatre indicateurs fixes pré-cités. La stratégie devient ainsi multidimensionnelle (Gumb, 2003), et la fonction contrôle de gestion, pilote l'ensemble. C'est bien la liaison avec la performance qui donne une efficacité à cet outil :

« Le balanced scorecard est un modèle de mesure de performance qui comprend des mesures de performance à la fois financiers et non financiers. » (Maher, 2005, p.659)

C'est pourquoi, il améliore l'efficacité des activités de l'organisation (Maher, 2005, p.659). Cependant, il est très difficile d'en donner une définition précise car il se décline facilement en fonction du type d'organisation :

« Définir le Balanced Scorecard reste une tâche ardue, tant il existe de variantes dans la mise en œuvre du cadre de référence publié pour la première fois par Kaplan et Norton en 1992 (Kaplan, 2009; Larsson, 2009). Selon les tentatives de définitions qui existent, on peut retenir les six caractéristiques minimales suivantes pour un Balanced Scorecard. Il doit tout d'abord comporter un cadre formalisé en 4 parties (finance, client, processus et apprentissage), même si certaines expériences montrent que les entreprises peuvent s'affranchir de cette disposition quant au nombre ou au nom de ces parties. Il y a aussi la cohabitation entre indicateurs financiers et indicateurs non financiers. Une troisième disposition concerne la vision synthétique de la mise en œuvre de la stratégie que doit apporter cet outil, par la sélection d'objectifs et d'indicateurs appropriés. La quatrième caractéristique concerne les liens de cause à effet que l'on peut établir entre objectifs (ou indicateurs), avec si possible l'utilisation d'une carte stratégique. On peut aussi retenir en cinquième point la recommandation de décliner le Balanced Scorecard à tous les niveaux hiérarchiques et dans toutes les fonctions, et même auprès des principaux partenaires de l'organisation concernée. Enfin, la sixième caractéristique la plus récente, retenue surtout par Kaplan et Norton, concerne l'intégration du Balanced Scorecard au système de management de l'organisation, c'est-à-dire son couplage avec les autres outils de pilotage (Kaplan, 2009). » (Bescos, Foulquier, 2011, p.4)

Dans un premier temps, Choffel et Meyssonier (2005) confirment que :

« Le point fort du Balanced Scorecard est la structuration de l'information et de ne retenir qu'un nombre limité d'indicateurs par axe (...) il permet de lutter contre les éventuelles surcharges de l'information » (Choffel, Meyssonier, 2005, p.71).

Ensuite, le « Balanced Scorecard » diminue le court-termisme souvent présent dans les entreprises et leur fixation d'indicateur financier (Löning, Selmer, 2012, p.110). Puis, le « Balanced Scorecard » est un outil encensé par la recherche en contrôle de gestion, comme un apprentissage de l'organisation dépassant le cadre financier, sous forme cognitive afin de revoir la stratégie de l'organisation et aviser les managers sur leur qualité de travail, l'entreprise, et ses partenaires et sous forme pratique avec l'apport d'une technique nouvelle (Méric, 2003, p.139-140).

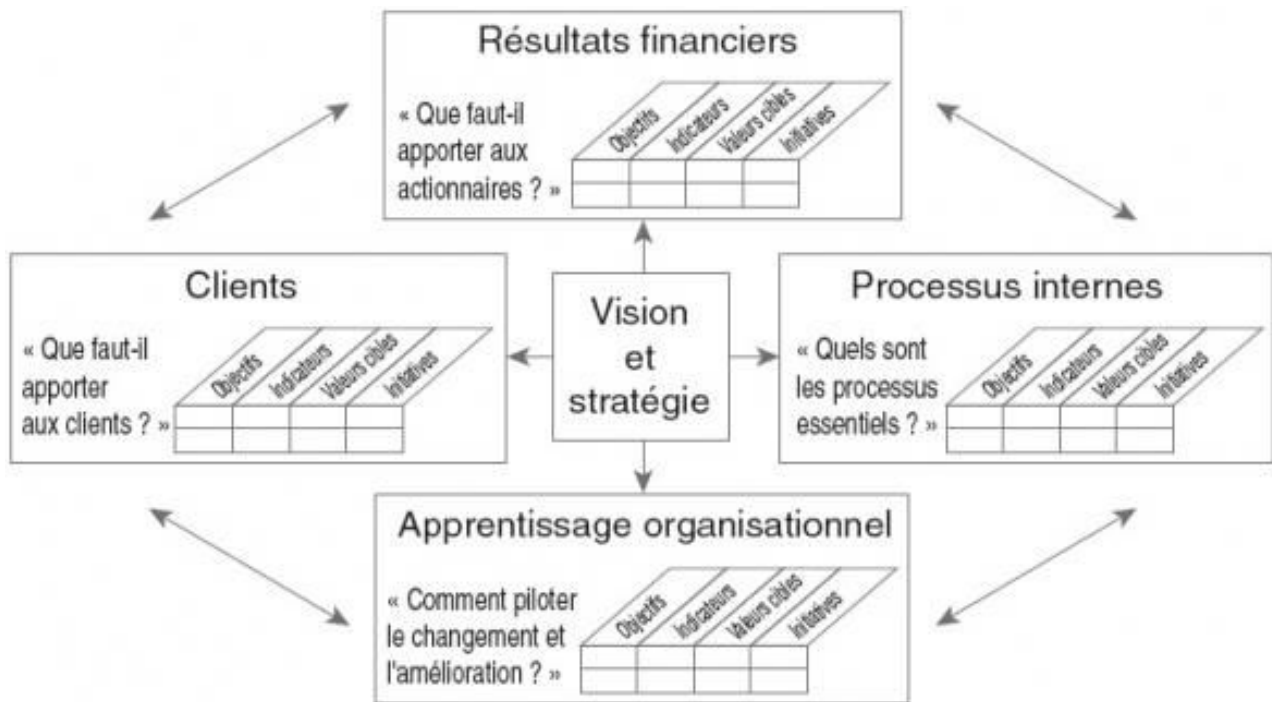


Figure 5 – architecture du Balanced Scorecard inspirée de Kaplan et Norton, 1992

Enfin, nouvel outil stratégique, le « Balanced Scorecard » replace la fonction contrôle de gestion dans la performance stratégique de l'organisation. Le « Balanced scorecard » est modélisé comme une mesure de l'intégralité de l'organisation offrant aux managers un amoindrissement d'erreur dans la prise de décisions :

« Il éclaire les choix des dirigeants. Il montre si l'annualisation des résultats financiers vient du renoncement à investir dans des produits nouveaux ou d'un effort de respect des délais de livraison. Les indicateurs non financiers figurant dans le tableau signalent au personnel ce que la direction considère comme déterminant pour le succès de l'entreprise » (Horngren et al., 2009, p.40).

2.2.3 – La méthode « UVA »³⁶ ou le contrôle de gestion déterminant de la valeur ajoutée

Georges Perrin (1940) apporte sa contribution au contrôle de gestion en développant un outil très pertinent, mais très peu utilisé pendant près de 30 ans : la méthode GP³⁷. Cette méthode est réhabilitée

³⁶ Annexe 3 p.294

aujourd'hui par une prise de conscience et de réalisme quant à son efficacité : la méthode U.V.A. (unité de valeur ajoutée) :

« La méthode GP est l'œuvre de Georges Perrin. Au lieu de rechercher la meilleure ventilation possible et de considérer que les frais totaux de l'entreprise sont les seuls à pouvoir être calculés sans ambiguïté, il déplace le problème en la modélisant pour en faire une entreprise mono-productrice. Cette unification se fait en déterminant « l'effort de production » qui représente tous les efforts directs et indirects de production nécessaires à la fabrication. Cette notion est homogène car, quels que soient les produits fabriqués, et quels que soient leurs modes de fabrication, l'unité choisie pour mesurer l'effort de production est le GP. Son choix est arbitraire, conventionnel, car sans incidence sur le calcul des coûts. Il peut correspondre soit à une machine particulière soit à une pièce déterminée qui sera dénommée « article de base ». La méthode détermine la consommation de ressources de chaque poste de travail dans les conditions habituelles d'exploitation (optique coût standard), un poste étant défini comme « un ensemble de moyens matériels et humains nécessaires à la réalisation d'une opération » (Levant, Zimnovitch, 2009, p.19)

L'objectif de la méthode est un calcul de coût complet. Sa portée est cependant plus large, et l'argument essentiel de l'UVA est que l'évaluation du prix de vente par la détermination d'un coût ajouté de la matière première inclue dans la production et enfin l'appréciation d'un coût ajouté, aux services particuliers vendus aux clients, par l'intermédiaire d'une valeur autonome : l'UVA (Gervais, 2006, p.226). Donc, l'UVA est une compréhension des systèmes productifs et des ventes, une mesure des processus par la valeur ajoutée et une explication des pertes et des bénéfices par commande client. La fiabilité de la méthode est assurée par la relation de stabilité dans le temps des postes UVA indépendants. Ainsi, Villarmois et Levant (2005, p.184) prônent une analyse fine des coûts qui évalue la rentabilité de chaque facteur. De plus, l'objectif de la méthode des unités de valeur ajoutée est de mesurer toutes les activités de l'entreprise, avec une seule unité de référence (UVA). Pour Jacquot et Milkoff (2007), ces activités correspondent aux consommations nécessaires à la réduction d'un produit ou d'un service représentatif du système d'exploitation de l'entreprise. De plus, les principes directeurs de la méthode UVA reposent sur l'utilisation d'une unité de mesure de la valeur ajoutée et de la mesure de la production exprimée en unités, les calculs de coûts de l'UVA imputables aux clients, « *cette valeur ajoutée comme l'indicateur économique qui traduit le mieux la richesse produite par l'entreprise* » (Buffet, Fievez, Staykov, 2005, p.10).

³⁷ « Les applications de la méthode GP et de ses évolutions entre 150 et 200, sont donc relativement peu nombreuses. Il s'agit essentiellement des prestations réalisées par Georges Perrin et son cabinet de conseil La Méthode GP, mais il faut également prendre en considération celles des cabinets de conseil partenaires (après le décès de Georges Perrin) sans parler des applications « sauvages » et enfin des évolutions de la méthode (méthodes UP et UVA) » (Villarmois, Levant, 2012, pp.451-474)

SURFACE	COÛT COMMERCIAL (CATÉGORIE)	CHIFFRE D'AFFAIRES		UVA/K€
		EUROS	%	
S1	Énorme	86 000	1,0	57,35
S2	Très important	428 000	5,1	37,59
S3	Important	513 000	6,1	26,07
S4	Moyen plus	997 000	11,8	18,49
S5	Moyen moins	2 769 000	32,8	7,54
S6	Faible	3 646 000	43,2	4,17
Total		8 439 000	100	Moyenne : 10,53

Tableau 1 - Exemple de catégorie de coûts – clients, (Buffet, Fievez, Staykov, 2005)

Ensuite, la méthode UVA est simple à appliquer grâce à l'utilisation d'une unité de mesure, (la valeur ajoutée) et d'un logiciel d'exploitation connecté aux systèmes d'information le « Profit zoom »³⁸. Elle facilite la communication entre les acteurs de l'entreprise à l'aide d'une formalisation de nouvelle vision apportée au comité de direction par ces outils novateurs. En outre, l'identification des causes des ventes dite hémorragiques, des clients qui représentent un coût élevé, des couples produits / clients / marché très rentable, amènent à prendre des décisions dans tous les domaines, ce que précise Levant et Zimnovtich (2009, p.20), reprenant l'emploi de la méthode par la société Koenig. L'UVA peut être matérialisée par un graphique de rentabilité des ventes, et de coûts par commande. C'est ainsi que l'on a la possibilité de déterminer un coût de valeur ajoutée, quand on le souhaite (Levant, Zimnovtich, 2009, p.20). Enfin, c'est une méthode qui s'appuie sur une valeur identifiée améliorant la rentabilité et la longévité de l'entreprise. Si cette méthode n'a pas connu un succès d'envergure, elle « *mérite cependant d'être considérée* » (Villarmois, Levant, 2012, p.452).

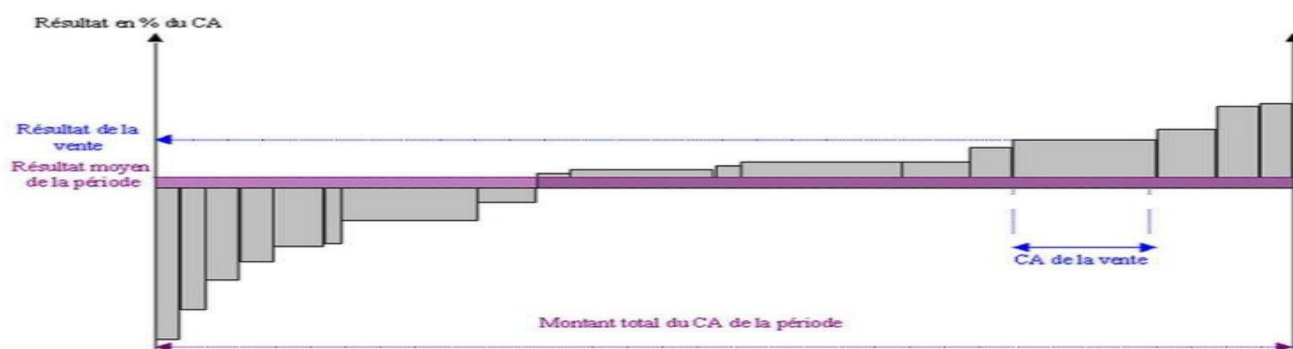


Figure 6 – Graphique représentant l'UVA (Fievez, Staykov, 2007, p.44)

³⁸ Son logiciel d'exploitation qui permet de piloter l'organisation à partir de la rentabilité des ventes, des produits et des marchés,

Néanmoins, Villarmois et Levant (2012) rappellent qu'on la retrouve dans de très petites organisations. Ces organisations disposent d'un outil d'évaluation des coûts en mobilisant des ressources humaines et financières raisonnables. Ce qui ne pourrait être envisageable dans les administrations d'Etat trop complexes, ne le pourrait-il pas dans de très petites collectivités ?

2.2.4. – Le « Target Costing »³⁹, la jonction entre prix de vente et marge

Le « Target Costing » ou « Coût cible » est né au Japon dans les années 1960, mais il est resté secret pendant des années alors que depuis les années 1980, le « Target Costing » a été largement reconnu comme un facteur majeur dans la position concurrentielle supérieure de sociétés japonaises. D'importants efforts ont donc été faits afin de transmettre le « Target Costing » aux entreprises occidentales. Ce qui a amené, beaucoup de grandes entreprises nord-américaines et européennes à essayer d'adopter le « Target Costing » pour améliorer leur gestion des coûts afin d'accroître leur compétitivité. Ainsi, Bollecker (2004, p.86) résume le travail de Bourguignon (1993) et précise :

« A.Bourguignon(1993) montre ainsi, dans une étude comparative entre les méthodes de contrôle de gestion japonaises et les méthodes occidentales, que les premières ne sont pas orientées comme les secondes vers la représentation fidèle du fonctionnement de l'entreprise. Par exemple, les méthodes de calcul des coûts n'ont pas pour finalité de révéler la manière dont l'organisation fonctionne et in fine de définir des prix de revient et des prix de vente. Au contraire, ces derniers sont déterminés par le consommateur et par la stratégie de l'entreprise. La comptabilité analytique a donc principalement comme fonction d'influencer le personnel pour qu'il aille dans le sens de la stratégie : «la méthode de calcul de coût est réputée adéquate dès lors qu'elle incite aux comportements et aux choix qui vont dans le sens de la stratégie générale de la firme. Le système d'analyse des coûts doit motiver les employés à œuvrer en harmonie avec les buts à long terme de l'organisation à innover» (Bourguignon, 1993, p.43). A.Bourguignon souligne que ces outils de contrôle de gestion sont en cohérence avec le mécanisme de contrôle culturel des entreprises japonaises: c'est non pas la performance individuelle et à court terme des salariés qui est recherchée, à l'instar des entreprises «contractuelles», mais la performance à long terme pour la réalisation de la stratégie. Pour ce faire, les entreprises cherchent à impliquer les salariés dans les objectifs globaux à trois et cinq ans de l'entreprise par l'adhésion à des valeurs communes et par la mise en place d'outils de gestion. »

³⁹ Annexe 4 p.294

Par conséquent, de nombreuses variantes de « Target Costing » ont été développées et sont utilisées dans différents pays (Feil, Yook, Kim, 2004). Ainsi, c'est un outil qui s'adapte à un environnement économique perturbé et une concurrence intense (Meyssonnier, 2001, p.130).

Par ailleurs, la méthode du « Target Costing » est un ensemble stratégique de gestion des profits qui inclut un programme complet de réduction des coûts par les techniques d'ingénierie de la valeur (analyse de la valeur appliquée à des produits nouveaux). Par conséquent, le « Target Costing » est un nouvel outil en contrôle de gestion qui a pour idée principale : le prix de vente d'un produit ou service est imposé par le marché, mais le profit est déterminé par l'entreprise (Demeestère, Lorino, Mottis, 2002, p. 275). Le coût est un objectif à atteindre, donc une cible, si l'entreprise souhaite réaliser ses objectifs stratégiques (Demeestère, Lorino, Mottis, 2002, p. 275). Or, Lorino (2003) attire l'attention sur le fait que cet outil a trouvé sa force dans les entreprises nippones. Et, c'est encore une fois dans le secteur automobile avec Toyota et Nissan que la méthode est testée (Lorino, 2003), devenue une référence au Japon dans tous les groupes automobiles. En revanche, Jacquot et Milkoff (2007) rappellent :

« Il ne s'agit pas d'une « autre » méthode de calcul de coûts mais d'une démarche globale dont l'objectif est de mettre l'entreprise sous tension, afin d'étendre les niveaux de coûts qui lui assurent une place sur le marché donc une chance de pérennité » (Jacquot, Milkoff, 2007, p.69).

Dans la continuité de l'explication de Jacquot et Milkoff (2007), Bouquin (2011, p.101) précise que :

« Le Target costing entre dans une logique de projets où il s'agit d'anticiper les coûts futurs d'un nouvel objet. La marge finale dépend de cette maîtrise, tout dérapage la supprimerait ».

Et, pour Cooper et Slagmulder (2005, p.243), le « Target Costing » va chercher la rentabilité d'un produit jusqu'à sa vente. Il est le nouvel outil de rentabilité. Il fait partie ainsi au Japon du processus d'élaboration du produit. Le coût cible répond à la différence entre le prix de vente ciblé et la marge ciblée, tout en gardant à l'esprit que le prix de vente est fixé en amont de la détermination des coûts.

COÛT CIBLE = PRIX DE VENTE - MARGE

La méthode se schématise ainsi :

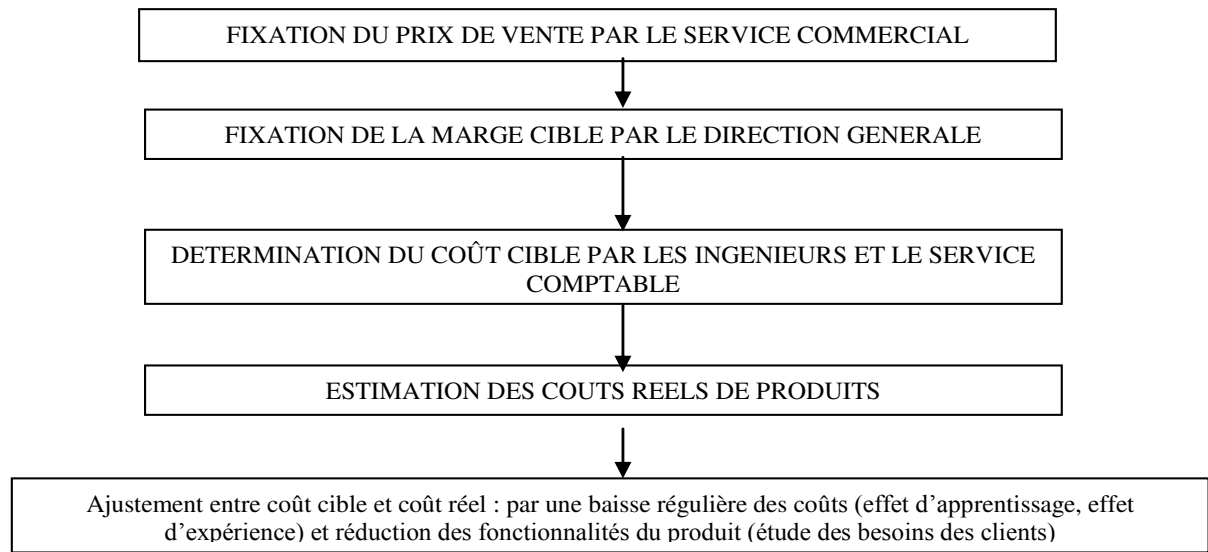


Figure 7 – schema du « target costing » (Godard, Godard, 2011, fiche 21)

Le cœur du « Target Costing » a pour finalité un coût unitaire cible. Cela amène à se focaliser, « *les inducteurs de coûts ayant un sens quand ils sont ramenés au prix unitaire* » (Meyssonnier, 2001, p.135).

En addition aux fondements développés par Meyssonnier, Cooper et Slagmulder (2005) précisent que :

« Le Target costing est la première étape critique dans la gestion des coûts des produits, car une fois un verrouillage ferme dans la conception d'un produit, de nombreux coûts deviennent immuables. Par exemple, la conception d'un produit détermine le nombre de composants, les différents matériaux utilisés et le temps requis pour l'assemblage » (Cooper, Slagmulder, 2005, p.243-270)

De même, « *le coût cible est le coût que le produit ou le service ne doit pas dépasser, sous peine de ne pas être en prix compétitif* » (Jacquot, Milkoff, 2007, p.294). Le coût cible est déterminé à partir du marché avec comme objectif de « cibler » les prix d'équilibre du marché. Enfin, le Target costing n'est pas un système comptable en tant que tel mais une activité qui vise à réduire les coûts du cycle de vie d'un produit, tout en veillant à la qualité et l'exigence des clients (Kato, 1993, p.33-47).

Au-delà de ces quatre outils présentés, d'autres marquent le renouveau en contrôle de gestion dans sa fonction et sa conceptualisation, comme le BBZ⁴⁰ (Budget Base Zéro). Pourtant, cet outil n'a pas connu le succès mérité. Testé chez Texas Instrument et dans l'Etat de Géorgie en 1970 et mis en œuvre par Phyr (1973), il est peu adaptable dans un environnement fortement concurrentiel car très long à mettre

⁴⁰ Annexe 5 p.295

en place lorsque l'analyse antérieure et postérieure de coûts est à prendre en compte. Cependant, Guedj et Bethet (2000) accordent des vertus au BBZ car la méthode présente l'avantage de mieux cerner les missions des unités, avec une justification des décisions en partant de zéro comme en situation de création. De plus, le résultat attendu est prioritaire par rapport à la dépense (Guedj, Bethet, 2000, p.396). Cependant Giraud (2011) présente le BBZ avec l'avantage de freiner la progression des frais structurels de l'entreprise. La non prise en compte des moyens alloués à l'année permet une meilleure répartition des attributions financières mais l'inconvénient d'être consommateur « *de temps et coûteux à mettre en place* » (Giraud et al, 2011, p.225). C'est davantage une mise sous tension des coûts sans pour autant une remise à zéro annuelle (Malleret, 2005, p.333-344).

Aussi, techniquement, certains auteurs, comme Pariente (1999, p.82), dans une étude comparative réalisée dans les communes, précisent que le contrôle de gestion retrouve de l'envergure par les approches contingentes⁴¹, qui facilitent son adaptation à tout type d'organisation, afin de le pérenniser sans le scléroser.

« Les contrôleurs de gestion peuvent donc assurer le rôle de mécanisme de liaison pour garantir la qualité de la coordination entre les centres de responsabilités et entre ces centres et les objectifs globaux de l'entreprise. Ils sont donc en prise directe avec les cadres opérationnels et fonctionnels, afin d'assurer la personnalisation et la particularisation du contrôle de gestion de chaque centre de responsabilités. Ils jouent ainsi un rôle de communication, de persuasion, d'appui et de conseil auprès de chacun des cadres de l'organisation (Dewet Gee, 1973). En même temps, ils s'assurent, pour le compte de la direction générale, que les efforts individuels sont tous orientés dans le sens de l'entreprise. Pour ce faire, ils s'impliquent dans la gestion des interfaces horizontales et verticales. Dans ce contexte, les contrôleurs de gestion sont vus comme des coordinateurs des efforts de planification et de suivi des résultats pour le compte de la direction générale. Ils assurent ainsi une liaison permanente entre la direction et les cadres de l'entreprise » (Bollecker, 2004, p.87)

Conclusion

Le contrôleur de gestion est à présent appréhendé comme un acteur de la prise de décisions. La mesure n'a pas tant pour but d'alimenter un système décisionnel que de fédérer les managers locaux

⁴¹ « Dans la théorie de la contingence, le système peut potentiellement aboutir à de multiples états » (Gartiser-Schneider, 2000, p.9)

autour d'une conception consensuelle de la performance. Contrairement à ce que peuvent laisser croire les slogans enthousiastes des précurseurs, le contrôleur de gestion ne révolutionne guère le fonctionnement des entreprises :

« A l'inverse, elles prorogent une idéologie gestionnaire en donnant au management by numbers une dimension plus ambitieuse. Le champ du contrôle s'élargit, mais les hypothèses fondatrices demeurent » (Gumb, 2005).

Notre recherche a présenté successivement les grands auteurs qui ont marqué le contrôle de gestion, Taylor et Church pour le premier quart du XX^{ème} siècle, Sloan et Brown pour la période 1920-1950, Anthony de 1950-1970. Leurs conceptions d'outils sont toujours présentes, et sont enseignées académiquement. D'autres auteurs, ont bien entendu contribué à l'émergence du contrôle de gestion, tels que Fayol (Zimnovitch, 2012, p.22) ou Cordiner (Fiol, 2012, p.96), contemporain de Sloan. De même que dans son renouveau, Ouchi (Bouquin, 2012e, p.174), Hofstede (Löning, 2012, p.341), ou encore Simons (Kusla, 2012, p.218) ont apporté une contribution au contrôle de gestion, et l'ont étudié peut-être plus sociologiquement que dans la création de nouveau concept technique, au travers des quatre principaux outils développés en section 2.2.

Face aux détractations évoquées en section 2.1, le contrôle de gestion est reconsidéré positivement. Ce renouveau n'est pas seulement marqué au travers des quatre outils étudiés dans notre recherche, il l'est également au sens large de l'organisation, devenant un acteur névralgique :

« Le contrôle de gestion est compris comme un principe de mise en cohérence et non d'exclusion entre une lecture cybernétique celle de l'intégrité et une approche fondée sur la constitution évolutive et spontanée de réseaux de relations qui assurent la solidité de l'organisation. » (Dupuy, 1999a, p.1).

Ces nouveaux concepts ont permis au contrôle de gestion de faire face à sa perte de légitimité. D'ailleurs, Dupuy avance un argument essentiel, la recherche en contrôle de gestion est un atout de sortie de crise du contrôle de gestion en tant que concept, qui lui permet de s'émanciper à nouveau au sein de l'organisation, tout en veillant à ce que ses difficultés s'amoindrissent :

« Les recherches en contrôle de gestion peuvent ainsi défendre leur existence et leur légitimité, elles ne sauraient prétendre en revanche à la définition de limites conventionnelles ni accepter d'ailleurs de s'enfermer dans de telles limites (...), l'organisation du contrôle peut être conçue comme celle de l'intégrité opérationnelle et temporelle de l'organisation » (Dupuy, 1999b, p.230)

Il est un élément interactif de la stratégie et ses ambiguïtés tiennent à ce qui justifie son existence même : l'incertitude et la complexité, tout en reconnaissant la difficulté d'évaluer une notion, la performance. Ainsi, Meyssonier (1999) souligne que son existence économique même, retrouve de l'envergure,

« Le contrôle de gestion peut être vu comme un ensemble d'outils de gestion permettant d'assurer la qualité des choix de gestion dans le fonctionnement de l'entreprise. La dimension économique du contrôle de gestion devient alors déterminante » (Meyssonier, 1999, p.52).

Dupuy (1999a) prolonge l'argument de Meyssonier et relève que le contrôle de gestion reste un dispositif sûr et garant du bon fonctionnement de l'organisation et qui a fait ses preuves de légitimité :

« En contrôle de gestion, le souci de réduction des ambiguïtés s'est généralement traduit par l'adoption de méthodes abritées à la fois au sein des logiques hiérarchiques et d'hypothétiques rationalités économiques (contrôle des marges, contrôle par les coûts). Cette convergence d'apparence heureuse comme légitimité organisationnelle et légitimité économique a fondé et continue à fonder le développement d'instrumentalismes formels robustes et stables, et donc rassurants » (Dupuy, 1999a, pp.4-5).

Et ces preuves d'efficacité éprouvées dans le secteur privé permettent au contrôle de gestion d'être mis en place dans les administrations centrales de l'Etat et dans les collectivités territoriales, grâce à une double volonté politique et managériale de gestion budgétaire rigoureuse, mais aussi de développement d'une vision prospective de l'action publique.

PARTIE 1

UNE ANALYSE DU ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION TERRITORIAL

CHAPITRE 1

LE DEVELOPPEMENT DU CONTROLE DE GESTION DANS LES

COLLECTIVITES TERRITORIALES

CHAPITRE 1

LE DEVELOPPEMENT DU CONTROLE DE GESTION

DANS LES COLLECTIVITES TERRITORIALES

« Comment faire pour que le fonctionnement et le développement d'une organisation publique corresponde bien à ce que l'on attend ? C'est la raison d'être du contrôle de gestion » (Dupuis, 1991, p.16)

Le contrôle de gestion est une fonction managériale qui a migré en France du secteur privé vers le secteur public au début des années 1980. Cette migration vise à rationaliser le pilotage des services publics et à les orienter vers la recherche de la performance. Ce chapitre apporte un éclairage sur l'introduction du contrôle de gestion dans la sphère publique et plus particulièrement au sein des collectivités territoriales. Dans un premier temps, il porte un regard sur son émergence qui s'est produite dans les services de l'Etat à la suite d'une succession de textes législatifs et réglementaires, préconisant sa diffusion. Le contrôle de gestion permet en effet à la fois de moderniser les outils financiers de l'Etat comme le budget, d'améliorer la qualité des services publics, et de participer, par son action de rationalisation des dépenses et des recettes, à la réduction des déficits. La volonté de réduction des coûts des services de l'Etat, historiquement visible depuis les années 1920, est d'ailleurs à l'origine du contrôle de gestion dans l'administration étatique centrale (section 1). Dans une seconde étape, notre recherche montrera comment les collectivités territoriales ont également intégré le contrôle de gestion sur fond de modernisation locale (section 2).

1 – Une préoccupation de contrôle et de maîtrise des coûts qui émerge à l'origine au sein de l'administration d'Etat

La compréhension de l'émergence du contrôle de gestion en management public passe par l'exploration d'une double question : comment et pourquoi l'Etat est passé du contrôle de l'utilisation des deniers publics, pratique millénaire (1.1), au contrôle de gestion (1.2.).

1.1. – Les premières tentatives de contrôle des dépenses publiques

L'Etat, depuis sa structuration au Moyen Age, tente de trouver des solutions pour maîtriser ses dépenses, et ce, de manière évolutive de l'Ancien Régime au début du XX^{ème} siècle (1.1.1.). A partir de l'entre-deux-guerres, les travaux parlementaires s'efforcent de réguler la gestion des finances publiques (1.1.2). Ces efforts se poursuivront au lendemain de la seconde guerre mondiale sans cependant aboutir à des résultats satisfaisants (1.1.3). C'est la démarche de rationalisation des choix budgétaire dans les années 60 qui diffusera véritablement l'idée de contrôle de gestion dans les services de l'Etat (1.1.4).

1.1.1. – Le contrôle des finances publiques de l'Ancien Régime au XX^{ème} siècle

Notre recherche se plonge sommairement dans les profondeurs de l'histoire et souligne que le contrôle des deniers de l'État est une préoccupation constante des gouvernants, dès le début de la centralisation du territoire impulsée par Charlemagne et ses « Missi dominici »⁴². Cette centralisation de l'empire carolingien est une réussite mais celui-ci est démantelé à la mort de l'empereur (Cohendy, 1856). C'est au cours du Bas Moyen Age⁴³ que le contrôle (ré)apparaît avec la structuration du royaume de France :

« Les questions financières sont évidemment prédominantes : on discute aussi bien de l'établissement de l'impôt que des pratiques de gestion des capitaux et des administrateurs » (Bottin, 1997, p.7)

Le roi, alors seigneur féodal, voit son pouvoir s'accroître, par la légitimité que lui reconnaissent les seigneurs. Son domaine ne fournit cependant pas les ressources suffisantes, notamment pour équiper son armée (Mondary, 2006, p.39). C'est, entre le X^{ème} et XIII^{ème} siècle, que la fiscalité connaît son essor. Philippe Auguste (1165-1223) sépare alors le trésor et la cassette du roi⁴⁴ afin d'éviter les dérives financières (Flori, 2007). Les premiers receveurs apparaissent, ainsi qu'une centralisation des recettes assurée d'abord par l'ordre religieux des templiers⁴⁵. L'installation d'organisations, de contrôles et de consultations financières se mettent en place ; il est également nécessaire de mettre en place une administration qui s'occupe uniquement de la création de nouvelles techniques de collecte pour le trésor royal (Mondary, 2006, p.2-3). Le roi emprunte aux villes, et au royaume anglo-normand diverses

⁴² Littéralement « les envoyés du Maître »

⁴³ Le Bas Moyen Age désigne la fin du Moyen Age précédant la Renaissance

⁴⁴ Deniers personnel du roi

⁴⁵ Mais, Philippe le bel leur prélève cette gestion au profit d'un trésorier car le contrôle des comptes est assuré alors par une chambre des comptes (Bottin, 1997, p.11)

méthodes pour structurer le contrôle de ses deniers (Bottin, 1997, p.11). Une chambre (ou cour souveraine, 1320) d'examen des comptes des agents chargés des dépenses et de la conversion du trésor royal est créée afin de rendre compte au roi des activités de ses agents (Boutaric, 1861). Cette préoccupation de contrôle des deniers est également marquée par l'adage « la dépense commande la recette ». Même si les recettes sont souvent en incapacité de s'imposer face aux dépenses croissantes. En 1439, Jacques Cœur, conseiller de Charles VII, sépare les ordonnateurs et le comptable des fonds royaux (Bottin, 1997, p.13), et chaque année un état financier du royaume de France, est adopté par le conseil royal des finances (Bottin, 1997).

Selon Mondary (2006), ce n'est qu'en 1453, avec la fin du Moyen Age, que la notion des finances publiques, associée à celle de l'Etat, naît avec une hypothétique idée d'équilibre. François 1^{er}, en 1515, engage des réformes en créant l' « épargne »⁴⁶ et les « revenant bons »⁴⁷ (Bottin, 1997, p.17). La préoccupation de « bonne gestion » des finances de l'Etat est également marquée par la création en 1562 de la fonction d'« Intendant des finances publiques » qui deviendra par la suite « contrôleur général des finances ». Ce maître des finances publiques au XVI^{ème} siècle amorce la notion de budget avec un « état d'estimation » des dépenses et recettes et un état vrai en fin d'année (Bottin, 1997). A partir de 1661, Louis XIV réforme en profondeur la gestion des finances du royaume, après la mort de Mazarin :

« L'affaire Fouquet marque un tournant dans l'histoire du gouvernement de la France. Louis XIV décide en 1661, après la mort de Mazarin, de se passer de principal ministre mais aussi de surintendant. Il devient ordonnateur principal de dépenses. Il est aidé dans sa tâche par un conseil royal des dépenses établi le 15 septembre 1661. Le contrôleur général chargé depuis le siècle précédent de signer les quittances, les rescriptions, de vérifier les assignations, de signer les conseils rendus aux finances, poursuit désormais ses fonctions directement sous l'ordre du roi, ce qui lui vaudra directement une nouvelle puissance. Les intendants des finances bénéficient eux-aussi de cette situation. Colbert est en 1661 un des intendants des finances. En 1665, il devient contrôleur général et donne alors à la fonction une dimension nouvelle. » (Bottin, 1997, p.23)

La révolution française supprimera cette fonction ainsi que la chambre des comptes en 1790, pour laisser place au bureau de la comptabilité et des comptes (An III). Les réformes napoléoniennes vont cependant remplacer définitivement cette instance par la Cour des comptes en 1807.

⁴⁶ C'est une décentralisation des recettes exceptionnelles. L'épargne se fait par jeu d'écriture. L'épargne est l'ancêtre du Trésor Public d'aujourd'hui (Bottin, 1997, p.17)

⁴⁷ « Profit provenant d'une affaire, d'une activité, d'un métier » (cnrtl.fr)

Lors de la Restauration, en 1815, la législation des finances publiques est modernisée. Des finances ordonnées, rigoureuses, et claires sont les nouveaux dogmes des gestionnaires publics. La restauration fait ainsi émerger la construction classique du budget⁴⁸ :

« La restauration pose les principes de bases d'une rénovation des finances publiques fondés sur la clarté et sur l'équilibre. De là, naît un modèle classique, garantie de bonne gestion. Cet ordre développe ses effets jusqu'à la Grande Guerre. Le paradoxe est en effet remarquable : d'un côté l'instabilité politique, les révolutions et les conflits de légitimité qui marquent le XIX^{ème} siècle français, de l'autre une construction financière continue et harmonieuse qui fit l'unanimité des praticiens et des théoriciens de la période » (Bottin, 1997, p.57)

Cette modernisation se concrétise par une volonté de respecter plusieurs principes: l'autorisation de la levée des impôts et de l'engagement des dépenses par le pouvoir législatif⁴⁹, annualité des autorisations, spécialité des crédits, universalité et unité du budget (Bottin, 1997, pp.74-78).

Par ailleurs, le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables est inscrit réellement dans l'ordonnance du 14 septembre 1822 (Kott, 2013) :

« Le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables a été par la suite constamment réaffirmé, et, en dernier lieu par le décret du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique. Le deuxième et le troisième alinéa de l'article 2 déterminent le champ d'application du principe : «Les règles générales d'application de ces principes à l'État, aux établissements publics nationaux à caractère administratif et aux établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial dotés d'un agent comptable... Les règles générales d'application des mêmes principes aux collectivités territoriales et à leurs établissements publics, ainsi que, le cas échéant, les dérogations à ces principes seront fixées par un décret en Conseil d'État, contresigné par le ministre des Finances et par les ministres compétents.» » (Mattret, 2012).

C'est sous le Second Empire⁵⁰ que l'équilibre budgétaire s'impose :

« Sous ce titre se dissimule une véritable codification du droit budgétaire qui ne sera modifiée qu'un siècle plus tard par le décret du 29 décembre 1962 portant le même titre et par la loi du 31 décembre 1970 » (Mondary, 2006)

Par ailleurs, la Cour des comptes établit les premiers prix de revient dans les services de l'Etat en 1911, dans les Services de Poudres⁵¹ afin de renforcer l'autonomie de cette structure grâce à un résultat

⁴⁸ Qui perdurera jusqu'en 1956

⁴⁹ Initialisé par le Baron Louis, ce pouvoir est restreint jusqu'au Second Empire, mais accentué sous la III^{ème} république (Bottin, 1997, p.74-75)

⁵⁰ Avec le décret de 1862 « portant règlement général sur la comptabilité publique »

d'exploitation positif (Flizot, 2013, p.183). La volonté de maîtrise des coûts de l'action publique se forge ainsi, progressivement au XX^{ème} siècle⁵². Cette politique se développe sous l'influence des créanciers étrangers⁵³ pendant la première guerre mondiale, du fait de l'émission d'emprunts pour financer le coût exponentiel de l'effort de guerre⁵⁴. Les pouvoirs publics se voient imposer par ces mêmes créanciers une conception d'un système financier.

1.1.2. - Le renforcement du pouvoir de la Cour des comptes durant l'entre-deux guerre

La guerre de 1914-1918 bouleverse la gestion de l'Etat. Elle modifie les finances publiques et fait resurgir les mauvaises tenues des comptes publics⁵⁵. Ces procédés mettent à nu un système comptable et financier défaillant, avec une absence de contrôle de la dépense et une comptabilité analytique inexistante. Ce constat facilite la mise en place de nouvelles méthodes de gestion :

« Les dépenses soulèvent deux questions essentielles » :

– *« quelles sont les dépenses publiques à faire » ?*

– *« comment les faire de manière à obtenir, pour le minimum de dépense, le maximum de services ou de marchandises, le maximum de rendement » ?*

La première est une question politique ; la deuxième est une question de technique financière. »

(Jèze, 1929, p. 37)

De la « bonne gestion » de Jèze, découlent deux idées : une première, suggère la délégation des services de l'Etat au service privé ; une seconde propose une copie des modes de gestion du privé dans le public (Morgana, 2012, p.7). Au-delà de son déficit chronique après 1918, le rôle de l'Etat mute en profondeur. Il prend une place prédominante en terme économique, social et industriel qui lui impose un changement dans sa gestion :

« En arrière-plan domine l'idée qu'un Etat bien administré, c'est un Etat où la dépense publique est contrôlée, en amont comme en aval, et tous les sens du terme : autorisé et justifié, tempéré et limitée quantitativement, bref sous contrôle. Sous la IIIème république et pour une bonne part sous la IV

⁵¹ Ce corps est militarisé en mars 1914, et, à partir de mai 1914, le service s'appelle Service des poudres. La première guerre mondiale est l'occasion d'une très forte croissance des productions : ainsi, à titre d'exemple, 424 000 tonnes de poudre B ont été produites d'août 1914 à novembre 1918 (Cour des comptes, 2001, p.15, les industries d'armement de l'Etat.)

⁵² Entre 1914 et 1965

⁵³ Influencé fortement par l'effort de guerre, de la France emprunte massivement, notamment auprès des Etats-Unis, mais également sous forme de souscription nationale.

⁵⁴ En termes d'artillerie de munitions et de logistique

⁵⁵ Notamment en raison de la multiplication des comptes spéciaux et des opérations comptables faussées

république gérer, c'est contrôler, et contrôler, c'est gérer, Mieux encore, c'est bien gérer »
(Descamps, 2013a, p.5)

Les germes de rationalisation de la gestion des finances sont ainsi décelés dans les travaux de la commission Selves (1917-1918). Cette commission est créée à la suite d'un manque total d'unité budgétaire parlementaire. La commission Selves réclame alors un corps de contrôle financier dans chaque ministère, dépendant du ministre de finances et responsable devant à la Cour des comptes. Le pouvoir du contrôle financier revient ainsi à enquêter sur les sujets hors exécutions budgétaires (Descamps, 2013b, p.47). On assiste alors à une revalorisation du rôle de la Cour des comptes grâce à cette commission, et à un prémice du contrôle de gestion dans les services de l'Etat (Descamps, 2013c, p.122-123). A partir de 1920, la Cour des comptes n'est plus simplement un gendarme⁵⁶, mais devient métreur et juge l'efficience des dépenses publiques (Flizot, 2013, p.191). Il en va de même dans le service public local où la Cour de comptes supervise notamment la détermination d'un prix de revient de l'électricité (1928-1938) (Flizot, 2013, p.183)⁵⁷.

L'Etat cherche ainsi, depuis le premier tiers du XX^{ème} siècle, un équilibre de ses finances. La nécessité d'introduire une bonne gestion des services de l'Etat est soulignée par des auteurs comme Fayol, au lendemain de la première guerre mondiale (Morgana, 2012, p.8). Un frein paralyse pourtant la volonté de l'exécutif : les jeux électoraux et le manque de cohésion des députés de la III^{ème} République quant à la conception et la recherche de l'équilibre budgétaire (Chatriot, 2003, p.89). Pourtant, Fayol est optimiste. L'auteur est convaincu que l'Etat peut déjà se moderniser dans son administration (Morgana, 2012, p.8). Il avance ainsi cette notion de contrôle de la dépense par une gestion prévisionnelle efficace, en introduisant les programmes d'action (Morgana, 2012, p.11), et les notions de chronométrage⁵⁸ des activités⁵⁹ (Laufer, Burlaud, 1980, p.275-276). La crise financière de 1932 accroît la diffusion d'une logique gestionnaire de l'administration, avec la création d'un comité de contrôle budgétaire⁶⁰ (Descamps, 2013a, p.5).

En 1940-1944, l'organisation des finances publiques subit un large remaniement. Le pouvoir de Vichy centralisateur et antiparlementaire, met un terme à tout contrôle extérieur des finances de l'Etat :

⁵⁶ Au sens napoléonien du terme

⁵⁷ Afin de d'exercer un contrôle sur la tarification (ville de Nîmes) (Flizot, 2013, p.183)

⁵⁸ Terme Taylorien

⁵⁹ Afin de rendre plus performant les administrations, par l'avènement des nouvelles technologies dans les services de l'état (machines à écrire, télégraphe...).

⁶⁰ Sous l'autorité de la Cour de comptes

« La direction vichyste de l'économie et des finances subit, dès les premières semaines de l'Occupation, la « double équivoque originelle » (...) La politique monétaire et financière, qui prétend se fonder sur les postulats libéraux d'un franc fort soutenu par une « politique de circuit » un appui sur les banques, conduit à mettre en œuvre un appareil dirigiste totalitaire de contrôle sévère des prix et des revenus, afin de tenter de les maintenir jusqu'à la paix. Mais les effets de l'Occupation exercent une pression contradictoire, dans la mesure où les autorités allemandes, à travers des services concurrents, opèrent des ponctions d'une ampleur telle qu'elles compromettent l'efficacité du système, tout en refusant d'en alléger les rigueurs, et parfois de s'y soumettre elles-mêmes » (Bouthillier, 1951, cité par Margairaz, 1991)

1.1.3. – L'analyse des coûts des services publics de l'après seconde guerre mondiale à 1965

L'après Seconde Guerre Mondiale est marqué dans le domaine des finances publiques par l'influence des sciences économiques⁶¹ (Descamps, 2013d, p.275). L'Etat essaie réellement, quoique sommairement, de déterminer une rentabilité de ses services. A partir de 1946, en effet les tentatives d'amélioration de la gestion des finances de l'Etat s'accélérent. Une détermination de rendement des services publics émerge au sein d'un « comité central d'enquêtes sur les coûts et les rendements des services publics »⁶². Ce contrôle contribue à l'amélioration de la gestion budgétaire fiscale et financière usée par le désordre de l'occupation. Le comité conclut à la difficulté d'évaluer le coût d'un service public (Rapport 1947, « Etat actuel des travaux du Comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics »). Mais, il ne trouve guère d'échos (Laufer, Burlaud, 1980, p.286). A partir de 1954, le comité abandonne son travail de recherche sans que l'on sache les raisons de son désengagement (Descamps, 2013d, p.277-280). Par ailleurs, la mise en place d'une politique de productivité (1956) n'arrive pas à dégager un cadre de rationalisation des dépenses et une mise en place d'une véritable comptabilité analytique évaluant les coûts de ses services (Descamps, 2013e, p.421). L'accélération de la diffusion de nouvelles méthodes de gestion et de calculs des coûts est cependant stimulée dans le secteur privé par le marché commun le 25 mars 1957⁶³ (Descamps, 2013a, p.1).

⁶¹ Notamment grâce à la naissance de la comptabilité nationale, des budgets économiques ainsi que, de l'évaluation statistique sous l'égide de l'INSEE (Descamps, 2013d, p.275)

⁶² Ce comité étend à nouveau les pouvoirs de la Cour des comptes sur la mesure des coûts et une recherche de précision dans le contrôle budgétaire

⁶³ Et l'ouverture de l'économie française à la concurrence européenne, avec la recherche de productivité des services publics (Descamps, 2013a, p.1)

Le budget et la gestion des finances publiques de l'Etat sont alors réformés avec l'ordonnance de 1959⁶⁴. Cette ordonnance est un pilier législatif et financier de la V^{ème} République. Elle est destinée, à son époque, à un Etat centralisateur, où le vote du budget est effectué par l'Assemblée Nationale et le Sénat. Les deux chambres exercent un contrôle politique sur les finances publiques :

« Les lois de finances déterminent la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'Etat, compte-tenu d'un équilibre économique et financier qu'elles définissent. Les dispositions législatives destinées à organiser l'information et le contrôle du Parlement sur la gestion des finances publiques ou à imposer aux agents des services publics des responsabilités pécuniaires sont contenues dans les lois de finances » et dans son article 2 : *« la loi de finances de l'année prévoit et autorise, pour chaque année civile, l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat (...) La loi de règlement constate les résultats financiers de chaque année civile et approuve les différences entre les résultats et les prévisions de la loi de finances de l'année, complétée, le cas échéant, par ses lois rectificatives »* (Ordonnance de 1959, n°59-2, art.1^{er})

Ce n'est qu'en 1960, que les premiers outils de gestion sont réellement testés, tel que l'ACA (analyse avantage-coûts), chez EDF et au ministère de l'équipement. Dans cette continuité, le ministère de la défense met en place une application du PPBS⁶⁵ au sein d'un centre de prospective et d'évaluation (Laufer, Burlaud, 1980, p.286). Cependant :

« La portée de ce mouvement est à relativiser ; important sur le plan théorique, il n'a pas pour autant convaincu sur le plan pratique et de nombreuses entreprises sont restées à l'écart de ces modélisations mathématiques » (Inglebert, 2009, p.135).

L'ACA et le PPBS influenceront toutefois fortement la rationalisation des choix budgétaires (RCB), au milieu des années 60, posant les fondations du processus de contrôle de gestion dans l'administration centrale⁶⁶ (Inglebert, 2009).

⁶⁴ Loi organique sur les lois de finances en 1959, abrogée par la Loi n°2001-692 du 1 août 2001 - art. 67 (V) JORF 2 août 2001 en vigueur le 1er janvier 2006

⁶⁵ « *Le P.P.B.S. (Planning Programming Budget System) est une technique budgétaire récente qui assimile des méthodes de planification et de programmation à celles de l'élaboration d'un budget. Son application a été décidée aux Etats-Unis pour l'exercice 1967-1968* » (Bluet, 2009, p.7)

⁶⁶ On parle d'administration centrale pour désigner également les services de l'Etat.

1.1.4. – La RCB : les prémices d'un contrôle de gestion dans l'administration

Au lendemain de la seconde guerre mondiale (1945) et pendant près de 30 ans, la France connaît une situation économique de pleine croissance. Cette croissance génère des tensions de plus en plus fortes entre l'immensité des besoins, et un cadre budgétaire qui devient obsolète (Terray, 2002). Tensions qui font naître la rationalisation des choix budgétaires dans un compromis entre les pouvoirs publics, souhaitant une bonne gestion publique et les ingénieurs-économistes de la sphère administrative, favorables aux calculs économiques (Terray, 2002). Son origine est d'ailleurs inspirée du PPBS mis en place dans les années 1960 aux Etats-Unis par Mc Namara⁶⁷, afin de contrôler les dépenses publiques. L'objectif de la RCB est de limiter le niveau des dépenses publiques à 6% du PIB, niveau recommandé également par les Etats membres de la CEE en 1964. Elle consiste « à appliquer la méthode coûts / avantages à la répartition des crédits publics au sein de chaque ministère » (Terray, 2002, p.30).

La RCB comprend trois axes : une vision analytique des décisions⁶⁸, une programmation budgétaire et la création des premiers outils en contrôle de gestion, tels que les tableaux de bord (Laufer, Burlaud, 1980, p.285). La RCB introduit des outils et un nouveau vocabulaire pour le Service Public : coûts, analyse, rationalisation, « *ce nouvel outil de gestion doit être le moyen de réformer l'Etat et de rationaliser son administration* » (Terray, 2002, p.33). C'est une nouvelle présentation des allocations budgétaires, une maîtrise plus juste des moyens alloués donnant un éclairage à long terme, accommodé d'études « coûts avantage » (ACA)⁶⁹. L'ACA ne s'est cependant développée que dans peu de ministères et n'a pas trouvé sa place dans toutes les administrations de l'Etat (Laufer, Burlaud, 1980, p.287-288). En outre, la finalité de la RCB fut repensée, déviant de son rôle originel pour devenir un nouveau moyen d'inspection, allant contre les objectifs souhaités (Charpentier, Grandjean, 1998, p.67-68). De même, le budget de l'Etat ne permettant pas la détermination des coûts, la RCB fut construite dans le but de combler cette lacune (Lamarque, 1999, p.179-180). Or, les parlementaires n'en sentirent ni l'intérêt, ni la pertinence (Lamarque, 1999, p.179-180). C'est pourquoi, la RCB n'a pas trouvé sa place. Il n'y a pas eu de lien entre les études, les programmes et les discussions (Perret, 2006). Sa crédibilité

⁶⁷ Dont le poste de Secrétaire d'Etat à la Défense n'y est pas étranger (1961)

⁶⁸ En termes d'analyse des coûts

⁶⁹ « *C'est un instrument d'aide à la décision couramment utilisé par les organismes publics, qui vise à présenter, à l'aide d'un cadre d'analyse rigoureux, une évaluation des effets bénéfiques et néfastes de projets ou de politiques dont on envisage l'implantation et d'en faire ressortir les effets redistributifs* » (www.performance-publique.budget.gouv.fr)

s'est définitivement perdue avec les crises économiques du milieu des années 1970 et du début des années 1980 (Perret, 2006, p.34), où le déficit est souvent un recours.

Dans les années 80, l'Etat continue ainsi à souffrir d'un manque d'outils de gestion modernes qui le pénalise, dans la lourdeur et la conception de son budget. Sa comptabilité est par ailleurs encore une comptabilité dite « de caisses », qui privilégie essentiellement des opérations budgétaires (encaissements, décaissements).

1.2 – L'introduction du contrôle de gestion dans l'administration d'Etat

Comment peut-on justifier la mise en place d'un contrôle de gestion en management public ? A partir des années 1990, les pouvoirs administratifs et législatifs vont se pencher sur l'introduction du contrôle de gestion. Cette introduction passe d'abord par la voie administrative (1.2.1.) avant d'être légitimée par la loi (1.2.2).

1.2.1. – Une préconisation d'origine administrative

La fin des années 1980 est marquée par les engagements de la France vis-à-vis de l'Union Européenne et par la recherche d'un équilibre financier, ce qui amène les décideurs publics à se pencher sur un nouveau concept managérial venu du privé : le contrôle de gestion (Zampiccoli, 2009). Gibert et Andrault (1984, p.123), dans une étude réalisée sur l'Agence Nationale pour l'Emploi, rappellent les besoins organisationnels et d'innovations managériales, qui font du contrôle de gestion un outil de modernité. Cette démarche introduit les concepts d'efficacité et d'efficience - déjà ancrés depuis 70 ans dans le secteur privé - bien que ceux-ci soient seulement deux des composantes⁷⁰ du contrôle de gestion (Gibert, Andrault, 1984, p.126). Le Secteur Public se voit ainsi modelé par de nouveaux modes de gestion favorisant une plus grande transparence sur ses activités (OCDE, 2005, p.1). Pourtant, le contrôle de gestion dans l'administration de l'Etat n'est pas un nouvel outil d'inspection, comme peut l'être le contrôle interne (OCDE, 1996, p.16-17) ; de plus, il ne peut éviter les abus et les disparités des dépenses : il ne contrôle en effet pas les dirigeants ; dirigeants qui peuvent mettre à mal cet outil avec des prises de décisions non réfléchies ou mal adaptées (OCDE, 1996, p.16-17).

⁷⁰ Les autres composantes sont le processus stratégique, le contrôle opérationnel, l'analyse entre autres

Le premier texte administratif qui met en avant une nécessité de contrôle de gestion dans le budget des administrations de l'Etat, est la circulaire « relative au renouveau des services publics : les centres de responsabilités » (25/01/1990). Cette circulaire assouplit les méthodes de gestion et décomplexe la notion de maîtrise des coûts. Elle instaure la division fonctionnelle des fonctions administratives en centres de responsabilités, et insiste sur l'importance d'implanter un contrôle de gestion dans les ministères (circulaire 25/01/1990). De fait, la circulaire préconise un lien entre la conception d'un centre de responsabilité et une définition de projet d'une entité administrative (Charpentier, Grandjean, 1998, p.71). Ce cadre, découpé en activité, est également plus proche d'une comptabilité analytique que d'un véritable contrôle de gestion (Evah-Manga, 2012, p.53).

En addition à la circulaire « relative au renouveau des services publics : les centres de responsabilités » (25/01/1990), le second texte réglementaire qui exhorte à utiliser le contrôle de gestion est la circulaire du 03/06/1998 relative à « la préparation des programmes pluriannuels de modernisation des administrations » :

« une connaissance approfondie des coûts et moyens de toute nature attachés aux activités des services, conjuguée à une explicitation des objectifs qui leur sont assignés et à une mesure des résultats obtenus, est indispensable pour favoriser une allocation optimale des moyens et, par là même, améliorer l'efficacité globale de l'Etat. Le développement et l'amélioration des outils du contrôle de gestion doivent figurer au nombre des objectifs de chaque programme pluriannuel de modernisation ».

Au-delà de la préparation des programmes pluriannuels de modernisation des administrations, cette circulaire affirme la volonté de maîtriser les finances publiques, et d'introduire le contrôle de gestion dans les services publics (Evah-Manga, 2012). S'ajoute à cette circulaire, le rapport Migaud-Fabius⁷¹ du 21/01/99 et la circulaire du 21/02/2000⁷², qui aborde l'esprit de contrôle de gestion et le volontarisme à mettre en place une gestion et une analyse des coûts dans les administrations de l'Etat.

C'est bien pourtant la circulaire du 21/06/2001, relative « au développement du contrôle de gestion dans les administrations » qui instaure réellement cette composante managériale. Le texte incite les services à mettre en place le contrôle de gestion avec une prise en compte des objectifs et de recherche d'optimisation des politiques publiques, qui trouve son origine dans le débat budgétaire (Evah-Manga, 2012, p.58). Les termes efficacité, efficience, logique de résultats ont à présent pleinement leur place

⁷¹ Sur l'efficacité de la dépense publique et le contrôle parlementaire

⁷² Relative à l'établissement de rapport d'activités et de compte rendus de gestion budgétaire

dans l'administration (Evah-Manga, 2012, p.58). D'ailleurs, la circulaire du 21/06/2001 définit le contrôle de gestion dans l'administration comme :

« Un système de pilotage mis en œuvre par un responsable dans son champ d'attribution en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés – y compris les ressources humaines – et soit l'activité développée, soit les résultats obtenus dans le cadre déterminé par une démarche stratégique préalable ayant fixé des orientations (...) c'est un instrument orienté vers le progrès » (Circulaire interministérielle du 21/06/2001 – Développement du contrôle de gestion dans l'administration).

Par ailleurs, différents travaux parlementaires entre 1990 et 2001, vont conduire le législateur à élaborer une loi organique sur les lois de finances, le 01/08/2001 qui assoit le contrôle de gestion dans la gestion des finances publiques et introduit dans le même temps la performance⁷³.

1.2.2. – La LOLF, une validation législative du contrôle de gestion

A partir des années 2000, la conceptualisation du contrôle de gestion en management public est une volonté législative qui transparait dans la réforme de l'ordonnance de 1959. En effet, l'ordonnance de 1959 n'est plus adaptée à la gestion de finances publiques car le recours à une comptabilité de caisse et le désordre entre les opérations budgétaires et de trésorerie, apportent leurs lots de polémiques lors des travaux de fin d'exercice du Parlement, notamment par un manque de transparence et de sincérité. De plus, le corps de l'ordonnance est trop souvent rigide, du fait de l'affaiblissement de la responsabilisation des décideurs publics.

Abrogée le 02 janvier 2005, l'ordonnance de 1959 est remplacée par une « nouvelle constitution financière » : la loi organique sur les lois de finances promulguée le 01/08/2001 et applicable au 01/01/2006 :

« La LOLF entraîne une nouvelle forme d'architecture budgétaire puisqu'elle supprime celle de l'ordonnance de 1959 composée de titres, parties et chapitres que la complexité rendait interdits au profane » (Calmette, 2009, p.23).

⁷³ « Les acteurs publics vont permettre également d'aménager la mise en place du contrôle de gestion dans le secteur public et d'amorcer une pédagogie pour convaincre les agents à l'aide de Guide Méthodologique, comme par exemple, « le Guide Méthodologique sur la Démarche de Performance » », publié par la Direction de la réforme budgétaire en juin 2002, ou le Guide méthodologique de la Délégation interministérielle à la Réforme de l'État - «Le contrôle de gestion dans les administrations de l'État : éléments de méthodologie» (juin 2004)

La LOLF amène le passage d'une comptabilité dite de « caisse » à une gestion patrimoniale publique, sur le modèle de la comptabilité privée. Les produits et les charges sont engagés et rattachés aux exercices auxquels ils se réfèrent (Lande, Rocher, 2008, p.150). La LOLF dote ainsi l'Etat de nouveaux outils venus du privé tel que le bilan comptable⁷⁴ de l'Etat, le compte de résultat⁷⁵. Les tableaux de flux de trésorerie regroupent les entrées et les sorties de trésorerie (Cour des comptes, la comptabilité de l'Etat, 2001, p.13). De plus, la LOLF introduit dans son article 27 : « *une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes* » et dans son article 30, une obligation de justification des crédits au premier euro. Au-delà des nouveaux outils, la LOLF fait naître une révolution dans la gestion des services administratifs, une gestion centrée sur les résultats (Girard, 2005). La conception budgétaire se fait à présent par programme incluant :

« *Un ensemble cohérent d'actions relevant d'un ministère et auquel sont associés des objectifs précis, définis en fonction de finalités d'intérêt général ainsi que les résultats attendus faisant l'objet d'évaluation* » (Girard, 2005).

Cette nouvelle conception budgétaire améliore la pertinence des outils employés par l'Etat pour les usagers. Elle oriente le budget sur les résultats souhaités et met en lumière les actions et les choix budgétaires, ainsi que la mesure des résultats, afin d'affiner les choix sur la stratégie à mettre en œuvre (Girard, 2005).

La LOLF modernise en profondeur l'Administration, notamment dans la recherche de performance des services publics. Cette recherche est définie par les projets annuels de performance (art.51, ali 5). Elle met en avant la prise de responsabilité des gestionnaires face à leurs choix stratégiques et dans la maîtrise des finances publiques (Zampiccoli, 2009, p.5). La LOLF fait ainsi émerger une comptabilité refondée sur trois axes « *une valeur ajoutée, un contrôle, une efficacité* » (Guide de la LOLF, 2012, pp.18-19), dogme du contrôle de gestion. Celui-ci prépare le « *dialogue de gestion sur des bases objectives et le développement des outils de gestion de la performance* » (Guide de la LOLF, 2012, p.65).

Néanmoins, la LOLF s'est exposée à plusieurs critiques notamment sur l'oubli dans son périmètre d'application de la sécurité sociale et des collectivités territoriales (Bronnec, Fargues, 2011). Maury (2008, pp.1366-1372) ajoute que :

⁷⁴ Réalise une rétrospective des actifs et du passif

⁷⁵ Reprend les charges et les produits de l'exercice comptable

« L'examen des objectifs fixés dans trois programmes budgétaires et les indicateurs censés en mesurer le degré d'attente relativisent cette idée (...) de nombreux indicateurs (ndlr, dans la Lolf) ne sont pas renseignés ou pertinents ou vraisemblables, tels que les indicateurs cibles, les faits expliqués, les conditions de réussite d'une action publique, ne relèvent pas d'une démarche d'évaluation ».

La Cour des comptes, dans son rapport de novembre 2011 (pp.183-188), est également sceptique sur la mise en œuvre réelle de la LOLF. Elle considère que les progrès relatifs à l'évolution de la modernisation de l'évolution des politiques financières et au pilotage de la performance ne sont que partiels. La LOLF contribue cependant à diffuser le contrôle de gestion comme un outil de gestion de la performance des finances publiques, et comme un instrument de modernité dans le management public.

2 – La diffusion du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales

Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales s'est développé sous l'effet d'évolutions socio-économiques et institutionnelles (2.1), mais aussi en raison de la volonté des élus et des fonctionnaires territoriaux (2.2). Ce développement correspond à la diffusion au sein de la sphère publique d'une logique de performance, initiée au sein de l'administration étatique et dont la Lolf constitue un exemple emblématique.

2.1. – Les facteurs contextuels favorisant l'émergence du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales

Les déterminants contextuels de l'émergence du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales sont à la fois conjoncturels (2.1.1.) et structurels (2.1.2.).

2.1.1. – Un contexte conjoncturel marqué par d’importants changements économiques et institutionnels

Une multiplication de facteurs socio-économiques conjoncturels tels que le taux d’inflation, le chômage, le coût du pétrole, amène les élus locaux à se poser la question de l’introduction d’un contrôle de gestion territorial. La littérature fait plus précisément émerger deux types de facteurs conjoncturels :

- Les facteurs économiques : les dépenses de fonctionnement progressant fortement, du fait de la demande croissante en service public, les élus territoriaux, en tant que gestionnaires des finances locales cherchent à les optimiser en s’appuyant sur de nouveaux outils managériaux (Mons, Pons, 2009, p.47).
- Les facteurs institutionnels : depuis 2003⁷⁶, à la suite du processus de décentralisation, les collectivités territoriales se sont vu octroyer la responsabilité du contrôle et de l’évaluation de leurs satellites (associations, sociétés mixtes ou publiques). Les méthodes d’analyse des résultats apparaissent alors pertinentes (Mons, Pons, 2009, p.48).

Les collectivités territoriales cherchent ainsi dans la mesure du possible un contrôle efficace de leurs dépenses. Ce contrôle porte dans un premier temps sur la gestion de la dette, puis sur la gestion de la trésorerie (Carassus, 2003). Par ailleurs, les collectivités territoriales sont depuis plusieurs années confrontées à une gestion budgétaire tendue. En effet, leurs dépenses sont en pression croissante, dues à un transfert conséquent de l’Etat (RSA, dépendance, réforme des rythmes scolaires...), ce qui provoque une recherche d’information pointue sur les coûts et la qualité des services. De plus, une transposition culturelle managériale venue du privé est de plus en plus appréciée, afin d’optimiser la qualité des services fournis. Les collectivités locales font face à un public d’usagers de plus en plus exigeant⁷⁷. De même, vis-à-vis de l’UE, la nécessité de « bonne » gestion est une condition d’obtention des aides européennes (Jeanrenaud, Martin, 2006, p.4-5.). Cependant, la mesure de la performance peut être compromise⁷⁸ par les autorités de tutelle, telles que les préfetures. Celles-ci gardent de fait un contrôle de légalité sur les délibérations ou le vote de budget, amoindrissant l’autonomie des collectivités territoriales (Guenoun, 2009).

⁷⁶ « L’« acte II » devait être aussi l’occasion d’une vaste redistribution des compétences entre l’État et les différents niveaux territoriaux (révision constitutionnelle du 28 mars 2003). Cette ambition s’est traduite par la loi du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales. Le contenu de la loi, qui certes attribue de nouvelles compétences aux collectivités, ne répond pas totalement à l’objectif initial. » (Direction de l’information légale et administrative, 2013)

⁷⁷ C’est une explication de la recherche d’amélioration du service local

⁷⁸ Par le refus des décisions délibérées

2.1.2. – Des facteurs structurels d’inefficience propres aux collectivités territoriales

L’administration territoriale a été structurée dans une logique bureaucratique. Dans ce type d’administration, l’organisation est souvent construite selon un modèle pyramidal, avec un pouvoir centralisé, et une structure fonctionnelle. Cependant, le partage des responsabilités est confus entre les élus et des administratifs. De même, l’exécution des tâches se réalise avec un degré élevé de spécialisation. Le recrutement se réalise par concours. Le contrôle se réalise par des indicateurs de suivi, et un budget centré sur les moyens (Amar, Berthier, 2007). Les services publics souffrent donc d’un manque de souplesse, dans un environnement caractérisé par une économie globalisée et une mutation technologique rapide (Amar, Berthier, 2007, p.4).

La recherche de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales fait suite à une absence de rationalité managériale comme le montre l’étude de Bargain (2011). Dans un premier temps, les collectivités territoriales sont face à une gestion du personnel importante, avec des corps de métiers hétérogènes⁷⁹. Il y a une absence de contrôle de subordonné par les supérieurs sur le travail réellement réalisé. Le contrôle d’exécution est alors inefficace car les supérieurs sont en incapacité de vérifier la réalisation conforme des tâches (Carassus, 2003). Les indicateurs d’actions sont déjà présents. Cependant, on observe un contrôle qui se focalise sur les actions réalisées. Or, ce contrôle n’évalue pas. Il vérifie la bonne tenue des règles juridiques sans la production de jugement de valeur ni même la confrontation de valeurs. La culture de l’évaluation est donc absente (Dejean, Bourassain, Mortreux, 1998, p.172)⁸⁰. Enfin, Bargain (2011, p.5), dans son travail exploratoire sur la ville d’Angers, précise que l’absence de regard sur l’activité territoriale et le manque de connaissance des coûts amènent la réflexion sur l’introduction d’un contrôle de gestion.

De même, Zampiccioli (2011) identifie quatre déficiences managériales qui aboutissent au développement du contrôle de gestion dans les collectivités locales :

- a) une forte carence en outils de gestion, tant pour le suivi des activités que pour l’évaluation des coûts,
- b) l’existence de « zones grises » entre les élus et les administrations, avec différenciation entre les missions pour les uns et entre les métiers pour les autres. De plus, une confrontation duale hiérarchique politique et administrative entraîne un conflit de pouvoir :

⁷⁹ Ex : la ville Angers, 2002 fonctionnaires, 125 métiers différents

⁸⁰ Dans une étude réalisée en 1998 sur les communes

« L'organisation d'une collectivité territoriale se caractérise par une dualité hiérarchique qui est produite par l'existence parallèle de deux filières de remontée des affaires, l'une politique, l'autre administrative. Dès lors, les interférences entre les deux filières, sources de conflits de pouvoir, sont difficiles à éviter (Dion, 1984). Cela conduit à une mise sous tension de la relation entre l'administration et l'exécutif. Il s'agit alors d'assurer le contrôle de la délégation par la mise en place, par exemple, de documents et de temps de rencontres permettant des échanges entre le ou les élu(s) concerné(s) et les services qui mettent en œuvre les politiques publiques. » (Zampiccolli, 2011, p.10)

c) l'absence d'outils de mesure de la politique publique :

« Le management de la puissance publique, quant à lui, réinterroge la capacité des outils de contrôle de gestion à mettre sous contrôle la double fonction de production afin d'améliorer la performance publique entendue comme la performance des organisations et des politiques publiques. Il doit conduire à développer des outils susceptibles de prendre en compte les réalisations produites par l'administration mais aussi des effets des politiques mises en œuvre. Cela passe par exemple, par la formalisation de schémas directeurs et par la mise en place d'outils qui permettent d'en suivre la mise en œuvre, par l'évaluation de politiques, ou encore, par une segmentation stratégique par programme ou action. » (Zampiccioli, 2011, p.11)

d) l'insuffisance de la nomenclature comptable pour rendre compte de la gestion :

« Le management face à l'opinion avec la prise en compte du système de gouvernance et l'interaction avec les tiers tend à considérer le contrôle de gestion comme un outil de légitimation de l'action publique. Le contrôle de gestion peut être mobilisé pour informer l'opinion publique et communiquer sur les actions menées par l'organisation. Une telle approche génère le besoin d'une instrumentation permettant de rendre des comptes aux tiers, en produisant des documents d'information et de communication. On assiste, par exemple, dans les collectivités territoriales, au développement de supports de présentation informelle destinés aux élus à côté des documents officiels prévus par les instructions comptables. » (Zampiccioli, 2011, p.10)

2.2 – Une volonté politique et managériale de modernisation des services publics locaux

Les déficiences exposées dans les sous sections précédentes favorisent le recours à des outils de contrôle de gestion qui se diffusent sous l'effet d'une double volonté manifestée par les élus locaux d'une part (2.2.1) et les responsables administratifs d'autre part (2.2.2.).

2.2.1. – Des élus en recherche d'évaluation de leurs politiques locales

Depuis les lois de décentralisation de 1982, élus et agents ont des rôles qui ont fortement évolués (Huron, 1998, p.8). Dans leur étude de terrain sur les communes, Letort et Fabre (2013) montrent ainsi que les élus ont été les incitateurs de la mise en place du contrôle de gestion, mettant en avant une volonté de performance des services publics locaux (Letort, Fabre, 2013, p.12). On observe alors une volonté des élus locaux de pénétrer le processus managérial administratif, avec l'émergence d'un nouveau système combinant politique et management. Leur volonté est la (re)prise en mains de la direction de la collectivité territoriale : « *Ils reprennent la direction de l'action par le contrôle de l'agenda* (Duran, Thoenig, 1996, cité par Huron, 1998). Ainsi, assiste-t-on donc à une « politisation administrative ». Par ailleurs, l'environnement externe complexe pousse les élus et les administratifs à se retrouver sur le terrain du management, alors qu'ils n'y sont pas destinés (Huron, 1998, p.10).

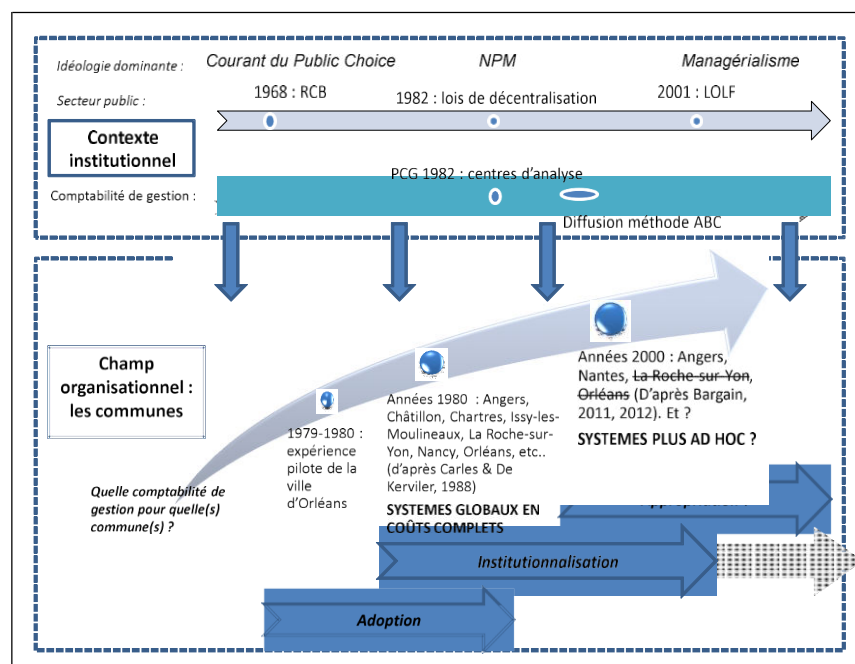


Figure 8 - « La comptabilité de gestion dans les communes : quelle évolution ? »

(Letort, Fabre, 2013, p. 7)

Le contrôle de gestion territorial est mis en place par les collectivités territoriales au gré des élus. Il est perceptible empiriquement que la fonction contrôle de gestion est un service ou plutôt un « super-service », qui englobe le contrôle interne, le contrôle financier, l'audit, l'évaluation des politiques publiques (Cour des comptes, 2008).

Naulleau (2003) souligne également l'existence de facteurs favorables à l'introduction d'un contrôle de gestion territorial. L'auteur précise en effet que celui-ci est favorisé par la logique de performance diffusée par la LOLF et par un nouveau cadre juridique et comptable qui prend en compte la finalité des services publics et non plus seulement les dépenses (Chatelain-Ponroy, Sponem, 2011, p.5). En comparant la LOLF et la gestion des collectivités locales on peut remarquer que le découpage fonctionnel est déjà abordé dans les nomenclatures M14 (communes), M52 (départements), M71 (régions).

Lambert et Migaud (2006)⁸¹ avancent déjà l'idée d'une LOLF locale pour les collectivités territoriales. Même si, pour Arthuis (2008), l'ensemble des acteurs semble s'accorder sur le fait, que :

« la LOLF s'est elle-même inspirée de règles qui étaient déjà en application dans les collectivités territoriales, telles que la présentation des recettes et dépenses budgétaires en section de fonctionnement et section d'investissement » (Arthuis, 2008, p.129).

Cependant, *« une LOLF locale remettrait en cause les principes de libre administration des collectivités territoriales »* (Carassus, Favoreu, 2005, p.12, Evah-Manga, 2012, p.140). Carassus et Favoreu (2005), dans leur étude d'une application de la LOLF dans les collectivités territoriales, font remarquer que l'objectif d'une diffusion de celle-ci dans le secteur public local reposerait sur une recherche de performance commune entre l'Etat et les collectivités territoriales. Par conséquent, la LOLF donnerait la possibilité aux collectivités territoriales de concevoir le contrôle de gestion légalement (Carassus, Favoreu, 2005). Chatelain-Ponroy et Sponem, (2011), dans leur proposition de modélisation *« afin de comprendre les raisons de la légitimité du contrôle de gestion »*, affirment par ailleurs que les outils du privé sont transposables dans les collectivités territoriales :

« Une grande partie de l'effort du secteur public pour légitimer son action réside dans la notion de rationalisation de son action et, de façon plus spécifique, dans l'importation des techniques de gestion du secteur privé » (Laufer, Burlaud, 1980, p.16, cité par Chatelain-Ponroy et Sponem, 2011)

Chatelain-Ponroy et Sponem (2011), en citant Porter, soulignent également que le contrôle de gestion est le reflet d'un environnement institutionnel dans lequel les chiffres sont une garantie d'objectivité et de vérité. Le contrôle de gestion apporte une garantie de fiabilité des données utilisées pour décrire l'organisation à travers les comptes et pour mettre en exergue sa performance (Chatelain-Ponroy, Sponem, 2011, p.3).

⁸¹ Rapport sur la mise en œuvre de la LOLF (2006)

2.2.2. – Des managers locaux en quête de modernisation de leur structure

Le « New Public Management »⁸² et le managérialisme⁸³ ont contribué à diffuser la gestion par les résultats, la planification financière, la séparation de la fonction politique de la fonction administrative, la généralisation de l'évaluation et une plus grande transparence de la comptabilité dans la comparaison des résultats avec le prévisionnel (Amar, Berthier, 2007, p.4).

Dans cette perspective, la nouvelle gestion publique préconise une restructuration des services publics locaux en deux temps : dans une première phase, elle prône une réorganisation des unités opérationnelles, afin d'obtenir une séparation entre la décision politique et la mise en œuvre administrative, en créant des agences (sous diverses formes juridiques : établissement public, société d'économie mixte...) et en introduisant la contractualisation. Dans la phase suivante, l'introduction de la concurrence dans l'organisation amoindrit les coûts et favorise un benchmarking⁸⁴ (Mons, Pons, 2009). Par ailleurs, la nouvelle gestion publique responsabilise les managers, et favorise plus particulièrement l'émergence de managers de projet (Mons, Pons, 2009).

La nouvelle gestion publique valorise également les outils de management éprouvés dans le privé. Elle diffuse une culture de l'incitation, de la prise d'initiative et du contrôle, grâce aux outils de gestion promus par le contrôle de gestion, ce qui rend explicite la logique de performance avec un renfort de l'« accountability », et à l'aide d'indicateurs quantitatifs et qualitatifs de mesure du résultat (Mons, Pons, 2009, p.75, inspiré par Hooh, 1991, 1996). Dans cette optique, Bargain (2011, p.8) montre que la généralisation des outils de gestion à l'ensemble des services facilite l'intégration du contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion est légitimé également dans le management de projet, les démarches qualité (Carlier, Ruprich-Robert, 2002, p.108), et l'intérêt manifesté pour les outils informatiques notamment lors de l'instauration de nouvelles normes comptables (Maurel, 2007, p.97). Ce qui légitime finalement le contrôle de gestion pour les fonctionnaires territoriaux est une progression culturelle managériale et

⁸² « Ainsi, des méthodes de management – traditionnellement employées dans le secteur privé – se sont peu à peu répandues dans la sphère publique, constituant le courant du Nouveau Management Public (NMP) également appelé Nouvelle Gestion Publique (NGP). Ce processus a touché, de manière plus ou moins importante et sous des formes diverses, l'ensemble des pays de l'OCDE et de multiples pays en développement. » (Amar, Berthier, 2007, p.1)

⁸³ « Idéologie qui veut étendre les principes de la gestion à toutes les sphères de la vie sociale et humaine. Le managérialisme prône la gestion rationnelle des entreprises et l'imitation de leur pratique dans toutes les sphères de la vie sociale et privée » (Rouleau, 2007)

⁸⁴ Avec les procédures d'appel d'offres

une modernisation fonctionnelle des structures (Nioche, 1991, p.18) ainsi que les limitations budgétaires. Son déploiement dans une organisation territoriale favorise la cohérence de l'ensemble de l'organisation et la pérennisation de ses actions dans le temps. Le contrôle de gestion devient ainsi le garant des politiques publiques locales temporelles et spatiales (Evah-Manga, 2012).

Avec la nouvelle gestion publique, la performance territoriale se construit ainsi sur quatre niveaux : la performance politique⁸⁵, la performance stratégique⁸⁶, la performance de gestion⁸⁷ ; la performance opérationnelle⁸⁸ (Huteau, 2006, p.200-206). Cependant, l'hétérogénéité⁸⁹ des collectivités territoriales peut compromettre la mise en place d'un système de mesure de la performance et donc d'une fonction contrôle de gestion (Gibert, 2002, p.21). En effet, elles n'ont pas le même accès à l'information interne ou externe, ou tout simplement le personnel n'est pas formé pour concevoir cette mesure (Burlaud, 1995). De plus, certaines collectivités territoriales ne disposent pas d'un contrôle de gestion. Ainsi, elles font appel à des cabinets de consulting pour mesurer la performance de leurs activités (ville de Nouméa⁹⁰). Son implantation est dépendante de la taille et des moyens des collectivités⁹¹ (Cour des comptes, 2008). En conséquence, un contrôle de gestion est préconisé dans les groupements communaux, car il permet de faire profiter des collectivités aux faibles revenus, souvent de petites tailles, qui ne peuvent avoir les moyens financiers et humains de le créer (ville d'Angers) (Cour des comptes, 2008).

Cependant, perdure une forte confusion entre comptabilité analytique et contrôle de gestion. Ainsi, la comptabilité analytique n'est qu'un élément du contrôle de gestion, qui a connu une mise en œuvre conséquente après la loi de décentralisation en 1982 (Beaulier, Saléry, 2006), mais sans permettre à une organisation locale d'évaluer sa performance. Dans le prolongement de cette idée, la comptabilité analytique n'est qu'un inventaire rétrospectif et ne traduit pas la stratégie managériale locale. Pour Togodo Azon et Van Caillet (2009, p.12-13), le contrôle de gestion territorial n'est viable que s'il est pérennisé au sens éthique⁹², politique et économique.

⁸⁵ Une analyse de politiques des actions menées par les élus

⁸⁶ Le résultat des programmes fondés, la qualité des services, l'efficacité de la gestion et une efficacité socioéconomique

⁸⁷ La mesure d'une action en termes de qualité de coûts et de délais de réalisation

⁸⁸ Le résultat des activités également en termes de coût, de délais et de qualité

⁸⁹ En effet, les collectivités territoriales sont différentes par leurs statuts mais également à comparaison égale, par leur attractivité économique, leur population et leur géographie.

⁹⁰ Nouméa, 100 000 habitants, est la principale ville portuaire de Nouvelle-Calédonie, c'en est également le chef-lieu. La Nouvelle Calédonie est une collectivité d'outre-mer

⁹¹ La formation des contrôleurs de gestion est une difficulté que la collectivité territoriale de grande taille pallie facilement du fait de la qualité de son effectif et de sa possibilité financière à créer de tel poste (Cour des comptes, 2008)

⁹² Adhésion naturelle du contrôle de gestion par les agents

Le contrôle de gestion évalue une triple rationalité : politique, économique et professionnelle. Par exemple, Chatelain-Ponroy (2008), dans son étude sur les théâtres lyriques⁹³, précise que l'emploi de l'outil de gestion est utilisé par les conseils municipaux pour la prise de décisions politiques et par la direction des théâtres pour le suivi de l'activité. Ainsi distingue-t-elle la rationalité politique pour la publicité culturelle des communes et la rationalité économique pour le suivi de l'activité. C'est l'adoption des systèmes de contrôle de gestion qui facilite cette dualité. Le contrôleur de gestion permet le fonctionnement hybride de la rationalité, en favorisant « *le compromis, entre les obligations des services publics et les exigences économique* » (Chatelain-Ponroy, 2008).

Plus précisément :

« *Comme la comptabilité, le contrôle de gestion est tout à la fois un langage et une représentation qui nécessitent de faire des hypothèses sur l'organisation et sur son environnement et qui « exerce[nt] un pouvoir sur ceux qui l'utilisent* » (Berlauda, 1995, cité par Chatelain-Ponroy, Sponem, 2011, p.1)

Letort et Fabre (2013), dans leur enquête sur les communes, soulignent l'opposition entre rationalité politique et professionnelle, visible avec l'intégration du terme d'évaluation. Cette intégration est perçue comme une intrusion de la part des élus dans le domaine administratif. Les auteurs avancent l'idée d'une opposition entre rationalité politique et professionnel dans un contexte économique difficile où les coûts les plus importants de la collectivité sont les charges de personnel, et où les arbitrages budgétaires se situent sur fond de recherche d'efficience (Letort, Fabre, 2013, p.19-20).

Le contrôle de gestion se trouve de fait, sous tension encadré par la triple rationalité politique, professionnelle et économique.

⁹³ Sous-direction communales

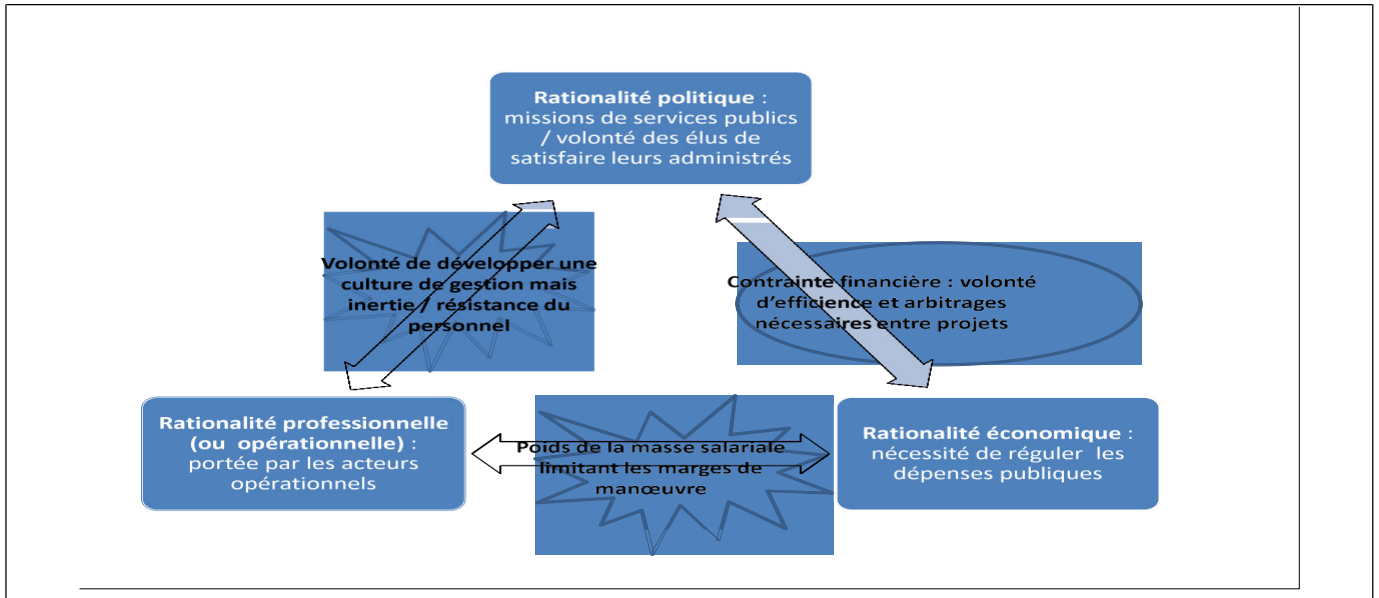


Figure 9 – « les tensions entre les trois rationalités des organisations publiques : les freins au développement de la comptabilité de gestion dans le cas de la commune de X » (Letort, Fabre, 2013, p.20)

Conclusion

Ce chapitre apporte une clarification sur la fonction du contrôle de gestion dans les Services Publics d'Etat et dans les Services Publics locaux, malgré son faible développement (Zampiccoli, 2009) :

« L'adage " les élus n'ont de comptes à rendre qu'à leurs électeurs" rappelle opportunément non seulement que les seuls juges des gestions locales sont les citoyens, mais aussi que, pour que ces derniers puissent porter un jugement sur les mandats locaux, il doit leur en être rendu compte. En langage familier, rendre des comptes, ce n'est pas nécessairement produire une comptabilité, c'est "être comptable" d'une action pour autrui et lui en faire un rapport oral ou écrit. En droit civil, rendre des comptes pour un mandataire, c'est faire rapport au mandant de l'exécution d'un mandat. C'est cette conception civile de la reddition de comptes qu'a bien traduit l'article 15 de la Déclaration des droits de l'homme de 1789. » (Wathelet, 2003, p.74-75).

Jusqu'à présent le contrôle de gestion public s'exerçait sur les moyens et les actions déployées et réalisées (Chauvey, 2005). Son efficacité est à présent également déterminée par une généralisation de la comptabilité analytique pour évaluer le coût de ses actions (Cour des comptes, 2008, p.299) :

« 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 » (Gervais, 2005, Maurel, 2006, p.107).

Dans les volontés politiques et managériales, il mesure les attentes et l'activité du public, à l'aide d'indicateurs internes et externes. Il regroupe et recoupe l'information pour déterminer l'efficacité et l'efficience du service local (Carlier, Ruprich-Robert, 2002) :

« Le champ du contrôle de gestion est clairement circonscrit aux trois agrégats que sont objectifs/moyens/résultats, et à la boucle de rétroaction permettant de mettre le système en tension en confrontant les résultats atteints aux objectifs affichés » (Beaulier, Saléry, 2006, p.6).

Ainsi, Demeestère (2000) s'appuyant sur les modalités de fonctionnement des villes, ajoute que le contrôle de gestion favorise l'autonomie d'action dans la recherche de financement des administrations ; celles-ci sont amenées dans la détermination de leur prix à analyser les coûts et à les contrôler. De même, Naulleau (2003, p.146) suggère que la réussite de la mise en place d'un contrôle de gestion dans l'administration passe par une pédagogie qui lui donne un sens, un but et la conviction de son utilité. Par ailleurs, le contrôle de gestion assure en outre un développement et une qualité des services sur le long terme :

« La démarche est clairement perçue comme dispositif de soutien à l'amélioration des performances organisationnelles et non pas en tant que dispositif de calcul et d'analyse des coûts conduisant à d'éventuelles réductions de ressources. Le contrôle de gestion peut alors être perçu comme un vecteur de pérennité et de développement » (Naulleau, 2003, p.144).

Le contrôle de gestion est une notion en mouvement (Berland, 2009), le contrôle de gestion territorial également. Ainsi, ce chapitre met en exergue le fait que le Secteur Public a tenté d'introduire le contrôle de gestion avec un succès mitigé car mal adapté ; il ne répond pas encore aux questions posées par la prise de décision. Le secteur public est obligé d'adapter les outils à ses propres finalités, celles de service public et de l'intérêt général. Ici se trouve la raison d'être du rôle du contrôleur de gestion territorial.

CHAPITRE 2

LE ROLE DU CONTROLEUR DE GESTION TERRITORIAL

SPECIFICITES ET DETERMINANTS ORGANISATIONNELS

CHAPITRE 2

LE RÔLE DU CONTRÔLEUR DE GESTION TERRITORIAL

SPECIFICITES ET DETERMINANTS CONTEXTUELS

Ce chapitre étudie le contrôleur de gestion dans son espace d'action : la collectivité locale. On parle également d'environnement territorial, qui se définit géographiquement mais aussi en termes de ressources et de techniques (Evah-Manga, 2012, p.101). Maurel (2007, p.86) précise que le rôle du contrôleur de gestion est légitimé par l'évolution de la nouvelle nomenclature comptable des collectivités territoriales⁹⁴, mais aussi par une généralisation de l'informatique de gestion, ainsi qu'un changement de valeurs qui s'oriente vers celles du privé. Notre recherche se focalise sur le rôle du contrôleur de gestion territorial, en développant ses spécificités (section 1), ainsi que ses influences (section 2).

1 – Les spécificités du rôle du contrôleur de gestion territorial

Notre étude cherche à présent à approfondir la définition du rôle du contrôleur de gestion territorial (1.1.). Cette définition se prolonge par une analyse de son rôle prescrit et de son rôle constaté (1.2.).

1.1. – Une approche sociologique et gestionnaire du rôle du contrôleur de gestion

La notion de rôle renvoie à celle, issue de la sociologie, de jeu d'acteur (1.1.1.), celui qui est interprété par le contrôleur de gestion se caractérise fondamentalement par des tâches, des relations, et une image qui lui est associé (1.1.2.).

⁹⁴ « *La comptabilité publique locale s'inspire du plan comptable général. Les réformes comptables reprennent ainsi les principes comptables généraux d'indépendance des exercices, de sincérité des comptes et de prudence. Ceci se traduit par l'introduction des techniques comptables : de rattachement des produits (recettes) et des charges (dépenses) à l'exercice : la comptabilité est donc tenue en droits constatés, c'est-à-dire qu'elle constate les engagements pris (ex : dettes envers des fournisseurs), et les droits acquis par la collectivité (ex : impôts dus) ; d'amortissement obligatoire des biens renouvelables (comme les véhicules) afin d'apprécier le coût de ce renouvellement et donc d'inciter à dégager les ressources correspondantes ; de provisionnement, notamment pour les garanties d'emprunt, les litiges et contentieux et le remboursement différé de la dette* » (<http://www.vie-publique.fr/decouverte-institutions/finances-publiques/approfondissements/comptabilite-collectivites-territoriales.html>)

1.1.1. – Une définition sociologique de la notion de rôle

La généalogie de la notion de rôle est décrite par Coenen-Huther (2005, p.66) qui attribue l'origine du mot aux activités artistiques et plus particulièrement au théâtre, depuis l'antiquité. Au niveau social et professionnel ce concept émerge au XIX^{ème} siècle. Les premières approches psychologiques de ce rôle sont proposées par James en 1890 (Fougeyrollas, Roy, 1996, p.41), qui met en avant les notions de « moi-social » formant la rencontre entre le psychisme individuel et les processus sociaux (Bergeron, 1974, p. 8, cité par Fougeyrollas, Roy, 1996, p.40) :

« Pour James, l'être humain est multi-orienté ; il joue donc plusieurs rôles, selon les situations, les gens rencontrés, etc. » (Fougeyrollas, Roy, 1996, p.41).

Le concept du rôle se précise, sans être formalisé, dans les travaux de James et Baldwin aux Etats-Unis et dans les travaux de Trade, Bergson, et Durkheim en France, à la fin XIX^{ème} siècle (Coenen-Huther, 2005, p.66). Mais, pour James, les rôles ne sont qu'apparence (Fougeyrollas, Roy, 1996, p.42).

De ce fait, c'est à Linton et Nadel, qu'on attribue la paternité du concept de rôle (Coenen-Huther, 2005, p.66). Ceux-ci privilégient une approche anthropologique fondée sur une orientation à la fois structuraliste (Linton, 1934, cité par Coenen-Huther, 2005, p.66) et interactionniste. Linton (1934) représente le rôle comme une partie centrale du statut : pour Linton, un individu remplit un rôle « *quand il met en œuvre les droits et les devoirs qui constituent le statut* » (Linton, 1936, 1968, p. 138, cité par Coenen-Huther, 2005, p.67). Il appartient également d'attribuer à Linton (1945), la première définition du rôle comme :

« *L'ensemble des modèles culturels associés à un statut donné, englobant les attitudes, les valeurs et les comportements assignés par la société à tout individu occupant un statut donné* » (Linton, 1945, cité par Grazzini, 2010, p.5)

Par ailleurs, c'est par l'école de Chicago⁹⁵, que l'individu est appréhendé via son rôle, sa fonction occupée dans l'organisation et son groupe d'appartenance (Fougeyrollas, Roy, 1996, p.42). Le terme de rôle social émerge donc réellement en 1930 aux Etats-Unis, selon Coenen-Huther (2005, p.66), avec les travaux de Neiman et Hughes (1951).

⁹⁵ « Ce n'est pas par hasard si les étudiants et enseignants dont les recherches allaient donner naissance à un grand courant de sociologie urbaine appartenaient à l'Université de Chicago : en 1900, cette ville est la troisième des États-Unis en terme de population, largement accrue à la fin du XIX^e siècle par l'arrivée en masse de migrants américains et d'immigrants étrangers. Ces données originelles expliquent pourquoi l'homogénéité de l'École de Chicago ne réside pas seulement dans ses méthodes sociologiques, qui laissent la part belle à la démarche empirique, mais aussi dans les sujets de ses travaux : principalement l'immigration et la criminalité » (Coulon, 1992, p.3-4)

Le concept de rôle social s'étend en Europe après la seconde guerre mondiale. Il est considéré comme le lien entre l'individu et la société (Nadel, 1970, p.39, cité par Coenen-Huther, 2005, p.66). Le rôle est donc lié au développement de la personnalité de l'individu (Coenen-Huther, 2005, p.67). Merton (1949) identifie la notion de « role sets » qui définit l'ensemble des rôles attribués à un individu (Keucheyan, 2002). Berger (1963), dans une attitude interactionniste, le conçoit par contre dans une posture de développement de la personnalité, contribuant au processus de socialisation. Ainsi, le rôle se transforme en fonction de l'environnement social (Berger, Luckmann, 1966, pp.43, cité par Coenen-Huther, 2005, p.67). Katz et Kahn (1966, p.197, cité par Crozier, Friedberg, 1977, p.112) l'appréhendent comme « *le concept-clef permettant de lier niveaux individuels et organisationnels de l'analyse* ». Dans une approche convergente, Mintzberg (1984) définit les rôles d'un acteur « *comme des ensembles organisés de comportements identifiés à une fonction* » (Landrieux-Kartochian, 2013, p.38).

Par ailleurs, l'analyse anthropologique de Merton (1949) va lier les rôles aux normes. De fait, les normes influencent les rôles. Cependant, l'acteur a la tentation de s'écarter des normes. Il s'éloigne ainsi de son rôle et se voit octroyer une source de pouvoir non négligeable qui lui permet de s'assurer des marges de manœuvres dans des négociations collectives au sein de son environnement (Crozier, Friedberg, 1977), par des stratégies de jeu d'acteur, ce que justifie Eli-dit-Cosaque (2010, p.217-218) :

« Dans la théorie de l'acteur stratégique tous les membres de l'organisation, y compris l'encadrement dirigeant doivent se conformer aux contraintes structurelles, lesquelles émanent des relations de pouvoir précédentes et de la négociation. Ces contraintes structurelles, faites de jeux, définissent ainsi les possibilités de gains et de perte pour les acteurs sociaux. Le jeu est dès lors pour Crozier et Friedberg (1977) un outil qu'utilisent les acteurs sociaux et qui leur permet de réconcilier la liberté et la contrainte. L'insertion dans des jeux permet alors la mise en œuvre de « stratégies gagnantes » pour l'acteur ».

Cette distance vis-à-vis des normes laisse ainsi, pour Boudon, une marge d'autonomie, « *c'est un décideur qui cherche à tirer parti de la situation dans laquelle il est placé* » (Boudon, 1979, cité par Lanneau, 1989, p.3). Boudon avance également l'idée que le rôle n'est pas défini complètement au sens strict du terme, car il ouvre le champ à l'interprétation personnelle. Oriot (2004) reprend l'analyse de Crozier et Freiberg pour clarifier ce point :

« C'est un être actif au sens plein du terme, jamais totalement déterminé, qui joue un rôle dans l'organisation. L'acteur, au travers son rôle, joue dans les zones d'incertitude qui lui sont laissées. Le pouvoir de ce dernier se définit à travers des jeux avec les autres acteurs dans un contexte permanent d'interdépendance ».

De surcroît, les acteurs ont la possibilité d'être accolés à plusieurs statuts ou associés, comme le précise Linton dans sa définition du rôle⁹⁶, et chaque statut peut être lié à plusieurs rôles (Merton, 1968, p.42, cité par Coenen-Huther, 2005, p.67). Dans la composition du rôle, la mise en œuvre des « *droits et des devoirs* » définit le statut (Linton, 1936, 1968, p.138, cité par Coenen-Huther, 2005, p.67). Ainsi, les influences normatives déterminent les rôles et réalisent la liaison avec le statut (Bollecker, 2009). Le statut étant défini comme « *comme la place occupée par un individu donné dans un système donné, à un moment donné* » (Grazzini, 2010, p.5).

Cependant, le rôle peut être parasité par le conflit. Katz et Kahn (1966, p.184) conçoivent le conflit comme :

« L'incompatibilité entre deux ou plusieurs attentes et/ou demandes, de telle sorte que l'acquiescement à l'une d'entre elles, de la part du titulaire visé, rend l'acceptation ou la réalisation de l'autre plus difficile sinon impossible ».

Katz et Kahn révèlent que les attentes sur le rôle des acteurs sont institutionnalisées, dans la mesure où les recruteurs souhaitent que le recruté joue le rôle attendu ; or, si l'acteur sort de son rôle, il peut provoquer un conflit qui entraîne un dysfonctionnement (Kahn, al. 1964, pp.15-19, cité par Coenen-Huther, 2005, p.75). Par ailleurs, pour un acteur, il n'est pas souhaitable de rester cantonné strictement dans son rôle, au risque de se voir amoindrir dans sa fonction (Crozier, Friedberg, 1977, p.98). D'ailleurs, Boudon (2002) met en avant de possibles multiplications de rôles joués par un acteur, en fonction des contraintes et des marges d'autonomie qui lui sont laissées.

Kahn et al. (1964) ainsi que Katz et Kahn (1966) définissent les conflits de rôle comme « *l'occurrence simultanée d'au moins deux demandes incompatibles relatives au travail demandé* » (Kahn et al., 1964, Katz, Kahn, 1966, cité par Djabi et Perrot, 2014, p.4). Ainsi, quatre types de conflits se dégagent :

- le conflit intra-émetteur qui fait référence au fait de percevoir des attentes incompatibles d'un même émetteur de rôle
- le conflit inter-émetteur qui se produit lorsque ces attentes conflictuelles sont exprimées par différents émetteurs de rôle
- le conflit inter-rôle qui apparaît lorsqu'un même individu doit tenir plusieurs rôles et perçoit des demandes incompatibles associées à ces différents rôles
- le conflit personne-rôle : une personne focale est soumise à des attentes de rôle qui entrent en contradiction avec ses besoins ou ses valeurs personnelles (Djabi, Perrot, 2014)

⁹⁶ p.96 de notre recherche

L'origine du conflit de rôle trouve sa source dans le groupe d'appartenance de l'acteur. Parallèlement, les facteurs individuels selon Rocheblave-Spenlé (1969), provoquent eux-mêmes des conflits notamment dans le choix de rôle inadapté à un environnement (Rocheblave-Spenlé, 1969, cité par Perrot, 2005, p.4-5). Pour Perrot (2005), les conflits sont associés aux variables de satisfaction et de l'implication organisationnelle de motivation. De plus, Perrot (2005, p.5), citant Katz et Kahn (1966), ajoute que le modèle de transmissions des conflits est à l'origine même des conflits ; une différence est cependant notable entre les rôles transmis, les rôles perçus, et les rôles joués à l'origine des conflits des rôles. Perrot (2005) détermine également des conflits de rôle liés aux motivations / climat, individu / ensemble de rôle, accès à l'information, surcharge de rôle (figure 10) :

« Les conflits de rôles peuvent se définir comme une perception négative d'une inadéquation entre l'individu et son rôle, et traduisent un inconfort psychologique qui résulte de cette inadéquation perçue. Il y a ici une cohérence conceptuelle forte entre cette approche en termes d'(in)adéquation sur les dimensions évoquées, et les trois formes de conflits de rôles mises en évidence dans les résultats de Perrot (2000). » (Perrot, 2005, p.10)

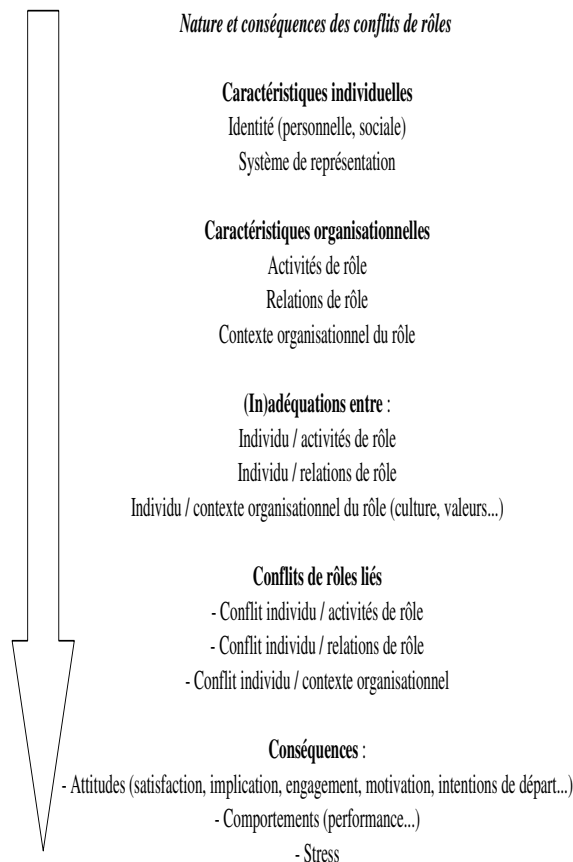


Figure 10 – Nature et conséquences des conflits de rôles (Perrot, 2005, p.9)

Dans la continuité des conflits, puis de conflits de rôle, le rôle se construit sur l'ambiguïté. Pour Djabi et Perrot (2014, p.2), dans leur étude portant sur 40 agents d'une grande entreprise ferroviaire, les rôles sont ainsi voués aux conflits et aux ambivalences. Il y a donc une hétérogénéité de conflits et des ambivalences. L'ambiguïté est caractérisée par Kahn (1964) comme :

« La résultante directe d'un décalage entre l'information disponible et l'information requise pour l'exercice du rôle par la personne focale. » (Kahn et al., 1964, cité par Djabi et Perrot, 2014, p.5).

De son côté, Royal (2008) définit l'ambiguïté des rôles comme :

« Une incertitude ressentie par une personne dans l'exercice de son travail. Elle découle d'une incompréhension des attentes des responsabilités associées aux rôles »

Deux ambiguïtés se font jour :

- une ambiguïté vis-à-vis des tâches : des carences informationnelles sur la description de poste, des objectifs et moyens pour la mise en place
- une ambiguïté socio-dimensionnelle : elle se réfère aux performances de l'acteur. Elle est relative d'une part aux critères d'évaluation de l'acteur, et d'autre part aux conséquences sur la performance et la non performance des acteurs (Djabi, Perrot, 2014, p.5).

Finalement, le rôle a une définition hybride pour Wolfenberger et Thomas (1983, cité par Fougeyrollas, Roy, 1996 p.45). Il est défini avec des attentes sociales (psycho-sociales) et les spécificités traduites par les statuts des individus (sociologie).

1.1.2. - Les trois dimensions fondamentales du rôle du contrôleur de gestion : tâches, relations et image

Reprenant le concept de rôle issu de la sociologie, les sciences de gestion l'ont utilisé notamment pour étudier le contrôleur de gestion, en tant qu'acteur, en premier lieu dans le secteur privé⁹⁷. Pour décrire le rôle du contrôleur de gestion, Durand (2008) reprend plus particulièrement les concepts de la théorie de l'agence⁹⁸ développés par Jensen et Meckling (1976)⁹⁹ et articule deux approches :

⁹⁷ Son étude dans le secteur public local interviendra en section 1.2.

⁹⁸ « La théorie de l'agence tire son nom de la relation d'agence qui lie le "principal" (celui qui délègue un pouvoir décisionnel), à l'"agent". En raison des divergences d'intérêt entre principaux et agents, des asymétries d'information et du caractère incomplet des contrats, elles sont génératrices de coûts d'agence et donc de pertes de valeur. La fonction des organisations et des mécanismes organisationnels est de réduire ces coûts. Dans la théorie de l'agence, une entreprise est un

- l'approche contractualiste¹⁰⁰ positionne le contrôleur de gestion comme un surveillant des indicateurs de la performance
- l'approche conventionnaliste¹⁰¹ situe le rôle du contrôleur de gestion sur la diffusion de l'information.

Dans cette perspective, le contrôleur de gestion est informateur / conseil afin de permettre une prise de décision. La communication est alors un élément essentiel de la réussite du contrôleur de gestion (Godener, Fornerino, Deglaive, 2002, p.4). Pour analyser le rôle du contrôleur de gestion, Lambert (2005, p.135)¹⁰² propose d'appréhender son activité à travers ses tâches, ses relations et son image. Ces trois dimensions sont ainsi successivement explorées dans le présent chapitre.

Les tâches, les relations, l'image

Deglaive, Godener, Fornerino (2003), dans une enquête auprès de 118 contrôleurs de gestion, révèlent dans leurs observations empiriques que le rôle du contrôleur de gestion est caractérisé par la conviction, le travail de groupe, l'écoute et le sens du contact (Bollecker, 2003, p.3). Ce rôle constaté, cependant, n'est perçu que par des contrôleurs de gestion.

Toujours, selon cette étude, il s'adapte et il est influencé en fonction de la culture interne de l'organisation (Godener, Fornerino, Deglaive, 2002, p.5-6). Le contrôleur de gestion est en mesure de déterminer la nature et la forme de l'information. Pour Bollecker (2009, p.4), le rôle se caractérise par son lien avec l'aide à la décision, appréhendé à deux niveaux :

- informationnel, il est allégoriquement « le conseiller du prince » : apporte une batterie de chiffres, et propose une justification aux décideurs dans leurs choix.
- cognitif : il remet en cause des raisonnements implicites, des certitudes ou des hypothèses ; il

faisceau de relations d'agence. De manière générale, cette théorie s'applique simultanément à l'architecture de l'entreprise et à la répartition des formes organisationnelles. Les éclairages fournis portent tant sur les questions de centralisation-décentralisation, de régulation des entreprises, de systèmes de rémunération et de mesure de la performance que de gouvernement des entreprises » (Glossaire, cnrs)

⁹⁹ « Un des articles les plus cités de la littérature économique, que ce soit par les spécialistes de l'économie organisationnelle, ceux des sciences de gestion - notamment les chercheurs en finance - est celui de Jensen et Meckling (1976). (...) Elle s'applique, en particulier, à l'architecture organisationnelle et à la gouvernance des entreprises. Comme le précisent Jensen et Meckling (1998, p. 8) l'objectif qu'ils poursuivent est de construire une théorie des organisations » (Charreaux, 2000, p.193)

¹⁰⁰ « L'approche contractualiste se réfère à l'éthique ; elle est basée sur l'idée que le comportement de l'entreprise est celui d'un être moral qui hésite constamment entre le bien et le mal » (Boidin, Postel, Rousseau, 2009)

¹⁰¹ « L'approche conventionnaliste s'est construite, autour du thème de la coordination, dans l'interaction étroite de l'économie, la théorie des jeux, la sociologie, la sociologie économique, la philosophie de l'esprit et les sciences cognitives » (Orléan, 2004).

¹⁰² Récemment Demaret (2014)

accompagne les possibles et les impossibles des managers.

Le contrôleur de gestion pilote l'activité par des objectifs et des indicateurs, garantissant une finalité de gestion dans la collectivité. Il est le créateur d'une cohésion interservices, d'une recherche de la performance globale, en affinant les critères « objectifs, moyens, résultats » :

« La vision traditionnelle de contrôle de gestion met en œuvre trois paramètres : les objectifs, les moyens et les résultats. Dans les entreprises privées, la démarche contrôle de gestion vise à mesurer les adéquations entre ces différents paramètres. On constate malgré tout de plus en plus la prise en compte des attentes de la clientèle, par rapport aux propositions de services ou de biens de l'entreprise. Le Service Public étant par essence un service au public, le paramètre essentiel est celui-ci. Le contrôle de gestion en organisation publique s'articule donc autour de quatre pôles, le premier pôle est celui du public, le deuxième pôle celui des objectifs, le troisième celui des moyens, le quatrième celui des résultats. » (Dupuis, 1991, p.33)

Le contrôleur de gestion intègre ainsi dans le schéma managérial, le concept de performance. Il est l'opérateur de ce roulement organisationnel proposé par Godener, Fornerino, Ray (2008), en figure 11 :

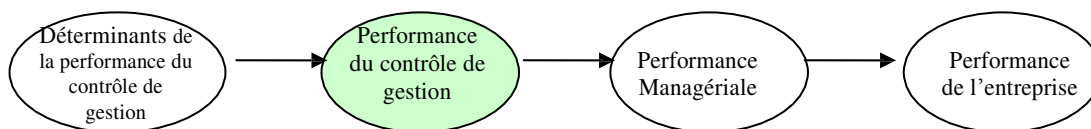


Figure 11 – le modèle global de performance selon Godener, Fornerino, Ray (2008)

La performance du contrôle de gestion serait mesurable en fonction des variables de satisfaction des acteurs de l'organisation. Le contrôleur de gestion cherche la qualité informationnelle et le soutien logistique d'outillage (Godener, Fornerino, Ray, 2008, p.8-9). Pour Bühler (cité par Bollecker, 2009), trois degrés d'intervention sont liés chez le contrôleur de gestion :

« - L'aide au diagnostic peut être constatée dans les organisations de grande taille et à technologie rigide.

- Dans les entreprises à taille « modérée » et à complexité interne élevée susceptible d'avoir des difficultés de coordination, le contrôleur de gestion a tendance à intervenir dans l'aide à la décision.

- Dans les entreprises où la technologie est souple, les contraintes externes fortes, et dans lesquelles l'organigramme est aplati, l'auteur constate que le contrôleur de gestion a plutôt tendance à compiler des documents. La taille de l'organisation n'a pas d'influence dans ce cas. »

Le contrôleur de gestion ne serait pas un producteur d'informations de masse. Il décèlerait la bonne information pour déterminer ce qui est performant (Desiré-Lucinani et al., 2013, p.529). En outre, une autre caractéristique du contrôleur est, pour Durand (2008, p.5-6), d'être un « homme d'étude ». Celui qui, dans son rôle de conseil, de pilote, arbitre une instrumentalisation du pilotage. Lambert (2005), dans son étude sur la fonction « contrôle de gestion » dans les PME, identifie différents rôles de contrôleur de gestion. Les facteurs d'importance sont variables, premièrement au vu des relations entre le contrôleur de gestion et ses interlocuteurs et, deuxièmement, par rapport à l'investissement de celui-ci dans le degré de la prise de décision. Lambert (2005, p.110) retient trois rôles (figure 12) :

« Un rôle technique/planification, fait référence au maniement ou même à l'élaboration solitaire d'un outil par le contrôleur de gestion. L'animation se réfère à une activité nécessairement collective, qui peut être médiée ou non par l'utilisation d'un outil. L'animateur se présente comme étant en retrait de la décision. Enfin, le conseil, parfois associé à l'animation, implique également une activité collective, mais qui, à la différence de la notion d'animation, place le contrôleur dans une position active, quasi égale vis-à-vis de son ou de ses interlocuteurs. »

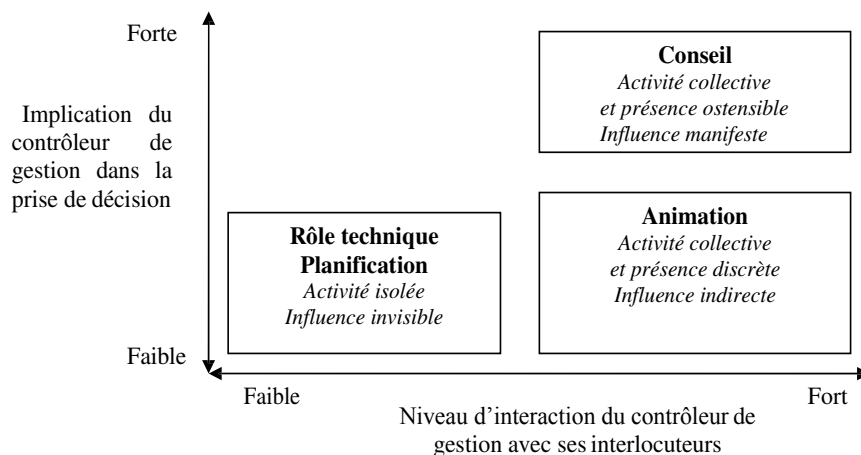


Figure 12 – Les rôles des contrôleurs de gestion : une lecture en termes d'autorité et d'interaction selon Lambert (2005, p.110)

L'attribution de nouvelles tâches progresse dans l'accroissement de leur autorité, d'une part sur l'analyse de l'information, le conseil interne, la participation à la prise de décisions «stratégiques», la planification stratégique, et d'autre part sur l'évaluation des performances, la conception et mise en place de nouveaux systèmes d'information, l'amélioration des processus. En contrepartie, le contrôleur de gestion voit certaines de ses tâches importantes se restreindre, dans le processus budgétaire,

notamment les activités en lien avec la comptabilité et les finances, et la diminution de tâches récurrentes, comme le reporting et la consolidation.

Le contrôleur de gestion récupère ainsi de nouvelles fonctions telles que son implication plus conséquente à la prise de décisions stratégiques avec l'accroissement de son autorité et de la centralité de son service. Il est présent au centre de l'organisation et dans l'implantation de nouveaux systèmes d'informations telles que les ERP qui déportent son rôle vers l'informatique de gestion (Lambert, 2005). Via ces rôles nouveaux, le contrôleur de gestion se repositionne vers la stratégie de l'organisation.

Les tâches, les relations, l'image

Le contrôleur de gestion a un rôle relationnel (Bollecker, 2000) : une fonction impose autant de "savoir-faire" que de "savoir-être" :

« Dans sa quête d'informations, le contrôleur de gestion est, en effet, quotidiennement tourné vers les opérationnels et vers les comptables. Sa curiosité, son esprit critique et de synthèse en font un interlocuteur de choix pour la mise en lien des problèmes et de leurs solutions. Aussi, sa disponibilité et sa forte capacité de travail sont souvent mises à contribution. Une exigence qui fait appel à ses capacités d'organisation et de planification. » (APEC, 2014)

Il est ainsi dans une relation instable dans le cadre du « savoir / pouvoir » bien qu'il possède un savoir qui lui permet de trancher :

« Le profil relationnel de ce dernier peut être légitimé pour au moins quatre raisons :

- l'adaptation de l'organisation à un environnement turbulent passe par ses systèmes d'information. Le contrôle de gestion peut ainsi préparer les individus aux changements par le biais de scénarios, ce qui nécessite des qualités de communication (Ardoin, 1994, p.43).

- pour mieux cerner le fonctionnement complexe des organisations, les systèmes de contrôle de gestion doivent être adaptés aux besoins des utilisateurs (De longeaux, 1994, p.20). Pour ce faire, le contrôleur de gestion doit quitter son bureau et comprendre les besoins des hommes de terrain (Lebas, 1995).

- les aspects relationnels du contrôleur de gestion sont importants dans sa mission intégratrice qui consiste à garantir la convergence des buts des différents membres de l'organisation (Halgand, 1996, Lemaitre, 1993, Lebas, 1995, Danziger, 1995).

- dans les systèmes de contrôle de gestion décentralisés, la communication est nécessaire pour susciter les attitudes et les prises de décision adéquates (Van der ghinst, 1995, p.9) ». (Bollecker, 2002)

Pour Ardoin et Jordan (1978, cité par Bollecker, 2007), dans une étude sur les pratiques de gestion prévisionnelle en France, le contrôleur de gestion n'est pas neutre dans la décision. Il use d'un pouvoir certain pour outrepasser l'aide à la décision. Il s'approprie le pouvoir de décision à la place des opérationnels ou des managers. De même, sa position, peut lui octroyer un pouvoir de prédominance dans le changement et la formation des agents (Bühler, 1979, p.4, cité par Bollecker, 2007, p.89). De fait, le contrôleur de gestion détiendrait un rôle d'incitation, de préparation de l'avenir et un rôle de formateur (Godener, Fornerino, Deglaive, 2002, p.5-6). Pour Bollecker (2007), il ne s'arrête pas à une simple volonté d'influencer, mais recherche une position importante dans l'organisation, en employant des stratégies d'acteurs :

« Le contrôleur de gestion essaye de modifier les règles du jeu organisationnel pour accroître son pouvoir, car en dehors de son propre service, il n'a pas d'autorité hiérarchique. L'analyse montre le comportement stratégique des contrôleurs de gestion et notamment leur quête de pouvoir. Ainsi, l'auteur constate que, grâce au système d'information qu'ils utilisent, les contrôleurs de gestion disposent d'un pouvoir important, puisque leur fonction les autorise à demander les informations qu'ils jugent utiles à leur mission. Par ailleurs, ils disposent d'une latitude assez grande dans le maniement des règles budgétaires : ils peuvent favoriser certains responsables et en désavantager d'autres. Une stratégie d'alliance peut être menée avec les responsables culturellement proches et détenteurs d'un pouvoir important. Enfin, le contrôleur de gestion impose son langage notamment au travers d'actions de formation ou de procédures écrites relatives à l'outil budgétaire et oblige les responsables opérationnels et plus précisément les commerciaux à se plier à cette manière de travailler » (Bessire, 1995, cité par Bollecker, 2007, p.99)

Ainsi, Bollecker (2007) précise que cette volonté de modification des règles est une volonté de crédibiliser son rôle, trop souvent perçu comme un émissaire de la direction.

Dans le prolongement de ces caractéristiques relationnelles naît un rôle de pédagogue managérial au plan individuel et au plan collectif. Sur le plan individuel, il est en lien étroit avec le conseil afin de provoquer chez l'opérationnel et le manager des « attitudes critiques et remises en cause en continu, par exemple dans la gestion du personnel, des stocks des investissements » (Löning et al., 2003, p.50, cité par Durand, 2008, p.13). Sur le plan collectif : le contrôleur de gestion pédagogue favorise le travail en équipe dans l'animation, « de groupe de réflexion », et le dialogue de gestion (Durand, 2008, p.13). Par ailleurs, selon Lambert (2005), le rôle du contrôleur de gestion n'est pas de jouer un contre-pouvoir, mais d'être au service de l'organisation. Ainsi, en fonction de son positionnement hiérarchique, il intègre des stratégies de dominants / dominés. Il change et s'adapte pour permettre une réorientation des objectifs de l'organisation. Cependant, Lambert et Sponem (2003), dans une enquête auprès de 32

contrôleurs de gestion, démontrent qu'il utilise ses marges de liberté, pour prendre de l'importance dans l'organisation, par l'intermédiaire des instruments de gestion en proposant des solutions aux managers¹⁰³ (Godener, Fornerino, Deglaive, 2002, p.5-6). C'est dans les représentations individuelles que le contrôleur de gestion a un rôle à jouer, notamment dans la représentation de la performance ; pour que son efficacité dans la performance soit garantie, l'efficacité du rôle du contrôleur de gestion est de comprendre les rôles des opérationnels (Durand, 2008, p.7-8). L'analyse du rôle du contrôleur de gestion s'évalue ainsi dans l'apprentissage organisationnel par la manière dont il conduit le changement. Le contrôleur de gestion a un rôle fondamental dans la transmission des connaissances exprimées / inexprimées. La transmission et la création des savoirs pour les managers assurent un contrôle au niveau opérationnel. L'évolution de ses choix et de ses pratiques est favorisée par le processus d'apprentissage¹⁰⁴ (Bollecker, 2009).

Le rôle du contrôleur de gestion est de clarifier les attentes de la direction. Il donne les conseils nécessaires en justifiant ses interventions : c'est sa légitimité organisationnelle (Desiré-Lucinani et al., 2013, p.525) :

« Un homme de la communication : capacité de travail avec différents satellites et la direction générale comme les ouvriers. Son atout : son autorité orale : son aptitude à comprendre et à communiquer » (Rey, 1991, p.76)

Ainsi, « le rôle qu'il va jouer dans l'organisation est nécessairement lié au management » (Desiré-Lucinani et al., 2013, p.526). C'est un homme « *Under pressure* »¹⁰⁵ et cette pression provient des objectifs des directions aussi désagréables soient-ils (Desiré-Lucinani et al., 2013, p.527). Il rend une explication convaincante des enjeux de l'organisation et fait adhérer les opérationnels aux objectifs (Desiré-Lucinani et al., 2013, p.527). Il décèle les problèmes et clarifie ces mêmes objectifs (Desiré-Lucinani et al., 2013, p.527).

Le contrôleur de gestion est, au sens figuré, l'âme de la fonction « contrôle de gestion » (Lambert, 2005). Il en est le porte-parole, auprès des élus et de la DGS, dans l'évaluation des résultats. Le positionnement du contrôle de gestion territorial relève de la responsabilité de la direction générale. Il

¹⁰³ Une différence est cependant soulignée entre le contrôleur de gestion technique et le contrôleur de gestion support de la décision. Le premier se concentre sur la conceptualisation des outils, et se contente d'une activité opérationnelle ; le second, sur les conseils stratégiques et aspire à des responsabilités plus importantes dans la collectivité territoriale (Godener, Fornerino, Deglaive, 2002, p.5-6)

¹⁰⁴ « *Le processus d'apprentissage organisationnel relève donc d'une dynamique d'amélioration continue rendue possible par une vision systémique de l'organisation qui doit créer les conditions favorables au développement des compétences tout en les intégrant à la mémoire organisationnelle* » (Cesar, 2005)

¹⁰⁵ Sous pression

dépend du poids de l'organisation (Desiré-Lucinani et al., 2013, p.68) ; or, la relation entre contrôleurs de gestion opérationnels, et managers peut être ambiguë. Elle se présente comme une contrainte ou une opportunité (Durand, 2008, p.4). S'ajoute à cela, le conflit. C'est une concomitance fréquente dans l'environnement du contrôleur de gestion. Il est identifiable entre le contrôleur de gestion et les managers pour des activités soustraites¹⁰⁶ aux seconds par le premier ; mais entre les deux, une convergence est observable. En effet, le contrôleur de gestion a souvent le souhait d'occuper une place privilégiée dans l'organisation, entretenant une liaison de dépendance mutuelle vis-à-vis du manager. Celui-ci a besoin en effet du précédent pour prouver la rationalité des prises de décision stratégiques (Jedidi, Khlif, 2003, p.2, citant Bollecker, 2003). Il se trouve donc comme le désigne Perroux (1975) dans une situation de « conflit-coopération ». Le conflit peut avoir comme origine une domination technique du contrôleur de gestion sur les managers en termes de suspicion d'une inspection dans le contrôle de coûts des services.

Les conditions d'acceptation du contrôleur de gestion et de son rôle dans la fonction « contrôle de gestion » sont légitimées par ses compétences. Il est logique que le changement ne puisse pas être porté uniquement par la fonction « contrôle de gestion ». Selon les conclusions de Lambert (2005), ce rôle peut encore évoluer et progresser dans l'organisation mais des obstacles subsistent :

« En effet, la résistance des opérationnels à se voir imposer de nouvelles règles du jeu est réelle. Cette résistance est renforcée par le fait que la volonté de changement de la direction générale n'est pas toujours radicale. Les signaux qu'elle envoie aux contrôleurs de gestion comme aux opérationnels sont souvent timides voire ambigus : bien souvent, les managers opérationnels ne reçoivent pas d'injonction de leur ligne hiérarchique quant à une responsabilisation financière accrue. Or, « il n'appartient pas au contrôleur de gestion de motiver les responsables : c'est là affaire de direction générale » (Bouquin, 2004, p.460). Les contrôleurs de gestion à eux seuls devraient porter le changement, alors qu'ils bénéficient d'une faible autorité et que leurs « clients » perçoivent leurs interventions comme une ingérence. Nos constats confirment ainsi que « le contrôle de gestion est condamné à l'échec si les opérationnels n'ont aucun intérêt personnel à le voir bien fonctionner » (Bouquin, 2004, p.459). La difficulté à faire changer les organisations en recrutant des contrôleurs de gestion ne devrait-elle pas nous interroger sur le bien-fondé de telles démarches, en particulier dans des environnements où le modèle traditionnel de contrôle de gestion ne peut s'appliquer tel quel (administration, entreprises de réseau...) ? »

¹⁰⁶ Telles que l'influence sur la prise de décision, la suite d'analyse d'outils

Les tâches, les relations, l'image

Le rôle du contrôleur de gestion se forge également dans son image. La connaissance du terrain est primordiale dans la fiabilité des tableaux de bord (Desiré-Lucinani et al., 2013, p.525, p.61). On peut concevoir que l'image du contrôleur suscite la confiance par sa connaissance du terrain. L'image du contrôleur de gestion est donc construite sur la prise en compte de son action (Desiré-Lucinani, al., 2013, p.525). Il est perçu parfois et peut-être rarement comme un partenaire, un homme transparent (Desiré-Lucinani et al., 2013, p.526). Plus précisément, dans cette vision, le contrôleur de gestion devient alors un partenaire organisationnel « Business Partner », un véritable support aux managers centraux (Lambert, 2005). Le « Business Partner » « assiste les opérationnels dans l'évaluation de leurs performance et l'évaluation de leur décisions » (Desiré-Lucinani et al., 2013, p.526). La justification de l'image de « Business Partner » est favorisée par l'accompagnement d'une information de qualité (Lambert, Morales, 2009). Le profil de « Business Partner », dirige le contrôleur de gestion vers l'aide à la décision (Lambert, Sponem, 2009) et une assistance aux opérationnels abandonnant ainsi les tâches bureaucratiques gérées par les ERP (Lambert, Morales, 2009). Cependant Demaret (2014, p.285) aborde également la question du « Business Partner » et surtout la volonté que le contrôleur de gestion doit y parvenir. Or, il n'est encore ciblé que sur les Business plans ou le chiffre. Finalement, ce ne serait que des « Business Analyst » (Giraud et al. 2011, p.279).

A l'opposé, pour Bollecker (2003), le contrôleur de gestion a une image positive d'intégrateur par son action dans le « dialogue, la coordination, et l'appui ». Il ne double pas les opérationnels dans leurs activités mais les aide et les conseille dans la concrétisation de ces dernières (Bollecker, 2003, p.3). Le contrôleur de gestion recherche d'une part, une mutualisation des profits dans une optique d'optimisation, d'autre part à montrer la performance attendue ou effective. Il est donc dans une image de réciprocité (Bollecker, Niglis, 2006, p.11-12). Dans cette vision, il incarne la flexibilité et la solidarité notamment dans les difficultés rencontrées dans l'organisation. Il évite d'user de son pouvoir et cherche davantage la conciliation par la communication, bien qu'il puisse concentrer un pouvoir non négligeable d'influence sur la prise de décision, du fait de sa position de commanditaire informationnel (Bollecker, 2007). Il peut donc acquérir une image de conciliateur. Le recours à la communication et non au rapport de force hiérarchique favorise le maintien de cette image positive (Godener, Fornerino, Deglaive, 2002, p.26).

Par ailleurs, l'image du contrôleur de gestion est liée à l'attachement à « une famille » de contrôleurs. Il tend à se conformer à la perception que les autres souhaitent (Lambert, Pezet, 2006). Une image négative peut cependant être également accolée :

« Fornerino et Godener (2006) montrent la difficulté à « sortir » d'une telle perspective au sens où l'image de surveillance des contrôleurs de gestion est attachée autant aux contrôleurs – conseillers qu'aux contrôleurs – techniciens. Friedman et Lyne (1997) constatent également que le stéréotype de « compteur de haricots » est largement ancré dans les organisations. Même leur investissement à long terme dans le pilotage des unités décentralisées peut être mise en doute, notamment lorsque la fonction est perçue comme une fonction de passage comme le montre Chiapello (1990) : pour plus de 57 % des acteurs du contrôle interrogé, les contrôleurs font partie d'une population qui se renouvelle très vite, plus vite que dans d'autres fonctions. » (Bollecker, 2007, p.99-100)

Dans une position plus attentiste, Lambert et Morales (2009) accolent au travail du contrôleur de gestion une image de « sale boulot ». L'image qu'il renvoie, est souvent altérée dans l'organisation, par une mauvaise compréhension de sanctions qui attirent méfiance et défiance (Desiré-Lucinani et al., 2013, p.525), et finalement de réduction des coûts.

1.2. – L'ambiguïté du rôle du contrôleur de gestion territorial

Le rôle du contrôleur de gestion territorial est déterminé également par son activité. Celle-ci se formalise par les tâches, les relations, l'image. Aussi, il est nécessaire de distinguer le rôle prescrit (1.2.1.) du contrôleur de gestion c'est-à-dire le rôle attendu, du rôle constaté (1.2.2.).

1.2.1 - Un ensemble de prescriptions formalisées

Pour Carlier et Ruprich-Robert (2002), le rôle du contrôleur de gestion territorial est de commenter, de proposer des solutions et des corrections à la direction : il aide à la décision. C'est une liberté d'action, mais qui peut être dommageable car en étant acteur de l'analyse et de la correction des actions, il est nécessairement acteur de la restriction. Le contrôleur de gestion territorial est un technicien de l'analyse des résultats des activités de la collectivité :

« Un technicien compétent : connaître tous les métiers de l'organisation de la collectivité territoriale. Maîtriser les techniques de l'analyse de l'information, de la statistique, des techniques quantitatives »
(Rey, 1991, p.76)

Notre recherche sollicite la documentation professionnelle pour connaître le contenu des prérogatives de poste du contrôleur de gestion territorial souhaité par les recruteurs. Le CNFTP¹⁰⁷ apporte un complément d'information à ce propos : le contrôleur de gestion procède au repérage des missions, activités, prestations et moyens de la collectivité ; il aide au pilotage interne et contrôle externe des satellites, contribue à l'évaluation et à la conception des procédures, réalise des études conjoncturelles d'aide à la décision stratégique et à l'analyse des coûts.

Dans sa situation fonctionnelle, le contrôleur de gestion exerce son métier dans les Régions, Départements, Structures Intercommunales, Communes, Établissements Publics en relation avec les collectivités, EPCI, SEML, offices HLM, CCAS. Il est généralement rattaché à la direction générale (DGS ou DGA en charge des ressources) ou à la direction financière. Ils appartiennent à des cadres d'emplois : administrateurs territoriaux (catégorie A, filière Administrative) ou ingénieurs territoriaux (catégorie A, filière Technique), recrutés en général, par concours externe et interne avec conditions de diplôme et/ou examen d'intégration en fonction de la typologie d'emplois, ou bien par le concours de troisième voie. Il est amené à encadrer une équipe restreinte généralement constituée de cadres A et B à forte valeur ajoutée (CNFTP, 2014).

Il ne porte pas systématiquement la dénomination de « contrôle de gestion ». En effet, le CNFTP (2014) souligne que l'on peut trouver les appellations suivantes : Conseillère / Conseiller de gestion, Auditrice/ Auditeur interne, Directrice / Directeur du contrôle de gestion, Directrice / Directeur des finances et du contrôle de gestion, Contrôleuse / Contrôleur interne / externe de gestion, Chargée / Chargé de mission contrôle de gestion.

En termes de formation initiale, les diplômes requis sont pluridisciplinaires, par l'origine des établissements d'enseignement supérieur mais la formation est fortement apparentée à la finance, dans toute école de commerce avec une spécialisation « finance contrôle de gestion », « management et contrôle de gestion » (APEC, 2014). Les contrôleurs de gestion sont titulaires d'un Master 2 spécialité « Contrôle de Gestion » obtenu par exemple à l'Institut d'Economie et de Management de Nantes- IAE, un Master « système d'information et contrôle de gestion » de l'IGR-IAE ; un Master 2 Finance et Contrôle de Gestion de l'Université Lyon 2, un Master en « Comptabilité-Contrôle-Audit (CCA) »,

¹⁰⁷ Centre national de la fonction publique territoriale

« Finance », « Sciences du Management », « Stratégie d'Entreprise », un Master « CCA de l'Université Paris-Dauphine », ou encore un Master 2 « Sciences du Management » spécialité « Finance d'Entreprise » de l'Université d'Evry Val d'Essonne, entre autres. De plus, les diplômes comptables tels que le DCG (Diplôme de Comptabilité et de Gestion), ou bien le DSCG (Diplôme Supérieur de Comptabilité et de Gestion) sont fortement appréciés ainsi que les doubles formations technique et gestion: école d'ingénieur et 3e cycle de gestion, notamment pour la spécialisation de contrôleur de gestion industriel (APEC, 2014).

Les tâches prescrites

Ces conditions d'exercice sont identifiées dans le travail en bureau, et lors des déplacements sur les sites déconcentrés ou dans les organismes externes. Sa présence est importante dans les directions et les services. Son rythme de travail est souple, nécessitant une grande réactivité et une grande disponibilité. Son travail varié touche à tous les domaines d'intervention de la collectivité. La durée d'expérience est toujours appréciée, souvent acquise dans une entreprise. Ce qui permet au contrôleur de gestion territorial de porter en lui le dialogue de gestion. Les jeunes diplômés commencent en général à exercer le métier de contrôleur de gestion de préférence dans une organisation importante où le service est déjà structuré (CNFTP, 2014). Il est également l'instrument des tableaux de bord.

• Les tableaux de bords

Demeestère (2002, p.103) définit le tableau de bord comme :

« un ensemble d'indicateurs se rapportant à une même entité (un centre de responsabilité, un projet, un processus..., utilisé par la même équipe ou par le même responsable (responsable du centre, comité de pilotage, chef de projet...) organisé de façon cohérente à des fins de mesure et de maîtrise des performances de cette entité. »

Les tableaux de bord permettent la mise en place de mesures correctrices pour l'organisation des services territoriaux et de ses satellites (Cour de comptes, 2008). Ils apportent un arbitrage, un jugement, une justification des choix une vision conjoncturelle pour les décideurs : c'est un inventaire du réalisé de la collectivité et de ses moyens (Carlier, Ruprich-Robert, 2002, p.92). Les tableaux de bord de gestion sont diffusés dans l'organisation à tous les niveaux (Maurel, 2006, p.112), afin de rendre accessible l'information de gestion.

• La pertinence des indicateurs

La lisibilité des tableaux de bords est rendue possible par des indicateurs. Un indicateur est :

« une information quantifiée qui aide à connaître l'état d'un système d'activités (qui peut être un centre de responsabilités, ou un projet, ou un processus...) qu'un responsable est chargé de piloter, ainsi que l'état de son environnement. » (Demeestère, 2002, p.101)

Il existe ainsi plusieurs types d'indicateurs (figure 13) :

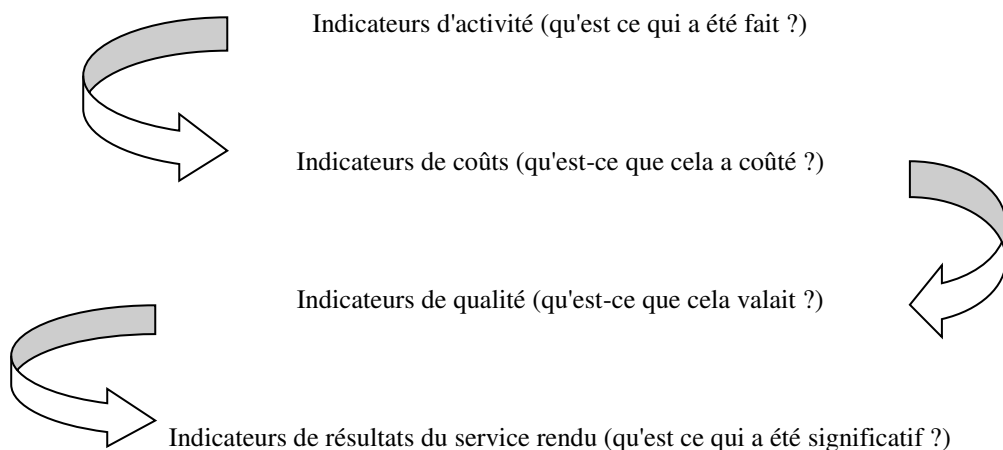


Figure 13 – la pertinence des indicateurs

En approfondissant, la définition de Demeestère (2002, p.101), les indicateurs sont employés pour le suivi d'action afin de mieux cerner l'impact des actions (annexe 6, p.296). Les indicateurs utilisés pour l'aide à la décision se nomment indicateurs de contexte et indicateur de performance et sont définis (Huteau, 2006), comme présenté dans les tableaux 2 et 3 :

« Comme une donnée qui fournit une base simple et fiable pour décrire une variable de contexte. Il informe sur la situation et son évolution dans le pays, dans la zone, ainsi que sur l'aide. Les indicateurs de contexte mesurent des facteurs de l'environnement, positifs ou négatifs, qui pourraient affecter l'organisation ou sa performance. Les indicateurs de contexte ont pour but de donner un aperçu de la situation initiale et ne sont généralement pas mesurés en lien avec des objectifs du plan stratégique »¹⁰⁸

Observation sociale des territoires des Pays de la Loire - Edition 2011

© Insee Sommaire

Indicateurs pour chaque EPCI de la région, les départements, la région des Pays de la Loire et la France métropolitaine

Contexte démographique et socio-économique

Code géographique du territoire (*)	Libellé géographique du territoire (*)	Population en 2008	Indice de vieillissement	Proportion de 80 ans ou plus dans la population	Proportion de familles monoparentales	Proportion d'enfants appartenant à une famille sans actif occupé	Part des ménages dont la personne de référence est employé ou ouvrier	Proportion d'immigrés	Niveau de vie médian par unité de consommation
200000438	CC du Pays de Pontchâteau - Saint-Gildas des bois	30 395	61,9	4,6	10,3	3,7	58,7	0,8	17 172
200006880	CC Moine et Sèvre	23 466	52	4,5	6,8	1,7	57,2	1,6	17 021
200023778	CC du Pays de Saint Gilles Croix de Vie	43 577	132,6	6,8	14,7	4,3	54,9	1,4	18 114
243500741	CC du Pays de Redon (*)	19 361	77,1	5,5	13,9	7,9	52,2	1,6	15 377

Tableau 2 - exemple d'indicateur de contexte - Observatoire sociale des territoires des pays de la Loire, 2011

¹⁰⁸ <http://ec.europa.eu/europeaid/evaluation/methodology>.

Intitulé	Intérêt
- Nombre de dossiers reçus / ETP permanents	- Adéquation des effectifs permanents au volume de dossiers à traiter
- Nombre de dossiers instruits / ETP non permanents	- Adéquation des effectifs non permanents au volume de dossiers à traiter
- Taux de contractualisation « personnalisé »	- Mesure du niveau de cadrage et de contrôle des actions et des financements
- Nombre de dossiers reçus / délai moyen de traitement	- Appréciation de la fluidité du processus d'instruction (y compris de la lisibilité du dispositif et du contenu des dossiers à déposer)
- Nombre de dossiers en stock / nombre de dossiers instruits dans l'année	- Appréciation du nombre de dossiers en « souffrance » du fait de leur caractère incomplet ou d'une absence de demande de paiement de la part du bénéficiaire (décision à prendre sur la clôture du dossier)
- Coût d'instruction d'un dossier / montant moyen de l'aide versée	- Vérification que le coût de gestion (instruction et contrôle) d'un dossier individuel n'est pas disproportionné au regard de l'aide perçue par le bénéficiaire : peut amener un allègement du processus d'instruction et de contrôle

Tableau 3 - ratios de mesure de la performance¹⁰⁹, employés dans un Conseil Général, Afjgese-CT (Salmon, 2012, p.14-15)

Les indicateurs de contexte se nomment aussi, « indicateurs d'éclairage » d'une part :

« Les indicateurs d'éclairage situent la collectivité dans son environnement en particulier économique et social » (Carlier, Ruprich-Robert, 2002, p.93).

Et « indicateurs stratégiques » d'autre part :

« Les indicateurs stratégiques (indicateurs de moyen terme) sont destinés à apporter aux décideurs une vision globale de l'institution et de ses principales activités » (Carlier, Ruprich-Robert, 2002, p.93).

Les tableaux de bord incorporent un ensemble d'indicateurs efficaces afin de comprendre la progression managériale et économique de la collectivité territoriale, tels que « les indicateurs d'impacts apprécient l'effet de certaines politiques sur certains bénéficiaires » (Carlier, Ruprich-Robert, 2002, p.93). Néanmoins, il n'y a pas de formalisation de tableaux de bord types pour les collectivités territoriales (comme pour les entreprises d'ailleurs) : les indicateurs ont vocation à s'adapter à l'organisation, aux besoins des élus ou à la DGS (Carlier, Ruprich-Robert, 2002, p.92). Comme le met en exergue Gibert (2009), dans son étude sur les indicateurs dans les organisations publiques, il est important de concevoir les instruments de mesure ciblés sur les éléments à mettre « sous-contrôle » :

¹⁰⁹ Les indicateurs et les ratios sont représentés graphiquement par Histogramme, Barre-graphes, Nuage de points, Courbe, Radar, secteur

« En tant que simple outil, l'intérêt du tableau de bord demeure limité. Il prend tout son sens dans le cadre d'une démarche d'animation de gestion qui le fait vivre, le rend opérationnel en en faisant le cadre d'un dialogue de gestion riche et régulier entre niveaux hiérarchiques et entre entités concernées. Il n'est donc qu'un moyen mais un moyen indispensable d'une démarche de pilotage. » (Demeestère, 2002, p.112).

Le contrôleur de gestion conçoit également des outils d'aide au pilotage en complément des outils d'aide à la décision (exemple, tableau 4) :

Intitulé	Intérêt
ETP / budget global / linéaire de voies gérées	- Appréciation de l'ensemble des moyens mobilisés, en neutralisant l'effet d'éventuelles externalisations sur les effectifs des services
% de demandes d'interventions issues des services municipaux	- Appréciation de l'efficacité de la veille sur la qualité de l'espace public par l'ensemble des services municipaux et de la qualité de la coordination des ces derniers
Taux de résolutions de demandes validées	- Appréciation du niveau de réactivité réelle des services techniques

Tableau 4 - Exemple d'indicateur employé dans un Conseil Général
Afigese-CT (Salmon, 2012, p.18-19)

• L'instrumentation de la performance

Les tableaux de bords sont utilisés en outils d'expertise¹¹⁰, outils d'animation et outils d'aide à la décision¹¹¹. Le contrôleur de gestion formalise ces outils pour mesurer la performance, destinés aux managers pour la direction et les agents. Ils sont utilisés également lors de réunions de direction de service¹¹² (Huteau, 2006). Le contrôleur de gestion appréhende l'outil de gestion dans un flux de communication. L'outil raconte une histoire pour créer un sens, manipule les symboles et maîtrise le pouvoir. C'est en fait un modèle de représentation et d'orientation de l'action (Chiapello, Gilbert, 2013, p.168). Il contribue au discours opérationnel. L'outil crée du « sense-making »¹¹³, et permet une traçabilité de l'action réalisée par les agents (Chiapello, Gilbert, 2013, p.168-169).

¹¹⁰ L'objectif des outils d'expertise est de fournir des moyens d'appréciation des actions menées par la collectivité. Ces types d'outils s'adressent aux élus, aux responsables des programmes mais également à la direction générale. Ils sont généralement présentés lors des réunions de commissions sectorielles et en comité de direction. Ce sont des outils à restituer par programme, par service ou par direction, trimestriellement (Huteau, 2006).

¹¹¹ Les outils d'aide à la décision permettent également l'étude et la comparaison avec d'autres collectivités territoriales et d'échanger afin de renforcer le processus organisationnel.

¹¹² Mensuellement ou bien trimestriellement

¹¹³ « Le modèle sense-making offre une perspective constructiviste pour l'étude de la relation des individus et des groupes à l'information. La compréhension qu'ont ces derniers d'une situation, de son contexte et de leur résolution s'appuie notamment sur leurs connaissances, leurs expériences et leurs valeurs » (Maurel, 2010).

Les relations prescrites

Il est agent de liaison en tant qu'acteur du système d'information :

- Il construit des liens externes à l'organisation, en comparant ses résultats avec d'autres structures. Dans ses relations, le contrôleur de gestion échange et partage son expérience avec les autres contrôleurs de gestion des collectivités territoriales. Ses outils de travail fonctionnels sont l'informatique, les bases de données, les logiciels de requêtes qui lui donnent les moyens de retraiter l'information. Il suit en permanence les satellites¹¹⁴. Il est en contact avec les associations professionnelles, le contrôle de légalité, tribunaux et magistrats des comptes (CNFTP, 2014).
- Il construit des liens internes : dans ses relations fonctionnelles, le contrôleur de gestion rencontre régulièrement les membres du comité de direction et la direction générale des services ou les directeurs généraux adjoints. Il est en contact régulier avec les directeurs fonctionnels, notamment informatique¹¹⁵ (CNFTP, 2014). Il est décisionnel car son rôle est lié à l'information. Il est observateur actif en scrutant son environnement à la recherche d'informations (finances, opinion...), et diffuse cette information par des outils.

Il s'adapte de fait aux situations et aux opérationnels auxquels il fait face :

« C'est un vigilant, un guetteur, un chasseur du risque, la mise sous contrôle du risque, dans son identification dans sa hiérarchisation, dans sa mise sous contrôle (...) c'est un relais, un médiateur. Il doit être là, où se passe l'activité pour la connaître. Il doit être technicien avec les techniciens, juristes avec les juristes... pour faciliter son aptitude à communiquer » (Rey, 1991, p.76-78)

Dans cette approche, le dialogue de gestion repose sur l'échange relationnel, entre les responsables et les opérationnels. C'est un concept, comme le souligne Gibert (2002), d'« accountability » et de détermination de la performance, car il est le balancier du couple objectif et moyen. C'est une aide pédagogique à la culture de gestion dans la compréhension des outils, leur utilité, leur employabilité, réutilisée pour les opérationnels et pour les managers (Gibert, 2002, p.269-271). Le contrôleur de gestion traduit les chiffres, il y place des mots, des sens (Gibert, 2002, p.279) afin de leur apporter une explication ou bien modifier le tableau de bord à leur convenance. Il aide à la formalisation des objectifs sur des variables simples et complexes. C'est un soutien fonctionnel. Il est important qu'il soit compris face aux réticences des opérationnels sur un outil ou un indicateur. Il facilite le dialogue de gestion dans le prévisionnel, la mesure, et l'action. Plus le dialogue de gestion est étendu, plus le contrôleur de

¹¹⁴ Organismes externes et à intérêt stratégique (associations, syndicats mixtes, SEM), dont la collectivité est membre

¹¹⁵ Structuration du système d'information, pilotage des applicatifs métiers et décisionnels.

gestion rend son rôle d'expert crédible, et d'acteur incontournable (Gibert, 2002, p.69). Le contrôleur de gestion favorise le dialogue de gestion en l'alimentant et l'objectivant dans les services hiérarchiques de l'organisation territoriale afin de contribuer au pilotage à l'aide d'outils de connaissance sur les coûts, les activités et les résultats (Huteau, 2006, p.449).

L'image prescrite

Dans le prolongement du « Business Partner »¹¹⁶, il a parfois et peut-être rarement une image de décideur. Le contrôleur de gestion instaure des pratiques, des méthodologies et des concepts qui visent à optimiser les services offerts par la collectivité grâce à des outils¹¹⁷ (Carlier, Ruprich-Robert, 2002, p.18). D'ailleurs, Carlier et Ruprich-Robert (2002), dans le partage de leurs expériences respectives en tant que directeur des services administratifs¹¹⁸ et président fondateur d'une société de conseils et solutions auprès des collectivités locales¹¹⁹, précisent que le contrôleur de gestion territorial est considéré comme un homme au cœur du processus managérial. Les managers cautionnent en priorité ce processus, dans leur situation hiérarchique. Ils souhaitent voir diffuser leurs attentes.

Dans ses tâches quotidiennes, il est imaginé comme l'homme de la comparaison régulièrement de l'état d'avancement des réalisations physiques et financières par rapport aux prévisions et objectifs tant en interne qu'en externe. Il a l'image d'un chercheur des causes des écarts, les analyse et les commente (CNFTP, 2003). De ce fait, il va à la rencontre des responsables de service pour étudier avec eux la situation et rechercher les moyens de correction. Il rédige avec l'accord des managers participatifs un rapport pour la direction générale où il est perçu comme une force de proposition des solutions de redressement ou de révision des prévisions et des objectifs (CNFTP, 2003) :

1.2.2. – Un rôle empiriquement observé

L'étude du rôle constaté est également abordée en fonction de ses tâches, des relations, de l'image. Dans leurs entretiens exploratoires sur le contrôle de gestion dans les départements, Maurel, Carassus,

¹¹⁶ Identifié p.107

¹¹⁷ Tels que la segmentation des politiques publiques de la gestion de l'organisation, de la progression de l'activité et des coûts, du suivi des applications des décisions managériales en conceptualisant des outils managériaux, de contrôler et piloter les satellites (Carlier, Ruprich-Robert, 2002, p.18)

¹¹⁸ Dans les conseils généraux

¹¹⁹ Dans les domaines du management, du contrôle de gestion et des systèmes d'information.

Gardey (2011) soulèvent les objectifs de démarches de performance. Ces démarches reposent sur le développement de la culture de résultats par l'intermédiaire d'une nouvelle gouvernance, elle-même fondée sur l'amélioration de la lisibilité des politiques publiques. Cette nouvelle gouvernance se matérialise par un affichage des objectifs et des programmes.

Les tâches constatées

Le rôle du contrôleur de gestion territorial est de véhiculer une culture du résultat, de maîtriser les coûts, de mesurer la qualité du service public et d'apporter une modernisation de la gouvernance. Ainsi, pour atteindre ses objectifs, il s'attache à analyser la qualité réalisée et perçue d'un service public, l'efficacité et la pertinence auprès des citoyens, l'impact des actions, du suivi de l'action, du climat social (Maurel, Carassus, Gardey, 2011, p.429). Cependant, ce qui distingue le contrôleur de gestion, de ce que l'on suppose de son profil, n'est pas seulement de contrôler la gestion mais d'apporter de surplus une aide à la décision en fournissant des outils de support et des méthodes pour permettre aux dirigeants de gérer (Maurel, Carassus, Gardey, 2011, p.524), comme cela est rappelé précédemment.

Les tâches constatées du contrôleur de gestion se portent sur l'apport d'informations pour la prise de décision. Il cherche à impliquer les acteurs dans les situations de gestions journalières (Maurel, 2006, p.119-120), grâce à l'élaboration des tableaux de bord, la pertinence des indicateurs, l'instrumentation de la performance, l'interprétation et la diffusion des outils. Enfin, les missions du contrôleur de gestion territorial sont : « prévenir, mesurer, agir ». Le rôle du contrôleur de gestion dans l'exercice de ses tâches, est de peaufiner les tableaux de bord pour qu'ils soient contingents. Son utilité ne prend tout son sens que lorsqu'il est confectionné et exploité pour finaliser, animer et contrôler la performance de l'organisation (Gibert, 2009). Pour Gibert (2000, p.68), la mesure de la performance n'est encadrée efficacement que si elle est représentative de l'action mesurable recherchée. De la performance, le contrôleur de gestion crée de la performativité, au sens où il ne se limite pas à constater une action, mais à la diriger et lui donner une orientation par la suite au sens de Chiapello et Gilbert (2013, p.168-169).

Busson-Villa (1999), dans son étude sur le processus d'évaluation dans les organisations communales, mais également Chauvey (2006) dans sa recherche sur l'intérêt du BSC sur les

départements, et l'AFIGESE-CT¹²⁰ (2006), indiquent un élargissement du portefeuille de dispositifs de pilotage mis en œuvre par les collectivités avec des outils d'évaluation, de démarches qualité, de méthode ABC. L'instrument moderne à promouvoir pour mesurer la performance est le « balanced scorecard » (BSC) (Gibert, 2000, p.10). Le balanced scorecard donne l'opportunité d'une évolution, d'un contrôle des activités des programmes financiers et des politiques menées (Evah-Manga, 2012, p.110). Il fournit aux acteurs territoriaux une innovation managériale avec l'apport de nouveaux indicateurs affinés aux services publics locaux (Maurel, 2006). C'est un concept du management public qui se caractérise par une multi dimensionnalité (politique, financière, économique), présenté par Chauvey (2005). Cette multi dimensionnalité renforce le rôle du contrôleur de gestion comme un acteur stratégique névralgique.

Cette nouvelle orientation renforce le rôle du contrôleur de gestion dans l'évaluation des politiques publiques (Chauvey, 2005, p.2). Une évaluation est un compte rendu des activités en termes d'efficacité et d'efficience, une attention particulière à l'attractivité du territoire (Maurel, Carassus, Gardey, 2011, p.429). D'ailleurs, Duc et Barbez (2006) identifient la création de synergies avec l'utilisation d'un BSC en alignant la stratégie, le pilotage et la mesure de la performance de l'organisation autour de quatre axes :

«- Axe financier: performance économique; les objectifs sont définis en fonction et pour les pourvoyeurs de fonds financiers.

- Axe usagers: performance vis-à-vis des citoyens ; les objectifs sont définis en fonction des besoins et de la satisfaction de la clientèle.

- Axe processus internes: performance des processus clés; les objectifs visent à optimiser le fonctionnement interne.

- Axe innovation et environnement humain: performance des infrastructures de support; les objectifs visent à innover dans les méthodes et instruments de travail, à faire évoluer et à motiver les Ressources Humaines. » (Duc, Barbez, 2006, p.93-94).

Cependant, la conception d'un BSC est délicate car c'est un outil fondé sur la stratégie. Pour qu'un BSC soit réalisable, Chauvey précise que la fonction « contrôle de gestion » soit déjà présent, intégrée et expérimentée dans la collectivité. En effet, la construction d'un BSC demande une expérience certaine dans les outils de gestion par sa complexité de réalisation. Il est important de s'assurer de l'adaptation de cette fonction à intégrer un BSC (Chauvey, 2005, p.8).

¹²⁰ Association Finances-Gestion-Évaluation des Collectivités Territoriales, réunit sous une même bannière les professionnels des Finances, de la Gestion et de l'Évaluation des Collectivités Territoriales. Attachée à quelques valeurs fondamentales : libre administration, service public, professionnalisme, transversalité et partage des cultures, cette association assure la réflexion et la diffusion d'acquis professionnels par l'information, le débat et la formation.

Chauvey (2005, p.121) préconise une adaptation de ses axes à une collectivité territoriale¹²¹. Moullin (2006), dans son travail de recherche dans la Fonction Publique Hospitalière, étend concrètement le champ technique du balanced scorecard pour le pousser vers la culture du Secteur Public. Il y incorpore un « axe usagers-parties prenante ». Il baptise ce nouveau modèle « public sector scorecard », et propose sa propagation dans l'ensemble de la Fonction Publique. Guenoun (2009) dans ses travaux sur l'intercommunalité, poursuit l'idée de Moullin (2006) et souligne que le BSC est un alignement sur les stratégies et les attentes des usagers. Ainsi, notre étude sur le contrôleur de gestion territorial propose de nommer le tableau de bord prospectif employé dans les collectivités territoriales : « local public sector scorecard »¹²², sans imposer de modèle technique (figure 14) :

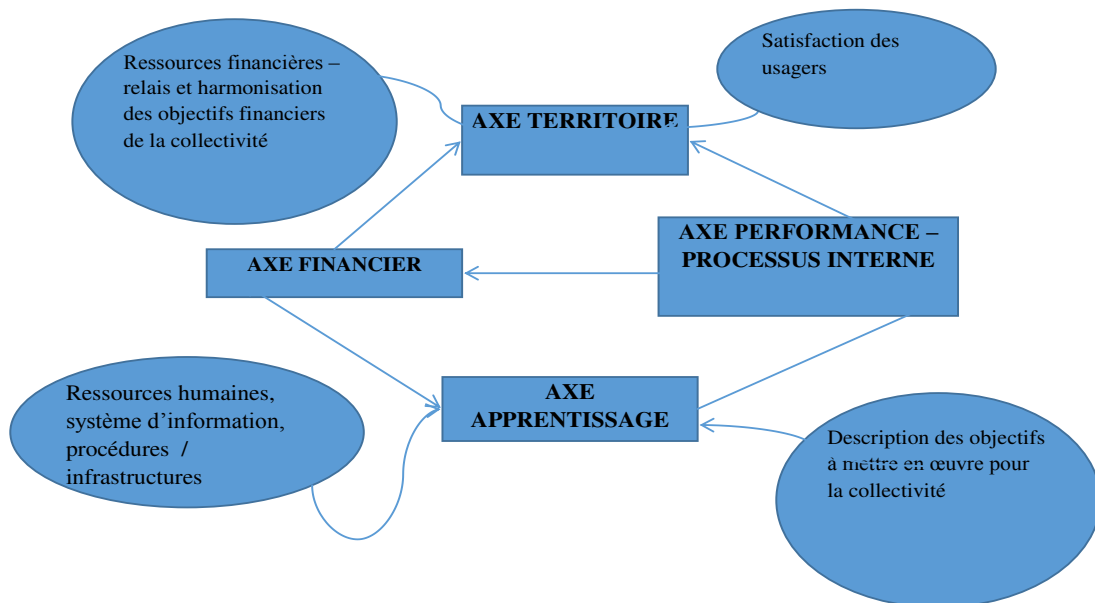


Figure 14 - Proposition schématique du « local public sector scorecard »

Inspirée d'Evah-Manga, 2012, pp.109-110

Au vu de ce développement, le contrôleur de gestion territorial peut être confronté à une ambiguïté vis-à-vis de tâches, au sens de Djabi et Perrot (2014). En effet, nous n'avons pas une juxtaposition parfaite

¹²¹ Le BSC est un outil qui s'adapte aussi bien pour les organisations privées que les organisations publiques par son étendue d'intégration d'indicateurs financiers et non financiers (Guenoun, 2009). Cependant, il est nécessaire de rappeler qu'il ne prend pas en compte l'aspect politique de la collectivité territoriale (Guenoun, 2009) et les attentes des usagers et des citoyens.

¹²² Le BSC incite par contre à remettre en cause la démarche descendante traditionnelle dans une organisation (Tableau de bord de la DG vers Tableau de bord des opérationnels). La démarche ascendante est plus réaliste car pour qu'une DGS comprenne ce qui se passe sur le terrain, elle a besoin de connaître les informations de ce même terrain gérées par les services opérationnels, qui font remonter ensuite ces informations (Gibert, 2000, p.77). Donc, le BSC est incontestablement l'outil de fonction contrôle de gestion pointé sur une recherche de performance, car il mesure sa globalité en interne et en externe.

des tâches prescrites et des tâches constatées, où dans la réalité de la revue académique le contrôleur de gestion est très axé sur la performance et une recherche de rentabilité implicite.

Les relations constatées

Maurel (2006) souligne que le rôle du contrôleur de gestion territorial est légitimé dans l'organisation territoriale lorsqu'il lie les relations les plus étroites possibles avec les acteurs de l'organisation : à l'inverse, s'il néglige le contact relationnel, son rôle sera déjugé et perçu négativement (Maurel, 2006, p.125), pouvant amener un conflit « personne-rôle », au sens de Djabi et Perrot (2014). Pour éviter cela, il conçoit ainsi le dialogue de gestion. Pour Evah-Manga (2012, p.227) :

« Le dialogue de gestion indique le style de management pratiqué au sein de la collectivité. Son absence (ou son insuffisance) est néfaste au développement du contrôle de gestion. Il favorise un pilotage et une gestion concertée des activités, des actions, des programmes ou des politiques publiques. Il appartient au contrôle de gestion de nourrir ces échanges sous l'égide du DGS. (...) le dialogue de gestion est une des phases du changement »

Afin de consolider l'environnement relationnel sur la gouvernance territoriale, le contrôleur de gestion conçoit le dialogue de gestion¹²³. Ce dialogue affine ainsi la qualité informationnelle. Par conséquent, la démarche du contrôleur de gestion est d'exploiter les objectifs de l'organisation en représentant un modèle économique¹²⁴. Ce modèle économique permet de mettre au point une cartographie des coûts générés par les services de la collectivité territoriale. C'est une chaîne de valeur de la mesure de la performance concrétisée par le suivi quotidien d'indicateurs quantitatifs et qualitatifs, et diffusée par l'intermédiaire du dialogue de gestion. Enfin, Maurel (2006) montre une ambiguïté socio-dimensionnelle dans les relations, selon Djabi et Perrot (20014), en contradiction avec les relations prescrites :

« 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. » (Maurel, 2006, p.120-122)

¹²³ « Le dialogue de gestion consiste pour le contrôleur de gestion à échanger de manière périodique sur le terrain avec les directeurs (et chefs de service) et directeurs généraux, au vu des résultats constatés dans leurs secteurs d'activité respectifs. Il s'agit pour le contrôleur de gestion d'une démarche pragmatique, de maintenance et d'animation de la gestion interne des secteurs, avant la production finale du reporting par exemple, à destination de la DG et des élus. Ces échanges permettent de s'expliquer sur les points d'accord et de divergence, d'éclairer l'analyse des écarts entre la réalité et la prévision, puis de proposer collégalement des mesures correctrices. » (Evah-Manga, 2012, p.227)

¹²⁴ C'est la façon dont les collectivités construisent leurs budgets

L'image constatée

Les changements structurels¹²⁵ subis par les collectivités locales favorisent l'emploi d'un contrôleur de gestion. Poste et homme moderne, il a une image d'« atténuateur » des difficultés d'intégration plausibles de ce changement (Maurel, 2006, p.108). Maurel (2006, p.118), dans une enquête réalisée sur cette fonction dans quatre conseils généraux, souligne que le contrôleur de gestion 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 »

Néanmoins, son image rapportée est fortement influencée par son comportement dans « *l'amélioration de la communication et l'augmentation des motivations* », identifié également dans notre approche sociologique des conflits de rôle selon Perrot (2005). C'est davantage un incitateur auprès des managers (Maurel, 2006, citant Bollecker, 2001) ; il est donc diffuseur de la culture de gestion (Maurel, 2006, p.127). En effet, il est semblable au rôle prédéfinis par Lambert (2005) car les contrôleurs de gestion sont cloisonnés avec peu de responsabilités importantes, bien qu'ils puissent être accolés à la direction générale, démunis de responsabilités et de filiation avec les responsables opérationnels.

En conclusion, au terme de cette sous-partie, les recherches présentées confirme la pertinence de la typologie de Lambert (2005)¹²⁶ appliquée aux contrôleurs de gestion œuvrant dans les Collectivités Territoriales, même si les rôles identifiés ne sont pas exactement juxtaposables.

¹²⁵Accroissement des responsabilités et décharge de compétences de l'Etat (RSA, dépendances pour les départements) ou agrandissements territoriaux et création de grandes structures comme les communautés d'agglomérations

¹²⁶ Figure 12 – Les rôles des contrôleurs de gestion : une lecture en termes d'autorité et d'interaction selon Lambert (2005, p.103)

	<i>Rôle prescrit</i>	<i>Rôle observé</i>
Tâches	Travail de bureau ou décentralisé	Véhiculer la culture de résultats
	Présence importante auprès de la DG ou dans les services	Maîtrise des coûts
	Expérience acquise dans les entreprises	Mesure la qualité des services publics locaux
		Aide à la décision
		Performativité
		Balanced Scorecard
	Outils : tableaux de bord, indicateurs d'aide au pilotage et d'évaluation la performance	
Image		Responsabilité managériale peu importante
	Business Partner	Business Partner Cost-Killer
	Au cœur du processus managérial	
Relations	Liens externes et internes	Rôle positif : relations de proximité
		Rôle négatifs : relations distantes
		Construit le dialogue de gestion
		Rôle d'expert de la gestion
		Recherche de compris
		Conflits
		Attenuateur du changement

Tableau 5 – synthèse rôle prescrit / rôle observé

2 – Le contrôleur de gestion face aux influences de la taille et de la configuration organisationnelle

L'objectif de cette section est de connaître les différentes influences sur les rôles du contrôleur de gestion dans la littérature. Elle vise plus particulièrement à répondre à ce double questionnement :

quelles sont les variables organisationnelles (2.1) et hiérarchiques qui déterminent les différents types de contrôleur de gestion (2.2.) ?

2.1 – Les effets de la taille sur le rôle du contrôleur de gestion

Différentes typologies du contrôleur de gestion ont été élaborées à partir d'études empiriques. Bollecker (2007) a notamment synthétisé les typologies existantes de contrôleurs de gestion construites à partir de la taille de l'organisation et des facteurs structurels. Cependant, comme cet auteur le souligne (2007, p.94), les études divergent selon les terrains empiriques étudiés. Notre recherche se propose ainsi de mobiliser les travaux de Bollecker (2007) et de comprendre comment les déterminants organisationnels influencent le profil des contrôleurs de gestion dans les grandes organisations (2.1.1), puis dans les petites structures (2.1.2).

2.1.1. – Typologies des contrôleurs de gestion dans les grandes organisations

Dans une étude des profils du contrôleur de gestion, Bühler (1979) identifie des facteurs d'influences organisationnelles et technologiques sur les contrôleurs de gestion. Bühler (1979) précise en effet que plus la taille est importante et les contraintes sont fortes, plus le contrôleur de gestion a une fonction très orientée vers la direction. Il exerce par ailleurs dans un service de taille conséquente. Ce type dénommé « 1 » consacre plus de temps au fonctionnement du service et avec le supérieur hiérarchique (Bollecker, 2007). Le second profil de contrôleur de gestion dénommé « 2 » est influencé par une taille organisationnelle forte mais un environnement technologique faible. Cette influence amène une fonction spécialisée du contrôleur de gestion mais peu orientée vers la direction. Il exerce dans un service de taille faible et consacre plus de temps à la routine et moins de temps avec la direction et les supérieurs (Bollecker, 2007).

Sathe (1982, cité par Lambert, 2005, p.109) distingue également deux profils de contrôleur de gestion, à forte portée organisationnelle¹²⁷ :

- Le contrôleur puissant possède une importance réévaluée dans les domaines d'aide à la décision, de reporting financier et de contrôle interne qui sont jugés essentiels et dont il a la responsabilité. Il est impliqué fortement dans les décisions tout en restant neutre dans l'équipe opérationnelle. Il apporte une contribution à la prise de décision au niveau de l'unité. Ce type de contrôleur de gestion est de plus fortement porté sur le « mandat de vérification » et « l'aide à la décision » selon Hopper (1980, cité par Lambert, 2005, p.111), pour la direction générale et les managers opérationnels.
- Le contrôleur partagé porte sur un partage des responsabilités effectuées par des agents organisationnellement différents, entre le contrôle interne et l'aide à la prise de décision. Ce contrôleur de gestion adopte un comportement responsable en termes d'aide à la décision stratégique et opérationnelle, tout en restant neutre face à son équipe.

En revanche, Danziger (2000), dans son étude sur les contrôleurs de gestion, mais également Giraud et al. (2011, p.282-283) précisent que dans les grandes structures, notamment les entreprises, les contrôleurs de gestion sont distingués en contrôleur de gestion centralisé (siège) et décentralisé (usine). Les premiers sont fortement portés sur la stratégie menée par la direction, les seconds sur les activités budgétaires et de reporting des unités dont ils sont responsables (Bollecker, 2007, p.94). Les contrôleurs de gestion « usine » sont chargés de la stratégie de leurs unités et du contrôle des coûts. Ils n'ont cependant pas de communication avec les « sièges ».

De plus, Nobre (2001), dans son étude sur les PME, intègre également le facteur taille de l'organisation comme influence du profil de contrôleur de gestion et donc intuitivement sur le rôle qu'il peut jouer dans l'organisation. Nobre (2001) présente un profil dans une strate (100 à 250) de PME. C'est un profil porté sur le système d'information comptable, un pur technicien financier. Dans les entreprises de 250 à 500 salariés, Nobre (2001) souligne également que ces structures ont un contrôleur spécialisé, partie intégrante de l'équipe de direction (Nobre, 2001, cité par Bollecker, 2007, p.93). En fonction de cette évolution, Lambert (2005) pose d'ailleurs le problème du changement de terme du contrôleur de gestion en « Business Partner »¹²⁸. Cette image devient un profil de poste. Intuitivement, se cache une recherche d'excellence dans le recrutement du contrôleur de gestion :

¹²⁷ Cependant, nous n'avons pas la certitude que les deux profils proposés par Sathe soient contingents à des variables organisationnelles. Seules leurs descriptions sur l'importance de leurs contenus professionnels nous laissent supposer leurs présences dans de grandes organisations. L'étude empirique de notre recherche tentera ainsi de justifier cette concordance

¹²⁸ Que notre recherche définit p.116

« Associé au mythe du Business Partner, plane le spectre du recrutement de « bons » contrôleurs de gestion. Le scénario, explicité par les recruteurs au moment de l'embauche, peut être formulé comme suit : « Formés dans des organisations reconnues pour l'efficacité de leurs méthodes, ils sont embauchés pour porter le changement : ils vont doter les managers opérationnels de réflexes financiers et permettre ainsi d'améliorer rapidement la performance » (Lambert, 2005, p 523)

Cependant, Lambert (2005) souligne que le contrôleur de gestion « Business Partner » est reconsidéré car celui-ci ne pourrait qu'être illusoire :

« Nos résultats nous invitent donc à dénoncer la fascination qu'exerce le contrôleur de gestion «Business Partner». De la même façon que « les sciences de gestion succombent souvent aux charmes simples du mythe du décideur ou à l'image valorisante du pilote » (Burlaud et Simon, 1997, p.65), l'image du contrôleur proactif et impliqué dans toutes les décisions hante les représentations des contrôleurs de gestion, des managers et des étudiants. Les premiers peuvent culpabiliser, les deuxièmes s'interroger et les derniers sont parfois déçus par leurs expériences dans le domaine. Alors, pourquoi une telle image continue-t-elle à être si souvent diffusée ? » (Lambert, 2005, p. 524)

D'ailleurs, Giraud et al. (2011, p.286) souligne que la volonté de nommer le contrôleur de gestion « Business Partner » ne serait qu'une volonté de dimensionner le management de l'organisation sur une portée financière.

Par ailleurs, Gilles (2006) mentionne un autre profil, le contrôleur de gestion « corporate », dans les grandes structures, responsables de système de management économique. Ils sont les animateurs des informations financières et comptables. Ils ont des profils fortement portés sur la performance. Par ailleurs, Bollecker (2007, p.96) avance également des influences culturelles en reprenant les travaux de Ahrens (1997) :

« Les contrôleurs de gestion allemands voient leur métier comme une fonction de modélisation financière des actions organisationnelles. Les contrôleurs de gestion anglais semblent davantage impliqués de manière «proactive» dans la formulation de la stratégie organisationnelle et sa déclinaison auprès des opérationnels. Ces différences posent des difficultés d'homogénéisation du métier notamment dans les situations de fusions d'entreprises originaires des deux pays : les allemands voient les anglais comme des gardiens du score éloigné de l'action alors que les premiers sont considérés par les seconds comme des contrôleurs émetteurs, c'est-à-dire trop impliqués dans l'opérationnel. »

Plus récemment, Demaret (2014) révèle de nouveaux profils relatifs aux rôles du contrôleur de gestion. Un rôle ou plusieurs rôles peuvent être attribués à un profil (Demaret, 2014, p.272). Ainsi montrer les

rôles des contrôleurs de gestion et ceux attendus par leurs interlocuteurs met en lumière les écarts entre les attentes et l'existant (Demaret, 2014, p.272). Rôles et profils sont liés. Demaret (2014, p.275) met en relief ce constat dans une synthèse typologique :

	Type facilitateur	Type transactionnel
Rôle joué	Très bonne maîtrise, opérationnelle, en particulier, des outils de gestion. A su construire une fonction de contrôle de gestion cohérente et solidaire, bonne maîtrise opérationnelle, bonnes connaissances, techniques	bonnes connaissances opérationnelles, capacité à utiliser et exploiter les outils de gestion, Pas de maîtrise poussée du compte de résultat ni des notions comptables et financières
Rôle attendu	excellent dialogue, trop orienté opérationnel, pas encore contradictoire sur la Stratégie, trop happé par le quotidien, peut encore améliorer la production d'analyses synthétiques et éclairantes, bonne écoute des opérationnels, trop happée par le quotidien, peut encore améliorer la production, d'analyses synthétiques et éclairantes	révèle les dysfonctionnements, pas assez communicante sur les problématiques de gestion avec les opérationnels, pas assez de conseil, de propositions

Tableau 6 - profils relatifs aux rôles du contrôleur de gestion selon Demaret (2014) – n°1

Par ailleurs, Demaret (2014), précise que ces profils sont influencés par des légitimités d'ordre :

Fonctionnelle

« La légitimité fonctionnelle du contrôleur, pour ses interlocuteurs, repose sur sa capacité à rendre leur travail plus performant et à éclairer l'allocation et l'utilisation des ressources. Le contrôleur est alors évalué sur sa capacité à rappeler à l'ordre les interlocuteurs dès qu'une déviance ou un dysfonctionnement surgit. »

Normative

« Le contrôleur de gestion, qui se comporte conformément aux normes en vigueur chez Cel plus, est évalué positivement en légitimité normative. En effet dans cette organisation, les conflits ouverts semblent rares. A ce titre, le contrôleur entretient de bonnes relations avec les interlocuteurs-clés. A l'inverse, le contrôleur qui ne répond pas aux mails ou se montre cassant dans ses directives ne bénéficie pas de ce type de légitimité chez Cel plus. Ce type de légitimité peut être qualifié de **conséquence** (Suchman, 1995). »

Cognitive

« La légitimité cognitive se réfère à la manière d'appréhender le contexte. Le contrôleur doit cerner les représentations culturelles informelles en vigueur pour être capable d'assister les managers, focalisés sur leur rôle d'encadrement et débordés. »

Pragmatique

« La légitimité pragmatique s'obtient en prenant en compte les demandes et les intérêts des évaluateurs les plus proches (Suchman, 1995) »

Demaret (2014, pp.277-281)

Cependant, la littérature dans l'étude des profils du management public local est restreinte et plus particulièrement dans les collectivités territoriales. Notre recherche ne peut faire un inventaire pertinent sur les déterminants organisationnels et des rôles de contrôleurs de gestion territoriaux. Busson-Villa (1999), dans son étude sur les communes, caractérise néanmoins des strates portées sur des systèmes d'évaluation en fonction de la taille de l'organisation sans invoquer les profils de contrôleurs de gestion.

Il est intéressant de s'en préoccuper : en effet, la « classe 1 » est très importantes en termes de taille concernant un effectif salarial important et une population de plus de 170 000 habitants ; c'est une structure très portée sur l'évaluation et les outils de gestion et un contrôle de gestion qui s'accroît sur les membres de l'intercommunalité, le processus interne, la politique publique locale, Busson-Villa nomme ce type de contrôle ou d'évaluation « managérial de grandes dimensions ». On peut imaginer ainsi dans ce type de description un contrôleur de gestion aux pouvoirs très élevés. Par ailleurs, Busson-Villa (1999), met à jour une seconde catégorie dans les grandes structures, une « classe 3 », les traditionnels dits « de grandes dimensions », mais avec un développement des outils de gestion peu orienté sur l'analyse des résultats, avec le seul emploi de mesures correctrices. Cependant, Busson-Villa (1999) avance les critères du poids du budget de fonctionnement et la population très importante. Bollecker (2004), propose néanmoins, trois profils de contrôleurs de gestion révélés dans trois structures régionales.

- Un premier profil est présenté comme animateur (Bollecker, 2004, p.121)¹²⁹ :

« L'administration A dispose de services régionaux étoffés chargés notamment d'exercer une tutelle sur un grand nombre d'établissements à vocation éducative. A l'origine, le développement de nouveaux outils de gestion avait pour vocation d'améliorer les liaisons entre les services extérieurs et l'administration centrale. Au jour de l'étude, le rôle principal de la division organisation et analyse de gestion (équivalent du service contrôle de gestion), rattachée au secrétariat général, est de mettre en place des outils d'aide à la gestion. Les outils de contrôle de gestion utilisés dans cette administration sont les tableaux de bord de gestion de l'enseignement établis pour chaque établissement. Des « fiches de dialogue » et des comptes rendus de gestion assurent, quant à eux, les liaisons entre les différents niveaux de responsabilité. Les domaines dans lesquels les informations sont produites sont principalement la gestion des postes (...) et de crédits de fonctionnement. Dans cette perspective les contrôleurs de gestion de l'administration A ont principalement un rôle d'animateur, puis, dans une moindre mesure, d'analyste et de conseiller. L'animation consiste notamment à trouver des outils de contrôle de gestion adaptés aux responsables de services et à soutenir les actions de changement de ces derniers. Ce profil d'animateur rompt radicalement avec l'image bureaucratique de l'organisation publique. Ces activités d'innovation sont assurées par des contrôleurs de gestion qui sont de jeunes contractuels (moins de 35 ans) disposant d'une large autonomie, d'une grande initiative et qui sont issus de l'enseignement supérieur. »

¹²⁹ Bollecker propose de nommer ces trois administrations A, B, C, afin d'en préserver l'anonymat

On retrouve également une forte interaction avec ses interlocuteurs mais dans la prise de décision son degré d'implication est faible. Ce qu'affirme déjà Rey en 1991, dans ses travaux sur la ville de Gépèmes :

« Le rôle du contrôleur de gestion apporte un appui lors de la conception d'un système à former les responsables, à jouer un rôle d'animateur pour implanter, aider et faire vivre les procédures et assister enfin la hiérarchie dans l'analyse des résultats et leur interprétation » (Rey, 1991, p.75)

- Bollecker (2004) identifie un profil de conseiller dans l'administration territoriale :

« L'administration B dispose de services régionaux et départementaux exerçant leur autorité hiérarchique sur des établissements prestataires d'un service public de communication. Le Service du Budget, du Plan et de la Comptabilité rattaché à la direction administrative et financière exerce une fonction budgétaire (préparation et répartition des budgets des Services) et de contrôle. Les outils de contrôle de gestion mobilisés sont principalement le suivi des coûts, les budgets, les tableaux de bord mensuels. Dans cette perspective, les contrôleurs de gestion de l'administration B se déclarent à l'unanimité «conseillers» et s'estiment principalement au service de la direction et marginalement au service des unités opérationnelles. Les relations avec les unités de production ont pour finalité la surveillance de la production qui est explicitement donnée comme mission principale par le responsable central du contrôle de gestion : suivi permanent de la gestion des services de production, de la réalisation des objectifs et de l'utilisation des moyens. C'est le budget qui est l'enjeu privilégié de ce contrôle. Ce profil des contrôleurs de gestion est assez classique dans les organisations publiques puis qu'ils évoluent dans un mode de fonctionnement très routinier des unités de contrôle de gestion. Ils assurent des activités répétitives et sont peu orientés vers l'innovation, peu impliqués dans des actions d'animation et de changement, et ne disposent guère d'autonomie et d'initiative. Cette mission de contrôle est conférée, dans cette administration, à des fonctionnaires qui n'ont pas de formation supérieure et qui sont âgés de plus de quarante ans. » (Bollecker, 2004, p.122)

- De plus, Bollecker (2004) met en évidence également un troisième profil, qu'il présente comme analyste et évaluateur :

« L'administration C dispose des services régionaux exerçant leur autorité hiérarchique sur des établissements de production et de commercialisation d'un autre service public de communication. La finalité des départements contrôle de gestion est le renforcement de la surveillance financière et du contrôle des coûts vis-à-vis des échelons opérationnels. Les outils mobilisés pour assurer cette mission sont la comptabilité de gestion par centre de responsabilités, qui fournit des états mensuels sur les coûts des prestations de ces centres, des états annuels sur les coûts de revient des produits ainsi que des tableaux de bord de gestion. Les contrôleurs de gestion de l'administration C se perçoivent comme analystes et évaluateurs au service de la direction. Dans la mesure où l'objectif du service réside dans la recherche de l'efficacité de l'organisation, le rôle des contrôleurs de gestion est de s'assurer de la

tenue des objectifs dans le cadre des moyens délégués, de détecter les écarts objectifs-réalisation et d'en chercher les causes, d'améliorer les performances. Etant peu en relation avec les responsables opérationnels, les contrôleurs de gestion de cette administration sont des hommes «de dossier», des analystes de documents plus que des assistants, des animateurs ou des conseillers de gestion. Tout comme dans l'administration B, leurs activités sont très routinières et très répétitives. Toutefois, dans la mesure où ils sont issus de l'enseignement supérieur et ont moins de quarante ans avec un statut de contractuel, E.Hachmanian et P.Hussenot les considèrent comme des cadres mutants, puisque ces postes représentent pour ceux qui les occupent un tremplin de carrière. » (Bollecker, 2004, p.123)

Zampiccoli (2009), tente une approche des profils de contrôleurs de gestion territoriaux, à travers son étude sur 142 offres d'emplois émises par des collectivités territoriales. L'auteur révèle un pouvoir et un profil fortement marqué et porté vers la direction générale pour 79,5 % des communes, et 60 % des départements. Leurs présences dans les services financiers sont de plus en plus minimalistes et plus marginalement dans les directions opérationnelles comme les RH (Zampiccoli, 2009, p.11). En outre, dans les collectivités beaucoup plus importantes en termes de taille, et de population, le contrôle de gestion est une direction à part entière. Cependant, Zampiccoli (2009) ne les caractérise que sommairement dans ce type de structure : un profil qui exerce différentes missions en ajout à ses missions spécifiques jouant un rôle vraisemblablement plus puissant. Le contrôleur de gestion est intuitivement influencé par la croissance complexe de la taille de la collectivité territoriale :

« Nous avons ensuite examiné quelles étaient les connaissances mobilisables, dans le domaine spécifique du contrôle de gestion des services publics et plus particulièrement des collectivités territoriales. Nous avons constaté que cette démarche était encore peu diffusée dans ce milieu particulier. Et ceci, de deux manières :

- Dans la fréquence de son emploi et de son déploiement en collectivité en France. Même si les statistiques manquent, le peu de recherches sur le sujet et les contacts que nous entretenons avec des collègues d'autres régions corroborent ce constat.

- Dans la gamme des outils utilisés, nettement plus restreinte que dans le privé. Nous n'avons pas non plus noté d'innovation technique propre à la collectivité territoriale. » (Evah-Manga, 2012, p.398-399)

Par ailleurs, Evah-Manga (2012) précise que le développement et le transfert de compétences, les territoires, les délégations de services publics aux satellites renforcent la nécessité d'un contrôleur de gestion, sans en déterminer de profil ; le même Evah-Manga (2012) n'avance pas et ne propose pas de profil et de type de contrôleur. Aussi, plus la complexité de l'organisation a une histoire et une rationalité spécifique, plus le contrôleur de gestion devient nécessaire. Enfin, Evah-Manga (2012) avance une influence contextuelle avec dans un premier temps, une influence politique notamment en

lien avec le mandat électif. Le contrôle de gestion peut être accentué ou amoindri en fonction de l'importance accordée par les élus. L'instauration d'un contrôle de gestion est influencée par l'organisation territoriale, sa politique envers les citoyens et sa politique managériale. Il est conçu en fonction des zones d'inertie. Le contrôle est influencé par les acteurs organisationnels comme le souligne Evah-Manga (2012). Le sommet directorial est le bloc le plus influent sur le contrôle de gestion (Evah-Manga (2012, p.379).

Nous proposons de synthétiser les profils des contrôleurs de gestion dans les grandes organisations privées et publiques locales dans le tableau 7.

Profils selon Positionnement	Grande organisation du secteur privé						Grande organisation du secteur public local	
	Bühler (1979)	Sathe (1982)	Danziger (2000)	Nobre (2001)	Gilles (2006)	Demaret (2014)	Bollecker (2004)	Busson-Villa (1999)
Proche de la direction générale	Type 1	Puissant	Centralisé	Strate "250-500"	Corporate	Facilitateur	animateur et analyse - évaluateur	classe 1
Proche de la direction opérationnelle	Type 2	Partagé	Décentralisé	Strate "100-250"		Transactionnel	conseiller	classe 3

Tableau 7 – Synthèse des profils de contrôleurs de gestion dans les grandes organisations privées et publiques locales selon la revue académique spécialisée

2.1.2. - Profils des contrôleurs de gestion dans les petites organisations

Les structures de petites tailles influencent également le type de contrôleur de gestion. Ainsi, dans le profil « 3 », selon Bühler (1979), le contrôleur de gestion est influencé par une taille faible et de forte contrainte technologique. Ce profil s'exerce dans des responsabilités diverses. C'est un profil très orienté vers la direction et s'applique dans une taille élevée du service et passe beaucoup de temps avec la direction (Bollecker, 2007). Bühler (1979) identifie un profil « 4 », influencé par une structure de petite taille et un environnement technologique peu contraignant. Il amène le contrôleur de gestion à avoir des responsabilités diverses, une fonction peu orientée vers la direction avec une taille du service

faible. Il consacre plus de temps à des études spécifiques et moins de temps avec les opérationnels (Bollecker, 2007).

Sathe (1982, cité par Lambert, 2005) délimite également des profils, supposés dans des structures de taille moyennes¹³⁰ :

- le contrôleur impliqué qui a pour rôle de porter la dimension d'aide à la décision. Cependant les activités de responsabilités de reporting et de contrôle interne sont faibles. L'attitude du contrôleur de gestion est fortement impliquée dans la prise de décision au niveau de l'unité. Ce type de contrôleur de gestion est de plus faiblement porté sur le « mandat de vérification » pour la direction générale et fortement sur « l'aide à la décision » selon Hopper (1980, cité par Lambert, 2005, p.111) pour les managers opérationnels.

- le contrôleur indépendant. Il a pour rôle une mise en avant des responsabilités de reporting financier et de contrôle interne, cependant il est faiblement investi dans la dimension d'aide à la décision. De plus, son comportement repose sur le maintien d'une certaine objectivité et d'une indépendance vis-à-vis des opérationnels auxquels il est rattaché. Ce type de contrôleur de gestion est de plus fortement porté sur le « mandat de vérification » pour la direction générale et faiblement sur « l'aide à la décision » selon Hopper (1980, cité par Lambert, 2005, p.111) pour les managers opérationnels.

En revanche, Reichmann (1998), précise que dans les petites entreprises, le contrôleur de gestion a un pouvoir important car il est actif dans la formalisation de la prise de décision (Bollecker, 2007, p.94). De plus, Nobre (2001) explique que dans les organisations de petites tailles (50-100 salariés), le contrôleur de gestion est considéré comme un conseiller. Pour Nobre, c'est un profil paradoxal, car le dirigeant peut exercer cette fonction, bien que peu à l'aise avec les techniques du contrôle de gestion. C'est un profil porté uniquement sur le comportemental.

Par ailleurs, pour Godener Fornerino et Deglaine (2003), le contrôleur de gestion dans une posture technicienne est plus adapté aux structures de petites tailles. Demaret (2014, p.275) réalise dans la continuité de ses travaux, une synthèse typologique des profils et de leurs rôles joués et attendus, que l'on peut supposer dans les petites structures, influencées également par des légitimités d'ordre normatives, cognitives, pragmatiques et fonctionnelles :

¹³⁰ Cependant, nous n'avons la certitude que les deux profils proposés par Sathe soient également contingents à des variables organisationnelles. Seules leurs descriptions sur l'importance de leurs contenus professionnels nous laissent supposer leurs présences dans de grandes organisations. L'étude empirique de notre recherche tentera ainsi de justifier cette concordance

	Type technicien	Type néophyte	Type hybride
Rôle joué	Bonne maîtrise technique	faible maîtrise du contrôle de gestion, pas de connaissances financières, pas de capacité à exploiter l'ERP	assimile rapidement les processus métiers, bonne maîtrise du contrôle de gestion
Rôle attendu	Trop centralisateur	pas d'analyse des résultats, Dialogue compliqué avec les opérationnels, peu disponible, pas révélateur des dysfonctionnements	

Tableau 8 - profils relatifs aux rôles du contrôleur de gestion selon Demaret (2014) – n°2

Par ailleurs, concernant une recherche de profils en management public, pour les profils de collectivités territoriales, le constat est similaire à la sous-section 2.1.1. La revue de la littérature ne peut faire un inventaire pertinent sur les déterminants organisationnels des rôles de contrôleurs de gestion territoriaux dans les petites structures.

Busson-Villa (1999) évoque néanmoins des influences organisationnelles sur les volontés d'évaluation et de contrôle, également dans les petites structures. L'auteur propose dans une classe 2 le terme de « managérial de petite dimension ». En reprenant les mêmes caractéristiques que la classe 1, c'est une structure très portée sur l'évaluation et les outils de gestion. C'est un contrôle de gestion accentué sur les membres de l'intercommunalité, le processus interne, la politique publique, mais de faible taille en termes de population et de masse salariale. Donc, pour Busson-villa (1999) la population serait un facteur contingent. Les « traditionnels de petite dimension » sont une catégorie évoquée également par Busson-Villa (1999), mais avec un développement des outils de gestion peu orienté sur l'analyse des résultats, avec le seul emploi de mesure correctrices. Dans cette nouvelle catégorie, l'auteur avance la fonction budget fonctionnement (Busson-Villa, 1999), serait aussi un facteur contingent. Dans une classe 5, Busson-Villa (1999) présente les structures évolutives, en recherche d'outils de gestion, une classe intermédiaire entre les traditionnelles et les managériales. Généralement de petites tailles en termes de population, elles ont la volonté de se développer mais sans réelle affirmation concrète en termes de contrôle de gestion. Elles sont cependant fortement portées sur le processus interne. La classe 6 « les contemplatrices » sont des structures qui n'accordent pas d'importance aux outils de gestion. Elles sont généralement elles aussi de petites tailles (Busson-Villa, 1999).

Zampiccoli (2009) tente une approche des profils de contrôleurs de gestion dans les petites structures, à travers son étude sur 142 offres d'emplois émises par des collectivités territoriales. Leurs présences dans les services financiers sont de plus en plus minimalistes et plus marginalement dans les directions opérationnelles comme les RH (Zampiccoli, 2009, p.11). Ce profil porte uniquement sur les activités spécifiques. Les profils des contrôleurs de gestion ne sont cependant pas clairement identifiés.

Nous proposons de synthétiser les profils des contrôleurs de gestion dans les petites organisations privées et publiques locales dans le tableau 9 :

Profils selon Positionnement	Petite organisation du secteur privé				Petite organisation du secteur public local
	Bühler (1979)	Sathe (1982)	Nobre (2001)	Demaret (2014)	Busson-Villa (1999)
Proche de la direction générale	<i>Type 3</i>	<i>Impliqué</i>	<i>Strate "50-100"</i>	<i>Technicien</i>	<i>classe 2</i>
Proche de la direction opérationnelle	<i>Type 4</i>	<i>Indépendant</i>		<i>Néophyte et Hybride</i>	<i>classe 4, classe 5 et classe 6</i>

Tableau 9 – Synthèse des profils de contrôleurs de gestion dans les petites organisations privées et publiques locales selon la revue académique spécialisée

La taille de structure et la complexité de l'environnement technologique semblent être des facteurs importants d'influences sur le profil du contrôleur de gestion que ce soit dans une organisation privée ou publique, selon deux approches : intertypique, pour la taille ; intratypique, pour la complexité de l'environnement technologique (Kimberly, 1976, cité par Stévenot, 2004, p.175). Ainsi, plus l'organisation est importante en terme de taille et plus l'environnement est complexe, plus le contrôleur de gestion est un acteur important et incontournable : moins l'organisation est importante plus son profil sera diversifié.

2.2. – L'impact du positionnement de la fonction « contrôle de gestion territoriale » sur le rôle du contrôleur de gestion

Notre étude tente de démontrer à travers le rôle du contrôleur de gestion territorial, une identification de son lieu d'exercice, et l'influence que celui-ci apporte. Quelle est l'influence du positionnement

hiérarchique de la fonction « contrôle de gestion » sur le contrôleur de gestion territorial ? Notre recherche caractérise la fonction « contrôle de gestion » pour comprendre son environnement (2.2.1.). Une description des fonctions « contrôle de gestion » dans les collectivités territoriales est menée, afin de préciser l'influence du positionnement fonctionnel. La littérature fait apparaître deux types de fonctions « contrôle de gestion » dans les collectivités territoriales respectivement dénommé type analytique et type systémique : le premier est positionné au sein du financier (2.2.2.) ; le second est directement en lien avec la direction générale (2.2.3.).

2.2.1. - Présentation de la typologie de la fonction contrôle de gestion dans le secteur privé réalisée par Lambert

Il semble pertinent de porter un regard sur l'influence des services fonctionnels sur le rôle du contrôleur de gestion (Lambert, 2005). Dans une analyse s'appuyant sur des entretiens et des sources professionnels¹³¹, Lambert (2005) fait émerger quatre types de contrôle de gestion.

- La premier type « contrôle de gestion » est dénommée « *partenaire* ». Le contrôleur de gestion joue un rôle localisé, isolé dans l'organisation mais avec un pouvoir élevé, car cette fonction « contrôle de gestion » est investie d'une forte autorité. Par l'intermédiaire d'instruments de contrôle tels que le reporting, il est en recherche constante d'une efficacité budgétaire : il est alors un contrôleur de gestion dit « décentralisé », dont la présence sur les opérationnels apparaît comme étouffante par les seconds (Lambert, 2005):

« En effet, les structures dans lesquelles ils évoluent sont divisionnalisées, voire matricielles, et le reporting est un des moyens d'allocation des ressources et de mesure de la performance pour le groupe. Toutefois, le client privilégié est le management local. En effet, l'information dont disposent les contrôleurs de gestion est largement subordonnée à la qualité des relations qu'ils parviennent à instaurer et à maintenir avec leurs responsables opérationnels respectifs. En effet, si certaines conditions sont réunies pour que le contrôleur de gestion soit considéré comme un pair, les ambitions personnelles et les enjeux stratégiques rappellent la fragilité de ce statut. » (Lambert, Sponem, 2009, p.131).

Dans son rôle, le contrôleur de gestion peut être exposé à un abandon du contrôle interne notamment sur la gestion des résultats, et le rôle joué par le contrôleur de gestion dans ce type de fonction « contrôle de gestion » est une « aide à la décision » localisée dans une partie de l'organisation.

¹³¹ Comme les rapports, les notes de services, programmes

- Le second type de « contrôle de gestion » identifiée par Lambert (2005) est dénommée « discrète ». Dans le prolongement de la précédente, elle est également à un niveau isolé de l'organisation. Sa présence est perçue comme facultative par les managers opérationnels :

« Le choix de structures fortement décentralisées et la diffusion commune d'une image de «Business Partner», reprise dans la section ressources humaines des sites des entreprises, amènent les contrôleurs de gestion à se considérer au service du management local, générant ainsi une identité organisationnelle fortement associée à l'entité de rattachement. Mais les contrôleurs de gestion rencontrent un problème majeur. Au mieux, les managers opérationnels ne perçoivent pas l'intérêt des informations ou analyses que les contrôleurs de gestion pourraient leur fournir, au pire, ils sont totalement réfractaires à leur ingérence dans des problématiques qu'ils jugent stratégiques » (Lambert, Sponem, 2009, p.126)

Le rôle du contrôleur de gestion se trouve dévalué car dans l'amoindrissement de ses tâches, il est cantonné dans le développement de relations informelles et de bons usages des procédures. Cependant, cette fonction « contrôle de gestion » dite discrète provoque une prise de responsabilité et une prise de risque grandissantes des managers, qui ne considèrent pas le contrôleur de gestion capable de décision ; ils augmentent donc les marges d'erreurs potentielles (Lambert, 2005).

- Le troisième est dit « garde-fou » : l'autorité du contrôleur de gestion est faible au sein de la direction générale. Son rôle est hétérogène car ce sont des organisations complexes. Il a un rôle dit de « trésorier » qui se porte sur la surveillance des managers opérationnels afin d'en faire le rapport auprès de la direction générale :

« De même, ils (ndlr : les managers) sont réticents à toute divulgation d'information à des contrôleurs de gestion qu'ils perçoivent bien souvent comme des agents de surveillance mandatés par le siège. Le savoir que les contrôleurs de gestion génèrent semble être en effet utilisé à des fins de légitimation de décisions prises en fonction d'autres critères et d'autres logiques que la logique financière. De nombreux contrôleurs de gestion n'exercent ainsi leur influence qu'en autorisant ou pas les dépenses et se voient assimilés à des « trésoriers de l'administration française ». La lutte est régulière pour l'obtention de tâches reconnues, le rôle du contrôleur de gestion s'apparentant à celui d'un censeur de la dernière heure, relativement déconnecté de l'activité opérationnelle quotidienne » (Lambert, Sponem, 2009, p.128-129).

Elle permet de favoriser la créativité stratégique des managers opérationnels car si elle ne sanctionne pas, elle prévient sur les dérives potentielles. Cependant cette liberté laissée dans la créativité peut

entraîner des conflits d'intérêt en interne et un détournement des objectifs stratégiques de l'organisation à leur profit, car chaque manager opérationnel cherche à favoriser son service. Le rôle du contrôleur de gestion dans cette fonction est un apport pédagogique aux futurs cadres dirigeants notamment dans la « sensibilisation » financière, qui sera essentielle dans leur future fonction (Lambert, 2005).

- Le quatrième déterminé est dit « *omnipotente* » et se situe à un degré hiérarchique supérieur et total dans l'organisation :

« Un réseau particulièrement puissant de contrôleurs de gestion se construit. Ils sont sélectionnés et formés par des « contrôleurs seniors ». Les perspectives de carrière sont illimitées puisque le PDG lui-même était à leur place. Surveillants surveillés du panoptique¹³², ils sont d'une loyauté sans faille pour la direction et imposent leurs normes aux opérationnels » (Lambert, Sponem, 2009, p.134).

La qualité de leur travail est d'une précision telle qu'ils sont en mesure d'influencer les choix des décisions, de les confirmer ou de les abandonner. La dimension financière détient une place noble dans la prise de décision :

« Dans ce cadre, la logique dominante est une logique financière à court terme qui va être renforcée par l'activité des contrôleurs de gestion. Le développement de l'autorité de la fonction contrôle est un des instruments de ce pouvoir, mais celui-ci est conditionné à la mise en place d'autres dispositifs organisationnels, notamment par un découpage de la structure en centres de responsabilité » (Lambert, Sponem, 2009, p.133).

Cependant, le contrôleur de gestion est face à des réticences et des freins de la part des managers opérationnels qui refusent sa domination. De plus, ce pouvoir fort empêche toute liberté d'innovation de leur part. Cependant, l'avantage central est un pouvoir total de la direction générale sur l'organisation (Lambert, 2005), par l'intermédiaire de ce rôle. Lambert (2005) détermine une variabilité de ces rôles, suivant le positionnement hiérarchique de leur fonction. Plus la fonction « contrôle de gestion » est élevée dans la hiérarchie organisationnelle plus le contrôleur de gestion a un rôle impliqué et puissant. Au contraire, plus la fonction est à un niveau faible dans la hiérarchie organisationnelle, plus le contrôleur de gestion a un rôle secondaire et effacé, donc partagé et indépendant.

¹³² Au sens benthamien

	Partenaire	Discrète	Omnipotente	Garde-fou
Tâches	Conseils aux managers locaux, mandat de vérification	Conseils aux managers locaux	Mise sous tensions des responsables opérationnels, mandats de vérifications forts	Liés aux non-dépassements des enveloppes budgétaires
Image	Partenaire, forte identité liée à l'entité de rattachement	Bureaucrate, fortement lié à l'entité de rattachement	Copilote	Surveillant
Relations	Chef de produits, relations évidentes aux opérationnels, autorité forte	Difficile entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels, autorité faible	Omnipotente des contrôleurs de gestion vis-à-vis des opérationnels, autorité forte	Recherche de légitimité, relations informelles, autorité faible

Tableau 10 - Synthèse des fonctions contrôle de gestion selon Lambert (2005)

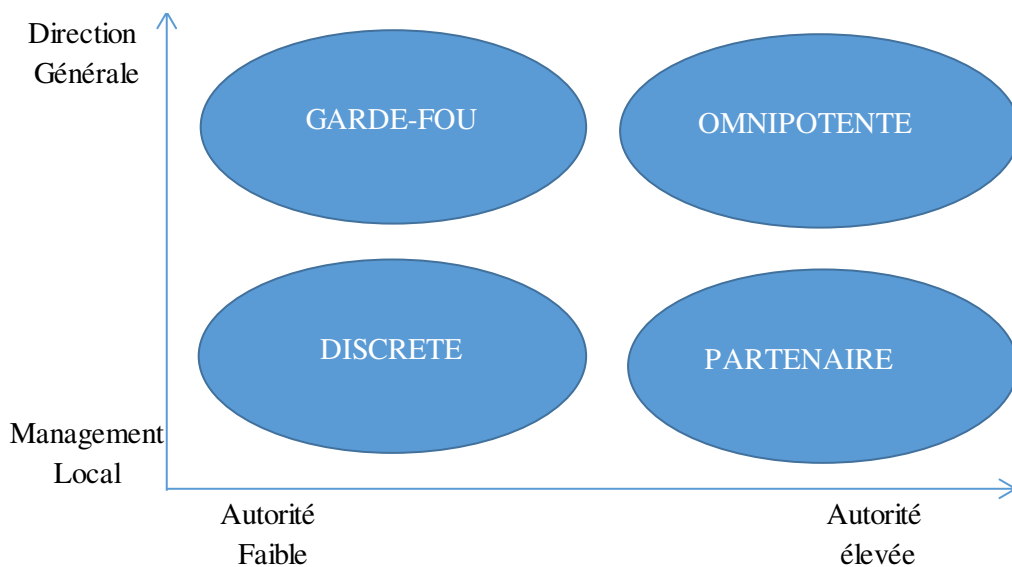


Figure 15 - Les idéaux-types de fonctions contrôle de gestion selon Lambert (2005, p.411)

Notre analyse se propose de rechercher un écho des travaux de Lambert dans les études sur le management public local. Deux types de fonctions sont identifiés dans les collectivités territoriales : une

première à dominante analytique, proche de la direction financière, une seconde à dominante systémique, proche de la direction générale des services.

2.2.2. – Influence d'un positionnement analytique de la fonction « contrôle de gestion » territorial sur le contrôleur de gestion

La première fonction « contrôle de gestion » territoriale identifiée dans la littérature est de nature opérationnelle. Dans l'exploration de ses travaux sur les départements, Maurel (2006) identifie dans son cas n°2, une fonction « contrôle de gestion » sous la domination des services financiers, sans moyen de progression. C'est un service parent de la fonction *discrète* de Lambert (2005). Ses missions portées seulement sur l'économie, l'inspection et les missions de la direction du budget, ainsi que sur le développement de tableaux de bords de gestion et sur une démarche qualité :

« Ce cas illustre de manière flagrante les problèmes relationnels d'un service qui n'a pas de relais ni 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 (...)) 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 » (Maurel, 2006, p.116-118)

Le souhait organisationnel de placer la fonction « contrôle de gestion » en complémentarité ou incluse avec les services financiers, est accompagné d'une distinction dans le contenu (Carlier, Ruprich-Robert, 2002, p.42). Les services financiers se chargent de gestion des finances, le contrôle de gestion de la mesure de l'activité (Carlier, Ruprich-Robert, 2002, p.42). Sur ce point, Carlier et Ruprich-Robert (2002) mettent en garde contre une intégration totale du contrôleur de gestion territorial aux services financiers. Ceux-ci peuvent en effet se prévaloir de la gestion budgétaire et asphyxier le contrôleur de gestion.

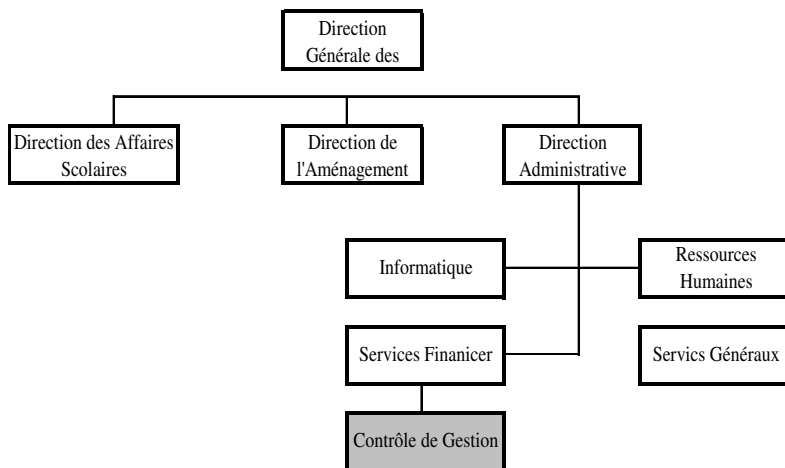
Par ailleurs, si la fonction « contrôle de gestion » est complètement isolée des services financiers, elle risque d'être cantonnée à une mission d'étude et d'analyse (Carlier, Ruprich-Robert, 2002, p.42), voire d'être marginalisée. De plus, si la volonté de la direction générale des services est de situer la fonction

« contrôle de gestion » à ce niveau¹³³, elle devient alors un service supplétif et équivalent, permettant une facilitation décisionnelle (Carlier, Ruprich-Robert, 2002, p.42). On se rapproche ainsi d'une fonction « contrôle de gestion » *partenaire* (Lambert (2005). Ainsi, ce type de fonction « contrôle de gestion » s'élève également au niveau technostucturel, qui planifie le contrôle budgétaire ou l'analyse financière. Elle est ainsi composée de contrôleurs de gestion aux rôles d'animateurs, car trop éloignée de la direction générale pour être décisionnelle, qui impulsent néanmoins la dynamique de construction d'outils financiers, avec leurs interprétations et leurs diffusions. Une fonction « contrôle de gestion » similaire est identifiée dans les travaux de Maurel (2006), dans le cas n°4, où les missions du contrôleur de gestion sont fixées sur la mise en place des procédures organisationnelles :

« 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. (...) 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 (...). 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...). (...) 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 légales, les contrôleurs doivent s'appuyer sur toutes les opportunités » (Maurel, 2006, p.120-122)

Cette recherche propose donc de nommer ces types de fonctions contrôle de gestion (partenaire et discrète) comme fonction « contrôle de gestion » analytique (figure 16).

¹³³ Pour lui octroyer une mission de contrôle et d'analyse de coûts budgétaires



Dans ce type d'organigramme, une fonction « contrôle de gestion » est sous la responsabilité des services administratifs et financiers, il n'a qu'une fonction opérationnelle, attenante aux services financiers, il se limite le cas échéant à une mesure de performance financière. Le rôle du contrôleur de gestion se voit amoindri.

Figure 16 – positionnement d'une fonction « contrôle de gestion » analytique

Ainsi, dans une composante analytique (Rosnay, 1975, p.119), la fonction « contrôle de gestion » est proche des services financiers. Elle est isolée partiellement. L'approche analytique est une réduction d'un système sur un élément qui la compose (tableau 11).

L'approche analytique
1. Elle isole et se concentre sur les éléments
2. Elle considère la nature des intersections
3. Elle s'appuie sur la précision des détails
4. Elle modifie une variable à la fois
5. Elle est indépendante de la durée et les phénomènes considérés sont réversibles
6. La validation des faits se réalise par la preuve : la preuve expérimentale dans le cadre d'une théorie
7. Les modèles sont précis et détaillés mais difficilement utilisables dans l'action
8. C'est une approche efficace lorsque les interactions sont linéaires et faibles
9. Elle conduit à une action programmée dans ses moindres détails
10. Elle insiste sur la connaissance des détails mais perd de vue les buts généraux

Tableau 11 – L'approche analytique (Lapointe – Université de Laval, d'après Rosnay, 1977)

En reprenant l'analyse de Lapointe (1977) (d'après les travaux de Rosnay), ci-dessus, notre recherche confirme la dénomination d'« analytique » jointe à cette fonction « contrôle de gestion ». En effet, dans une proximité avec des services financiers, le contrôleur de gestion est concentré essentiellement sur les

éléments financiers et analytiques de l'activité de la collectivité. De plus, la considération des interactions prend uniquement en compte l'aspect financier, dans sa précision du détail d'analyse de rentabilité des services publics (Charpentier, Grandjean, 1998). Ses outils intéressent particulièrement la direction financière et finalement très peu la direction générale (Carlier, Ruprich-Robert, 2002). Donc lorsqu'une fonction « contrôle de gestion » est de type analytique, le contrôleur territorial est soit indépendant, soit impliqué au sens de Sathe (1982), sans pour autant pouvoir en déduire des critères organisationnels contingents.

Par ailleurs, pour Rey (1991), une fonction « contrôle de gestion territoriale » recherche de l'oxygène et non une asphyxie dans un seul service en étant dépendante ou cantonnée à des indicateurs uniquement financiers :

« (Elle) doit se situer en dehors des contraintes de production et de jeux de pouvoir dans l'organisation. Le service financier joue un rôle de pouvoir. Il doit se situer en position de conseil rattaché à la DGS » (Rey, 1991, p.80)

C'est pourquoi, elle est perçue comme une amélioration organisationnelle et connue de tous les acteurs de la structure (Cour des comptes, 2008).

2.2.3. – Influence d'un positionnement systémique de la fonction « contrôle de gestion territoriale » sur le contrôleur de gestion

La seconde indetification d'une fonction « contrôle de gestion territoriale » dans la littérature spécifique, est en lien étroit avec la direction générale des services. Elle est basée sur la recherche d'une performance territoriale (Gibert, 2002, p.10). Cette fonction « contrôle de gestion » dépasse le champ d'intervention de la fonction « contrôle de gestion » dite « analytique », mais sans politique volontariste de recherche de performance, ce type de fonction « contrôle de gestion » ne serait plus viable. Réside là également un moyen pour la direction générale de stimuler les acteurs et les imprégner de la performance. Cependant, il s'agit d'un organe objectif, qui ne juge pas les comportements mais tente de les expliquer, et de les corriger, éventuellement à l'aide d'actions modificatrices (Gibert, 2002, p.10).

La fonction « contrôle de gestion » proche de la direction générale conçoit la performance autour d'un dialogue de gestion transversal entre les services. Ce type de fonction « contrôle de gestion » territoriale se définit en collaboration avec les services opérationnels, mais elle leur est hiérarchiquement

supérieure. Ce service fonctionnel tend à être *omnipotent* (Lambert, 2005). Maurel, identifie dans son cas n°3 une fonction « contrôle de gestion » semblable à l' « *omnipotente* » de Lambert (2005) :

« 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. (...) 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. (...) 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 (...) 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. » (Maurel, 2006, p.119-120)

L'évaluation de politiques publiques prime dans les missions du contrôleur de gestion et légitime finalement son importance. Il centralise aussi les résultats au moyen de reportings et étudie leurs résultats pour évaluer en interne les performances de la collectivité. Ce type de fonction, au travers du contrôleur de gestion territorial, améliore donc le processus informationnel et diffuse le dialogue de gestion entre les services (Maurel, 2007). Elle déploie l'information dans l'ensemble de l'organisation (Maurel, 2007, p.126). Ce que réalise par exemple la ville d'Angers avec l'animation de réunions sur l'aspect humain, financier qualitatif / quantitatif. De plus, dans cette même ville d'Angers¹³⁴, dans le département de l'Ile et vilaine, la transversalité des missions du contrôleur de gestion est présente dans la gestion quotidienne des services (Cour de comptes, 2008). Ainsi, la force du contrôleur dans ce type de fonction, est de sortir du cadre de l'organigramme originel, de dépasser le champ de système et s'étend sur une autre collectivité associée dans un Epic¹³⁵ de type communauté d'agglomérations¹³⁶. Cependant, la fonction « contrôle de gestion » tout comme le rôle du contrôleur de gestion, restent

¹³⁴ Angers est le chef-lieu du département du Maine et Loire et la capitale historique de l'Anjou. La ville appartient à la région des Pays de la Loire, 147 571 habitants (Angers.fr)

¹³⁵ L'intercommunalité désigne les différentes formes de coopération existant entre les communes. Le regroupement de communes au sein d'établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) peut répondre à deux objectifs très différents : la gestion commune de certains services publics locaux (ramassage des ordures ménagères, transports urbains...) ou la réalisation d'équipements locaux, de manière à mieux répartir les coûts et à profiter d'économies d'échelle. Dans ce cas, les communes recherchent une forme de coopération intercommunale relativement souple ou « associative » ; la conduite collective de projets de développement local. En faisant ce choix, les communes optent pour une forme de coopération plus intégrée ou « fédérative » (Direction de l'information légale et administrative, 2013)

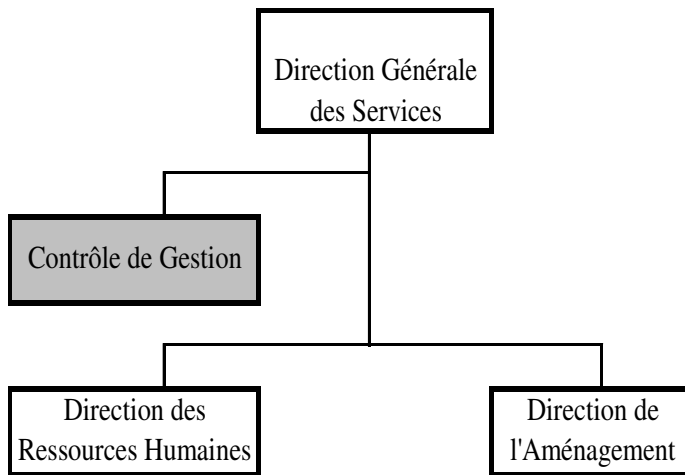
¹³⁶ ville d'Angers (Cour des comptes, 2008)

souvent méconnus, méconnaissance qui peut être traduite par un manque de pertinence de la fonction contrôle allouée par la direction générale. Notre recherche identifie aussi une fonction « contrôle de gestion » garde-fou (Lambert, 2005) dans le cas n°1 de Maurel (2006) :

« 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 (...). 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 » (Maurel, 2006, p.115)

En reprenant les configurations structurelles de Mintzberg, le rôle du contrôleur de gestion est pertinent lorsqu'il est employé au sommet stratégique (Landrieux-Kartochian, 2013, p.104-105). Ce qui implique que cette fonction « contrôle de gestion », proche de la direction générale de services soit composé de contrôleurs de gestion aux jeux d'acteurs décisionnels : ils participent à la prise des décisions stratégiques et au pilotage des performances. Le positionnement hiérarchique de cette fonction « contrôle de gestion » favorise le rôle d'expert du contrôleur de gestion auprès de la direction générale : le contrôleur de gestion est acteur de la stratégie.

Ainsi, notre recherche propose de qualifier ces types de fonctions contrôle de gestion (« garde-fou » et « omnipotente ») comme systémique (figure 17), car elle diffuse ses résultats jusqu'à la fonction support et opérationnelle (Landrieux-Kartochian, 2013, p.104-105).



Dans ce cas de figure, le contrôle de gestion est comme service d'aide au pilotage directement rattaché à la direction, c'est une fonction stratégique.

Figure 17 – positionnement d'une fonction « contrôle de gestion » systémique

L'approche systémique définit un système, l'analyse dans son ensemble et dans ses sous-systèmes. Elle étudie et mesure leurs finalités, et précise les éléments qui favorisent l'atteinte de l'objectif. L'approche systémique analyse aussi les liaisons, les interactions, les mécanismes autocorrectifs, et les facteurs d'équilibre et de déséquilibre qui régulent les objectifs du système avec son environnement ou avec les autres systèmes avec lesquels il interagit. L'approche systémique (tableau 12) permet d'appréhender comment chaque élément contribue à la finalité du système tout en préservant sa propre identité (Mélèze, 1972) :

« L'approche systémique est un processus qui tend à faire évoluer l'organisme auquel il s'applique en débloquent des latitudes d'initiatives et de changement : on élabore en premier lieu un "baby-system" finalisé, fortement ouvert sur l'environnement et doté des capacités d'adaptation et d'apprentissage. La structuration de chaque partie du système, la définition de ses liaisons, de ses méthodes et de ses procédures vont se développer progressivement par essais-erreurs au contact de l'environnement, par ajustements successifs et par accroissement de la variété de contrôle » (Mélèze, 1972).

L'approche systémique
1. Elle relie et se concentre sur les interactions entre éléments.
2. Elle considère les effets des interactions
3. Elle s'appuie sur la perception globale
4. Elle modifie des groupes de variables simultanément
5. Elle intègre la durée et l'irréversibilité
6. La validation des faits se réalise par comparaison du fonctionnement du modèle avec la réalité
7. Les modèles sont insuffisamment rigoureux pour servir de base à la connaissance systématique mais sont utilisables dans l'action
8. C'est une approche efficace lorsque les interactions sont non linéaires et fortes
9. Elle conduit à une action par objectifs
10. Elle insiste plus sur la connaissance des buts que sur les détails

Tableau 12 – L'approche systémique (Lapointe – Université de Laval, d'après Rosnay, 1977)

En reprenant l'analyse de Lapointe (1977), notre recherche confirme la dénomination de « systémique » de cette fonction « contrôle de gestion ». En effet, dans ce cadre conceptuel proche de la direction générale, celle-ci relie et concentre les interactions entre éléments, et plus particulièrement entre les services (Maurel, 2007), ce qu'il démontre, dans son étude sur 4 conseils généraux. Dans les deux cas où Maurel précise l'avancée positive de la fonction « contrôle de gestion », elle se situe sur un niveau systémique. Le contrôleur considère les niveaux d'interactions et s'appuie sur une perception globale dans l'analyse de la performance. Son rôle dans la modification de variables est perceptible dans la mise en place de plans d'actions stratégiques (Evah-Manga, 2012). À travers l'enquête réalisée auprès des collectivités et des établissements publics de coopération intercommunale, Grail, Lescaillez, Menut, (2006) soulignent que la validation des faits se réalise dans l'étude des écarts entre le prévisionnel et le réalisé, et utilisable pour la prise de décision. De plus, la non-linéarité, c'est-à-dire sa présence auprès de la direction générale, favorise son importance dans son rôle de diffusion totale de l'information et dans la conduite d'action par objectifs. Son insistance sur les buts à atteindre est planifiée dans l'élaboration des plans stratégiques (Grail, Lescaillez, Menut, 2006). Nous sommes ainsi davantage en présence d'un contrôleur de gestion « puissant » ou « partagé » selon Sathe (1982), dans ce type de fonction contrôle de gestion systémique sans pour autant pouvoir en déduire des critères organisationnels contingents.

Notre étude entend ainsi identifier les variables organisationnelles qui influencent le rôle du contrôleur de gestion.

Par ailleurs, une première hypothèse prolongera la proposition générale. En effet, en complément des variables organisationnelles influençant le rôle du contrôleur de gestion territorial, notre recherche est amenée à tester le résultat des travaux de Lambert et Sponem (2009) réalisés dans le contexte des PME-PMI, à savoir l'hypothèse selon laquelle :

- « Le contrôleur de gestion territorial est un partenaire organisationnel (« Business Partner ») (hypothèse 1)

Le « Business Partner » apporte, selon Lambert et Sponem (2009), une aide à la décision. Aujourd'hui les grandes intercommunalités sont confrontées aux difficultés financières, et sont donc en proie au concept de performance. Le « Business Partner » a un rôle relationnel fort, ainsi que des activités portées sur la mesure de l'activité et l'interprétation des résultats, afin d'en tirer des éléments de performance.

Cependant, en s'appuyant sur les travaux de Lambert et Morales (2009) qui mettent en exergue la focalisation de l'activité de contrôleur de gestion sur la réduction des coûts, une seconde hypothèse peut être proposée :

- « Le contrôleur de gestion territorial est d'abord focalisé sur la réduction des coûts (Cost-Killer) » (hypothèse 2)

Les deux hypothèses peuvent être articulées dans le modèle suivant (figure 19) et évaluées dans la seconde partie :

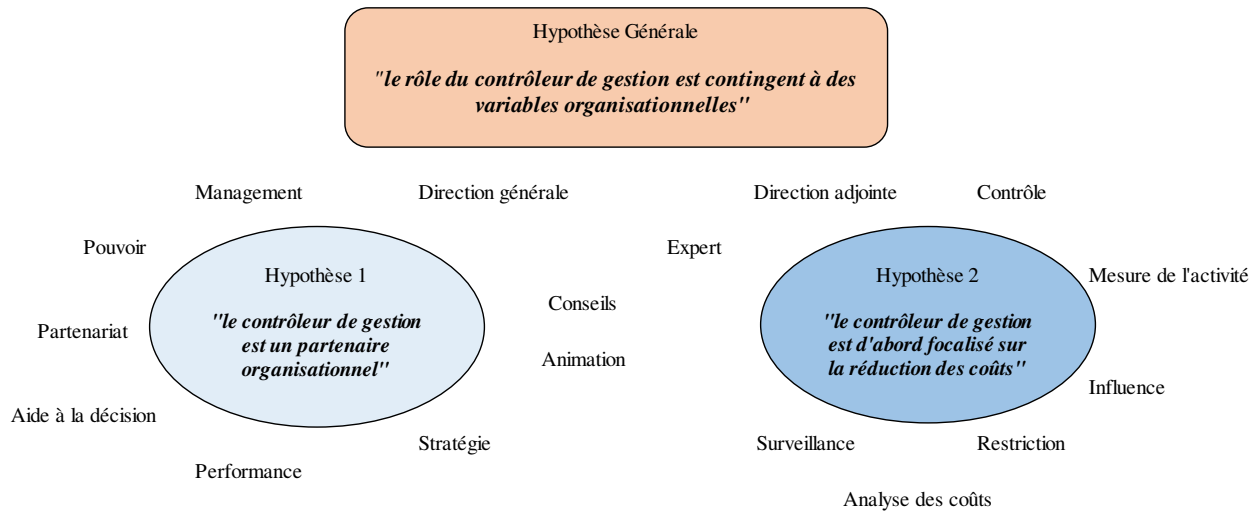


Figure 19 - le modèle de recherche

PARTIE 2

APPREHENSION EMPIRIQUE DU ROLE

DU CONTROLEUR DE GESTION TERRITORIAL

DANS LES GRANDES INTERCOMMUNALITES :

ENTRE DIMENSION STRATEGIQUE,

CONSEILLERE, PARTENARIALE ET ANALYSTE

CHAPITRE 3

ETUDE EXPLORATOIRE DE L'ACTIVITE DU CONTROLEUR DE GESTION DANS LES GRANDES INTERCOMMUNALITES

CHAPITRE 3

ETUDE EXPLORATOIRE DE L'ACTIVITE DU CONTROLEUR DE GESTION DANS LES GRANDES INTERCOMMUNALITES

L'étude exploratoire de l'activité du contrôleur de gestion dans les grandes intercommunalités prolonge l'analyse de la littérature académique, pour approfondir la connaissance de l'objet de recherche, et préciser, voire nuancer les premières hypothèses énoncées. Cette étude exploratoire met en œuvre une méthodologie qualitative visant à enrichir la compréhension du rôle du contrôleur de gestion territorial : rôle attendu par la hiérarchie, et surtout rôle vécu par les contrôleurs eux-mêmes. Il s'agit d'une démarche compréhensive au sens de Dumez (2011, p.39), qui se focalise sur l'activité de l'individu dans son environnement :

« La démarche compréhensive se doit de poser la question des commencements des processus et des dynamiques qu'elles cherchent à interpréter. Un de ses projets consiste à mettre au jour les commencements vécus comme tels par les acteurs et qui n'en sont pas, ainsi que les commencements que n'ont pas vus les acteurs. » (Dumez, 2011, p.39)

La présentation de l'étude exploratoire mise en œuvre est subdivisée en trois parties : la première partie présente l'approche qualitative adoptée, la deuxième expose les résultats, enfin la troisième partie discute de la production de l'étude qualitative, et de ses apports au regard de la littérature existant sur le sujet.

1 – Le choix d'une approche qualitative

La démarche qualitative produit une connaissance vraisemblable (Chatelin, 2005, p.13) des éléments analysés : son problème fondamental demeure sa validité, car aucun cadre ne limite son périmètre et son incommensurabilité¹³⁷.

¹³⁷ « La recherche qualitative doit au contraire justifier sa différence et démontrer qu'elle peut produire de la connaissance. » (Dumez, 2011, p.1)

« Les méthodes qualitatives sont des méthodes des sciences humaines qui recherchent, explicitent, analysent des phénomènes (visibles ou cachés). (...) L'étude de ces faits humains est réalisée avec des techniques de recueil et d'analyse qui, échappant à toute codification et programmation systématique, reposent essentiellement sur la présence humaine et la capacité d'empathie d'une part, et sur l'intelligence inductive et généralisante d'autre part. Les résultats des recherches qualitatives n'en sont pas moins valides et solidement fondés, elles possèdent leurs propres critères de certification (l'acceptation interne, la complétude, la saturation, la cohérence interne, la confirmation externe). Leur valeur ne s'apprécie pas en référence aux canons de la recherche " scientifique " classique. Toutefois, il ne s'agit pas d'opposer quantitatif et qualitatif, mais de choisir la technique la plus adaptée à l'objet et de se montrer d'abord exigeant sur la valeur des données recueillies, puis rigoureux dans les déductions et surtout les généralisations. » (Fragnière, 2000, p.15-16)

L'étude qualitative réalisée s'appuie sur cinq études de cas : *« L'étude de cas est une mise en relations ordonnées des faits observés, sur un horizon »* (Chatelin, 2005, p.17). Dans chaque cas, outre les discours des acteurs, ont été collectés des fiches de postes, des organigrammes, des travaux du contrôleur de gestion territorial permettant une triangulation des données. Ainsi, après la présentation des cinq cas étudiés (1.1.), la construction de la campagne d'entretiens (1.2.), le recueil, l'analyse (1.3.) et la triangulation des données (1.4) sont successivement exposés.

1.1. - La présentation des cinq cas étudiés

Cinq intercommunalités ont répondu favorablement à la sollicitation d'entretiens¹³⁸ : deux métropoles, une communauté urbaine et deux communautés d'agglomération. Le critère de sélection a été la présence en poste dans l'organisation d'au moins un contrôleur de gestion. Les cinq intercommunalités sont présentées dans le tableau 13 :

¹³⁸ Sur 10 contactées

Identification de l'organisation	Groupement	Géographie	Positionnement	Importance	Volonté	Tendance	Pourquoi	Nombre de contrôleurs de gestion	Directeur du contrôle de gestion	Répondants Contrôle de gestion	Répondants DGA
A	Métropole	Rhône Alpes	DG**	+++	DGS	extension	EPP***	15	Oui	Responsable contrôle de gestion - org. A Contrôleuse de gestion - org. A	DGA - org. A
B	Métropole	Alsace	DG	+++	DGS	extension	EPP	12	Oui	Responsable contrôle de gestion - org. B	DGA - org. B
C	Communauté Urbaine	Lorraine	DF	+	DGA	non	-	1	Non	Contrôleur de gestion - org. C	DGA - org. C
D	Communauté d'Agglomération	Lorraine	DG	++	DGS	non	Calcul de coûts	2	Non	Contrôleuse de gestion - org. D	DGA - org. D
E	Communauté d'Agglomération	Languedoc Roussillon	DG	++	DGS	non	EPP	2	Oui	Responsable contrôle de gestion - org. B	DGA - org. E

** direction générale (DG) / direction financière (DF), ***EPP (évaluation des politiques publiques)

Tableau 13 - Présentation des cas de l'étude exploratoire

Notre recherche fait le choix d'étudier le rôle du contrôleur de gestion dans les « grandes » intercommunalités pour en faire ressortir les différences et une typologie. Dumez (2014) présente les trois typologies qui peuvent être construite dans le cadre d'une recherche qualitative (tableau 14).

	Descriptive	Classificatoire	Explicative
Mouvements analytiques	Définit les concepts composé (types) et les utilise comme des caractérisations descriptives	Attribue des cas à des types	Fait des prédictions fondées sur des combinaisons de différentes valeurs des variables issues d'une théorie. Place des données dans les cellules pertinentes pour tester leur validité et pour les comparer afin de voir si les données sont cohérentes avec la théorie.
A quelles questions cherche-t-on à répondre ?	Qu'est-ce qui constitue le type ?	De quoi le cas est-il un cas ?	Si la théorie est correcte, que doit-on s'attendre à voir ? Est-ce bien cela que je vois ?

Tableau 14 – les objectifs typologiques (Dumez, 2014, p.154)

D'une typologie, le travail de recherche qualitatif aboutit dans l'idéal à la détermination d'un concept managérial, composé selon Dumez (2014, p.160) d'un nom, d'une dimension de compréhension, et d'une dimension d'extension avec huit caractéristiques (tableau 15) :

1 – familiarité	Dans quelle mesure le concept est-il familier (à des spécialistes ou des non-spécialistes)
2 – résonance	Est-ce que le terme choisi résonne, produit un écho ?
3 – parcimonie	De quelle longueur est (a) le mot ; (b) la liste des attributs le définissant (compréhension) ?
4 – cohérence	Les attributs sont-ils cohérents ?
5 – différenciation	Les attributs sont-ils suffisamment différenciés de ceux des autres concepts proches ? Le concept est-il homogène, opérationnalisable
6 – Profondeur	Combien de propriété sont partagés par les instances à définir ?
7 – utilité théorique	En quoi le concept est-il utile dans un champ d'inférences plus large
8 – Utilité de champ	En quoi le concept est-il utile dans un champ d'instances et d'attributs liés ?

Tableau 15 – les critères de qualité d'un bon concept selon Dumez (2014, p.165)

1.2. – La préparation des entretiens

Le travail empirique s'appuie sur la conception de deux guides d'entretiens (relatifs respectivement aux contrôleurs de gestion et à leur responsable hiérarchique), afin de préparer les entretiens et de les orienter. Le choix se porte sur des entretiens de type semi-directif (figure 19) qui créent une délimitation pour chaque répondant, sans tenter de l'influencer.

1.2.1. – Méthodologie de conception des entretiens

Les entretiens débouchent sur une analyse de contenu. L'entretien a, de façon générale, comme intérêt de renseigner sur un état d'esprit et sur un contexte vécu (Alberto et al. 1995, cité par Gavard-Perret et al, 2008, p.89). Le choix de l'entretien individuel semi-directif plutôt que l'entretien de groupe s'explique par la recherche de précisions relatives à l'objet de l'étude d'une part, et la recherche du ressenti individuel sur le métier d'autre part (Gavard-Perret et al., 2008, p.89). La confidentialité

favorise l'expression d'une opinion spontanée. La génération des données qualitatives est ainsi « naturelle ».

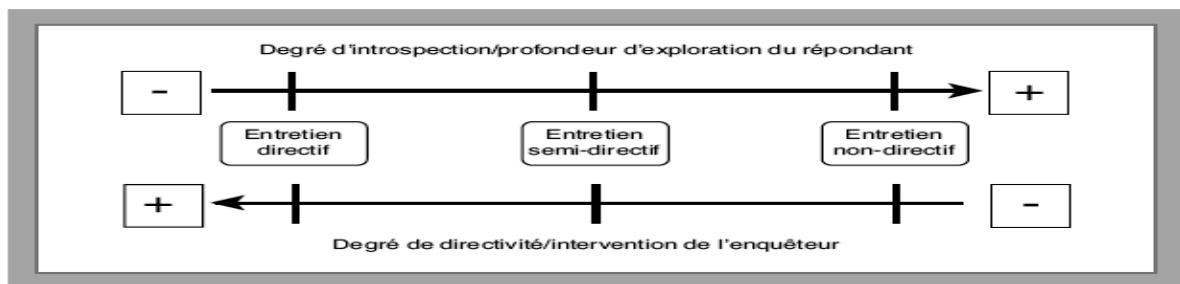


Figure 20 – degré d'exploration et d'intervention selon Gavard et al. (2008)

L'entretien semi directif est composé de thèmes qui se succèdent dans un ordre prédéfini¹³⁹. Il laisse cependant une liberté de réponse aux répondants. Cette liberté, relative car guidée, permet une analyse comparative entre répondants et une maximisation du temps imparti souvent restreint accordé par les répondants¹⁴⁰ (Gavard-Perret et al, 2008, p.92). La durée de ces entretiens a oscillé entre 45 min et 1h30. Le guide d'entretien facilite également le traitement lexicologique des données par une analyse horizontale (par thème) (Gavard-Perret et al, 2008, p.93).

Nous accueillons les ressentis sans jugement. Ces guides d'entretien évitent un nombre important de questions commençant par « pourquoi ? », afin, comme le souligne Touboul (2013, p.3), de ne pas obtenir des réponses générales et rationalisées. De plus, chaque guide inclut une formule de remerciement et s'engage à un retour des résultats obtenus. Il reflète les objectifs de l'étude en observant une cohérence certaine. Par ailleurs, la volonté de respecter l'anonymat est essentielle pour libérer l'interviewer dans ses réponses. Les guides utilisent principalement des relances différées afin de revenir sur un point abordé¹⁴¹ (Gavard-Perret et al., 2008, p.99). La conclusion s'opère dans une reformulation de synthèse reprenant les propos du répondant et de « vérifier leur non-distorsion » (Gavard-Perret et al., 2008, p.99). De plus, la conclusion amène également une reformulation de « non-dit » en apportant une confirmation des propositions, mais surtout permet de mettre au jour des idées implicites, ouvrant le champ aux hypothèses¹⁴².

¹³⁹ Celui-ci s'est conçu autour d'une réflexion conjointe avec le Directeur de cette Recherche

¹⁴⁰ La difficulté majeure de l'interview est le temps imparti et la disponibilité des répondants. En effet, en période de préparation budgétaire, le temps s'avérera très restreint.

¹⁴¹ ex : position de service / du contrôleur de gestion

¹⁴² « En conclusion, peut-on dire au fil de votre discours que vous êtes un Business Partner ? »

« Les entretiens exploratoires ont pour fonction de compléter les pistes de travail suggérées par la lecture préalable et de mettre en lumière l'aspect du phénomène, auquel le chercheur ne peut penser spontanément »

« L'entretien exploratoire vise à faire émerger au maximum les univers mentaux et symboliques à partir desquels les pratiques se structurent, sera plutôt à dominante modale, avec comme consigne : qu'est-ce que cela représente pour vous ? » (Blanchet, Gotman, 2007, p.39).

Finalement l'entretien fait appel à une stratégie d'écoute concernant trois types de questions :

« - qu'est-ce que me disent les choses dont il parle (dimension réflexion) ?

- qu'est-ce qu'il me dit de ce qu'il pense (dimension modale) ?

- que me dit-il de ce qu'il cherche à accomplir me concernant ? »

1.2.2. - Construction du guide d'entretien n°1 destiné aux contrôleurs de gestion

Le premier entretien (annexe 7, p.297) semi-directif s'adresse aux contrôleurs de gestion. Le guide d'entretien est composé de quatre parties et une présentation du thème général de la recherche. La première partie porte sur les activités et des missions du contrôleur de gestion territorial ; plus précisément, le guide d'entretien permet une investigation sur les outils de mesure du contrôleur de gestion. Nous nous intéressons également au niveau de formation, à l'expérience et au nombre de personnes en poste (en tant que contrôleur de gestion), à l'ensemble des tâches et au positionnement, au statut. La seconde partie du guide d'entretien s'intéresse aux relations du contrôleur de gestion. La troisième partie du questionnaire se focalise sur son image : ce que le contrôleur de gestion estime renvoyer. La quatrième partie s'intéresse au service du contrôleur de gestion, son espace d'exercice (sur 6 questions). Une fonction « contrôle de gestion » analytique ou systémique se fait donc logique. Le corps de cette quatrième partie est construit dans cette orientation.

1.2.3. - Construction du guide d'entretien n°2 s'adressant aux directions générales

Le second entretien (annexe 8, p.298) est destiné aux Directions Générales Adjointes (DGA). Notre recherche essaie de s'appuyer sur un regard extérieur, pour saisir l'image du contrôleur de gestion et de

son activité auprès d'un « client » du contrôleur de gestion. Il enrichit le questionnement : comment le contrôleur de gestion intervient-il auprès des services, son influence, et le retour d'expérience ? La phase de conclusion permet de valider ce que le répondant a pu dire et s'il le souhaite, d'ajouter certains points (Gavard-Perret et al, 2008, p.96-97). Cette procédure amène des questions diverses afin d'avoir un recueil personnalisé en lien avec le sujet de recherche, et les relances de question apportent approfondissement et validité : elles sont comprises comme aide à la réflexion (Gavard-Perret et al, 2008, p.97-98).

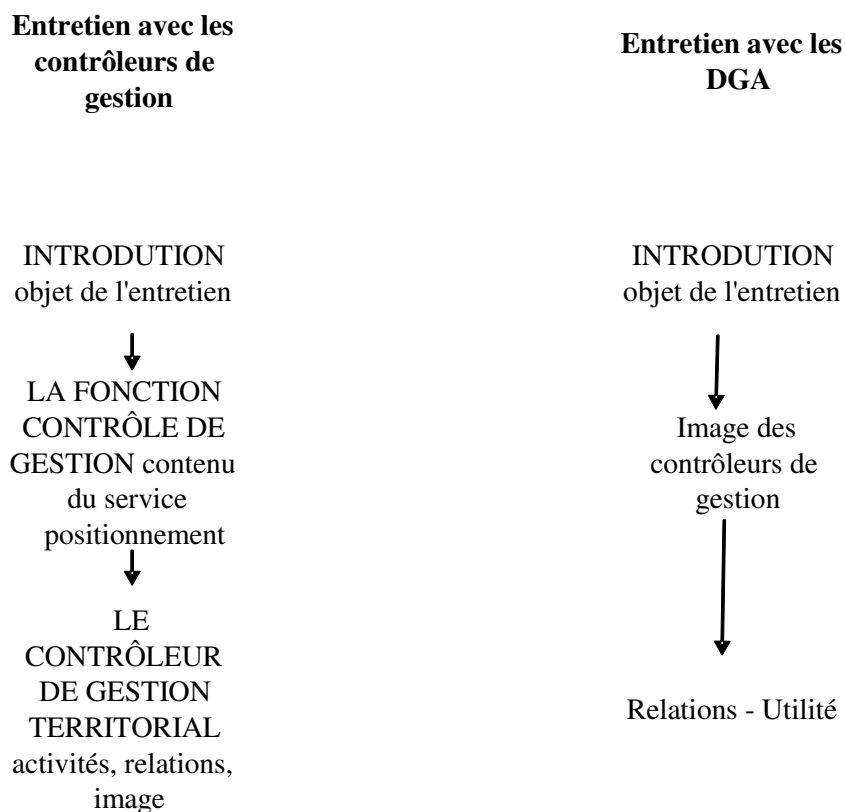


Figure 21 - structuration schématique des entretiens

1.3. – Le recueil et l'analyse des données

La poursuite du travail de recherche qualitative prend alors en compte le recueil des données issu des entretiens (1.3.1.), ainsi que leurs analyses (1.3.2.).

1.3.1. - Le recueil des données qualitatives

Les entretiens se font principalement par téléphone avec prise de notes ; puis, la validation du discours est réalisée à la fin de l'entretien par le répondant, après un résumé que nous lui avons présenté. Chaque discussion a été guidée sans jamais s'éloigner de l'objet principal de la recherche. A chaque question, nous montrons attention et curiosité en approfondissant le discours pour mieux appréhender le périmètre du savoir et de la connaissance de l'interviewé.

Pour citer Thompson (1980, cité par Blanchet, Gotman, 2007, p.39), l'entretien prépare l'inattendu sans déterminisme de notre part. La recherche qualitative ambitionne de générer de nouvelles idées ; elle se situe en effet dans un processus ouvert, dans lequel les réponses ne sont pas enfermées en oui / non / choix multiple (Fragnière, 2000, p.88). Le but est d'enrichir une connaissance d'un langage, d'un vocabulaire, afin de formuler des hypothèses (Fragnière, 2000, p.88), et d'amener la construction du questionnaire (Blanchet, Gotman, 2007, p.41).

En terme de programmation temporelle, les entretiens se déroulent en fonction de la disponibilité des interviewés, la fin de journée de travail étant plutôt propice. La campagne d'entretien s'est écoulée au cours des mois de juillet à septembre 2014, en deux phases :

- une première phase cible les contrôleurs de gestion des 5 collectivités ;
- une deuxième phase privilégie les DGA (Direction Générale Adjointe) sur l'image et les relations du contrôleur de gestion.

1.3.2. – L'analyse de données qualitatives

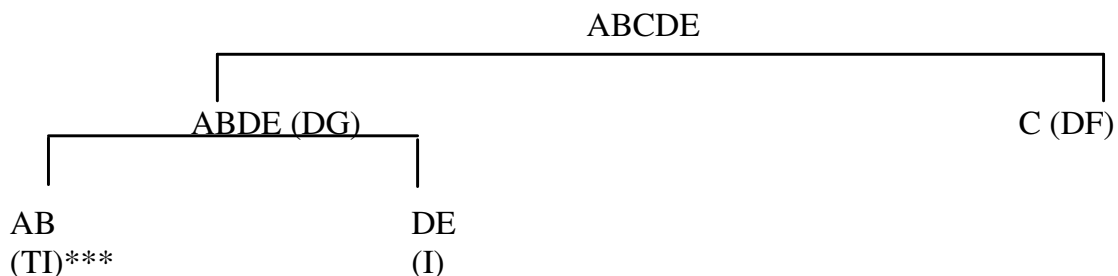
Les données discursives recueillies ont donné lieu à une analyse de contenu visant à les mettre en valeur, et à les relier à des données de contextes (Gavard-Perret, Helme-Guizon, 2008, p.264) :

« L'analyse de contenu est un ensemble disparate de techniques utilisées pour traiter des matériaux linguistiques. Ces matériaux peuvent avoir été recueillis au moyen d'enquêtes ou d'interviews ou bien ce sont des matériaux « naturels », regroupés en vue d'une recherche, tels que des articles de journaux, des récits, des témoignages, des discours politiques, des œuvres littéraires, etc. Tout ce qui est dit ou écrit est susceptible d'être soumis à une analyse de contenu. L'analyse de contenu sert à analyser des textes, c'est-à-dire des écrits ou des paroles enregistrées et transcrites. Toutefois une analyse de contenu ne s'applique pas au traitement de n'importe quels textes, mais de textes

délibérément choisis. Lorsque les textes sont obtenus au moyen d'enquêtes ou d'interviews, ce choix se manifeste dans la formulation des questions et dans l'échantillonnage de la population soumise à l'enquête, ou dans le choix des thèmes d'interviews et la conduite de ces derniers. Lorsque l'analyse est appliquée à des textes «naturels», ceux-ci sont soigneusement choisis » (Henry, Moscovici, 1968, p.36)

Le choix de notre outil informatique de traitement lexical se porte sur le logiciel NVIVO10, « particulièrement adapté pour quantifier les termes les plus récurrents, et créer du sens et du lien entre ces termes » (Lamour, 2014, p.196), qui se décompose en deux étapes :

La première étape du traitement lexical est la préparation du corpus¹⁴³ sous forme de fiches de lecture¹⁴⁴, regroupant des éléments communs, sur les tâches, l'image, les relations, la fonction contrôle de gestion. Ces éléments communs sont extraits des entretiens, des fiches de postes, des organigrammes¹⁴⁵. Les fiches de lecture sont construites en fonction d'une analyse typologique polythétique hiérarchique divisive ; méthode de recherche qui part de l'ensemble des groupes (A, B, C, D, E), en l'occurrence nos 5 grandes intercommunalités, et les subdivise en sous-groupes en fonction de leurs ressemblances (Jolibert, Haon, 2008, p.232) (figure 22).



*** TI (très importante), I (importante), PI (peu importante)

Figure 22 - analyse typologique polythétique hiérarchique divisive

Ce travail par thème en amont favorise une codification sous forme « Nœuds »¹⁴⁶, afin de décontextualiser les données du corpus. Les « Nœuds codifiés » sont des regroupements sous forme d'items et de sous-items, présentés dans le tableau 16 :

¹⁴³ C'est un regroupement d'extraction textuelle sous des thèmes identiques en provenance de fichier soumis à NVIVO

¹⁴⁴ Annexe 9 pp.299-303

¹⁴⁵ Contrairement à Alceste ou bien encore Tropes qui ne réalisent pas une analyse lexicale thématique.

¹⁴⁶ Langage emprunté à NVIVO

ACTIVITE	IMAGE	ESPION OU PARTENAIRE A B ESPION OU PARTENAIRE D E ESPION OU PARTENAIRE C IMAGE ATTACHEMENT AU SERVICE A B IMAGE ATTACHEMENT AU SERVICE D E IMAGE ATTACHEMENT AU SERVICE C IMAGE GLOBALE A B IMAGE GLOBALE D E IMAGE GLOBALE C IMAGE LIEE A LA TACHE A B IMAGE LIEE A LA TACHE D E IMAGE LIEE A LA TACHE C IMAGE TRADITIONNELLE A B IMAGE TRADITIONNELLE D E IMAGE TRADITIONNELLE C IMAGE VU DE L'EXTERIEUR A B IMAGE VU DE L'EXTERIEUR D E IMAGE VU DE L'EXTERIEUR C
	RELATIONS	CHANGEMENT VU PAR DGA A B CHANGEMENT VU PAR DGA D E CHANGEMENT VU PAR DGA C DIFFUSION OUTILS A B DIFFUSION OUTILS D E DIFFUSION OUTILS C EXPLOITATION CONSEILS DGA A B EXPLOITATION CONSEILS DGA D E EXPLOITATION CONSEILS DGA C IMPACT STRATEGIE DGA A B IMPACT STRATEGIE DGA D E IMPACT STRATEGIE DGA C LIENS AUTRES SERVICES A B LIENS AUTRES SERVICES D E LIENS AUTRES SERVICES C PARTAGE RESPONSABILITES A B PARTAGE RESPONSABILITES D E PARTAGE RESPONSABILITES C QUALITE - FREQUENCE A B QUALITE - FREQUENCE D E QUALITE - FREQUENCE C RELATIONNEL AISE A B RELATIONNEL AISE D E RELATIONNEL AISE C RELATIONS HIERARCHIQUES A B RELATIONS HIERARCHIQUES D E RELATIONS HIERARCHIQUES C
	TACHES	ACTIVITE AU MOMENT DU RECRUTEMENT A B ACTIVITE AU MOMENT DU RECRUTEMENT D E ACTIVITE AU MOMENT DU RECRUTEMENT C ACTIVITE AUJOURD'HUI A B ACTIVITE AUJOURD'HUI D E ACTIVITE AUJOURD'HUI C MESURE A B MESURE D E MESURE C OUTILS A B OUTILS D E OUTILS C ROLE VU PAR LA DGA A B ROLE VU PAR LA DGA D E ROLE VU PAR LA DGA C TACHES A B TACHES D E TACHES C
FNCTION CONTROLE DE GESTION	HISTORIQUE	CONSTRUCTION A B CONSTRUCTION D E CONSTRUCTION C POURQUOI CETTE CONSTRUCTION A B POURQUOI CETTE CONSTRUCTION D E POURQUOI CETTE CONSTRUCTION C
	POSITIONNEMENT	JUSTIFICATION POSITIONNEMENT A B JUSTIFICATION POSITIONNEMENT D E JUSTIFICATION POSITIONNEMENT C POSTIONNEMENT HIERARCHIQUE A B POSTIONNEMENT HIERARCHIQUE D E POSTIONNEMENT HIERARCHIQUE C
	STRUCTURE	EVOLUTION A B EVOLUTION D E EVOLUTION C EXISTANCE D'UN DIRECTEUR DU CONTROLE DE GESTION A B EXISTANCE D'UN DIRECTEUR DU CONTROLE DE GESTION EXISTANCE D'UN DIRECTEUR DU CONTROLE DE GESTION D E EXISTANCE D'UN DIRECTEUR DU CONTROLE DE GESTION C
INDIVIDU	EXPERIENCE	COMBIEN DE TEMPS EN POSTE A B COMBIEN DE TEMPS EN POSTE D E COMBIEN DE TEMPS EN POSTE C EXPERIENCE PROFESSIONNELLE A B EXPERIENCE PROFESSIONNELLE D E EXPERIENCE PROFESSIONNELLE C
	PROFIL	NIVEAU DE FORMATION A B NIVEAU DE FORMATION D E NIVEAU DE FORMATION C POSITIONNEMENT ORGANISATIONNEL A B POSITIONNEMENT ORGANISATIONNEL D E POSITIONNEMENT ORGANISATIONNEL C RECRUTEMENT A B RECRUTEMENT D E RECRUTEMENT C STATUT A B STATUT D E STATUT C

Tableau 16 – Encodage NVIVO

« NVIVO propose d'abord une étape de codage entièrement libre et manuelle, qui permet de stocker les informations, de les qualifier et de les organiser : il s'agit de décontextualiser. Ainsi pour chaque document de base (documents numérisés au format .rtf Rich Text Format, ce qui rend exploitables certaines données issues de diaporama ou de tableurs, et documents qui peuvent être annotés, liés entre eux, ou liés à un fichier extérieur) et pour chacun des Nodes qui sont créés (un Nœud peut être considéré comme une sorte de post-it, qui permet de coder chaque extrait de documents) » (Fallery, Rodhain, 2007, p.10-11)

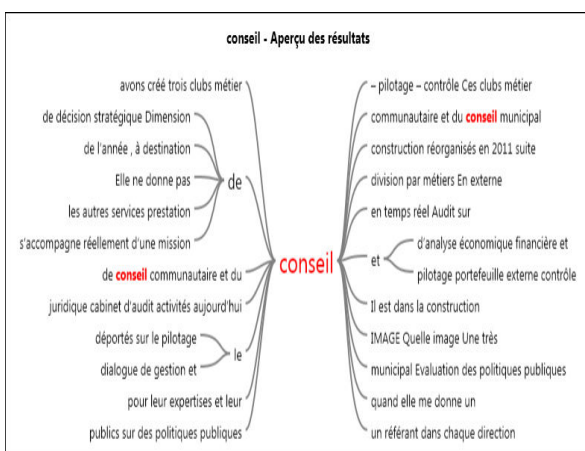
La seconde étape du traitement lexical est la recontextualisation du corpus :

« (...) regrouper les Noeuds pour en faire un tout intelligible et porteur de sens. Les fonctionnalités offertes permettent de faire une relecture assistée du corpus » (Fallery, Rodhain, 2007, p.10-11).

La recontextualisation nous donne ainsi la possibilité de réaliser une interprétation graphique de ce que nous cherchons sous forme de synapsies et de nuages qui synthétisent l'analyse de lexicale et simplifient la lecture des résultats :

« L'analyse automatisée des données textuelles permet d'enrichir l'analyse manuelle en faisant ressortir la fréquence des mots cités, mais surtout les enchaînements autour des termes récurrents grâce aux synapsies » (Lamour, 2014, p.196)

- Les synapsies sont donc des arborescences de mots gravitant autour d'un questionnement formulé à NVIVO, présentés en annexe 10 p.304.
- Les nuages, des fréquences de mots les plus employés, en fonction d'une interrogation soumise à NVIVO présentés en annexe 11 p.305.



Exemple de synapsie



Exemple de nuage

Par le biais de l'analyse de contenu, une analyse objective des messages des contrôleurs de gestion est cherchée dans les entretiens afin de construire des indicateurs. Nous mettons à nu les différences entre les contrôleurs de gestion et une identification des intentions, « des attitudes, des perceptions, des stéréotypes » (Gavard-Perret et al, 2008, p.253). Notre recherche propose par ailleurs une intégration de verbatims¹⁴⁷ enregistrées afin de mettre en relief des intuitions personnelles énoncées par les contrôleurs de gestion.

1.4. – La triangulation des données qualitatives

La triangulation des données s'effectue via une observation non participante à une réunion d'une part et des fiches de postes, de travaux de contrôleurs de gestion, des ordres de missions des services « contrôle de gestion » d'autre part. Selon Yin (2012, p.104, cité par Dumez, 2014, p.186) :

« Un point important quand on fait du travail de terrain est de poser la même question à différentes sources de preuves, comme de poser la même question à différentes personnes interviewées. Si toutes les sources donnent la même réponse, alors vous avez triangulé vos données avec succès »

L'observation non participante a porté sur une réunion d'un groupe composé d'experts du contrôle de gestion, professionnels du métier. Elle s'est déroulée le 28 novembre 2014 au sein de l'AFIGESE (annexe 12 p.306), dans les locaux de KMPG, à la Défense à Paris. La finalité de la réunion de ce groupe est un partage de l'expérience dans le but de s'améliorer et de se perfectionner¹⁴⁸. Ainsi, l'observation non participante permet de voir et d'entendre le contrôleur de gestion. Notre posture est de se « faire oublier ». Elle apporte aussi « une généralisation théorique du cadre de recherche » (Journé, 2008, p.153). La technique d'observation employée est la « table ronde » :

« Elle permet l'expression des interprétations des participants sur un sujet donné :

- elle fait ressortir les convergences et / ou les divergences des points de vues des différents acteurs.*
- Permet de gagner du temps en rassemblant en une seule fois des acteurs, par ailleurs souvent dispersés ou pas disponibles*
- Elle permet enfin une clarification de la présence du chercheur » (Gavard-Perret et al, 2008, p.158)*

¹⁴⁷ « *Reproduction intégrale des propos prononcés par l'interviewé ; compte rendu fidèle* » (dictionnaire Larousse)

¹⁴⁸ Ex : sur la gestion des subventions / convention : un contrôleur de gestion a établi un acte dans la convention avec l'association, une possibilité de récupérer une partie de l'actif du bien à hauteur de la subvention en cas de liquidation de l'association. Cela dépasse le champ des entretiens et apporte un enrichissement des données par exemple dans la découverte d'éléments implicites.

Elle possède pourtant certains désavantages. Elle limite le dispositif lié à l'effet de groupe, avec l'alignement des avis par autocensure. C'est plus un reflet des humeurs d'acteurs que de leurs pensées (Gavard-Perret et al, 2008, p.159), et surtout de leurs pratiques. On adapte ainsi la stratégie du « coup de projecteur » (Gavard-Perret et al, 2008, p.166), les notes d'analyses étant constituées d'interprétations et intuitions (Gavard-Perret et al, 2008, p.168).

En addition à l'observation non participante, la triangulation est enrichie par les fiches des postes descriptives¹⁴⁹ de chaque contrôleur de gestion interviewé, les missions de leurs services, les organigrammes, ce qui apporte un complément d'informations sur le contrôleur de gestion territorial. Les différents travaux fournis par les contrôleurs de gestion permettent une concrétisation et une incarnation des discours et apportent davantage de validité aux entretiens¹⁵⁰.

2 – Analyse du rôle du contrôleur de gestion dans cinq grandes intercommunalités

Les processus d'analyse des discours à l'aide du logiciel NVIVO, et de triangulation des données apportent un éclairage à la fois sur l'activité du contrôleur de gestion territorial (2.1.) et sur l'influence du positionnement structurel de la fonction contrôle de gestion (2.2.).

2.1. – L'activité du contrôleur de gestion territorial

L'activité du contrôleur de gestion territorial dans les grandes intercommunalités est appréhendée selon la trame proposée dans la revue de la littérature présentée antérieurement, à savoir les caractéristiques du contrôleur de gestion (2.1.1.), ses tâches (2.1.2.), ses relations (2.1.3.), son image (2.1.4.).

2.1.1. – Les caractéristiques du contrôleur de gestion territorial

L'étude exploratoire précise que le contrôleur de gestion territorial est un fonctionnaire titulaire issu de la filière administrative (attaché, administrateur...) ou bien contractuel en CDI. Sa formation est de

¹⁴⁹ Annexe 13 pp.307-310, annexe 14 p.311

¹⁵⁰ On trouvera des exemples de travaux dans les résultats et en annexes.

Au regard des données discursives collectées, le comportement privilégié chez le contrôleur de gestion, est la rigueur. Les répondants se disent consciencieux, anticipateurs, doté d'un esprit critique. Ils estiment s'adapter aux événements, être réactifs, et faire preuve de discernement et de rationalité. Ils pensent avoir du tact et de la diplomatie dans l'assistance, et de la patience. De plus, ils indiquent travailler en équipe en partageant leur expérience, savoir être disponibles et coopératifs, influencer en étant capable de sensibiliser et persuader. Les contrôleurs de gestion interrogés se définissent également comme possédant un esprit créatif, (faisant écho à la fiche de poste en annexe 15 p.315).

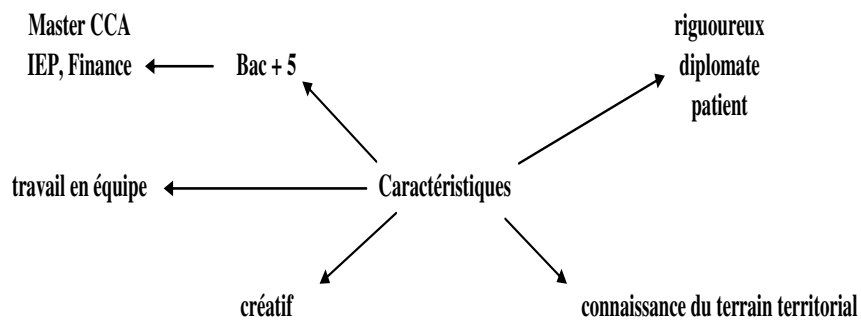


Figure 23 - résumé des caractéristiques

2.1.2. - Ses tâches

Si l'on observe les nuages de mots traités sous NVIVO (fréquence, tâches), les tâches principales du contrôleur de gestion sont portées très majoritairement sur la conception d'outils, et la mesure de l'activité, son analyse permettant le pilotage de l'organisation en vue de déterminer la performance.



Fréquence, tâches

Ces tâches favorisent l'aide à la décision et l'évaluation de l'activité formalisée par des indicateurs, comme l'illustre le document professionnel 1 :

Les indicateurs de résultat

<p>les indicateurs de résultat <i>Ils mesurent les résultats des actions/des projets liés aux objectifs d'une politique</i></p> <p>Ils peuvent se traduire par :</p> <ul style="list-style-type: none"> a. un volume d'activité b. un niveau de prestations produites c. un niveau de qualité d. un niveau de satisfaction <p>Exemples :</p> <ul style="list-style-type: none"> - nombre de dossiers instruits par trimestre - nombre de mandats /titres de recettes émis par mois - taux de satisfaction par catégories d'usagers
--

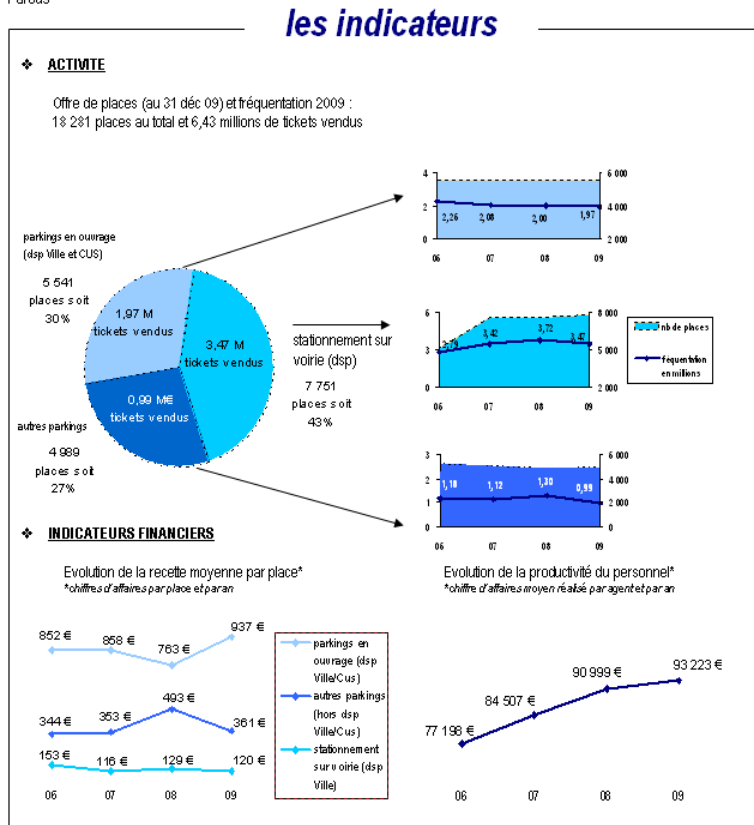
Les indicateurs simples

<p>les indicateurs d'environnement <i>Ils situent l'organisation dans son environnement, en particulier économique et social et visent à décrire le contexte dans lequel opère la collectivité</i></p> <p>Exemples :</p> <ul style="list-style-type: none"> - nombre de kilomètres de voirie à entretenir - le nombre d'enfants de 6 à 12 ans - taux de chômage 	<p>les indicateurs de moyens <i>Ils visent à décrire la quantité (unités physiques) ou le coût des moyens utilisés (agents, prestations de services, crédits, locaux, volume horaire, ...) dans le processus de production du service. Ces indicateurs ont une utilité limitée (essentiellement opérationnelle), et sont destinés à effectuer des comparaisons dans le temps.</i></p> <p>Exemples :</p> <ul style="list-style-type: none"> - dépenses de fonctionnement/ d'investissement - nombre d'agents mobilisés (en ETP) - valeur locative des locaux mobilisés
---	--

Les indicateurs composés

<p>les indicateurs d'efficience <i>Ils mesurent l'optimisation des moyens engagés . (en crédits, en personnel, en matériel). Ces indicateurs composés traduisent le rapport entre les résultats obtenus et les moyens consacrés pour atteindre ces résultats.</i></p> <p>Exemples :</p> <ul style="list-style-type: none"> - coût unitaire d'un dossier instruit - nombre de m² entretenus par agent 	<p>les indicateurs d'efficacité <i>Il mesure la capacité à atteindre les objectifs fixés</i></p> <p>Exemples :</p> <ul style="list-style-type: none"> - taux de remplissage des transports en commun - taux de réalisation des formations programmées - taux de satisfaction des usagers - délai moyen d'instruction de dossiers / délai cible - % de mandats rejetés / % cible 	<p>les indicateurs d'impact <i>Ils servent à apprécier l'effet produit de certaines politiques ou actions engagées sur l'environnement économique et social (population – territoire...). Ce sont les plus difficiles à mesurer.</i></p> <p>Exemples :</p> <ul style="list-style-type: none"> - taux de couverture d'une population cible - taux de non recours - évolution de la qualité de de l'air
--	---	---

Indicateurs - Métropole B



Au 31 décembre 2009, Parcus exploite 18 281 places de parking.

➤ 5 541 places (30% du total) sont situées dans les ouvrages délégués par la CUS ou la Ville :

Centre Halles (P1, P2 et P3)	2 650	(Ville)
Petite France	1 000	(CUS)
Austerlitz	500	(CUS)
Broglie	447	(CUS)
Sainte Aurélie	400	(CUS)
Bateliers	280	(Ville)
Gutenberg	264	(CUS)

➤ 7 751 places (43% des places) sont situées sur voirie (stationnement payant).

➤ 4 989 places (27%) sont exploitées pour le compte d'autres personnes publiques ou privées :

Aéroport (CCISBR)	3 610
Hôpital civil et Porte de ...	550
... (syndic de copropriété ADIAL)	482
Sainte-Aurélie extension (EFFIA)	347

Après 4 années de baisse consécutive, la fréquentation des parkings de la Ville se stabilise (-0,2%), même si ce constat génère des situations très différentes. Le stationnement sur voirie marque au contraire un net fléchissement, avec la suppression d'une centaine de places du fait de travaux sur voirie.

La prise en charge d'investissements lourds, notamment sur Austerlitz, impactent fortement les charges (reprises de provisions, fortes dotations aux amortissements) et contribuent à dégrader le résultat d'exploitation. Toutefois, grâce aux résultats exceptionnels liés au report des subventions d'investissement, la société dégage un résultat net positif en nette amélioration.

27/12/2015

Document de travail 1 – exemple d'indicateurs Métropole B

Les analyses produites par les contrôleurs de gestion territoriaux se formalisent à l'aide du rapport de production ou bien encore du rapport avec les mandataires. L'analyse peut être stratégique ou opérationnelle, et porter sur les demandes ponctuelles des satellites ou des demandes spécifiques. Elle se réfère le plus souvent aux dimensions financières et comptables des activités des territoires. Les tableaux de bord sont des outils de l'analyse conçus sur Business Object ou Excel.



Fréquence, outils

Que mesurez-vous ?

« Nous avons quatre départements. Un département associatif, un département interne, un département externe, et un département évaluation des politiques publiques. Quand on parle de département c'est une division du service contrôle de gestion. Nous n'avons pas d'outils communs aux quatre départements » (Responsable contrôle de gestion - org. A)

Comment utilisez-vous vos outils ?

« Création d'outil de suivi, tableau de bord

Logiciel Business Object pour la création de tableau de reporting

Bureautique

Sedit finances » (Responsable contrôle de gestion - org. E)

Les contrôleurs de gestion précisent que les outils sont mis en commun, sous forme de processus afin de réaliser une consolidation des données. Ces outils d'aide à la décision sont employés en priorité pour réaliser des travaux pour la DG.

« Nous les utilisons de manière partagée en capitalisant toutes les informations dont la collectivité dispose

Ils nous servent également de support et vecteur de formation et de changement de culture ; ce sont des supports aux changements

Comment sont diffusés les outils ?

« Par des outils numériques et collaboratifs (mails, logiciels...) et par de nombreuses réunions et des sessions d'accompagnements » (Contrôleuse de gestion - org. D)

« Via une gestion partagée de document » (Responsable contrôle de gestion - org. E)

Les résultats de notre recherche qualitative soulignent que le contrôleur de gestion territorial réalise des extractions financières afin de formaliser des bilans, des comptes de résultats (des structures satellites de droit privé), des reportings et des alertes, comme le montre le document professionnel n°2 ci-après¹⁵¹ :

¹⁵¹ Ainsi que l'annexe 16 p.314

BILAN				
ACTIF	2009			2008
	brut	amort. / prov.	net	net
Actif immobilisé	27 767 454	2 300 435	25 467 019	26 773 432
Immobilisations incorporelles	92 806	90 415	2 391	9 084
Immobilisations corporelles	27 661 060	2 210 020	25 451 040	26 751 020
Immobilisations financières	13 588	-	13 588	13 328
Actif circulant	14 787 557	423 009	14 364 548	14 573 469
Stocks	-	-	-	-
Avances et acomptes	368	-	368	368
Clients & créances	1 540 249	369 587	1 170 662	1 224 464
Disponibilités & VMPP	13 246 940	53 422	13 193 518	13 348 637
Comptes de régularisation	13 656	-	13 656	23 797
Total	42 568 667	2 723 444	39 845 223	41 370 699
PASSIF				
		2009	2008	
Capitaux propres		15 186 611	15 647 077	
Capital social		2 800 000	2 800 000	
Primes d'émission, de fusion...		-	-	
Réserves		5 167 554	5 111 214	
Report à nouveau		-	-	
Résultat de l'exercice		132 238	56 340	
Subventions d'investissement		7 086 819	7 679 523	
Provisions réévaluées		-	-	
Autres fonds propres		-	-	
Provisions pour risques et charges		13 430 093	13 506 802	
Dettes		11 058 921	12 122 015	
Emprunts		5 833 590	6 523 462	
Avances et acomptes		-	-	
Dettes		5 225 331	5 598 553	
Comptes de régularisation		169 598	94 805	
Total		39 845 223	41 370 699	

COMPTE DE RESULTAT			2009	2008
Produits d'exploitation				
Chiffre d'affaires			7 923 926	7 643 890
Production stockée			-	-
Production immobilisée			-	-
Subventions d'exploitation			18 200	-
Rentrées sur provisions, transferts de charges			1 207 010	1 217 653
Autres produits			111	18 759
Total			9 239 247	8 880 302
Charges d'exploitation				
Achats			-	-
Variation de stocks (stock initial-stock final)			-	-
Services extérieurs			2 484 520	2 182 485
Impôts, taxes et versements assimilés			429 197	565 298
Charges de personnel			3 175 728	3 087 685
Dotations aux amortissements et provisions			3 076 619	2 468 021
Autres charges			745 424	731 363
Total			9 861 488	9 034 742
RESULTAT D'EXPLOITATION			-622 241	-154 440
Produits financiers			362 133	1 067 664
Charges financières			415 283	1 472 546
RESULTAT FINANCIER			-43 150	-404 882
Produits exceptionnels			2 682 237	664 442
Charges exceptionnelles			1 732 683	47 592
RESULTAT EXCEPTIONNEL			949 554	616 850
Participation des salariés aux résultats de l'entreprise			-	-
Impôts sur les sociétés			141 925	1 188
RESULTAT NET DE L'EXERCICE (*)			132 238	56 340

* résultat (exploitation + financier + exceptionnel - participation - impôts sur les sociétés)

Compte rendu d'activités 2009 des représentants de la Ville
 Contrôle de gestion et évaluation des politiques publiques

27/12/2015

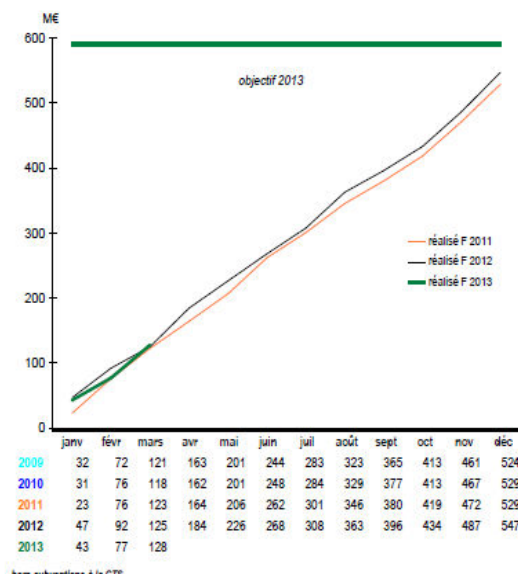
Document de travail 2 – bilan, compte de résultat – Métropole B

Les outils apportent ainsi aux contrôleurs de gestion des moyens de transmettre des connaissances, en commentant ses extractions financières comme le présente le document professionnel n°3.

A. FONCTIONNEMENT : focus sur les dépenses de gestion

Cus

direction	en M€		%		%	
	objectif 2013	réalisé	réalisé / obj 2013	réalisé / insc. N-1	dispo.	réal + eng
direction de l'enfance et de l'éducation					0,00	
direction générale des services					0,00	
direction des ressources humaines	327,83	75,72	23%	23%	26,64	92%
direction des finances et de la programmation	103,75	27,86	27%	27%	11,92	89%
direction de la mobilité et des transports	29,29	-1,41	-5%	0%	27,83	5%
sécurité, prévention et réglementation	28,56	8,90	31%	28%	1,75	94%
direction des ressources logistiques	26,41	4,17	16%	16%	17,61	33%
direction de l'environnement et des services publics urbains	21,85	2,41	11%	14%	14,18	35%
direction de l'urbanisme, de l'aménagement et de l'habitat	12,40	2,92	24%	3%	7,94	36%
direction du développement économique et de l'attractivité	9,00	1,28	14%	20%	4,33	52%
direction de la culture	7,22	1,48	20%	17%	4,80	33%
direction des sports	6,30	1,56	25%	26%	3,67	42%
direction des espaces publics et naturels	4,45	0,34	8%	10%	2,51	42%
direction des solidarités et de la santé	4,39	0,42	9%	28%	3,02	31%
direction de la construction et du patrimoine bâti	2,42	0,13	5%	9%	1,33	45%
direction des affaires juridiques et des assemblées	2,18	0,93	42%	25%	1,04	53%
direction de la communication	1,31	0,48	36%	25%	0,78	40%
direction des relations européennes et internationales	0,76	0,07	9%	3%	0,51	34%
communication et rayonnement international	0,55	0,13	24%	20%	0,08	85%
ressources	0,47	0,04	9%	37%	0,35	26%
direction conseil, pilotage et performance	0,44	0,08	17%	0%	0,36	18%
culture, territoires et démocratie locale	0,42	0,00	0%	1%	0,42	0%
direction de l'animation urbaine	0,29	0,04	14%	15%	0,15	47%
direction de la réglementation urbaine	0,12	0,01	10%	1%	0,06	53%
droits et services à la personne	0,04				0,04	0%
direction de la population, des élections et des cultes	0,01	0,01	77%	62%	0,00	77%
TOTAL	590,46	127,55	22%	18%	131,31	78%



données au 29/03/2013

A fin mars, le taux de réalisation des dépenses de fonctionnement de gestion atteint 22% pour la Cus. Il est supérieur de 4 points à celui de 2012. En valeur absolue, l'écart est de + 2,4 M€.

Ceci s'explique essentiellement par les subventions de fonctionnement qui sont plus élevées de 1,7 M€ par rapport à 2012 (cf intra). De plus, la contribution au SDIS est en hausse de 0,5 M€ par rapport à 2012, d'une part, la collectivité verse désormais l'intégralité de la subvention contrairement à l'année passée, y compris les montants litigieux, d'autre part, la contribution a été réévaluée selon l'indice des prix à la consommation.

A contrario, le remboursement du versement transport aux entreprises, également inscrit au budget annexe transports collectifs, génère un écart négatif sur 2013 de 1,5 M€ dû à des rattachements 2012 non encore effectués (DMT).

A fin mars 2013, le montant des dépenses de personnel est en augmentation de 2,75% par rapport à 2012 (+1,9 M€). A noter que hors primes de fin d'année, le taux de réalisation des charges de personnel atteint 24,3% à fin mars contre un taux linéaire de 25% (3/12ème).

Situation mensuelle

Contrôle de gestion et évaluation des politiques publiques

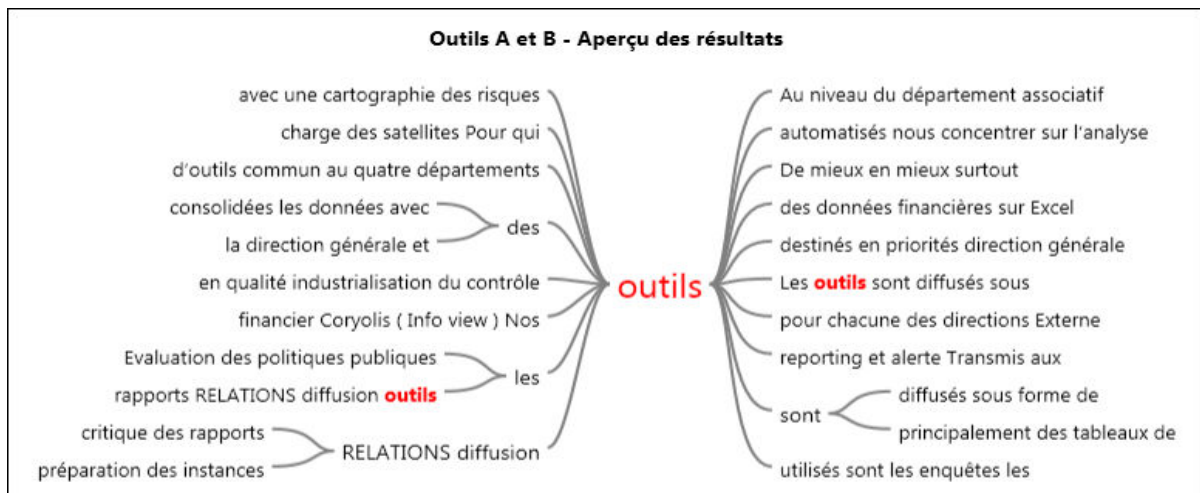
I.A-3

Document de travail 3 - une extraction financière, suivie d'une analyse – Métropole B

La diffusion de ces outils s'adresse en priorité à la direction générale mais également à un degré moindre aux élus, au travers d'outils collaboratifs / partagés en réseau, mais également sous forme de rapports dont la périodicité est indéterminée. Ces outils de communication sont exploités pour affiner la prise de décision et accompagner la direction dans ses choix, par l'intermédiaire d'alertes.



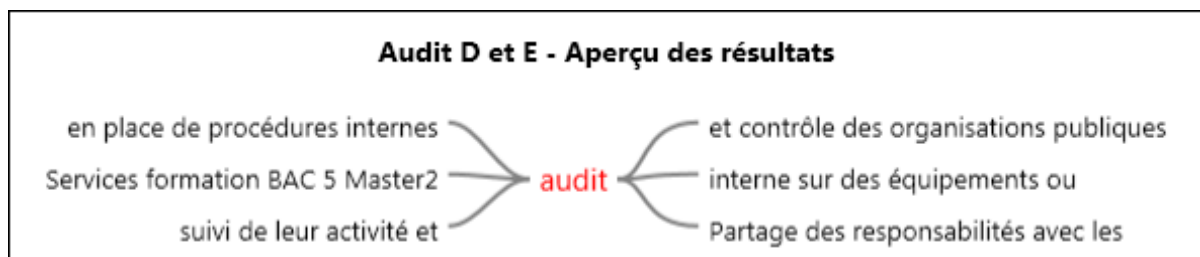
Fréquence, diffusion d'outils



Le rôle d'animateur du contrôleur de gestion territorial ressort également des discours recueillis : il se concrétise par des réunions et des comités de direction. C'est de plus un animateur de son propre service (synapsie, *animation*).



On retrouve des activités d'audit portées sur les procédures internes de contrôle des équipements afin de renforcer la fiabilité des services. L'audit est utilisé dans l'implication de changement ou bien sur les sujets particuliers pour apporter les conseils nécessaires aux interlocuteurs du contrôleur de gestion territorial.



Les contrôleurs de gestion interrogés expliquent que la mesure de l'activité et son analyse apparaît comme est une priorité pour les grandes intercommunalités. Le renforcement du pilotage s'applique dans un contexte de plus en plus difficile et complexe qui engendre le besoin d'une extension du contrôle de gestion notamment dans la gestion des risques. Les contrôleurs de gestion s'occupent ainsi des conventions avec les associations, de la communication et de la mesure du budget / activité. Ils interviennent dans les délégations de services publics. La table ronde de l'observation non participante confirme aussi que ses travaux sont portés sur la comptabilité privée¹⁵², le suivi des conventions, le contrôle des satellites / interne / associatif, l'audit, l'aide au pilotage. Elle confirme également l'application d'outils d'analyse fondés sur Excel / Business Object, et l'élaboration de synthèses sous forme de rapports :

« Au départ la genèse du service, est apparue dans les années 1990, c'était sous couvert d'une personne. Seule dans un premier temps, puis cette personne s'est constituée progressivement une équipe prouvant son efficacité sur la contractualisation, mais dans ce contrôle de gestion au départ, nous avions une fonction d'audit. Nous nous sommes portés sur le contrôle de gestion en 2004 mais de manière restreinte. C'est à dire très financier En 2007, Nous nous sommes transformés et nous nous sommes déportés sur le pilotage le conseil avec une division par métier. En externe, sur le pilotage des satellites, en interne sur le dialogue de gestion et le conseil » (Responsable contrôle de gestion - org. A)



I. Associations

La maîtrise des risques

- Grands textes de référence :
 - ◇ Loi ATR du 8 février 1992
 - ◇ Loi du 12 avril 2000
- Objectifs :
 - ◇ sécuriser financièrement (engagements extracomptables de la collectivité)
 - ◇ sécuriser juridiquement : situations de gestion de fait
 - ◇ informer les élus, les administrés de la nature, du montant et de l'utilisation des aides publiques
 - ◇ clarifier les relations avec les associations

Document de travail 4 – objectifs de la maîtrise des risques – Métropole B

¹⁵² La comptabilité privée est employée dans les structures satellites de droit privé

Ce que confirment les entretiens avec les DGA :

Quel est son rôle ?

« *Multiforme*

- *Suivi avec tableau de bord, analyse, animation au sein du comité de direction connaissance et culture des tableaux de bord*
- *Relation avec les tiers notamment associatifs*
- *Porté vers l'extérieur il compile les données des actionnaires*
- *Expertise en matière de délégation de services publique notamment expertise dans les finances*
- *Evaluation des politiques publiques » (DGA - org. B)*

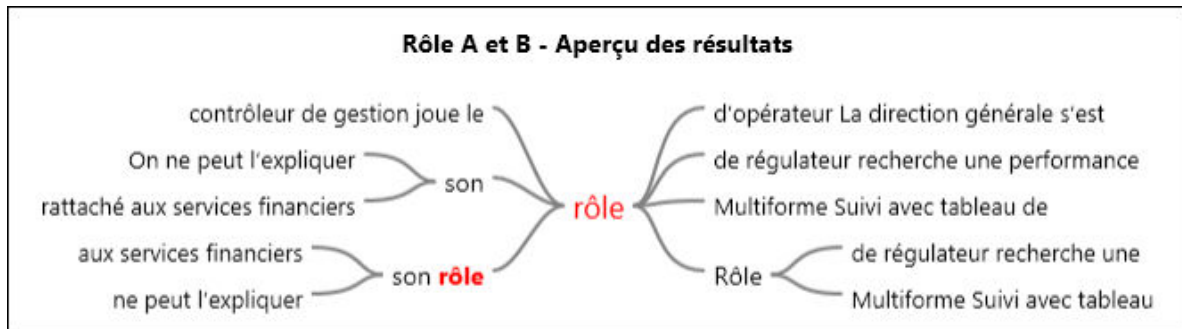


Fréquence, mesure

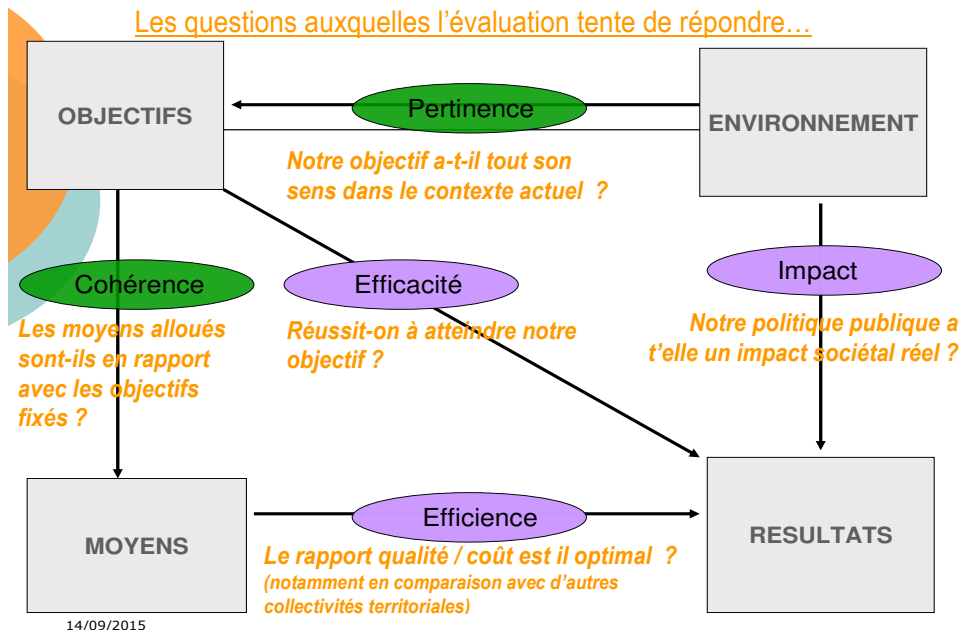
Le rôle du contrôleur de gestion est donc multiforme : construction et suivi des tableaux de bord, animation au service du comité de direction... Il allume les témoins d'alerte et contribue à une recherche d'efficience.

Dans une prise de décision stratégique : quel est l'impact du contrôleur de gestion ?

« *Oui, une intervention régulière surtout en tant qu'auditeur extérieur des services satellites mais le résultat n'est pas toujours convaincant. Cependant son aide est précieuse sur les consommations de crédits, le renouvellement des DSP ou leur création, le programme européen, le réseau régional de l'évaluation. Son apport dans le dialogue de gestion est très précieux car je l'utilise tout le temps. Mais l'expérience est importante et les jeunes ont beaucoup de difficultés à s'intégrer donc il faut avoir de la « bouteille » (DGA – org. E)*



Ce qui permet la performance des collectivités territoriales, c'est, selon le document professionnel ci-après, l'évaluation des politiques publiques composée d'une fixation des objectifs en cohérence avec les moyens en vue d'obtenir un résultat efficace et efficient :



Document de travail 5 - formalisation de la recherche de la performance – Métropole B

Ainsi, les tâches dans les grandes intercommunalités peuvent être résumées comme suit :

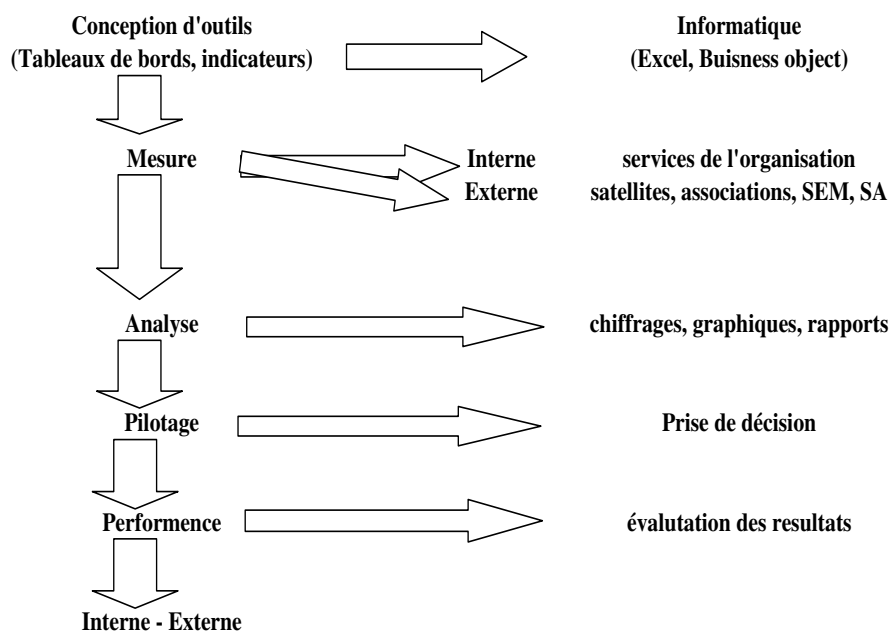


Figure 24 - résumant les tâches tirées de l'étude exploratoire

2.1.3. - Ses relations

Les entretiens menés révèlent que le contrôleur de gestion territorial entretient des relations les autres services sont fréquentes. Il offre une prestation d'aide, de conseil :

« Le contrôleur de gestion est un acteur institutionnalisé dans l'organisation. Il a d'ailleurs un homologue opérationnel par exemple à l'office du tourisme. Le contrôleur de gestion a des échanges réguliers au téléphone. » (Contrôleuse de gestion - org. A)

Ce que confirment les entretiens croisés :

Quel est son rôle ?

« Il a un rôle d'aide à la décision d'alerte sur la consommation des crédits, des engagements, il permet de nous conforter dans l'opinion ou de redéfinir des priorités » (DGA – org. E)

Il apporte un degré d'expertise aux opérationnels, parfois relayé par un binôme dans les services et avec les partenaires extérieurs (Fréquence, *partage responsabilité*).



Fréquence, partage responsabilité

Par ailleurs, les relations se développent avec la DG, mais également jusqu'en bout de chaîne avec les opérationnels. La proximité permet une exploration des compétences et une écoute directe des besoins, notamment dans le processus de préparation budgétaire :

« Chaque responsable de pôle est en lien avec le contrôleur de gestion chargé de mesurer son activité. Les relations hiérarchiques sont facilitées par un effort qui est poursuivi en bout de chaîne. Le suivi est hebdomadaire. D'ailleurs nous avons créé trois clubs métier : conseil – pilotage – contrôle. Ces clubs métier animés par les contrôleurs de gestion se réunissent une fois par mois pour concevoir et entretenir des pratiques de gestion en invitant des personnes extérieures au service. » (Contrôleuse de gestion - org. A)

Les relations se focalisent sur la préparation des instances, la diffusion d'outils / reporting. Elles peuvent être orales (réunions, vis-à-vis) ou écrites (outils numériques). La dimension relationnelle est également favorisée par une gestion partagée.

Relations avec les opérationnels : Qualité des relations et fréquence ?

« Les relations sont bonnes et appréciées. On ne se substitue pas au chef de projet. Au secours quand il y a problème »

Partage des responsabilités avec les opérationnels ou les autres contrôleurs ?


« Partage d'expertise, avec une contractualisation des missions entre eux et nous. La fréquence est quotidienne notamment sur l'analyse des coûts sur les marchés ? C'est un travail de proximité. »
(Responsable contrôle de gestion - org. A).

Cette vision est cependant nuancée dans une l'intercommunalité E :

Comment exploitez-vous les conseils du contrôleur de gestion ?

« Elle ne donne pas de conseil, quand elle me donne un tableau, cela suffit à ce que je prenne la mesure. Mais ses conseils sont collectifs entre les services. Mais le travail est exceptionnel sur les tarifs de l'eau par exemple : relation d'échange projet d'agglomération. Il faut intégrer la dimension humaine, elle ne connaît pas la réalité du territoire » (DGA – org. E)

Certains services sont demandeurs, notamment dans la construction d'outils. Pourtant, selon le document professionnel n°6 ci-après, le contrôleur ne réalise pas toujours l'outil, il aide à évaluer la pertinence de l'outil opérationnel.



Les missions du Cgepp

Evaluation

- accompagner les services pour la réalisation des **travaux d'évaluation**
- inscrire l'évaluation comme élément structurant de la conduite de l'action publique : **conseil de l'évaluation**, formations

■ Associations

- accompagner services dans leurs relations avec les associations : **sécurisation juridique et financière**
- harmoniser et mettre en œuvre les **procédures internes**
- apporter une **information lisible** aux élus et au public

*Document de travail 6 - missions et relations du service CGEPP – Métropole B
(« Contrôle de gestion et évaluation des politiques publiques)*

Par ailleurs, selon les contrôleurs de gestion présents lors de l'observation non participante, le contrôleur « doit rassurer ». Ainsi, les opérationnels comprennent très vite et réalisent même parfois une pré-analyse des comptes. Dans de tels contextes, les comptes reviennent plus rapidement et les contrôleurs de gestion obtiennent une forte diminution des sollicitations et des imprévus. Les opérationnels et la direction générale sont les clients du contrôleur de gestion en tant que formateurs plutôt que le CNFPT. Le contrôleur de gestion est là pour expliquer quelles erreurs les opérationnels ne doivent pas faire ».

Concernant le dialogue de gestion, les contrôleurs de gestion territoriaux interrogés précisent qu'ils en définissent les modalités. Il permet une revue de gestion et le contrôle interne (annexe 13, p.307). Pour certains, il s'agit de le faire coïncider avec le cycle budgétaire (Fiche C, annexe 14, p.311).



Questions 1 : quelques réponses Développer le dialogue de gestion ?

- **Qui ?** => les acteurs :
l'implication des acteurs de la direction constitue la clef de voûte indispensable
- **Quoi** => les supports :
le dialogue doit pouvoir s'appuyer sur des documents structurants :
 - cahiers de gestion, tableaux de bord activités et projets
 - documents d'arbitrages budgétaires, schémas d'orientations, rapports d'activités...



Questions 1 : quelques réponses Développer le dialogue de gestion ?

- **Comment** => les modalités :
la définition est nécessaire pour la mise en tension des acteurs, des cycles et des supports dans le cadre du dialogue de gestion
- **Quand** => les cycles :
le dialogue de gestion doit s'inscrire dans un rythme stable et récurrent (ancré dans le cycle de management de la direction - de la DGS - temps forts dédiés)

Document de travail 7 - le dialogue de gestion - Métropole B

Les services mais également des organismes satellites sont demandeurs de ce soutien, ce que confirment les travaux proposés par l'agglomération D (annexe 16, p.314).

■ Assurer le suivi et le contrôle des DSP, concessionnaires d'aménagement, SEM, et EP

A ce titre le CGEPP a pour mission, en collaboration avec les directions opérationnelles, d'assurer :

- ⇒ le suivi infra-annuel des DSP (suivi indicateurs, rapports),
- ⇒ l'analyse annuelle des rapports d'activité des Sem, DSP, établissements publics,
- ⇒ l'organisation de rencontres régulières avec les organismes partenaires, la participation à certains conseils d'administration dans le cadre de la mise en œuvre de la charte de partenariat,
- ⇒ l'information des élus représentant la collectivité au sein des organismes partenaires,
- ⇒ la mise en œuvre des avenants aux DSP,
- ⇒ des analyses financières et juridiques ponctuelles : recapitalisation, fusion, filialisation, calculs de contribution.

Exemples de travaux menés

- ⇒ synthèses des rapports d'activité des SEM, DSP et EP,
- ⇒ participation aux CA de réseau GdS et Locusem
- ⇒ filialisation du Gaz
- ⇒ fusion Habitation moderne / perspective habitat
- ⇒ expertise de la contribution demandée par le SDIS
- ⇒ étude sur les modalités de constitution de la provision pour renouvellement de la CTS

Document de travail 8 - relations externes – Métropole B

Le contrôleur de gestion propose la décision mais ne la prend pas. Cela est du ressort de la direction. Il joue un rôle de benchmark :

« Il peut aller jusqu'à conditionner la réalisation des investissements dans la connaissance des coûts dans la nécessité de faire ou de ne pas faire. C'est un phénomène, la contrainte financière est telle que le contrôleur de gestion retrouve toute sa légitimité dans l'arbitrage. Mais attention à ne pas créer une prudence exagérée. Il a un rôle de Benchmark qui permet de réaliser des comparaisons avec d'autres collectivités territoriales » (DGA – org. C)



I. Associations

Clarifier la relation

Multiplication des formes de relations :

- ◇ Traditionnellement : subventions / aides en nature
- ◇ Aujourd'hui : appels à projet, prestations, DSP => se retrouvent en concurrence avec des entreprises privées
- ◇ Des conventions d'objectifs à ne confondre avec un cahier des charges !!! Le critère principal dans les requalifications juridiques : l'origine de l'initiative

● Nécessité de construire un vrai partenariat

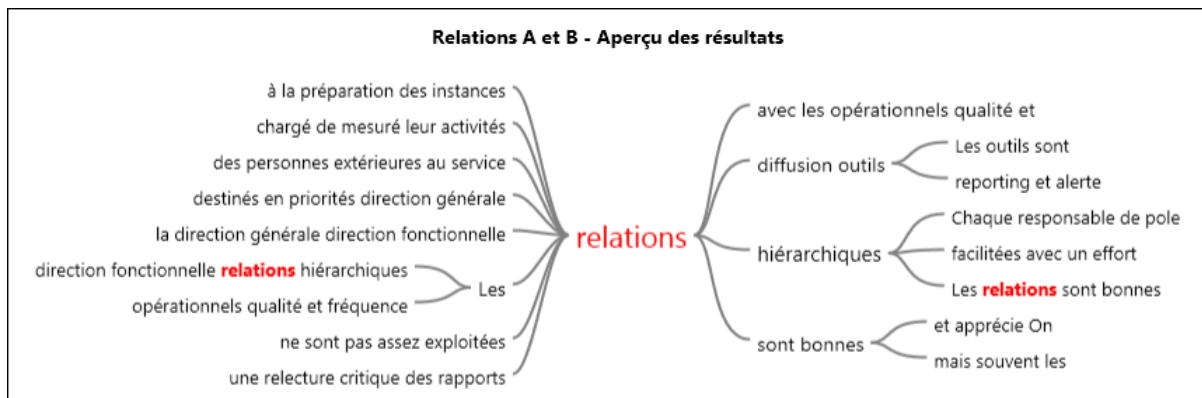
- ◇ Redéfinir la place / le rôle des associations
- ◇ La place de l'intérêt général / du service public

Document de travail 9 – clarification des relations – Métropole B

Cependant, ce qui ressort également des discours des DGA est un reproche d'immersion dans les services. Les relations sont généralement bonnes. Mais, lorsque le contrôleur de gestion territorial cependant est intégré dans les services financiers, elles sont plus tendues, car il est perçu comme synonyme d'une restriction de moyens. Par ailleurs, les compétences du contrôleur de gestion ne sont pas assez exploitées. Cela peut s'expliquer par la jeunesse du service et l'intégration qu'il représente :

Des autres services ?

« Les autres services ont de la méfiance, de ce qui peut être fait du résultat et du rendu sachant que peut lui faire dire ce qu'il ne se fait pas. C'est une curiosité, mais une curiosité bienveillante. Pour les élus, on considère que les fonctionnaires sont un coût donc le contrôle de gestion fait peur car c'est l'approche originale par les coûts. On va chercher ce qui est quantifiable mais pas ce qui est un plus pour la population » (DGA – org. D)



Mais les relations se tendent également lorsque le contexte financier devient difficile.

« (...) Cela se passe très bien mais les difficultés peuvent porter sur des questions de conflits d'intérêts, par exemple sur les demandes de formation alors que la conjoncture est difficile. De plus, les directions opérationnelles protestent directement et indirectement sur le cadrage budgétaire drastique. Cela peut provoquer un bras de fer » (Contrôleuse de gestion - org. A)

Ce qui ressort de l'observation non participante, est également une grande frustration chez les contrôleurs de gestion : ils alertent régulièrement sur les problèmes prévisibles, et leurs alertes ne sont pas prises en compte.

Ainsi, les relations sont schématisées comme suit en figure 24 :

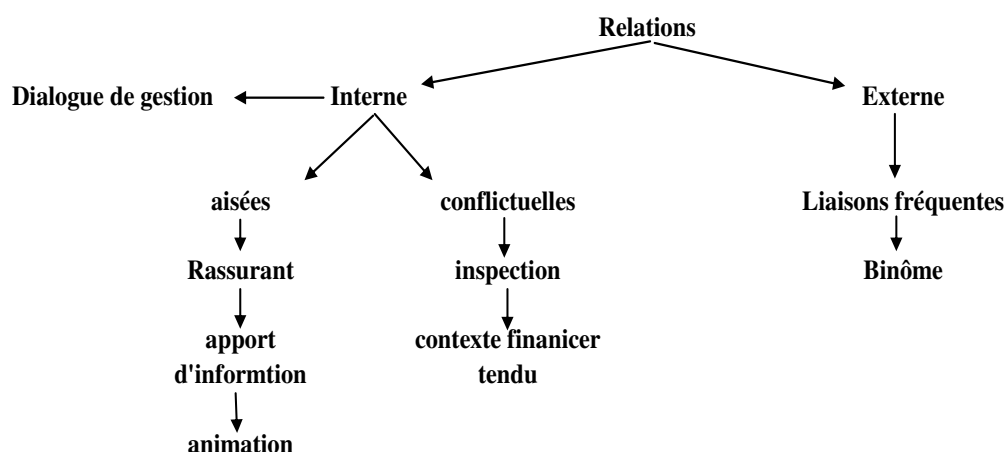


Figure 25 – résumé des relations tirées de l'étude exploratoire

2.1.4. – Son image

L'image de ce que doit être un contrôleur de gestion, selon les contrôleurs de gestion et DGA interrogés, est avant tout une image de partenaire :

« On a une image traditionnelle plongée dans les tableaux financiers, une production de chiffres. Mais le bon contrôleur de gestion doit produire du sens à son action par le biais des activités et des missions et des moyens mis en œuvre avec la plus grande attention sur les projets de la collectivité »
(Contrôleuse de gestion - org. A)



Fréquence, *espion / partenaire*

Cependant, l'image perçue demeure peu favorable

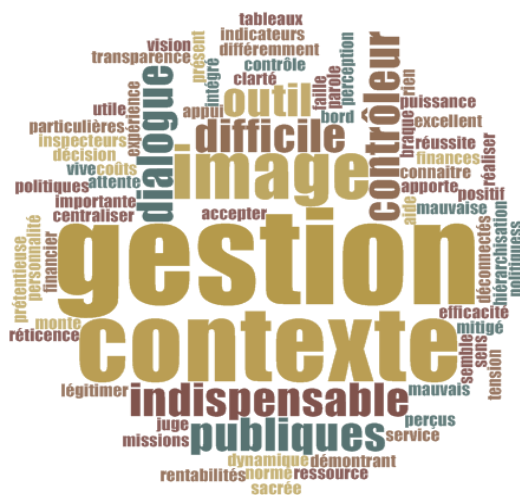
Quelles est votre image ?

« Nous avons eu à un moment une image d'espion, notamment après une lettre de mission de la DGA très peu précise. Ainsi, notre investigation dans les services était peu appréciée. Nous sommes davantage un partenaire » (Responsable contrôle de gestion - org. A)

« La fonction est plutôt synonyme d'embêtement pour les pôles qui la perçoivent comme une intrusion dans leurs « affaires » » (Contrôleur de gestion - org. C)

Quelles est votre image liée à la tâche : valeur ajoutée, aide à la décision...

« Je ne peux pas donner une réponse tranchée, car concernant la valeur ajoutée il n'y pas la même ouverture d'esprit dans tous les services concernant notre rôle. Car on nous voit seulement quelque fois comme des hommes bornés à nos tableaux de bord. D'autres nous sollicitent à bon escient dans l'aide à la décision. Ils sont quelque fois même trop demandeurs, car ils nous demandent de faire à leur place, notamment pour les tableaux de suivi de l'activité. Nous ne sommes pas là pour faire à leur place mais pour les aider et les accompagner. Nos sollicitations principales viennent de la direction générale, avec des demandes concernant des audits sur une politique publique ou des calculs de coût pour des services ou des prestations » (Contrôleur de gestion - org. C)

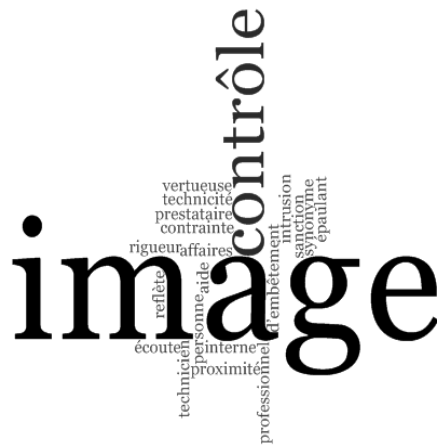


Fréquence, image vue de l'extérieur

L'image du contrôleur de gestion est en revanche bonne auprès de la DG, pour laquelle le contrôleur de gestion de professionnel et de technicien. Son degré d'expertise et de conseil sont très appréciés.

Dans leurs réponses, les contrôleurs de gestion considèrent qu'ils aident à la décision. Leurs activités constitueraient donc une contrainte vertueuse. L'image globale reste cependant schématiquement marquée par le contrôle (Fréquence, image globale, p.276). Par ailleurs, le groupe de travail de

l'observation non participante fait part de conflits, qui font référence à une image perçue de « Cost-Killer ».



Fréquence *image globale*

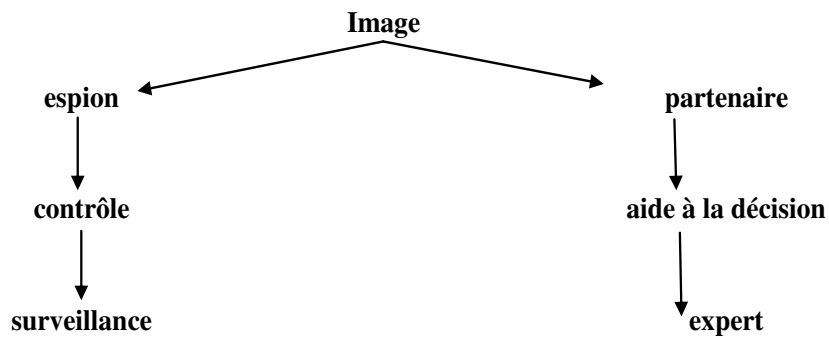


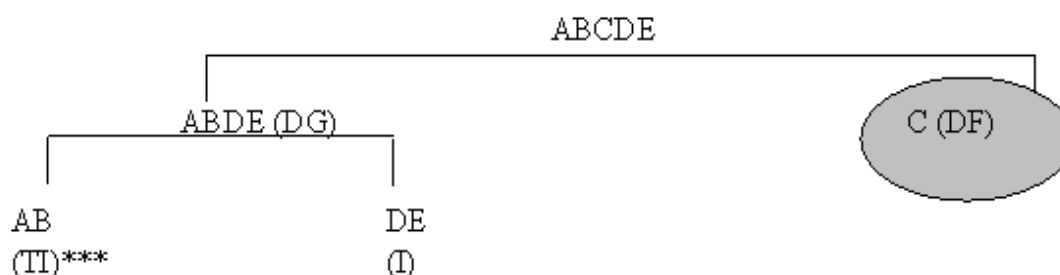
Figure 26 – résumé *Image* tirée de l'étude exploratoire

2.2. – L'influence du positionnement structurel sur le contrôle de gestion dans les grandes intercommunalités

L'influence du positionnement structurel sur le contrôle de gestion territorial dans les grandes intercommunalités est étudiée dans les deux positionnements génériques présentés dans la revue de la littérature : le positionnement analytique d'une part (2.2.1) et le positionnement systémique (2.2.2.) d'autre part.

2.2.1. – L’impact du positionnement analytique de la fonction « contrôle de gestion » sur le contrôleur de gestion territoriale

Notre recherche exploratoire identifie, parmi les cinq organisations étudiées, une fonction « contrôle de gestion » de type analytique (au sens précédemment défini) : l’organisation C.



*** TI (très importante), I (importante), PI (peu importante)

Figure 27 - analyse typologique polythétique hiérarchique divisive, Cas C

Dans cette organisation, le contrôleur de gestion est porté sur l’analyse, la synthèse des données comptables et une surveillance des écarts.

« Préparation budgétaire avec une approche contrôle de gestion, Etudes de coûts / Chantiers de gestion, Fiabilisation de l’inventaire comptable, Contrôle interne sur les régies de dépenses et recettes, Modernisation des moyens de paiement/encaissements (carte achats, prélèvements) » (Contrôleur de gestion - org. C)

Il réalise des audits pour la direction adjointe, mais n’est pas porté sur l’évaluation des politiques publiques. Le contrôleur de gestion territorial est axé sur le cycle budgétaire et dépend de la direction financière. Il est seul. Sa présence est mal acceptée par les autres services car il est considéré, cette recherche l’a précisée, comme un espion.

« Certains pôles/services acceptent mal la présence d’un contrôleur de gestion à leur table lors des discussions budgétaires ou lors des études qui me sont confiées » (Contrôleur de gestion - org. C)

« Les autres services le vivent bien... quand cela leur sert. Par contre, ils se braquent quand les indicateurs sont mauvais, ils sont perçus comme des inspecteurs. Il faut donc légitimer et accepter le contrôle de gestion en démontrant son efficacité » (DGA – org. C)

Il avertit la DGA en cas de déviance. Sa participation sur l'aide à la décision est très restreinte. Il peut cependant conditionner un choix d'investissement. C'est un poste très jeune, dans sa création. Le rôle d'expert ne ressort pas, par contre il a une bonne image pour la direction générale :

« Excellente image, absolument nécessaire. Le contexte financier est très difficile Le contrôleur de gestion prend tout son sens dans la hiérarchisation des politiques publiques. Dans le cadre du développement structurel des collectivités territoriales. Quand il faut faire le choix dans les services publics, il faut connaître les coûts des services et leurs rentabilités. Il faut être dans la dynamique du contrôleur de gestion. Mais je ne suis pas sûr qu'il faille le centraliser dans un service. Chez nous, il est sous ma direction, réparti entre les services financiers et les ressources financières » (DGA – org.C)

Il n'apporte pas d'aide au pilotage.



Fréquence, tâches C

Son but est de développer et d'optimiser la gestion publique en recherchant à mutualiser les économies de la politique tarifaire des services et des coûts de production. Il réalise une consolidation financière pour les politiques publiques et la détermination de coûts complets. Il a une capacité de synthèse et maîtrise les outils d'information. Notre étude propose de qualifier ce type de contrôleur de gestion d'«Analyste».

2.2.2. – L’effet du positionnement systémique de la fonction « contrôle de gestion » sur le contrôleur de gestion territorial

Notre recherche qualitative exploratoire identifie une fonction « contrôle de gestion » relativement autonome, fortement influente sur l’organisation (les organisations A et B)¹⁵³, ou moyennement influente (les organisations D et E)¹⁵⁴. La justification du rattachement auprès de la DG, s’explique par le caractère stratégique de contrôle de gestion :

« Le développement de la fonction contrôle de gestion est intervenu dans une optique de réduction de masse salariale avec un calcul de coûts externalisé. C’est une politique volontaire » (Responsable contrôle de gestion - org. A)

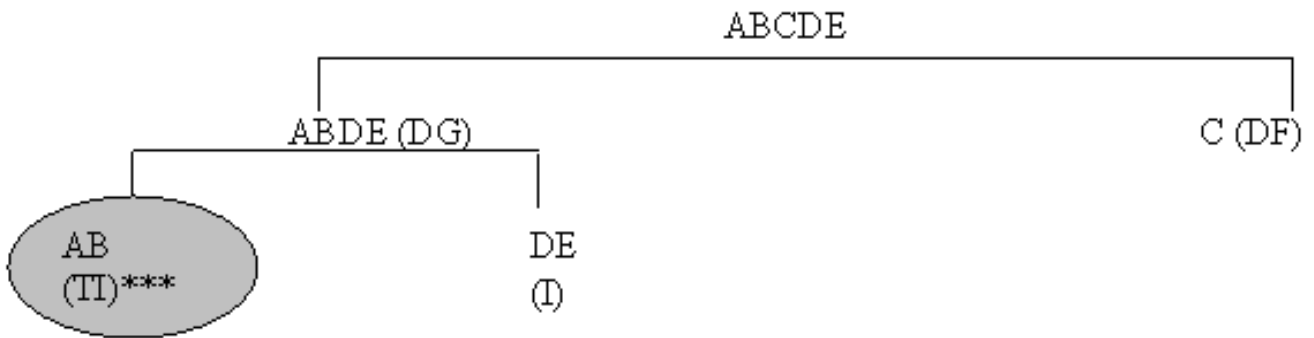
La volonté de positionner le contrôle de gestion à proximité de la direction générale correspond à une recherche d’indépendance vis-à-vis des autres services afin de favoriser la conduite du changement et de le maîtriser. De plus, le renforcement du contrôle de gestion s’explique par des entités satellites dont le nombre et la taille s’accroissent. Ainsi, une influence contingente de la taille de l’organisation peut être supposée.

Le premier type de fonction « contrôle de gestion » systémique caractérisé comme fortement influent sur l’organisation est un service composé de 9 à 15 contrôleurs de gestion, un directeur du contrôleur de gestion, et un chef de service. C’est un service qui existe depuis les années 1990, en évolution constante. Les contrôleurs de gestion sont dans ce type de service spécialisés dans des domaines très spécifiques, qui s’étendent et se diffusent dans les directions fonctionnelles. La matérialisation de cette diffusion est réalisée par des rapports, des stratégies opérationnelles des activités.

« Nous avons quatre départements. Un département associatif, un département interne, un département externe, et un département évaluation des politiques publiques. Quand on parle de département c’est une division du service contrôle de gestion » (Responsable contrôle de gestion - org. A)

¹⁵³ Sous forme de direction à part entière

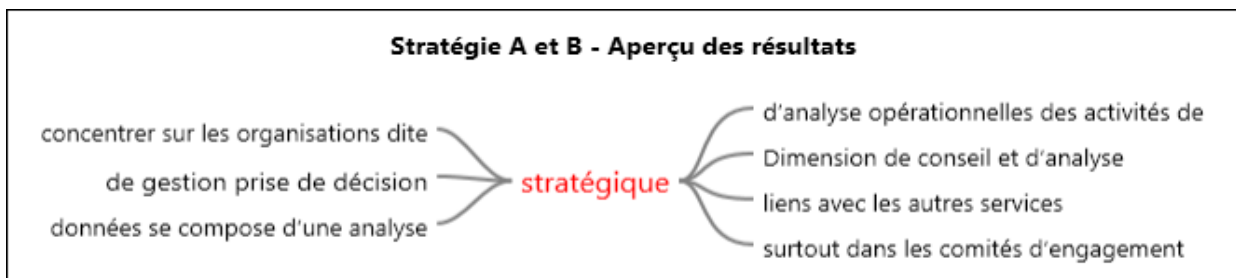
¹⁵⁴ Sous forme de cellule



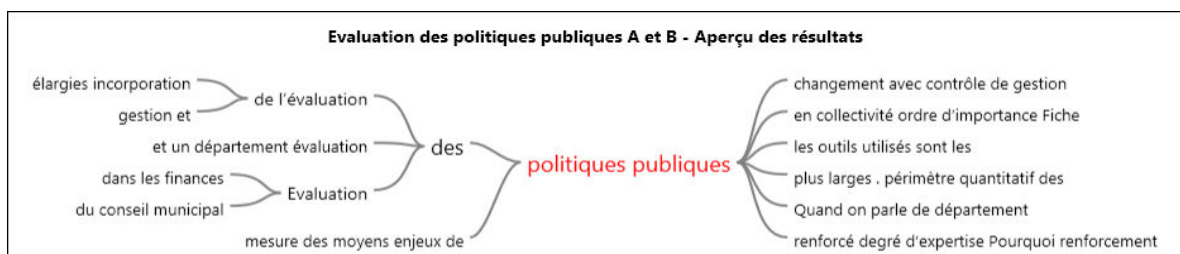
*** TI (très importante), I (importante), PI (peu importante)

Figure 28 - analyse typologique polythétique hiérarchique divisive Cas A/B

L'impact du contrôleur de gestion dans ce type de service est fortement porté sur la stratégie (synapsie, *stratégie*). Il est alimenté par son intervention sur les projets de territoire, son efficacité et recherche la construction d'indicateurs. Le contrôleur de gestion accompagne les stratégies dans l'aspect décisionnel.



Dans ce type de service, le contrôleur de gestion a un référent dans les pôles de l'organisation avec des contrôleurs spécialisés dans l'évaluation des politiques publiques (synapsie, *évaluation des politiques publiques*).

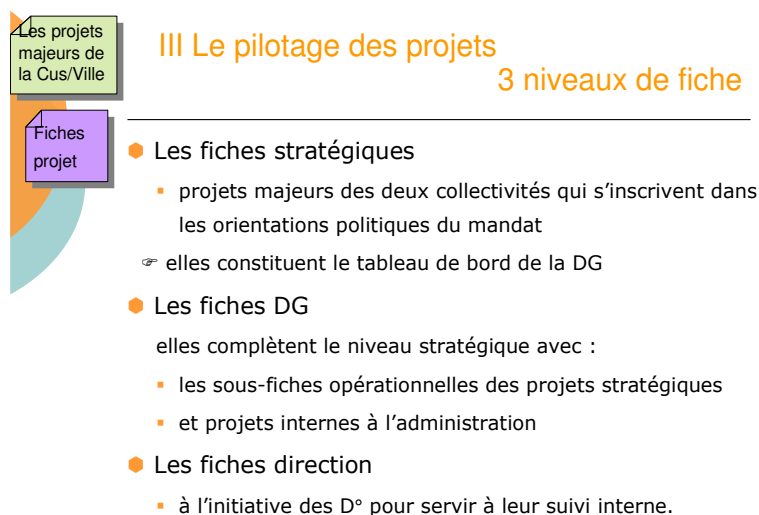


« On va vers l'évolution. Ex : le service des tutelles est examiné pour évaluer sa performance. Notre fonction « contrôle de gestion » évolue fortement vers l'évaluation des politiques publique et le choix de porter le contrôleur de gestion de plus en plus en direction des élus. Aujourd'hui, les directions

opérationnelles ont chacune un contrôleur de gestion opérationnel dépendant de celle-ci (directions opérationnelles), ils s'occupent du contrôle de gestion de sa direction. Nous sommes en lien avec ces contrôleurs de gestion dans le cadre de formation, de coordination, des bonnes pratiques de diffusion que nous leur fournissons » (Responsable contrôle de gestion - org. A)

L'outil informatique est très spécialisé avec l'emploi d'ERP. La proximité avec la Direction générale est une situation de confort, une valeur ajoutée pour le pilotage par projet :

« Je note que sous l'impulsion des contraintes de la gestion, cela oblige le contrôleur de gestion à s'interroger sur ses pratiques notamment avec sa mise en place au sein de la communauté urbaine, ou le contrôleur de gestion joue le rôle d'opérateur. La direction générale s'est appropriée la gestion, ainsi le contrôle de gestion a changé de position pour être accolé à la direction générale » (DGA - org. B)



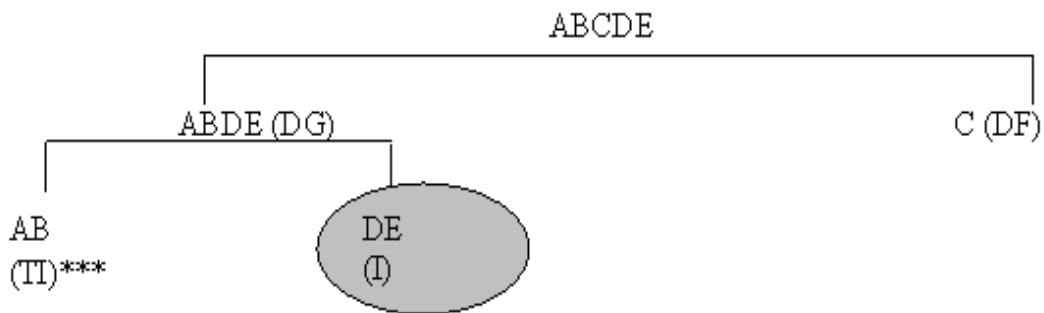
Document de travail 10 - le pilotage des projets – Métropole B

Le discours généré par l'étude exploratoire évoque une formalisation du dialogue de gestion. Le contrôleur de gestion territorial le rend nécessaire et indispensable en le développant. Il a une image de technicien, d'expert mais aussi de contrainte vertueuse. Il construit la prise de décision stratégique sur demande de la direction générale des services et de la présidence de la grande intercommunalité :

« C'est un appui indispensable dans un contexte de plus en plus difficile, dans un contexte de mise sous tension le contrôleur de gestion monte en puissance » (DGA - org. B)

L'investigation des fiches A et B (annexe 13, p.307) confirme que le contrôleur de gestion assure le contrôle de l'organisation externe ainsi qu'un rôle d'alerte. L'originalité de ce type de profil est le pilotage de la relation en partenariat avec un binôme dans l'organisation extérieure. Il réalise une évaluation des risques, organise les échanges avec les organisations externes et la segmentation externe par niveau de risque. Les contrôleurs de gestion cas des organisations A et B sont donc davantage portés sur la stratégie de la collectivité ; le contrôleur de gestion A / B a donc un rôle de « stratège ».

Le deuxième type de fonction « contrôle de gestion » systémique qui émerge de l'étude exploratoire est moyennement influente sur l'organisation (D et F). C'est un service restreint proche de la direction générale, composé de 2 personnes au plus. Ce sont des services jeunes (3 ans).



*** TI (très importante), I (importante), PI (peu importante)

Figure 29 - analyse typologique polythétique hiérarchique divisive Cas D/E

Le contrôleur de gestion dans ce type de service participe à la prise de décision mais pas à l'animation. Il propose des conseils techniques aux autres services dans la réalisation de leurs objectifs, affine l'aide à la décision (Fréquence, *conseils*).



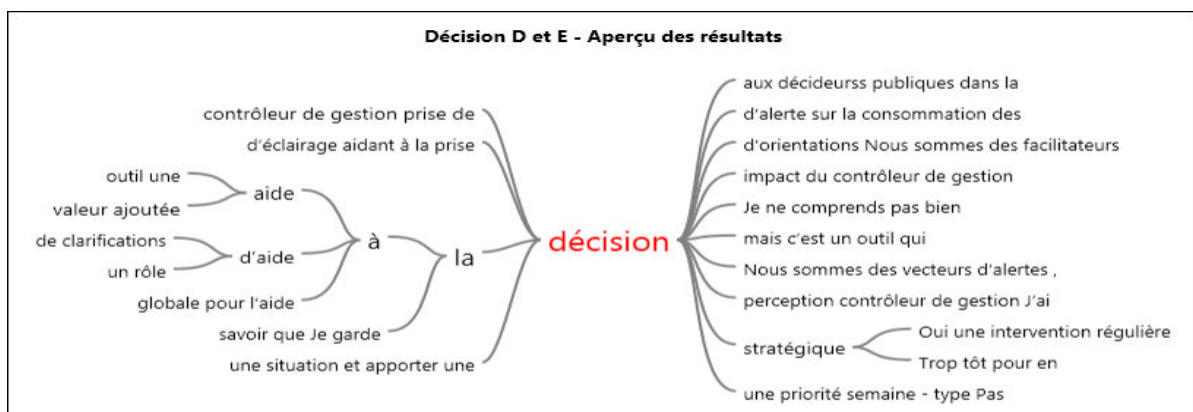
Fréquence - conseils

Il éclaire les choix et clarifie les situations, tout en étant un vecteur d’alerte. Le dialogue de gestion est formalisé mais sous forme de revue de gestion. Il apporte dans une moindre mesure une évaluation des politiques publiques, sans pour autant proposer de modifications. C’est surtout un partenaire qui épaulé. Le lien avec la performance est ainsi minimalisé. Il apporte une aide au pilotage en retenant les indicateurs pertinents. Le contrôleur de gestion dans ce type de structure décrit des situations, aide à proposer des solutions (synapsie, *décision*).

« Un agent qui analyse objectivement des situations et qui a une fonction de support d’éclairage aidant à la prise décision » (Contrôleuse de gestion - org. D)

« Nous sommes des vecteurs d’alertes, de clarifications d’aide à la décision, d’orientations. Nous sommes des facilitateurs » (Contrôleuse de gestion - org. D)

L’activité principale de ce type contrôleur dans ce type de service est le contrôle externe des organisations satellites avec la création de base de données, l’appréciation des risques externes, le contrôle de la performance, la proposition de recommandation (synapsie, *décision*).

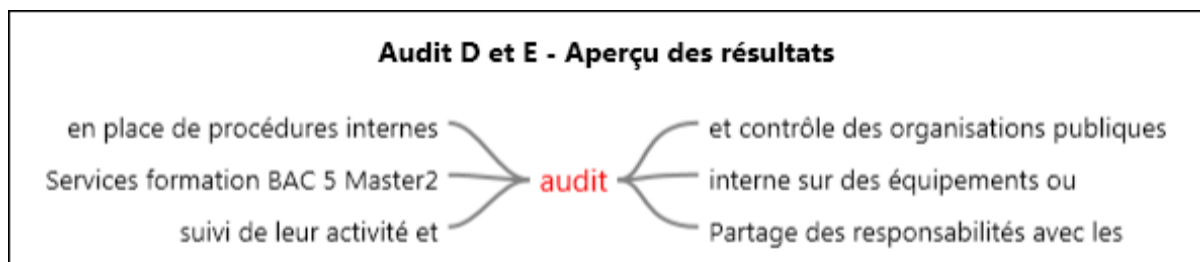


Les relations fonctionnelles sont régulières avec les DGS et DGA, ainsi qu’avec les autres services¹⁵⁵ pour la structuration du système d’information, et le suivi des satellites :

« Le rattachement à la direction générale donne de la légitimité dans les interventions, et une autonomie et indépendance. L’absence de lien hiérarchique facilite les échanges avec les services, et positionne le poste vis-à-vis des directions de pôles pour légitimer tout contrôle » (Responsable contrôle de gestion - org. E)

¹⁵⁵ Notamment informatique

Les relations sont fréquentes avec les confrères des autres collectivités. Par ailleurs, le contrôleur de gestion réalise également un contrôle de légalité, notamment dans le domaine associatif et les organismes / satellites externes. Le contrôleur de gestion est en mesure d'analyser les documents comptables. Amené à mettre en œuvre une démarche d'évaluation et d'optimisation des procédures en définissant un dispositif d'évaluation interne de l'action publique, et en construisant et animant un dispositif d'évaluation, le contrôleur de gestion des cas D / E propose des solutions suite à un diagnostic, avec la réalisation d'audits (synapsie, *audits*).



Le contrôleur de gestion dans ce type de fonction « contrôle de gestion » réalise la promotion de la culture de gestion, en coordonnant les contrats d'objectifs, en sensibilisant aux enjeux de contrôle de gestion, en communiquant sur les activités et les résultats du contrôle de gestion, et en concevant et animant des formations. Notre étude en conclut que ce type de contrôleur de gestion peut être qualifié de « Conseiller ».

De plus, l'étude qualitative sur les trois tendances, met en exergue le positionnement du contrôleur de gestion. Plus, il est proche de la direction générale plus il est écouté dans l'organisation : les opérationnels ont l'impression que l'ordre vient de la direction générale.

En conclusion de l'exposé des résultats qualitatifs, notre recherche se propose de résumer l'ensemble de ses données dans le tableau 17 :

<i>Type de contrôle de gestion</i>	<i>Tâches</i>	<i>Relations</i>	<i>Image</i>	<i>Fonction contrôle de gestion</i>
<i>Analyse (cas C)</i>	surveillance +++ mesure de l'activité ++ aide au pilotage + contrôle interne +++	Dialogue de gestion +	Implication stratégique + aide à la décision +	discrète* 3 ans
<i>Stratégique (cas A et B)</i>	surveillance +++ mesure de l'activité ++ aide au pilotage +++ contrôle interne +++ contrôle externe + ERP +++	Dialogue de gestion +++	Implication stratégique +++ aide à la décision +++	omnipotente* 20 ans
<i>Conseil (cas D et E)</i>	surveillance +++ mesure de l'activité ++ aide au pilotage +++ conseil +++ contrôle interne + contrôle externe +	Dialogue de gestion ++	Implication stratégique ++ aide à la décision +++	garde-fou* 4 ans

+++ Fortement impliqué, ++ impliqué, + peu impliqué, * selon Lambert (2005)

Tableau 17 - Proposition de typologies selon la recherche exploratoire qualitative

3 - L'apport de la recherche qualitative

La confrontation entre la théorie et les faits n'est pas un face à face mais un jeu multilatéral et interactifs entre théories et faits (Dumez, 2014, p.187). De ce jeu émerge soit un prolongement, soit une validation de nouvelles théories / mécanismes et perspectives (Wolfe, 1996). Une confrontation entre littérature

académique et étude empirique relative à l'activité du contrôleur de gestion est ainsi exposée dans un premier temps (3.1.), puis une typologie des contrôleurs de gestion est présentée (3.2.).

3.1. – Une comparaison entre écrits académiques et investigations empiriques relatives à l'activité du contrôleur de gestion

Dans cette première étude qualitative, les rôles du contrôleur de gestion apparaissent plus techniques que ceux proposés par la littérature, par ses caractéristiques comportementales (3.1.1.), ses tâches (3.1.2.), ses relations (3.1.3.), et son image (3.1.4.).

3.1.1. – Une forte implication dans l'aide à la décision

La caractéristique essentielle du contrôleur de gestion territorial qui émerge majoritairement des premières investigations est son implication dans l'aide à la décision. Contrairement à Lambert et Sponem (2009), il ne se situe pas uniquement au niveau opérationnel : il peut être présent dans une fonction « contrôle de gestion » proche de la direction générale. L'aide à la décision fournie par le contrôleur de gestion est essentielle mais paraît sous utilisée. Autre caractéristique : il a tendance à être un vecteur d'alerte pour la direction générale.

Si l'on se réfère aux fiches métiers, les résultats de l'étude exploratoire confirment la formation de BAC + 5. Le métier de contrôleur de gestion territorial est évolutif. Il débute par l'analyse des coûts et se déporte sur la formalisation du dialogue de gestion, et l'instauration des pratiques de gestion. Notre étude exploratoire confirme les descriptions du CNFTP dans la revue de la littérature, concernant son savoir-faire, ses compétences et le niveau d'étude recherchée.

3.1.2. – Des tâches dominées par l'analyse et l'évaluation de la performance des activités

Les résultats de la recherche exploratoire sur les tâches du contrôleur de gestion territorial dans les grandes intercommunalités confirment la revue de la littérature. Les contrôleurs de gestion territorial

passent une part importante de leur temps à établir et à suivre des indicateurs, afin d'aider à la prise de décision. Pour cela, ils réalisent des documents, construits à partir d'outils tels qu'Excel et Business objet, qui s'adressent en priorité aux directions générales, aux élus.

La nécessité de pilotage est une priorité pour les intercommunalités et par déduction, le contrôleur en devient un acteur. Huteau (2006) souligne qu'il est le métronome de la performance, mais à condition que celle-ci soit mesurable et représentative de l'action mesurée. Dans les grandes intercommunalités étudiées, la performance apparaît comme un principe d'orientation de l'action publique, formalisée par l'évaluation des politiques publiques.

Une différence est cependant notable entre la littérature et les résultats. La littérature précise parfois avec insistance que l'outil de surveillance de performance est le BSC. Ce qui est révélé dans les départements par Chauvey (2005), et dans les communes par Busson-Villa (1999). A aucun moment pourtant, les entretiens et les triangulations ne révèlent l'utilisation cet outil, de même pour l'ABC. Son utilité et son efficacité pourraient cependant accroître le niveau de crédibilité de l'évaluation des politiques publiques, mesurées par le biais de l'axe usager.

3.1.3. – Des relations construites autour du dialogue de gestion

L'un des apports de la littérature est la construction de liens externes et internes par les services « contrôle de gestion » (Maurel, 2006). Ce que confirme cette étude empirique avec parfois la présence d'interlocuteurs privilégiés dans les services et les organisations satellites. Le fait relationnel le plus marquant malgré tout est le dialogue de gestion. En effet, la littérature souligne que le contrôleur de gestion le formalise, le développe et le diffuse dans l'organisation (Evah-Manga, 2012, p.227). Les résultats de l'étude qualitative confirment cette idée ; celui-ci se matérialise par des rapports d'activité, et des bulletins d'information diffusés dans l'organisation.

Par ailleurs, la problématique du conflit relationnel perçu dans la littérature (Jedidi, Khilf, 2003) est fortement révélée par l'étude empirique. En effet, les problèmes sont fréquents entre les contrôleurs de gestion et les autres services, surtout dans un contexte financier difficile. De plus, le conflit est davantage accentué lorsque le contrôleur de gestion est inclus dans les services financiers. Par ailleurs, les relations peuvent être imposées par un ordre de la DG. Le conflit peut alors prendre une nouvelle

nature, hiérarchique et devenir un conflit-coopération (Perrot, 2005), dont l'origine est une volonté (réelle ou interprétée) de domination technique du contrôleur de gestion. Cette ambivalence professionnelle renforce la crédibilité de l'hypothèse 2 : le contrôleur de gestion est d'abord focalisé sur la réduction des coûts (Cost-Killer) pour les interlocuteurs qui réproouvent cette démarche, surtout dans le cas d'un contexte conjoncturel difficile.

Le contrôleur de gestion territorial dans les grandes intercommunalités est ainsi confronté à une ambivalence de son rôle relationnel selon Djabi et Perrot (2014), ce qui peut contribuer à dénoncer une forme de prétention du contrôleur de gestion. Par ailleurs, les relations du contrôleur de gestion territorial dans ses grandes intercommunalités ont comme épicerie la construction et la diffusion du dialogue de gestion. Ainsi, ce point déjà avancé dans la littérature est confirmé fortement par cette étude, ce qui amène à en déduire que le contrôleur de gestion dans la façon d'être, est très proche d'un contrôleur de gestion du secteur privé. Au vu de ce développement, il peut apparaître également comme un partenaire organisationnel (Business Partner).

3.1.4. – La persistance d'une image de partenaire et d'espion

La présente recherche confirme la double image du contrôleur de gestion territorial. Lambert (2005) et Lambert et Sponem (2009) identifient le contrôleur de gestion comme pouvant être un « Business Partner »¹⁵⁶. Les entretiens croisés confirment ce point en tant qu'acteur qui épaulé les services, rôle d'alerte dont la pérennité avec la direction générale est prédominante en termes de réactivité.

La prudence est toutefois de mise, car la présente recherche révèle également que l'activité du contrôleur de gestion territorial renvoie parfois à une activité de sanction, d'intrusion, ce que Lambert et Morales (2009) qualifient de « sale boulot ». Cette notion de « sale boulot » est liée au sentiment d'intrusion du contrôleur de gestion territorial dans les services, tout en étant une « contrainte vertueuse » : le contrôleur de gestion joue ainsi un rôle de benchmark dans les grandes intercommunalités notamment dans les nouvelles orientations des politiques publiques. Il est présent avant tout pour déterminer la performance par l'efficacité et l'efficience des moyens. L'activité du contrôleur de gestion alterne selon les contextes entre l'aide à la décision, et la chasse aux coûts. L'image du contrôleur de gestion territorial oscille donc entre le partenariat (« Business Partner ») et la réduction des coûts (« Cost-Killer »).

¹⁵⁶ Que nous précisons également dans la sous-section 3.1.1.

3.2. – Construction d’une typologie

L’analyse des données discursives et documentaires permet de faire émerger trois types de contrôleur de gestion dans les intercommunalités étudiées : un premier type dont l’activité a une fonction principalement de « analyste » (3.2.1), un deuxième type qui peut être qualifié de « conseiller » (3.2.2), et un troisième qui est davantage « stratège » (3.2.3).

3.2.1. – Le contrôleur de gestion analyste

La revue de la littérature met en exergue deux conceptions, analytique et systémique, de la fonction contrôle de gestion (Lambert, 2005 ; Maurel, 2006). Or, seule une organisation, parmi les cinq étudiées, est identifiée comme analytique, proche d’ailleurs de l’analyse descriptive de Lambert (2005) où le service contrôle de gestion se réduit à un seul individu dans les services financiers. Ses tâches portent majoritairement sur l’élaboration de documents de synthèse et de tableaux de bord, et sont liées au cycle budgétaire. Aussi, le positionnement du contrôleur de gestion dans ce type de service financier donne un profil de « analyste », qui se rapproche du contrôle de gestion « indépendant » de Sathe (1982, cité par Lambert, 2005, p.109), lui laissant peu d’autorité en le confinant au sein des services financiers. Ce service est proche de la fonction « contrôle de gestion » discrète (Lambert, 2005). L’implication stratégique est faible. Cependant, il intervient dans l’aide à la décision et sa qualité d’analyste est primordiale dans l’analyse des coûts. Les clients du contrôleur de gestion analyste sont principalement la direction générale dans la mesure de l’activité et le contrôle interne.

On retrouve également une filiation avec le profil « conseiller » au sens de Bollecker (2004) et le cas n°2 de Maurel (2006), où Maurel décrit le contrôleur de gestion comme une personne effacée et peu intervenante. C’est donc un contrôleur de gestion présent dans une grande organisation, mais dans un service opérationnel (services financiers). C’est également un contrôleur de gestion territorial proche du type « 2 » de Bühler (1979), dans une taille de service faible, peu orienté sur la direction.

3.2.2. – Le contrôleur de gestion conseiller

Un profil de contrôleur de gestion conseiller (Cas D et E) est identifié dans une fonction « contrôle de gestion » de type systémique. C’est un contrôleur de gestion impliqué dans la stratégie et très impliqué

dans l'aide à la décision. Le cas D et E est également proche de la direction générale mais avec une importance amoindrie par rapport au cas A / B. Ce profil de contrôleur de gestion participe à la prise de décision mais ne l'anime pas ; il se présente sous forme de cellule avec des tâches plus diverses et moins décisionnelles. Le contrôleur de gestion conseiller a des activités diversifiées. Par ailleurs, le « cas n°1 » proposé par Maurel (2006) a une similitude avec la tendance conseiller de notre étude qualitative sur les grandes intercommunalités. De plus, il n'est pas « conseiller » au sens de Bollecker (2004), mais plutôt proche de « l'animateur » selon l'auteur (2004). Nous pouvons donc qualifier ce type de service dans lequel le contrôleur de gestion (D / E) intervient, comme « garde-fou » au sens de Lambert (2005).

Par ailleurs, le profil à tendance conseiller est davantage proche du profil « 3 » de Bühler (1979), dans une taille organisationnelle moyenne. De plus, c'est une tendance proche du « partagé » de Sathe (1982, cité par Lambert, 2005, p.109) fortement porté dans la prise de décision de l'unité. Il est aussi faiblement impliqué dans le « mandat de vérification » et fortement dans « l'aide à la décision » selon Hopper (1980). C'est également une tendance similaire du type hybride proposé par Demaret (2014) qui assimile rapidement les processus métiers et une bonne maîtrise du contrôle de gestion.

3.2.3. – Le contrôleur de gestion stratège

Le troisième type de contrôleur de gestion (cas A et B) peut être dénommé stratège. Son activité s'inscrit dans une fonction « contrôle de gestion » systémique. Le contrôleur de gestion des cas A et B est membre d'un service contrôle de gestion puissant comprenant un nombre important de contrôleurs de gestion aux rôles hétérogènes, proche de la direction générale, et porté sur l'évaluation de politiques publiques. Son rôle d'expert émerge davantage dans le temps. Il participe de la prise de décision et l'anime. Le service en lui-même est très puissant, il peut être rapproché de la fonction « contrôle de gestion » omnipotente (Lambert, 2005). Il est très proche du profil « analyste-évaluateur » selon Bollecker (2004). Nous retrouvons également une forte ressemblance avec le cas n° 3 de Maurel (2006), où Maurel décrit le contrôleur de gestion comme une personne fortement impliquée dans l'évaluation des politiques publiques et l'analyse stratégique.

Ce profil de stratège identifiée dans les grandes organisations est très proche du type « 1 » de Bühler (1979) ou au type « puissant » de Sathe (1982), très influent dans la prise de décision. Il est fortement

impliqué dans le « mandat de vérification » ainsi que dans « l'aide à la décision » selon Hopper (1980). Il est perçu comme un acteur incontournable au sens de Reichmann (1998). De plus, il emprunte également des caractéristiques du type « facilitateur » de Demaret (2014), notamment dans une excellente maîtrise des outils de gestion.

Conclusion

L'objectif de ce chapitre était de porter un premier éclairage empirique sur le rôle du contrôleur de gestion territorial. En prolongement, a été construite une première typologie du contrôleur de gestion dans les grandes intercommunalités fondée sur trois types : le contrôleur de gestion stratège, le contrôleur de gestion conseiller, et le contrôleur de gestion analyste.

Cette typologie, au sens de Dumez (2014, p.154), est dans un premier temps descriptive, dans la mesure où elle présente et précise l'activité du contrôleur de gestion territorial. Elle apparaît également comme une typologie classificatoire en permettant d'attribuer les cinq cas concrets (ABCDE) à un type : analyste, conseiller, stratège. Enfin, cette typologie possède une dimension explicative par la mise en relation des caractéristiques des types avec des données organisationnelles.

Cependant la typologie proposée se doit d'être développée et confirmée. Par ailleurs la recherche qualitative se limite uniquement aux discours des contrôleurs de gestion, et de la hiérarchie (DGA) : il n'y a pas de retour des partenaires externes (satellites, associations...), sur les relations et l'image du contrôleur de gestion. De même, les tâches, les relations, l'image de la fonction « contrôle de gestion » sont analysées, à partir de 10 entretiens (réalisés dans 5 cas), là où Lambert en propose par exemple 95 (réalisés dans 25 cas). La revue de la littérature a présenté des profils de contrôleurs de gestion différents selon Bühler (1979), Sathe (1982), Danziger (2000), Nobre (2001), Demaret (2014). Ces profils ne retrouvent pas exactement dans les travaux exposés par ce travail de recherche, du fait certainement de la différence de nature juridique du type d'organisation investie.

Les profils identifiés dans chaque grande intercommunalité seraient-ils contingents à des critères de taille, de budget, de partenaires internes et externes ? Un stratège est-il uniquement dans une métropole, un conseiller dans une communauté d'agglomération, et un analyste, dans une communauté urbaine ?

L'étude qualitative, révèle dans les résultats des organisations A et B, que l'évolution de la taille de l'organisation influe sur le rôle du contrôleur de gestion. Plus la taille est importante, plus le contrôleur devient stratège. Ainsi, cette révélation appelle à rechercher des variables organisationnelles explicatives, à valider statistiquement les trois types de contrôleur de gestion territorial mis à jour, et à en identifier les déterminants.

CHAPITRE 4

LE CONTROLEUR DE GESTION

DANS LES GRANDES INTERCOMMUNALITES

TYPOLOGIE ET FACTEURS CONTINGENTS

CHAPITRE 4

LE CONTROLEUR DE GESTION

DANS LES GRANDES INTERCOMMUNALITES

TYPLOGIE ET FACTEURS CONTINGENTS

Après un éclairage qualitatif, la recherche empirique sur le rôle du contrôleur de gestion territorial se poursuit par une étude quantitative. Comme le souligne Fragnière (2000, p.15-16), qualitatif et quantitatif se complètent :

« Le quantitatif, c'est-à-dire ce qui se prête à une mesure (nombre de voix lors d'une élection, hausse des prix), dépend souvent plus ou moins directement du qualitatif. Les statistiques, type même de la quantification, reposent elles-mêmes sur des catégories plus ou moins arbitraires et qualitatives »
(Fragnière, 2000, p.15-16)

Ce chapitre vise à tester statistiquement les hypothèses amenées par la littérature et l'étude qualitative. Nous proposons dans un premier temps une présentation méthodologique (section 1), puis des résultats (section 2) et enfin l'apport de notre recherche quantitative (section 3).

1 – Présentation de la démarche quantitative

La démarche quantitative mise en œuvre repose sur une enquête par questionnaire (1.1), c'est-à-dire sur une investigation fondée sur un ensemble de questions, posées par écrit d'une façon relativement standardisée. Ce questionnaire s'adresse à des contrôleurs de gestion œuvrant au sein de grandes intercommunalités. Les données recueillies font ensuite l'objet de traitements statistiques destinés à étudier la validité de la typologie des contrôleurs de gestion précédemment proposée, et à estimer les corrélations entre les caractéristiques de contrôleurs de gestion territoriaux et certaines variables relatives à la structure intercommunale (1.2.).

1.1. - Le recours à une enquête par questionnaire

D'une façon générale, l'enquête par questionnaire a pour finalité de recueillir, à l'aide d'un ensemble de questions prédéfinies, des données quantitatives sur un échantillon. Elle constitue la méthode la plus usuelle pour caractériser et catégoriser de façon objectivée un ensemble d'individus (au sens statistique du terme). La qualité des opérations de caractérisation et de catégorisation dépend cependant des conditions de construction de l'échantillon (1.1.1), de la conception du questionnaire (1.1.2) et du mode de collecte des données (1.1.3).

1.1.1. - Définition de l'échantillon

Pour collecter les données quantitatives, une enquête par questionnaire a été menée auprès de l'ensemble des communautés d'agglomération, communautés urbaines et métropoles, soit 233 grandes intercommunalités. L'enquête s'est déroulée de décembre 2014 à mars 2015 à partir de la liste exhaustive des grandes intercommunalités transmise par l'AFIGESE¹⁵⁷. Nous nous sommes efforcés de relancer par téléphone tous les répondants potentiels afin d'obtenir un maximum de retours. Ainsi, au moment de l'enquête,

- 11 métropoles étaient instituées en France, 7 déclaraient posséder un service contrôle de gestion. Sur les 7 responsables du contrôle de gestion d'une métropole, 3 ont répondu au questionnaire.
- 9 communautés urbaines étaient constituées en France, dont 8 déclaraient posséder un service contrôle de gestion. Parmi les 8 contrôleurs de gestion de communautés urbaines, 5 ont répondu au questionnaire.
- 213 communautés d'agglomération étaient constituées, 141 déclaraient posséder un service contrôle de gestion ou un contrôleur de gestion, 61 ont réalisé un retour¹⁵⁸.

En résumé, parmi les 156 contrôleurs de gestion territoriaux œuvrant dans les 233 grandes intercommunalités identifiées, 70 ont répondu au questionnaire envoyé, soit un taux de réponses de 44,87%.

¹⁵⁷ Association Finances Gestion Evaluation des collectivités territoriales. Les dénominations et adresses des structures intercommunales ont été également vérifiées sur le fichier « Banatic » du Ministère de l'intérieur.

¹⁵⁸ La relance téléphonique de l'ensemble des 233 intercommunalités nous a permis de collecter les données auprès des représentants des structures et / ou des contrôleurs de gestion et ainsi de quantifier le nombre de service « contrôle de gestion » et / ou de contrôleurs de gestion, dans les métropoles, les communautés urbaines, et les communautés d'agglomération.

	Nombre de Grandes Intercommunalités au moment de l'enquête	services contrôle de gestion ou au moins un contrôleur de gestion	Nombre de répondants à l'enquête	Taux de réponses (Nbre de répondants / service contrôle de gestion)
Métropoles	11	7	3	42,86%
Communautés Urbaines	9	8	5	62,50%
Communautés d'Agglomération	213	141	61	43,26%
Ensemble	233	156	70	44,87%

Tableau 18 – définition de l'échantillon

1.1.2. – La conception du questionnaire

Le questionnaire a été construit sur le principe allégorique de l'entonnoir ; les questions sont en effet regroupées par thèmes (Gavard-Perret et al., 2008, p.123), en allant des questions les plus générales sur la structure intercommunale, aux questions les plus techniques sur l'activité du contrôle de gestion. Les questions sont définitives¹⁵⁹ : le questionnaire est donc figé avant sa diffusion (annexe 17 p.317-321). Avant son envoi, il a été validé par le directeur de la présente recherche, le secrétaire général de l'AFIGESE, ainsi que par le conseiller spécial de l'AFIGESE.

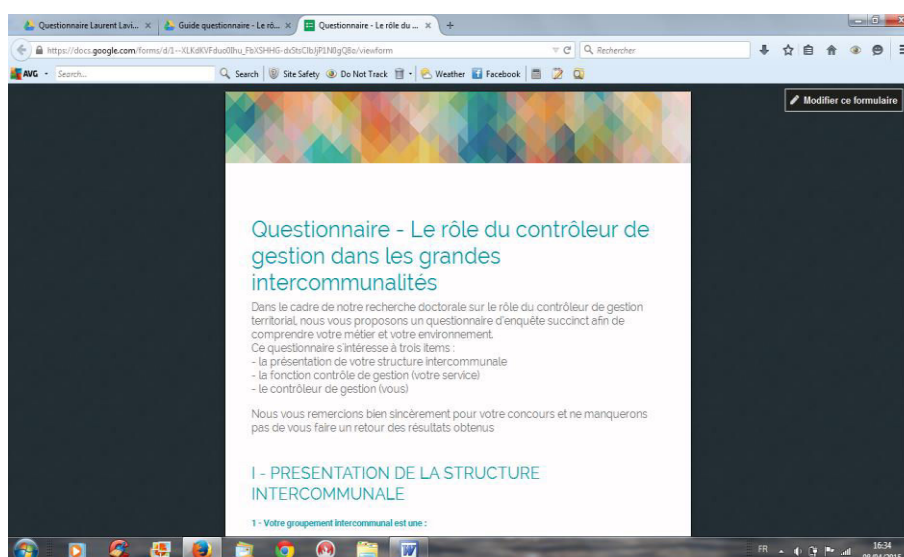


Figure 30 - introduction du questionnaire

¹⁵⁹ Contrairement aux entretiens exploratoires où l'adaptation est possible.

Le questionnaire est subdivisé en trois grandes parties regroupant des questions portant respectivement sur :

- 1) la structure intercommunale,
- 2) la fonction contrôle de gestion au sein de cette structure,
- 3) le rôle (c'est-à-dire les tâches, les relations et l'image) du contrôleur de gestion interrogé

La première partie s'intéresse en particulier à des variables considérées par hypothèses comme explicatives du rôle du contrôleur de gestion territorial. Ce sont toutes des variables relatives aux caractéristiques de la structure intercommunale : statut juridique, nombre de communes membres, budget, entre autres.

La deuxième et la troisième partie du questionnaire portent sur des variables caractérisant respectivement la fonction « contrôle de gestion » et le rôle du contrôleur de gestion territorial... Les données recueillies seront rapprochées des résultats issus de la revue de la littérature ainsi que de l'étude qualitative, et ont vocation à servir à la construction d'une typologie des contrôleurs de gestion territoriaux. Le questionnaire est réalisé sur Google drive. Google drive est une application du moteur de recherche internet Google qui facilite sa diffusion et son assistance. L'utilisation du tableur Excel suite à l'importation Google drive favorise le traitement. Les questions sont fermées car les modalités de réponses sont pré codées (Gavard-Perret et al., 2008, p.112). Des questions courtes sont privilégiées afin de faciliter la réponse.

Les échelles s'avèrent très efficaces dans la recherche de compréhension des comportements ou des attitudes. Nous utilisons ainsi l'échelle de Likert à 7 modalités afin d'obtenir un degré d'accord (tableau 19). L'intensité des réactions et le degré du répondant sont également recherchés par l'emploi de l'échelle d'Osgood, qui oppose sur l'échelle choisie deux adjectifs (Gavard-Perret et al., 2008, p.116).

<i>27 - Quelle est la qualité de vos relations avec la direction générale des services :</i>								
	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	
<i>conflictuelle</i>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<i>excellente</i>

Tableau 19 - Exemple de question utilisant l'échelle de Likert, tirée du questionnaire

1.1.3. – La collecte des données

Le retour des répondants en ligne est réceptionné sur Google drive, puis importé automatiquement sur le tableur Excel, en attribuant une valeur numérique discrète à chaque modalité de réponse. Les non-réponses à certaines questions sont recodées par la médiane, ce qui permet de les prendre en compte sans influencer les résultats (Guignon, Niedhammer, Sandret, 2008). Sur ce dernier point, Bellamy (2008, p.11) précise :

« La non-réponse totale est souvent due à l'impossibilité d'interroger l'unité sélectionnée (ici le ménage), soit parce qu'elle est impossible à joindre, soit qu'elle refuse de répondre. La non-réponse partielle correspond au cas où le ménage a accepté de répondre, mais certaines de ses réponses sont incomplètes. Il peut refuser de répondre à certaines questions ou répondre de manière imparfaite (donner une tranche de revenu plutôt qu'un montant exact par exemple). Dans certains cas, la non-réponse partielle est tellement importante (non-réponse pour un très grand nombre de variables), que l'on pourra alors ignorer ce trop peu d'information et considérer l'unité correspondante comme affectée de non-réponse totale (...) Il est préféré la médiane à la moyenne lorsque cette dernière est trop dépendante des valeurs extrêmes de la distribution. On peut effectuer ce remplacement strate par strate, et ainsi imputer par exemple la réponse moyenne des observations ayant les mêmes caractéristiques sur un certain nombre de variables. Cela revient à modéliser Y comme une variable indépendante des autres variables. Cette procédure n'est pas sans défaut : la variance de la variable imputée est sous-estimée, les mécanismes de corrélations entre variables sont ignorés et l'histogramme de Y connaîtra un pic artificiel en sa moyenne (distorsion de la distribution). C'est pourquoi cette technique n'est utilisée que lorsque très peu d'observations sont à imputer ».

L'objectivation est cependant dans l'incapacité d'être atteinte. Seule « *une médiation de catégorie de perception* » peut décrire le réel (Singly, 2012, p.16). Le codage opéré constitue ainsi cette médiation. Certes, par leur effet de réduction du réel, les questions fermées et la traduction quantitative des réponses limitent l'accès à l'information. Ce mode opératoire présente cependant plusieurs avantages :

- « - plus grandes facilités de réponses, d'administration, et de traitement*
- biais liés à la variabilité d'émargement des réponses moins les biais : modalités de réponses invariantes d'un répondant et d'un enquêteur à un autre.*
- Réponses directement comparables d'un répondant à un autre » (Gavard-Perret et al, 2008, p.113)*

1.2. - Le traitement des données

Le traitement des données nécessite au préalable la détermination de la fiabilité interne du questionnaire (1.2.1). Une fois cette fiabilité attestée, il est possible de chercher à construire une typologie des contrôleurs de gestion territoriaux à l'aide d'une analyse en composantes principales et d'une classification ascendante hiérarchique (1.2.2.), puis de rechercher des variables explicatives par une régression logistique (1.2.3.).

1.2.1. – La détermination de la fiabilité interne du questionnaire

Nous cherchons la fiabilité interne du questionnaire, c'est-à-dire son aptitude à évaluer ce qu'il est supposé évaluer (Giordano, Jolibert, 2008, p.66), est testée à l'aide du coefficient alpha de Cronbach :

« La consistance interne réfère à l'homogénéité de l'instrument de mesure. L'évaluation de la consistance interne repose sur le postulat que l'instrument est unidimensionnel, c'est-à-dire qu'il mesure un seul concept. Si l'instrument de mesure contient plusieurs dimensions (sous-concepts), la consistance interne devra être estimée pour chaque dimension. Les principales méthodes pour estimer la consistance interne sont : l'alpha de Cronbach, le coefficient Kuder-Richardson, les corrélations inter-item total et la fidélité moitié-moitié. L'alpha de Cronbach est l'approche la plus souvent utilisée pour estimer la consistance interne d'une échelle de mesure quand il y a plusieurs choix dans l'établissement des scores, telle l'échelle de type Likert. L'alpha varie de 0,00 à 1,00 : 0,00 dénote une absence d'homogénéité et 1,00 une homogénéité parfaite. Généralement, on s'attend à un certain degré de fidélité, c'est pourquoi les valeurs de 0,00 et 1,00 se retrouvent rarement comme résultat d'un test. » (Fortin, 1994)

Dans la présente étude, la fiabilité interne de l'ensemble des questions portant sur la fonction contrôle de gestion et le rôle du contrôleur de gestion a été évaluée (alpha de Cronbach total), puis la fiabilité interne des parties portant respectivement sur la fonction contrôle de gestion, les tâches, les relations, l'image du contrôleur de gestion a été calculée¹⁶⁰. En fonction de la matrice de corrélations présentée en annexe 19 p.323, nous choisissons de conserver uniquement 22 variables présentées dans le tableau 20, au lieu des 32 originelles, afin de ne pas perturber la fiabilité.

¹⁶⁰ Extraction brute des alphas de Cronbach en annexe 18 p.322

Variables explicatives		Echelles de mesure						
FCGT	Comment la FCGT est considérée dans l'organisation	1 - discrète	2 - partenaire	3 - garde fou	4 - omnipotente			
	Postionnement favorisé par une surveillance de l'organisation	1 - Pas recherché	2 - Peu recherché	3 - Recherché	4 - Très recherché	5 - Totalement recherché		
	Postionnement favorisé par une recherche une mesure de la performance	1 - Pas recherché	2 - Peu recherché	3 - Recherché	4 - Très recherché	5 - Totalement recherché		
	Postionnement favorisé par unefavorisé par une évaluation des politiques publiques des élus	1 - Pas recherché	2 - Peu recherché	3 - Recherché	4 - Très recherché	5 - Totalement recherché		
IMAGE	espion ou partenaire	1 - espion	2 - quasiment un espion	3 - espion à moindre degré	4 - entre l'espion et le partenaire	5 - partenaire à moindre degré	6 - quasiment un partenaire	7 - partenaire
	appréciation du rôle au niveau organisationnel	1 - Peu importante	2 - Important	3 - Indispensable				
	appréciation du rôle au niveau financier	1 - Peu importante	2 - Important	3 - Indispensable				
	appréciation du rôle au niveau politique	1 - Peu importante	2 - Important	3 - Indispensable				
	appréciation du rôle au niveau satellites	1 - Peu importante	2 - Important	3 - Indispensable				
RELATIONS	relations avec la DGS	1 - conflit permanent	2 - très conflictuelle	3 - peu conflictuelle	4 - partagé entre conflit et bonne relation	4 - bonne relation	5 - très bonne relation	7 - excellente
	relations avec les élus	1 - conflit permanent	2 - très conflictuelle	3 - peu conflictuelle	4 - partagé entre conflit et bonne relation	4 - bonne relation	5 - très bonne relation	7 - excellente
	appréciation dans l'aide à la décision	1 - faiblement appréciée	2 - très peu appréciée	3 - peu apprécié	4 - apprécié	5 - très apprécié	6 - beaucoup appréciée	7 - fortement appréciée
	implication dans le dialogue de gestion	1 - Pas impliqué	2 - Peu impliqué	3 - Impliqué	4 - Très impliqué	5 - Totalement impliqué		
	relations contrôleurs de gestion ville centre / autres communes	1 - Inexistant	2 - Occasionnel	3 - Régulier	4 - Très fréquent			
	qualité de vos relations avec les opérationnels	1 - Inexistant	2 - Occasionnel	3 - Régulier	4 - Très fréquent			
	influence dans la prise de décision stratégique	1 - pas influent	2 - très peu influent	3 - peu influent	4 - influent	5 - plus influent	6 - de plus en plus influent	7 - très influent
	implication en tant que partenaire organisationnel	1 - Pas impliqué	2 - Peu impliqué	3 - Impliqué	4 - Très impliqué	5 - Totalement impliqué		
ACTIVITE	recherche de performance	1 - inexistant	2 - secondaire	3 - important	4 - total			
	implication dans la mesure d'activité	1 - Pas impliqué	2 - Peu impliqué	3 - Impliqué	4 - Très impliqué	5 - Totalement impliqué		
	implication dans l'évaluation des politiques publiques	1 - Pas impliqué	2 - Peu impliqué	3 - Impliqué	4 - Très impliqué	5 - Totalement impliqué		
	implication dans les SEM / SPL, établissements publics	1 - Pas impliqué	2 - Peu impliqué	3 - Impliqué	4 - Très impliqué	5 - Totalement impliqué		
	implication dans l'analyse des coûts	1 - Pas impliqué	2 - Peu impliqué	3 - Impliqué	4 - Très impliqué	5 - Totalement impliqué		

Tableau 20 – Variables explicatives retenues

	Récapitulatif de traitement des observations						Statistiques de fiabilité	
	Valide	%	Exclue	%	Total	%	Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
Ensemble	70	100	0	0	70	100	0,897	22
Image	70	100	0	0	70	100	0,726	5
Relations	70	100	0	0	70	100	0,786	8
FCGT	70	100	0	0	70	100	0,753	4
Activité	70	100	0	0	70	100	0,82	5

Tableau 21 - validation du questionnaire à l'aide des alphas de Cronbach.

Les alphas de Cronbach se révèlent au-dessus du seuil préconisé de 0,70 : la fiabilité interne du questionnaire est donc attestée. Une analyse en composantes principales et une régression destinée respectivement à construire une typologie et à rechercher ses déterminants peuvent ainsi être mises en œuvre.

1.2.2. – La construction d'une typologie grâce à une analyse en composantes principales (ACP) et une classification ascendante hiérarchique (CAH)

L'analyse en composantes principales est une méthode exploratoire dont l'objet est de rechercher, à partir de k variables et mesurer sur un intervalle de données collectées, sous XLSTAT¹⁶¹, une structure cohérente. Si une telle définition des données existe, on remplace ainsi les k variables par un nombre de variables plus petit. Le but de l'analyse en composantes principales est de réduire le nombre de variables synthétisant l'information. L'analyse en composantes principales est représentée par des facteurs, c'est-à-dire des axes définis par un ensemble de variables regroupées. Les facteurs peuvent remplacer les variables initiales pour la suite de l'analyse notamment pour faire une régression (Jolibert, Haon, 2008).

Pour déterminer le nombre d'axes à retenir, définissant l'analyse en composantes principales, plusieurs approches sont couramment employées : le critère de Kaiser et le critère de Cattell.

¹⁶¹ D'autres logiciels sont proposés, tels que SPSS, SAS, entre autres, mais XLSTAT fournit des résultats plus convaincants pour notre recherche

- Pour le critère de Kaiser utilisé dans notre analyse, les variables initiales sont standardisées afin de ne pas donner d'importance particulière aux variables. Chaque variable contribue donc dans une proportion de $1/k$ à la variance totale. Si le rapport¹⁶² est inférieur à 1 cela signifie que le facteur restitue moins de variance qu'une variable initiale. A l'inverse, s'il est supérieur à 1 il restitue davantage de variance qu'une variable initiale. Ce qui va dans le sens recherché. Kaiser (1960, cité par Jolibert et Haon, 2008, pp. 218-219) propose de retenir que les facteurs (axes) dont la valeur propre est supérieure à 1, fournissant ainsi un critère de décision des plus simples à mettre en œuvre.

- Le critère de Cattell présente le pourcentage de variance restituée donc de valeurs propres décroissantes. Cattell (1966, cité par Jolibert et Haon, 2008, pp. 218-219) propose de rechercher la variance marginale fournie par chaque axe supplémentaire. Partant du premier axe, il faut estimer ce que l'on gagne à retenir un deuxième facteur puis un troisième. L'augmentation du nombre d'axe nuisant la simplicité de l'analyse en composantes, jusqu'où cela vaut-il la peine d'y aller ? Cette question peut être résolue en représentant les valeurs propres décroissantes (Règle de la cassure du coude¹⁶³).

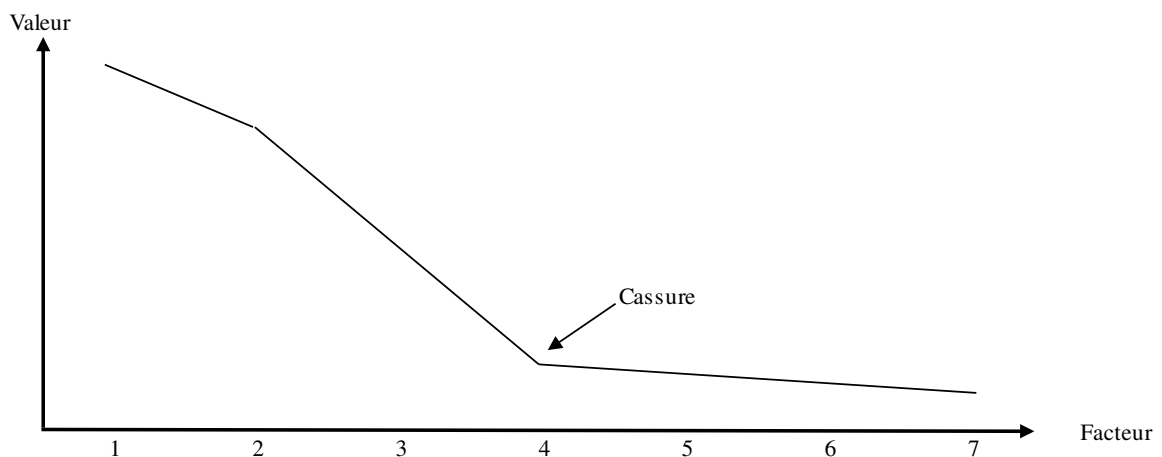


Figure 31 - Graphique des valeurs propres pour le test de Cattell, selon Jolibert et Haon (2008, p.220)

Le choix du nombre d'axes peut aussi s'appuyer sur une vision plus globale de la variance restituée. L'idée est d'alors de retenir le nombre d'axes nécessaires à la restitution d'un minimum de la variance initiale. Il est recommandé du fait de la difficulté parfois d'obtenir une information précise une solution

¹⁶² La somme des valeurs propres étant égale au nombre de variables

¹⁶³ La démarche consiste à identifier le point cassure, l'axe à partir duquel la courbe tend au parallélisme avec l'axe des abscisses, et ne retenir que les facteurs précédents.

factorielle restituant un minimum de 50% de la variance comme satisfaisante (Jolibert, Haon, 2008, p.308).

Toutefois, l'extraction des composantes principales revient à réaliser une rotation permettant de maximiser la variance dans l'espace original des variables. Le but commun à toutes ces méthodes est d'obtenir une représentation claire des poids factoriels, c'est-à-dire des facteurs qui sont d'une certaine manière clairement marqués par de fortes corrélations avec certaines variables et de faibles corrélations avec d'autres variables. Cette structure générale est aussi parfois appelée structure simple, définition plus formalisée dans la plupart des ouvrages standard. Par ailleurs, en paraphrasant Busca (2009, p.33-34), afin de renforcer la qualité du positionnement des variables, nous retenons uniquement celles dont le cosinus carré est supérieur à la médiane.

Dans la continuité de l'ACP, nous employons une classification ascendante hiérarchique pour délimiter des classes d'observations (de répondants), c'est-à-dire une typologie. Nous retenons également pour les observations, uniquement les meilleurs positionnements identifiés par les cosinus carrés (Busca, 2009).

1.2.3. – La recherche de variables explicatives par une régression logistique

La régression est une méthode statistique visant à établir une relation entre une variable aléatoire (dite expliquée) et plusieurs variables (dites explicatives) (El Sanharawi, Naudet, 2013). Dans la présente recherche, la variable à expliquer est l'appartenance à une catégorie spécifique de contrôleur de gestion territorial. Cette appartenance est probablement influencée par des facteurs en particulier organisationnels qui restent à déterminer, mais, comme toute variable traduisant un comportement humain, elle comporte une part d'aléatoire. Cependant, le but de la régression logistique est de construire un système explicatif et non d'ajuster la littérature (El Sanharawi, Naudet, 2013, p.5).

Aussi, une régression logistique est fiable avec l'emploi d'un échantillon de grande taille (au moins 50 individus) (Desjardins, 2005, p.37). Le traitement de notre régression est soumis à XLSTAT. Ce qui nous intéresse dans la régression logistique est l'influence typologique. Le travail du chercheur est de coder les profils en binaire (0.1), dans un modèle dit « dichotomique » (seulement deux modalités).

Le modèle dichotomique

Nous proposons un échantillon de n individus, d'indices $i = 1, \dots, n$. Pour chaque individu, nous observons si un certain évènement s'est réalisé (Duguet, 2008). Le choix du codage retenu pour les modèles dichotomiques habituellement est « 0,1 ». Nous définissons les 2 modalités codées en "1"¹⁶⁴.

Donc nous posons :

$$y_i = \begin{cases} 1 \\ 0 \end{cases}$$

1, si l'évènement est réalisé, et 0 si l'évènement ne s'est pas réalisé, comme le suggère Duguet (2008, p.17). Autrement dit, la modalité codée en "0" (absence d'un type de contrôleur de gestion) servira de référence par rapport à la modalité codée en "1" (présence d'un type de contrôleur de gestion). Cette dernière définit la probabilité / l'espérance de l'évènement de la variable y (Duguet, 2008, p.18) :

$$E[y_i] = \Pr(y_i = 1) * 1 + \Pr(y_i = 0) * 0 = \Pr(y_i = 1)$$

L'espérance de y_i donne donc la probabilité que le contrôleur de gestion soit stratège, partenaire, conseiller ou analyste. Les modèles dichotomiques expliquent l'apparition de l'évènement en K caractéristiques observées ($X_{i1}, X_{i2}, X_{i3}, \dots, X_{iK}$) pour un individu i de l'échantillon (Trudel, Haughian, Gilbert, 1996), par exemple le nombre de communes dans les intercommunalités, leur population, leur dépenses de fonctionnement et d'investissement.

A partir de la littérature et de l'étude qualitative, 13 variables présentées dans le tableau 22, caractérisant la structure intercommunale ont été identifiées comme pouvant, par hypothèse, influencer sur le type de contrôleur de gestion œuvrant au sein de celle-ci et testé dans un modèle logit :

¹⁶⁴ Sachant que c'est sur cette modalité que reposeront tous les raisonnements relatifs aux Odds ratios

Variables organisationnelles	Définitions et explications
statut juridique de la structure intercommunale	métropole, communauté urbaine ou communauté d'agglomération
communes	le nombre de communes dans l'intercommunalité: ce nombre varie entre 2 et 85 communes dans les groupements
services techniques	la mise en commun des services techniques entre les communes principales et les autres communes: si oui ou non. Nous employons dans ce cas une variable dichotomique [0; 1[
population	la population de l'intercommunalité: ce nombre varie entre 29 000 et 1750000 habitants dans les groupements
fonctionnement	le budget de fonctionnement: ce budget varie entre 1 054 000 euros et 994 768 000 euros
investissement	le budget d'investissement : ce budget varie entre 942 000 euros et 477 831 000 euros
structures satellites	le nombre de structures satellites: ce nombre varie entre 1 et 305 structures satellites
budgets annexes	le nombre de budgets annexes: ce nombre varie entre 1 et 79
Associations	les nombre d'associations: ce nombre varie entre 1 et 1 806
Sociétés économies mixtes	les nombres de Sociétés économies mixtes: ce nombre varie entre 0 et 13
Sociétés publiques locales	le nombre de Sociétés publiques locales: ce nombre varie entre 0 et 6
Part des budgets satellites	la part des budgets satellites dans le budget globale: ce pourcentage varie entre 1,5 % et 20 %
compétences intercommunales	les compétences intercommunales sont référencées par encodage

Tableau 22 - variables caractérisant la structure intercommunale

	communes	population	fonctionnement	investissement	structures stallites	association	budget annexe
communes	1						
population	0,220752651	1					
fonctionnement	0,220812713	0,923078143	1				
investissement	0,28801472	0,899185653	0,968978893	1			
structures stallites	0,205283364	0,251172469	0,272564509	0,344754608	1		
association	-0,114889279	0,003420422	0,061830052	0,058817828	0,008646418	1	
Budget annexe	0,199761971	-0,080578785	-0,106452134	-0,119881608	0,106888518	0,0060015	1

Tableau 23 - corrélation des variables organisationnels

Nous retenons trois variables quantitatives (« *compétences intercommunales* », « *budgets annexes* » et « *part des satellites dans les enjeux financiers* »)¹⁶⁵, une variable qualitative non subdivisée (« *service technique* ») et trois variables qualitatives subdivisées (« *budget fonctionnement* », « *nombre de structures satellites* » et « *nombres de communes* »)¹⁶⁶, selon la méthodologie proposée par Rakotomalala (2009, p.90-92), afin d'obtenir des classes dans les variables. Le découpage en quartiles est nécessaire pour obtenir des variables binaires subdivisées (0/1)¹⁶⁷. Notons que le quatrième quartile est exclu automatique étant la référence statistique des trois premiers dans un modèle logit.

Soulignons aussi que, ne sont pas retenues les variables : « *société publiques locales* », « *sociétés mixtes* », « *associations* », par risque de redondances des réponses avec la variable « *satellites* » ; « *population* », « *investissement* », sont quant à elles, trop corrélées avec la variable « *fonctionnement* », comme le précise le tableau 23.

Pour déterminer la chance de survenance de la corrélation entre les profils et les variables, nous proposons d'intégrer les Odds ratios :

« Dans une régression logistique, l'odds-ratio évalue l'effet d'une modalité donnée de la variable « explicative », sur la probabilité de survenue de la variable « expliquée » (ici, le choix d'un départ anticipé). L'effet est d'autant plus net que l'odds-ratio diffère de l'unité : soit très supérieur (la modalité étudiée renforce la probabilité de vouloir partir précocement), soit très inférieur (elle atténue au contraire cette même probabilité). Le seuil de signification, indiqué entre parenthèses, permet de vérifier si la liaison constatée peut être simplement l'effet du hasard, auquel cas figure la mention « ns », ou si au contraire elle est « significative », au seuil indiqué » (Volkoff, Bardot, 2004).

L'Odd ratio est un rapport de cote, exprimant le niveau de dépendance entre les variables aléatoires (Vallet, 2007, p.59). En paraphrasant Vallet (2007, p.60), il mesure l'association statistique entre deux variables dichotomiques.

- si l'OR = 1, la variable est indépendante du profil
- si l'OR < 1, la variable est moins fréquente pour le profil
- si l'OR > 1, la variable est plus fréquente pour le profil

D'autre part, nous proposons la statistique du Khi-2 dont la valeur la plus petite permet de choisir le modèle global final (Haon, Jolibert, 2008, p.282). Le Khi-2 de Wald réalise une relation significative

¹⁶⁵ Ces variables quantitatives ne nécessitent pas de conversion en variables qualitatives du fait de leur faible échelle de mesure

¹⁶⁶ Ces variables quantitatives nécessitent une conversion en variables qualitatives du fait de leur grande échelle de mesure.

¹⁶⁷ Annexe 25 p.332 - données brutes des variables organisationnelles

entre deux variables ou bien si elles sont indépendantes (Haon, Jolibert, 2008, p.296). En d'autre terme, nous cherchons à connaître si la relation découverte au sein de l'échantillon, est valable pour l'ensemble des contrôleurs de gestion dont est tiré l'échantillon. Nous considérons les variables comme :

- significatives quand $p (value) < 0,10$, noté *
- très significatives quand $p (value) < 0,05$, notée **
- fortement significatives quand $p (value) < 0,01$, notée ***

Par ailleurs, la statistique du Log de vraisemblance permet aussi d'établir la même conclusion que celle de Khi deux (Gourrieroux, 1989). De même, le pouvoir explicatif de nos estimations est justifié par les 3 Pseudo-R² (Greene 1997) :

- le R² de Mc Fadden
- le R² de Cox et Sell
- le R² de Nagelberke, version ajusté du précédent et considéré comme plus représentatif de la réalité.

Cependant, comme le souligne Haon et Jolibert, (2008, p.297), le pouvoir explicatif est difficile à mesurer dans une régression logistique car aucun coefficient de détermination R² est aussi fort que le R² normal proposer par une régression linéaire. Pour Chesneau (2015, p.78) :

« Ces R2 sont souvent petits et difficiles à interpréter ; ils sont généralement considérés comme acceptables si R2 > 0,20 »

Et enfin le test de Hosmer-Lemeshow permet une meilleure qualité d'ajustement du modèle final (Beumais, 2007).

2 – Les résultats de l'étude quantitative

Le rôle du contrôleur de gestion dans l'étude quantitative est caractérisé par plusieurs éléments, confirmant la solidité des tendances de l'étude exploratoire. Notre recherche présente les résultats de l'analyse en composantes principales et de la classification ascendante hiérarchique, afin de déterminer la typologie dans le contenu quantitatif (2.1.). Puis les résultats de la régression logistique caractérisent les variables explicatives qui influencent la typologie (2.2.).

2.1. – Une conception typologique par l’analyse en composantes principales et la classification ascendante hiérarchique

Les résultats de l’ACP (2.2.1.) et de la CAH (2.2.2.) présentent une typologie des contrôleurs de gestion font émerger des variables explicatives associées à quatre profils.

2.1.1. – La dimension factorielle des variables explicatives

Une ACP est réalisée à partir des variables caractérisant la fonction contrôle de gestion, ainsi que l’activité, les relations et l’image du contrôleur de gestion territoriale. Certaines de nos 22 variables retenues s’avèrent redondantes ; nous choisissons de conserver 15 d’entre elles, en fonction de l’annexe 20 p.324, afin de renforcer la qualité de l’ACP. Cette dernière détermine trois axes principaux, comme l’illustre le graphique en coude (figure 32) :

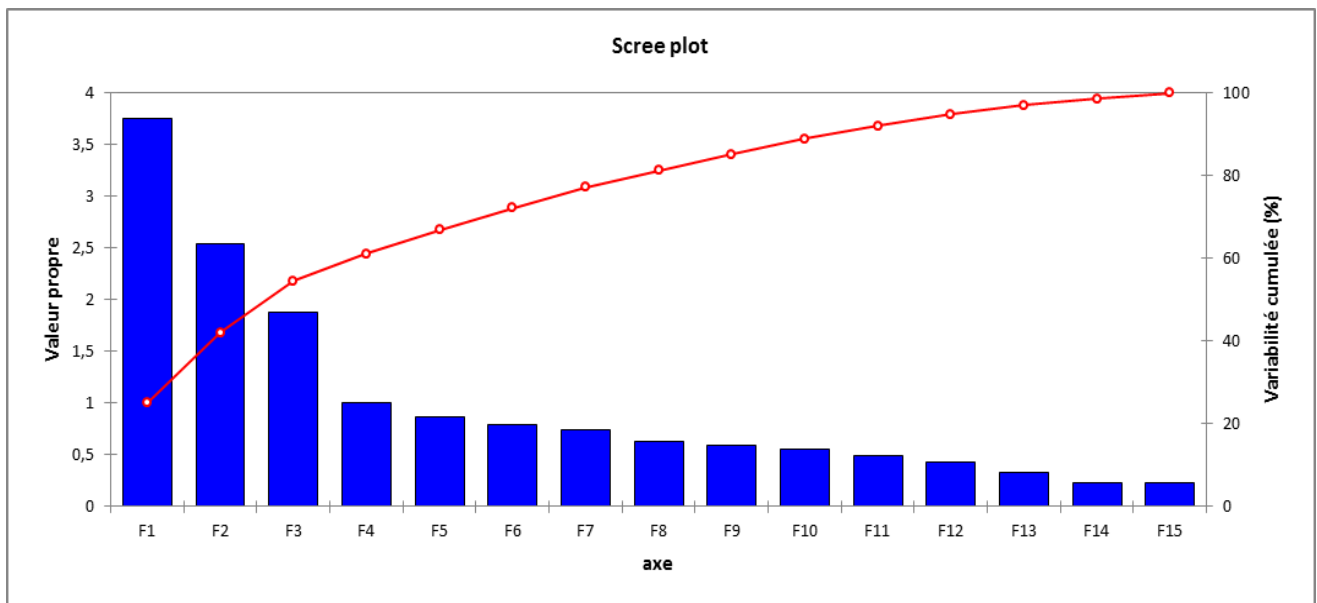


Figure 32 – résultats critère de Cattell - cassure du coude sous XLSTAT

Pour donner du sens aux axes, nous retenons les variables en fonction de la qualité de leurs cosinus carrés comme exposée dans l’annexe 21 p.325, et présentées dans les deux plans factoriels (tableau 24), au vu de leurs coordonnées. Le plan factoriel P1-2 est défini par l’axe 1 et l’axe 2 ; le plans factoriel P1-3, par l’axe 1 et l’axe 3.

Qualité des représentations des variables - Axe 1 et 2, P1-2

AXES ET PLAN FACTORIEL	AXE 1	AXE 2	P1-2
représantation significative	FCGT considérée dans l'organisation	surveillance de l'organisation	rôle au niveau Financier
	rôle au niveau Organisationnel	relations avec la DGS	recherche de performance
	niveau Politique	espion au partenaire	
		dialogue de gestion	
	relations contrôleurs de gestion Ville centre / autres communes		
	mesure d'Activité		
	évaluation des politiques publiques SEM / SPL, établissements		

Qualité des représentations des variables - Axe 1 et 3, P1-3

AXES ET PLAN FACTORIEL	Axe 1	Axe 3	P1-3
représantation significative	rôle au niveau Organisationnel	aide à la décision	FCGT considérée dans l'organisation
	relations contrôleurs de gestion Ville centre / autres communes	relations avec les élus	
	recherche de performance		niveau Politique
	mesure d'Activité		rôle au niveau Financier
	évaluation des politiques publiques		
	SEM / SPL, établissements publics		

Tableau 24- Plans factoriels P1-2 et P1-3

Les variables sont ensuite projetées à l'aide du 3DPLOTS (figure 33) :

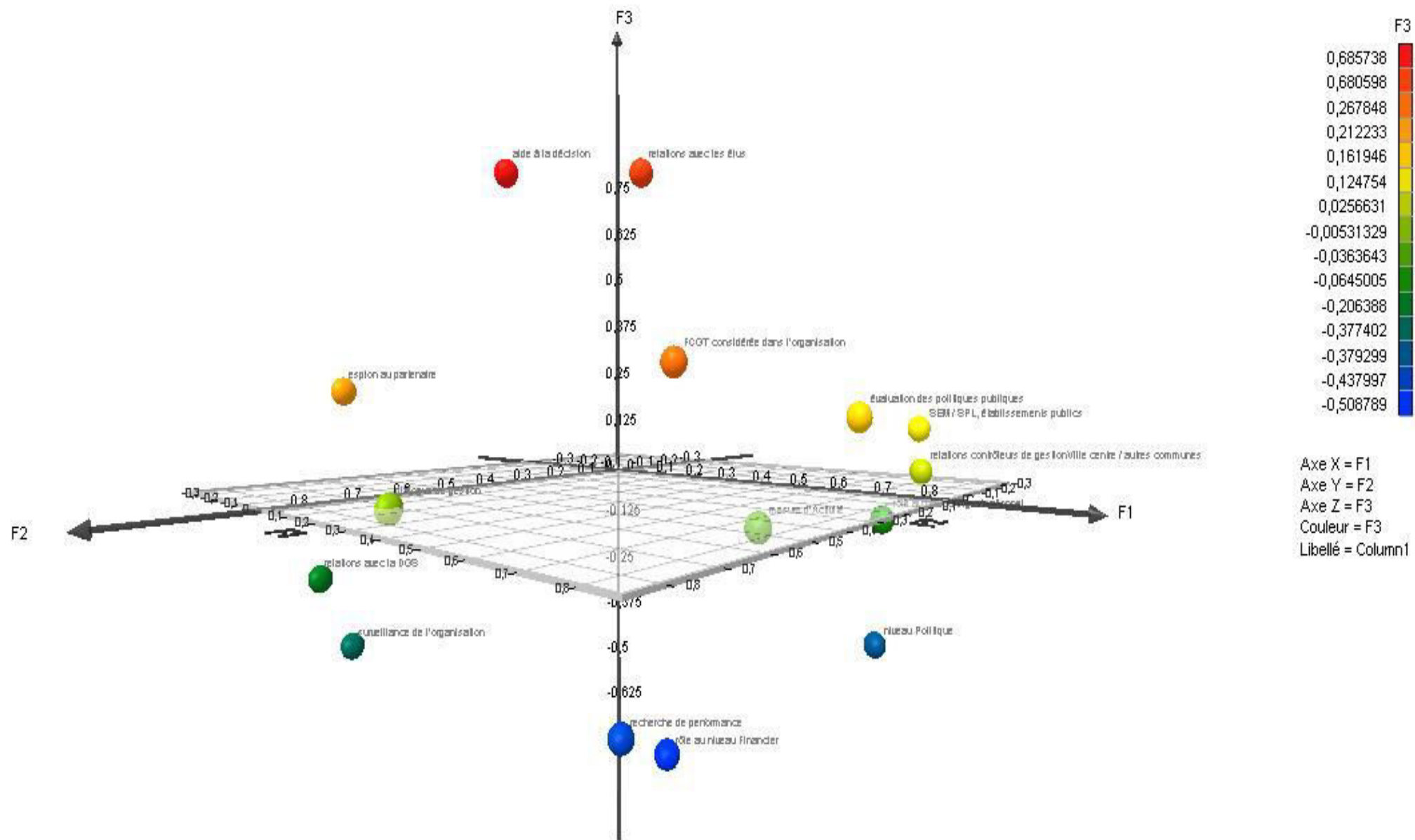


Figure 33 – Graphique 3D Plot - projection des variables de l'ACP et caractérisation des axes

Les axes de l'analyse en composantes se définissent en fonction du positionnement des variables significatives comme suit :

<i>AXE 1</i> <i>Dimension évaluation des politiques publiques</i>	<i>AXE 2</i> <i>Dimension surveillance interne</i>	<i>AXE 3</i> <i>Dimension conseil</i>
Cet axe est fortement associé la mesure de l'activité l'évaluation de la performance et des politiques publiques, porté sur le contrôle interne et externe	Les variables associées à cet axe, sont la surveillance de l'organisation, les relations avec la DGS, et le contrôle interne. La variable « image d'espion », et d'analyse financière ressortent également pour cet axe	Les variables corrélées à cet axe sont les bonnes relations avec les élus, mais également d'aide à la décision dans l'organisation

Tableau 25 – axes factoriels de l'ACP

En résumé, l'analyse en composantes propose trois dimensions influençant le rôle des contrôleurs de gestion de l'étude : évaluation des politiques publiques, surveillance interne et conseils.

2.1.2. – La dimension typologique

Au moyen d'une classificatoire ascendante hiérarchique, nous cherchons à regrouper les individus. Quatre profils émergent de la classification ascendante hiérarchique présentés dans la figure 34, le tableau 26 et dans l'annexe 22 et 23 p.326-327.

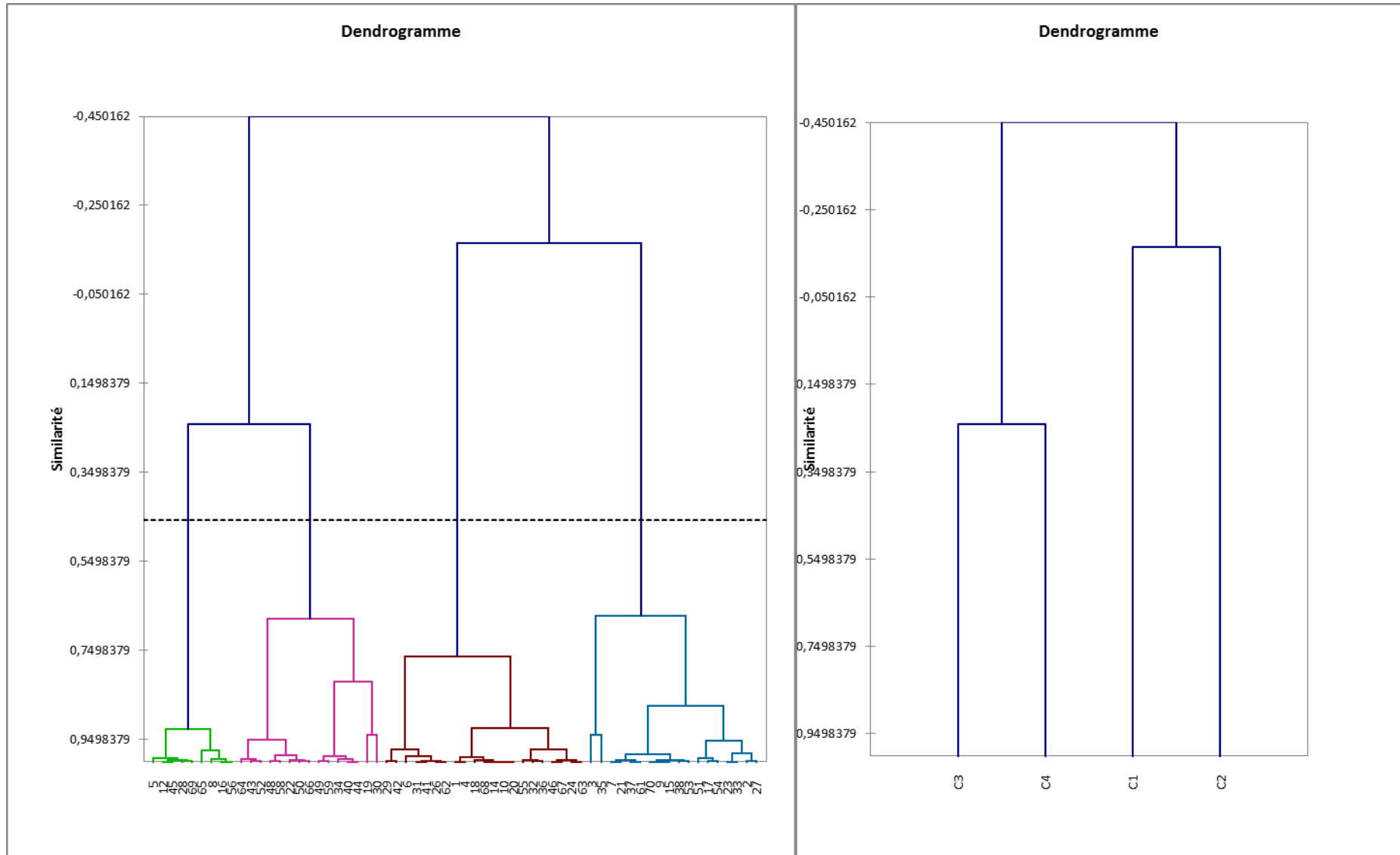


Figure 34 – classification ascendante hiérarchique de la recherche

Classe	1	2	3	4
Objets	21	18	9	15
Somme des poids	21	18	9	15
Variance intra-classe	3,691	2,957	7,460	5,577
Distance minimale au barycentre	0,459	0,253	0,532	1,091
Distance moyenne au barycentre	1,637	1,533	2,311	2,082
Distance maximale au barycentre	4,109	2,805	4,248	4,560
	1	2	5	19
	4	3	8	22
	6	7	12	30
	10	9	16	34
	14	15	28	40
	18	17	45	43
	20	21	56	44
	24	23	65	48
	26	27	69	49
	29	33		50
	31	35		52
	32	37		58
	36	38		59
	41	51		64
	42	53		66
	46	54		
	55	61		
	62	70		
	63			
	67			
	68			

Tableau 26 – ventilation automatique des observations dans les classes

Sur les 70 répondants, 63 contrôleurs de gestion sont regroupés et repartis en 4 classes : « classe 1 » (21 contrôleurs de gestion), « classe 2 » (18 contrôleurs de gestion), et « classe 3 » (9 contrôleurs de gestion) ou « classe 4 » (15 contrôleurs de gestion)¹⁶⁸. La projection sur les plans factoriels de chaque classe, nous permet une identification et une description typologique par rapport aux variables mises en relief par l'ACP, et associées aux scores moyens des répondants au questionnaire (annexe 24 p.328-331) :

¹⁶⁸ 7 observations ne sont pas retenues du fait de la faible qualité de leurs cosinus carrés

CLASSE 1 – contrôleur de gestion analyste

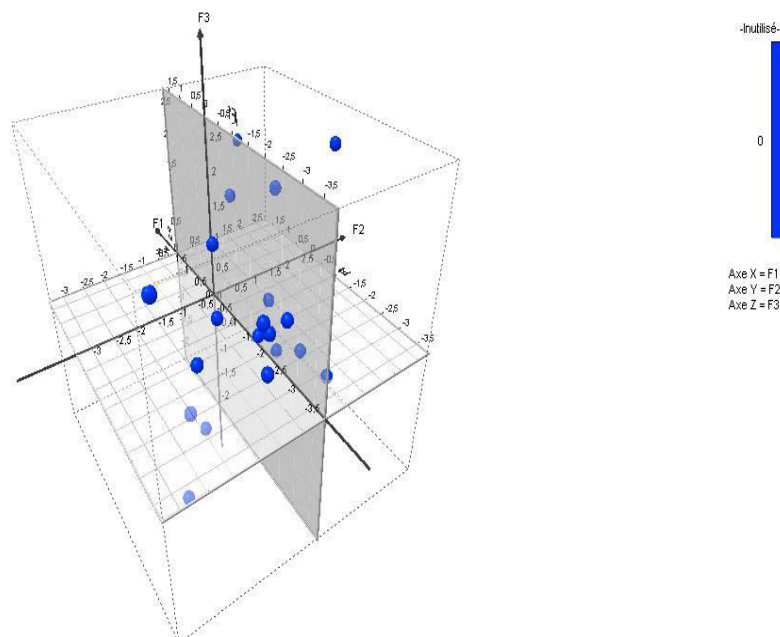


Figure 35 – projection des contrôleurs de gestion analystes

Ce type de contrôleur est associé en majorité à l'axe 1. Il est ainsi faiblement impliqué dans la mesure de l'activité, dans la recherche de la performance, dans l'évaluation des politiques publiques, et la gestion des satellites. Au vu des scores moyens, il est proche du contrôleur de gestion "discret" au sens de Lambert (2005), située dans la DGA. Il est plus particulièrement présent dans les services financiers, avec une importance hiérarchique limitée. Le service n'est pas un service en lui-même. C'est tout au plus une cellule, voire souvent une seule personne intégrée au service financier, donc un positionnement de type analytique. Son rôle est peu important au niveau organisationnel, financier et politique, entretenant très peu de relations avec les autres contrôleurs de gestion des autres communes de l'intercommunalité. Il est décrit comme un analyste.

CLASSE 2 – contrôleur de gestion partenaire

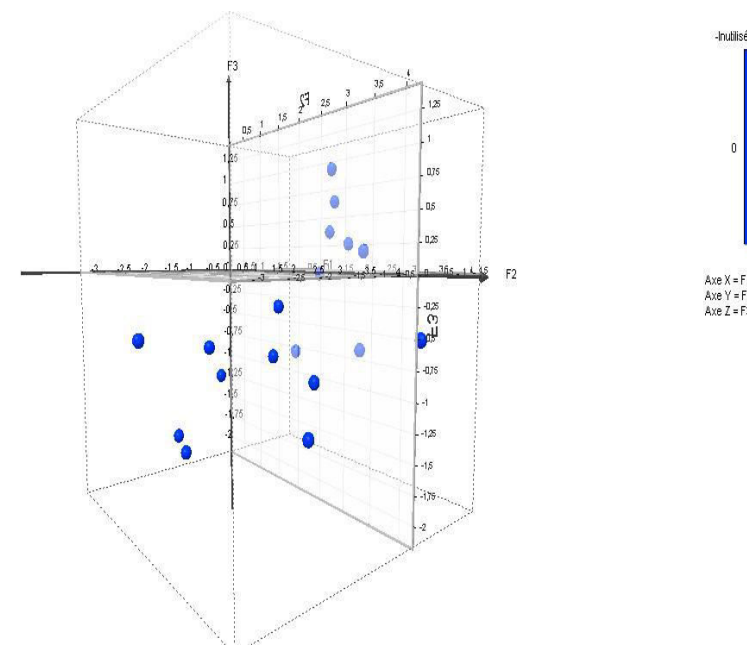


Figure 36 - projection des contrôleurs de gestion partenaires

En fonction de ses contributions aux axes de l'ACP et plus particulièrement de l'Axe 2, ainsi que des scores moyens des réponses au questionnaire, ce contrôleur apparaît en relation avec la DG et des élus. Il se positionne dans l'optique d'une aide à la décision opérationnelle. Il est impliqué dans le dialogue de gestion et joue un rôle important au niveau financier. Ce contrôleur est davantage situé dans une direction adjointe, dépendant des services financiers, avec une importance relative dans l'organisation. Il serait décrit entre le conseiller et l'animateur. Nous proposons de le nommer partenaire.

CLASSE 3 – contrôleur de gestion conseiller

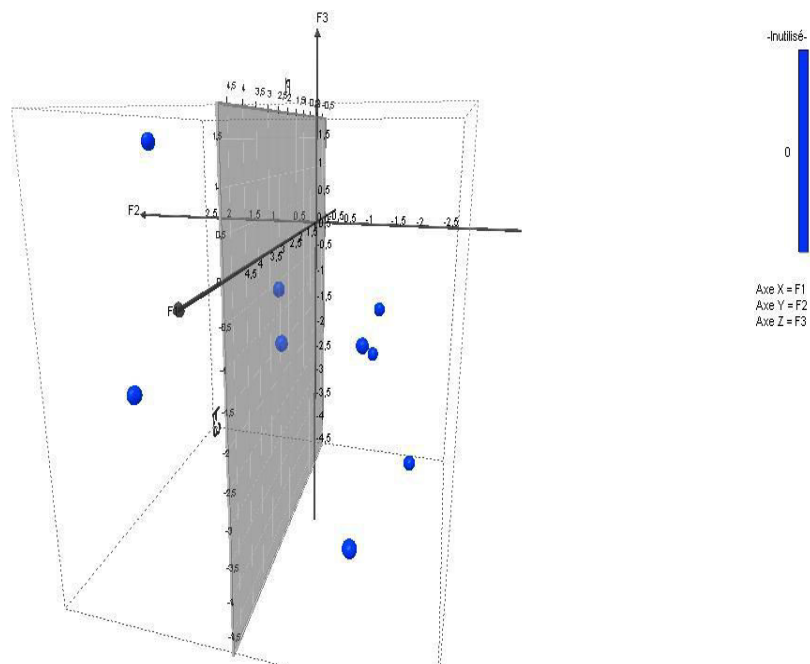


Figure 37 - projection des contrôleurs de gestion conseillers

La forte contribution de la classe 3 à l'axe 3 et des scores moyens du questionnaire, nous permettent de préciser que ce contrôleur est impliqué dans la recherche de la performance mais entretient des relations limitées avec les élus. Son rôle au niveau politique est également peu développé. Par contre, son intervention dans l'aide à la décision amène peu de conflit. Il joue cependant un rôle important au niveau financier. Il serait davantage situé à proximité de la DGS, du conseiller et de l'aide au pilotage que de l'animateur.

CLASSE 4 – contrôleur de gestion stratège

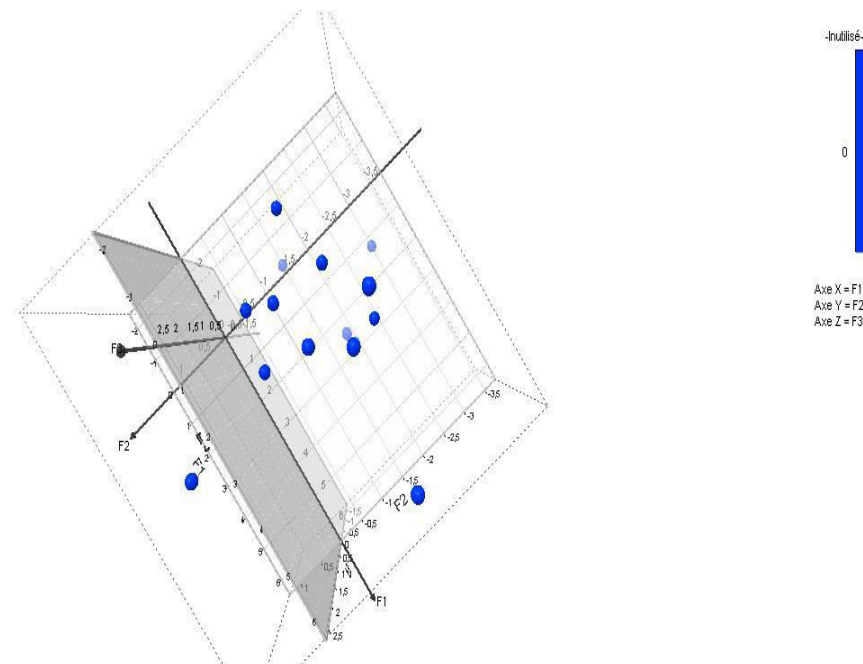


Figure 38 - projection des contrôleurs de gestion stratèges

Ce contrôleur contribue aux trois axes factoriels. De plus, en fonction des scores moyens du questionnaire, il joue un rôle important au niveau organisationnel mais également au niveau politique. Il entretient de bonnes relations avec la DG et de très bonnes relations avec les élus. Mais, ce contrôleur n'est pas nécessairement impliqué dans le dialogue de gestion. Il se situe entre l'espion et le partenaire sans que son positionnement hiérarchique soit influencé par une surveillance de l'organisation. Il s'implique dans la mesure de l'activité, l'évaluation des politiques publiques, ainsi que dans la recherche de la performance et dans le contrôle externe. Il aide à la décision. Nous le retrouvons souvent proche de la direction générale. Il serait davantage un expert du contrôle de gestion.

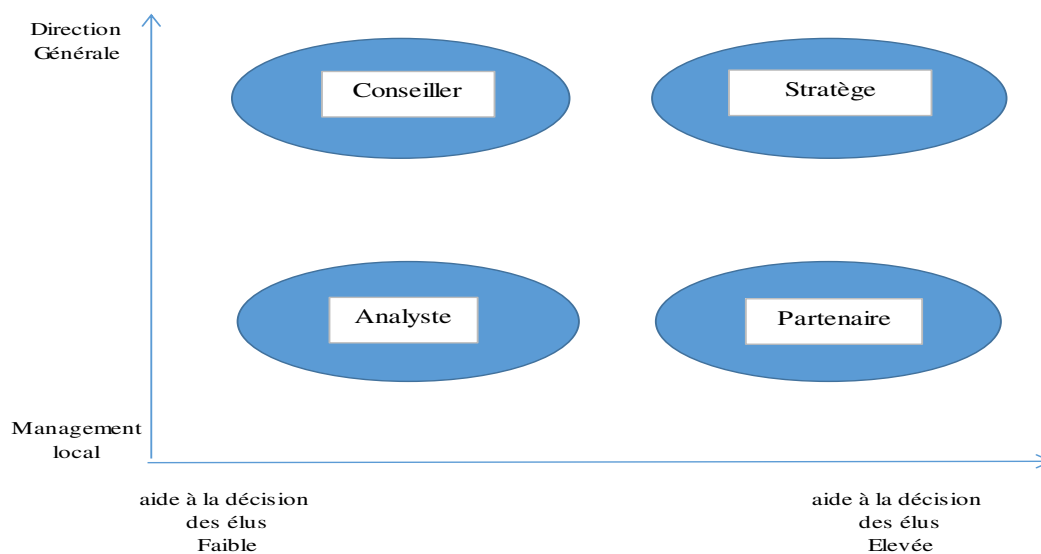


Figure 39 – résumé des quatre profils soulevés par l'ACP et la CAH

L'ACP a permis une réduction du nombre des comparaisons entre les variables de l'étude. Elle mesure un phénomène. La CAH a fait émerger une typologie des contrôleurs de gestion, tout en favorisant son interprétation des différents types identifiés. Cependant, l'étude quantitative souhaite aller plus loin et va chercher les variables organisationnelles, ces facteurs contingents qui influencent ces quatre profils au travers d'une régression logistique binaire.

2.2. – Les résultats de la régression logistique binaire

La méthode logit est appliquée aux données de l'étude, pour déterminer l'influence des variables organisationnelles sur chaque profil de contrôleur de gestion, relevée par l'ACP et la CAH, aux variables organisationnelles non corrélées des grandes intercommunalités.

2.2.1. - Détermination binaire des variables « Analyste », « Partenaire », « Conseiller », « Stratège »

L'influence des variables organisationnelles sur la typologie des profils de contrôleur de gestion est recherchée. Les variables explicatives du questionnaire sont codées et présentées en annexes 25 p.332. La régression logistique binaire met en lumière l'influence des variables explicatives sur les profils

soulevés par l'ACP. Ce qui est testé c'est la probabilité : d'être analyste et ne pas être analyste par rapport aux autres profils ; d'être partenaire et ne pas être partenaire par rapport aux autres profils ; d'être conseiller et ne pas être évaluateur par rapport aux autres profils ; d'être stratège et ne pas être stratège par rapport aux autres profils.

Donc, Analyste, Partenaire, Conseiller, Stratège deviennent des variables à expliquer, en binaire (0,1) :

id	CG	Classe1q	Classe2q	Classe3q	Classe4q
1	CLASSE 1	1	0	0	0
2	CLASSE 2	0	1	0	0
3	CLASSE 2	0	1	0	0
4	CLASSE 1	1	0	0	0
5	CLASSE 3	0	0	1	0
6	CLASSE 1	1	0	0	0
7	CLASSE 2	0	1	0	0
8	CLASSE 3	0	0	1	0
9	CLASSE 2	0	1	0	0
10	CLASSE 1	1	0	0	0
12	CLASSE 3	0	0	1	0
14	CLASSE 1	1	0	0	0
15	CLASSE 2	0	1	0	0
16	CLASSE 3	0	0	1	0
17	CLASSE 2	0	1	0	0
18	CLASSE 1	1	0	0	0
19	CLASSE 4	0	0	0	1
20	CLASSE 1	1	0	0	0
21	CLASSE 2	0	1	0	0
22	CLASSE 4	0	0	0	1
23	CLASSE 2	0	1	0	0
24	CLASSE 1	1	0	0	0
26	CLASSE 1	1	0	0	0
27	CLASSE 2	0	1	0	0
28	CLASSE 3	0	0	1	0
29	CLASSE 1	1	0	0	0
30	CLASSE 4	0	0	0	1
31	CLASSE 1	1	0	0	0
32	CLASSE 1	1	0	0	0
33	CLASSE 2	0	1	0	0
34	CLASSE 4	0	0	0	1
35	CLASSE 2	0	1	0	0
36	CLASSE 1	1	0	0	0
37	CLASSE 2	0	1	0	0
38	CLASSE 2	0	1	0	0
40	CLASSE 4	0	0	0	1
41	CLASSE 1	1	0	0	0
42	CLASSE 1	1	0	0	0
43	CLASSE 4	0	0	0	1
44	CLASSE 4	0	0	0	1
45	CLASSE 3	0	0	1	0
46	CLASSE 1	1	0	0	0
48	CLASSE 4	0	0	0	1
49	CLASSE 4	0	0	0	1
50	CLASSE 4	0	0	0	1
51	CLASSE 2	0	1	0	0
52	CLASSE 4	0	0	0	1
53	CLASSE 2	0	1	0	0
54	CLASSE 2	0	1	0	0
55	CLASSE 1	1	0	0	0
56	CLASSE 3	0	0	1	0
58	CLASSE 4	0	0	0	1
59	CLASSE 4	0	0	0	1
61	CLASSE 2	0	1	0	0
62	CLASSE 1	1	0	0	0
63	CLASSE 1	1	0	0	0
64	CLASSE 4	0	0	0	1
65	CLASSE 3	0	0	1	0
66	CLASSE 4	0	0	0	1
67	CLASSE 1	1	0	0	0
68	CLASSE 1	1	0	0	0
69	CLASSE 3	0	0	1	0
70	CLASSE 2	0	1	0	0
		21	18	9	15

Tableau 27 - retraitement binaire

2.2.2. – Les variables d’influences sur la typologie

La régression détermine la probabilité d’être analyste, partenaire, conseiller, stratège par rapport aux variables explicatives du questionnaire, principalement organisationnelles.

Résultats de la régression sur le contrôleur analyste

Paramètres du modèle (Variable Classe1q) :

Source	Valeur	Significativité	Odds ratio	Khi ² de Wald
Constante	-0,742 (2,057)	0,718		0,13
competences intercommunales	0,124 (0,175)	0,480	1,132	0,50
budgets annexes	-0,010 (0,086)	0,907	0,990	0,01
part satellites dans les enjeux financiers	-0,051 (0,046)	0,266	0,950	1,24
services techniques	-0,192 (0,797)	0,797	0,825	0,07
Budget fonctionnement < 46 000 keuros (peu important)	0,09 (0,832)	0,914	1,094	0,01
Budget fonctionnement 46 000 - 65 000 (assez important)	0,023 (0,863)	0,979	1,023	0,00
Budget fonctionnement 65 000 - 98 000 (important)	0,0337 (0,869)	0,699	1,400	0,15
Structures Satellites < 2,75 (peu important)	-0,227 (0,953)	0,812	0,797	0,06
Structures Satellites 2,75 - 5 (assez important)	0,638 (1,303)	0,624	1,893	0,24
Structures Satellites 6 - 8 (important)	-0,358 (1,209)	0,767	0,699	0,09
Nombre de communes < 13 (peu important)	0,582 (0,84)	0,489	1,789	0,48
Nombre de communes 13 - 18 (assez important)	-0,265 (0,87)	0,760	0,767	0,09
Nombre de communes 19- 30 (important)	1,668** (0,839)	0,047	5,301	3,95
-2 Log(Vraisemblance)	42,773	< 0,0001		
R ² (McFadden)	0,549			
R ² (Cox and Snell)	0,562			
R ² (Nagelkerke)	0,722			
Statistique de Hosmer-Lemeshow	19,630	0,020		
Variables supprimées (Variable Classe4q) :				
F4 > 98 000 (très important)	Multicolinéarité			
SS4 > 8 (très important)	Multicolinéarité			
COM4 > 30 (très important)	Multicolinéarité			
Une séparation quasi-complète des observations a été détectée				
Maximisation de la fonction de vraisemblance pénalisée de Firth en utilisant l'algorithme de Newton-Raphson				

Tableau 28 - régression sur le contrôleur analyste

En reprenant les variables explicatives du profil analyste dans le tableau 32, nous constatons que plus le nombre de communes de la grande intercommunalité est important plus celle-ci a de chance d'avoir un analyste, avec une significativité à 5%, et un Odd ratio de 5,301. Ce serait donc un profil adapté pour des grandes intercommunalité de type communauté d'agglomération en début de conception d'un service contrôle de gestion mais avec un nombre de communes très conséquents. Le profil « analyste » est ainsi statistiquement lié de façon positive à un nombre de communes importantes.

Résultats de la régression sur le contrôleur partenaire

Paramètres du modèle (Variable Classe2q) :

Source	Valeur	Significativité	Odds ratio	Khi ² de Wald
Constante	3,252 (2,604)	0,212		1,56
competences intercommunales	-0,111 (0,188)	0,555	0,895	0,35
budgets annexes	-0,090 (0,106)	0,396	0,914	0,72
part satellites dans les enjeux financiers	0,031 (0,053)	0,560	1,031	0,34
services techniques	0,372 (0,779)	0,633	1,450	0,23
Budget fonctionnement < 46 000 keuros (peu important)	-1,421 (0,977)	0,146	0,241	2,12
Budget fonctionnement 46 000 - 65 000 (assez important)	0,566 (0,932)	0,543	1,762	0,37
Budget fonctionnement 65 000 - 98 000 (important)	0,553 (0,977)	0,571	1,739	0,32
Structures Satellites < 2,75 (peu important)	-2,100** (1,007)	0,037	0,122	4,35
Structures Satellites 2,75 - 5 (assez important)	-3,296** (1,444)	0,022	0,037	5,21
Structures Satellites 6 - 8 (important)	-0,876 (0,476)	0,476	0,417	0,51
Nombre de communes < 13 (peu important)	-0,582 (0,840)	0,488	0,559	0,48
Nombre de communes 13 - 18 (assez important)	-1,087 (0,926)	0,241	0,337	1,38
Nombre de communes 19- 30 (important)	-1,638 (0,111)	0,111	0,194	2,54
-2 Log(Vraisemblance)	35,309	< 0,0001		
R ² (McFadden)	0,647			
R ² (Cox and Snell)	0,643			
R ² (Nagelkerke)	0,807			
Statistique de Hosmer-Lemeshow	24,920	0,003		
Variables supprimées (Variable Classe4q) :				
F4 > 98 000 (très important)	Multicolinéarité			
SS4 > 8 (très important)	Multicolinéarité			
COM4 > 30 (très important)	Multicolinéarité			
Une séparation quasi-complète des observations a été détectée				
Maximisation de la fonction de vraisemblance pénalisée de Firth en utilisant l'algorithme de Newton-Raphson				

Tableau 29 - régression sur le contrôleur partenaire

Selon les résultats du tableau 33, le modèle logit ne révèle que deux variables significatives pour ce profil. Ainsi, moins la grande intercommunalité a des satellites peu importants et assez importants à gérer plus cette dernière aura un profil partenaire. Ce serait donc un profil adapté pour des grandes intercommunalité de type communauté d'agglomération, avec un service contrôle de gestion pérennisé, mais sans implication dans le contrôle externe.

Résultats de la régression sur le contrôleur conseiller

Paramètres du modèle (Variable Classe3q) :				
Source	Valeur	Significativité	Odds ratio	Khi ² de Wald
Constante	3,493 (3,224)	0,279		1,17
competences intercommunales	-0,32 (218)	0,142	0,726	2,16
budgets annexes	0,038 (0,109)	0,728	1,039	0,12
part satellites dans les enjeux financiers	-0,071 (0,062)	0,255	0,932	1,29
services techniques	-2,661**(1,075)	0,013	0,070	6,13
Budget fonctionnement < 46 000 keuros (peu important)	-0,173 (1,167)	0,882	0,841	0,02
Budget fonctionnement 46 000 - 65 000 (assez important)	-1,916 (1,195)	0,109	0,147	2,57
Budget fonctionnement 65 000 - 98 000 (important)	-2,601*(1,403)	0,064	0,074	3,44
Structures Satellites < 2,75 (peu important)	3,971*(2,097)	0,058	53,061	3,59
Structures Satellites 2,75 - 5 (assez important)	1,45**(4,277)	0,017	4,277	7,22
Structures Satellites 6 - 8 (important)	0,183 (2,663)	0,945	1,201	0,00
Nombre de communes < 13 (peu important)	-1,663 (1,217)	0,172	0,190	1,87
Nombre de communes 13 - 18 (assez important)	-1,307 (0,915)	0,153	0,271	2,04
Nombre de communes 19- 30 (important)	-2,008*(1,160)	0,084	0,134	2,99
-2 Log(Vraisemblance)	27,115	< 0,0001		
R ² (McFadden)	0,795			
R ² (Cox and Snell)	0,812			
R ² (Nagelkerke)	0,925			
Statistique de Hosmer-Lemeshow	40,143	< 0,0001		
Variables supprimées (Variable Classe4q) :				
F4 > 98 000 (très important)	Multicolinéarité			
SS4 > 8 (très important)	Multicolinéarité			
COM4 > 30 (très important)	Multicolinéarité			
Une séparation quasi-complète des observations a été détectée				
Maximisation de la fonction de vraisemblance pénalisée de Firth en utilisant l'algorithme de Newton-Raphson				

Tableau 30 - régression sur le contrôleur conseiller

L'étude fait émerger des éléments composant le profil « Conseiller », selon les résultats du tableau 34. Ainsi, moins la grande intercommunalité a de services techniques, plus le profil de contrôleur de gestion sera « Conseiller ». De plus, c'est un profil non porté sur un budget de fonctionnement très important. Par ailleurs, plus le nombre de satellites est faible ou assez important, plus le profil sera « Conseiller » avec une significativité à 10% et à 5%. Nous pouvons en déduire que ce profil serait également positionné sur un contrôle externe de structures satellites en faible nombre ou en nombre conséquent. L'importance de la gestion des organes externes est synonyme de grandes intercommunalités aux moyens importants, de type communautés urbaines, voire de métropole. Le profil « Conseiller » est donc statistiquement lié de façon positive au nombre de structure satellites.

Résultats de la régression sur le contrôleur stratège

Paramètres du modèle (Variable Classe4q) :				
Source	Valeur	Significativité	Odds ratio	Khi² de Wald
Constante	-8,782 (3,941)	0,026		4,97
competences intercommunales	0,183 (0,206)	0,373	1,201	0,79
budgets annexes	0,071 (0,084)	0,395	1,074	0,72
part satellites dans les enjeux financiers	0,093* (0,057)	0,100	1,098	2,70
services techniques	1,295 (1,050)	0,217	3,652	1,52
Budget fonctionnement < 46 000 keuros (peu important)	1,354 (1,009)	0,179	3,874	1,80
Budget fonctionnement 46 000 - 65 000 (assez important)	0,036 (0,989)	0,971	1,036	0,00
Budget fonctionnement 65 000 - 98 000 (important)	0,567 (1,047)	0,588	1,763	0,29
Structures Satellites < 2,75 (peu important)	3,303 (2,061)	0,109	27,201	2,57
Structures Satellites 2,75 - 5 (assez important)	1,926 (2,256)	0,393	6,864	0,73
Structures Satellites 6 - 8 (important)	3,810* (2,268)	0,093	45,158	2,82
Nombre de communes < 13 (peu important)	0,959 (0,966)	0,321	2,610	0,99
Nombre de communes 13 - 18 (assez important)	1,702* (0,935)	0,069	5,485	3,32
Nombre de communes 19- 30 (important)	-0,621 (1,058)	0,558	0,538	0,34
-2 Log(Vraisemblance)	34,387	< 0,0001		
R²(McFadden)	0,680			
R²(Cox and Snell)	0,687			
R²(Nagelkerke)	0,839			
Statistique de Hosmer-Lemeshow	13,663	0,135		
Variables supprimées (Variable Classe4q) :				
F4 > 98 000 (très important)	Multicolinéarité			
SS4 > 8 (très important)	Multicolinéarité			
COM4 > 30 (très important)	Multicolinéarité			
Une séparation quasi-complète des observations a été détectée				
Maximisation de la fonction de vraisemblance pénalisée de Firth en utilisant l'algorithme de Newton-Raphson				

Tableau 31 - régression sur le contrôleur stratège

En reprenant les variables explicatives du profil stratège dans le tableau 35, nous constatons que plus les satellites ont une part importante dans le budget de fonctionnement, plus la grande intercommunalité a de chance d'avoir un contrôleur stratège, avec une significativité à 10%. De même, plus la grande intercommunalité a un nombre de satellites et de communes important plus le contrôleur sera stratège, avec une significativité entre 5% et 10%. Ce type de facteurs contingents est caractéristique de grandes intercommunalités très structurées. Ce profil de contrôleur de gestion est donc statistiquement lié de façon positive au poids des satellites dans les enjeux financiers, à un nombre de satellites important et à un nombre de communes conséquents.

3 – Les apports de l'étude quantitative

L'apport majeur du travail quantitatif est la mise en lumière de la typologie des profils des contrôleurs de gestion. Les résultats renforcent l'hypothèse générale : les rôles du contrôleur de gestion sont influencés par des facteurs contingents définis comme organisationnels. Il est à la fois une aide à la décision, donc un « Business Partner » ; et un acteur principal de la rentabilité, donc en premier lieu porté sur la réduction des coûts (« Cost-Killer »). Les quatre profils sont un apport managérial pour le choix organisationnel d'un contrôleur de gestion et une référence pour les directions. Notre recherche nourrit une meilleure compréhension sur l'opportunité de chaque profil, son apport dans le contexte managérial et le contexte organisationnel proposé par les collectivités territoriales. Cette troisième section est l'occasion de discuter des résultats quantitatifs, de les confronter à la littérature et à l'étude qualitative, d'une part dans une approche analytique (3.1), et d'autre part dans une approche systémique (3.2.) de la fonction contrôle de gestion.

3.1. – La fonction contrôle de gestion analytique territoriale : entre la dimension « analyste » et « partenariale »

La fonction contrôle de gestion analytique dans les grandes intercommunalités est définie par deux types de contrôleurs de gestion : le contrôleur de gestion analyste (3.1.1), et le contrôleur de gestion partenaire (3.1.2.).

3.1.1. – Le contrôleur de gestion analyste : un surveillant de l'organisation

Le premier profil confirmé par l'étude quantitative est un contrôleur de gestion analyste. La régression logistique révèle que le contrôleur analyste serait contingent au nombre de communes très importants. Mais sans autre variable d'influence. La préconisation managériale pour les grandes intercommunalités est de favoriser ce profil dans le cas de mise en place d'un contrôle de gestion. Un comparatif avec la littérature sur les spécificités, révèle que ce profil de contrôleur de gestion est proche du contrôleur de gestion « indépendant » de Sathe (1982, cité par Lambert, 2005, p.109), où son rôle est porté sur des responsabilités de reporting financier. L'analyste est surtout axé sur des missions d'analyse de coûts. L'étude quantitative converge vers l'étude qualitative avec le cas C, qui souligne que ce profil apporte des clarifications auprès de la direction générale. Il est fortement impliqué dans le « mandat de vérification » mais également à moindre mesure dans « l'aide à la décision » selon Hopper (1980). Nous le retrouvons dans des organisations intercommunales peu portées sur l'évaluation de la performance. Les clients de ce contrôleur sont principalement la direction financière et à moindre mesure de la direction générale. L'analyste est dans un espace résumé à un seul individu dans les services financiers, dans une fonction « contrôle de gestion » analytique de type « discrète », au sens de Lambert (2005).

Il serait donc un contrôleur de gestion de type « 2 », selon Bühler (1979). Le contrôleur de gestion analyste est proche également du second profil de Nobre (2001). Nous ne pouvons cependant pas parler de contrôleur de gestion « corporate » au sens de Gilles (2006). En revanche, des similitudes se font jour vis à vis du contrôleur de gestion « usine » au sens de Danziger (2002), spécialisé dans un domaine particulier. Comme le précise également l'étude qualitative, on retrouve également une filiation avec le profil « conseiller » au sens de Bollecker (2004), confirmant aussi les travaux descriptifs de Maurel, dans les conseils généraux, où le cas n°2 est proche des services financiers, avec des responsabilités uniquement portées sur l'analyse.

En fonction de cette discussion sur les spécificités, le contrôleur analyste dans les grandes intercommunalités est davantage porté sur la réduction des coûts (« Cost-Killer »), sur la surveillance.

3.1.2. – Le contrôleur de gestion partenaire : une aide à la décision fonctionnelle

Le second profil révélé par les travaux quantitatifs est un contrôleur de gestion partenaire. Ce profil n'est pas révélé par l'étude qualitative. C'est un profil porté sur les démarches explicatives de la nécessité d'un contrôle de gestion. Les résultats de l'étude quantitative mettent en évidence les particularismes de ce type de contrôleur de gestion sur une dominante relationnelle, porté sur un partenariat, et sur un accompagnement des services dans les méthodes de gestion. C'est un atout pour l'aide à la décision pour les opérationnels. Il est en mesure d'influencer les décisions stratégiques mais n'intervient qu'en tant que conseiller. Sa trajectoire croise à moindre mesure le contrôleur « impliqué » de Sathe (1982, cité par Lambert, 2005) où il est en parallèle sur le rôle d'aide à la décision, mais opposé sur les activités de responsabilités de reporting.

L'attitude de ce contrôleur de gestion est fortement impliquée dans la prise de décision au niveau de l'unité. Il est porté sur le « mandat de vérification » pour la direction générale selon Hopper (1980, cité par Lambert, 2005, p.111) ainsi que pour les managers opérationnels. Ainsi, ces divergences montrent qu'il n'est pas tout à fait « partenaire » au sens de Lambert (2005). En effet, le profil de Lambert (2005) est décrit comme cantonné sur un contrôle de gestion localisé, alors que notre profil, bien que positionnée dans une direction générale adjointe, intervient jusque dans l'aide à la décision pour les élus. Notre profil confirme également les travaux descriptifs de Maurel, où le cas n°4 est proche de services financiers, avec une facilité relationnelle dans le développement des outils de gestion. Notre recherche préconise de favoriser ce profil dans une volonté de diffuser le contrôle de gestion dans l'organisation et d'apporter une aide opérationnelle ainsi qu'aux élus.

Par ailleurs, son implication dans l'aide à la décision le rapproche davantage du profil « 3 » de Bühler (1979) ; il est également un profil similaire de type hybride proposé par Demaret (2014) qui assimile rapidement les processus métiers et une bonne maîtrise du contrôle de gestion. Nous ne pouvons cependant pas parler de contrôleur de gestion « corporate » au sens de Gilles (2006) ou de contrôleur de gestion « siège » ou « usine », au sens de Danziger (2002). C'est également un contrôleur présent dans les cas où la structure intercommunale est faiblement constituée en terme de satellites.

En fonction de cette discussion sur les spécificités, le contrôleur partenaire dans les grandes intercommunalités est davantage un « Business Partner ».

3.2. – La fonction contrôle de gestion systémique : entre la dimension «conseillère» et «stratégique»

La fonction contrôle de gestion systémique dans les grandes intercommunalités est définie par deux types de contrôleurs de gestion : le contrôleur de gestion conseiller (3.2.1), et le contrôleur de gestion stratège (3.2.2.).

3.2.1. – Le contrôleur de gestion conseiller : une aide au pilotage

C'est un contrôleur de gestion proche de la direction générale avec des activités portées sur la recherche de la performance. Cependant, il entretient des relations mitigées avec les élus. Son rôle au niveau politique est peu apprécié. Par contre, son intervention dans l'aide à la décision amène peu de conflit. Il joue un rôle important au niveau financier. Il serait davantage situé à proximité de la DGS, plus proche du conseiller et de l'aide au pilotage que de l'animateur.

Nous avons une convergence vers le profil relevé par l'étude qualitative dans le cas « D / E », où le contrôleur de gestion est également proche de la direction générale mais avec une importance amoindrie par rapport à « A / B ». L'étude qualitative est également confirmée par l'étude quantitative sur le fait qu'il se présente sous forme de cellule avec des tâches plus diverses et moins décisionnelles, identique à celle dénommée « garde-fou » de Lambert (2005). Sa trajectoire croise celle du contrôleur de gestion « partagé » de Sathe (1982, cité par Lambert, 2005, p.109), avec une forte implication dans le mandat de vérification et à moindre mesure dans l'aide à la décision. En effet, la littérature précise que le profil de contrôleur partagé est enveloppé d'un partage des responsabilités effectuées par des agents organisationnellement différents, entre le contrôle interne et l'aide à la prise de décision. De plus, comme le précise l'étude qualitative, il n'est pas « conseiller » au sens de Bollecker (2004), mais plutôt proche de « l'animateur » selon l'auteur (2004). Il est cependant similaire au cas n° 1 de Maurel, avec un pouvoir peu influent sur la direction générale, mais dont les conseils sont recherchés. Cependant, nous ne pouvons pas parler de contrôleur de gestion « corporate » au sens de Danziger (2002). Nous sommes davantage en présence d'un type « hybride » selon Demaret (2014). En complément, les caractéristiques de l'étude qualitative se retrouvent également dans le quantitatif sur le contrôle externe.

Par ailleurs, c'est un profil recherché dans le cas où la grande intercommunalité aurait peu de services techniques à gérer. Il n'est pas porté sur un budget de fonctionnement conséquent. Cependant il est recherché pour ses compétences dans la gestion des satellites peu importants et assez importants, donc pour une organisation territoriale de type communautés urbaines, voire de métropole, constituée de partenaires externes, et de délégations de services publics. Le contrôleur de gestion serait davantage un partenaire (« Business Partner ») et à moindre mesure positionné sur la réduction des coûts (« Cost-Killer »).

3.2.2. – Le contrôleur de gestion stratège : une expertise de l'évaluation des politiques publiques

Le quatrième profil confirmé par l'étude quantitative est stratège dans une fonction « contrôle de gestion » fortement portée sur la stratégie. Incluse dans la stratégie, l'étude quantitative appuyée par l'étude qualitative pour le cas A / B, confirme le contrôleur de gestion stratège comme le professionnel de l'évaluation des politiques publiques. La recherche quantitative révèle également sa forte implication dans la démarche d'évaluation et d'optimisation des procédures. Il est un contrôleur de gestion spécialisé dans l'analyse des coûts et dans la mesure de l'activité territoriale. Ce qui ressort des travaux de l'ACP, c'est une corrélation entre le contrôle de gestion et la recherche de la performance, ainsi qu'une appréciation de son intervention tant au niveau financier qu'organisationnel. Le contrôleur de gestion stratège a des missions étoffées dans les projets stratégiques, dans le dialogue de gestion et en tant que partenaire organisationnel ; il contribue à la recherche de rentabilité de services permettant la réalisation d'études d'aide à la décision stratégique.

De plus, comme le confirme l'étude qualitative, il est proche du profil « analyste-évaluateur » selon Bollecker (2004). Cette tendance confirme également les travaux descriptifs de Maurel, où le cas n°3 est proche de la direction générale, avec un fort pouvoir d'influence sur la prise de décision stratégique et dans l'évaluation des politiques publiques. Ainsi, lorsqu'une collectivité territoriale exprime ce type de besoins, notre recherche lui conseille un contrôleur de gestion stratège. Le contrôleur de gestion stratège est de fait une valeur managériale de « conseiller du prince ». Nous retrouvons principalement ce profil de contrôleur de gestion dans une fonction « contrôle de gestion » à proximité de la DGS. L'étude quantitative valide l'étude qualitative et ses cas A et B à tendance stratège. Le positionnement

organisationnel favorise une évaluation des politiques publiques des élus, et une appréciation d'analyse au niveau politique.

Le rôle d'expert émerge davantage dans le temps. Il participe à la prise de décision et l'anime. Le service en lui-même est très puissant¹⁶⁹, fortement rapproché de la fonction « contrôle de gestion » omnipotente (Lambert, 2005). Plus le service est important, plus le rôle du contrôleur de gestion est légitimé et spécialisé dans des domaines pointus. Ce profil de contrôle de gestion est très proche du contrôleur « puissant » de Sathe (1982, cité par Lambert, 2005, p.109). Ainsi, à des fins de comparaison, ce rappel de la littérature souligne que le « puissant » de Sathe (1982, cité par Lambert, 2005, p.109) est un contrôleur qui possède une importance réévaluée dans les domaines d'aide à la décision, de reporting financier et de contrôle interne qui sont jugés essentiels et dont il a la responsabilité. Il est donc fortement impliqué dans le « mandat de vérification » ainsi que dans « l'aide à la décision » selon Hopper (1980).

Cette tendance stratégique identifiée dans les grandes organisations est très proche du type « 1 » de Bühler (1979) ; en effet ce type « 1 » est porté sur les grandes organisations à fort potentiel technologique, très proche de la direction. Par ailleurs, le profil stratégique est un contrôleur de gestion que l'on peut juger comme « centralisé » ou « siège », selon Danziger (2000), fortement porté sur la stratégie de la direction. On peut aussi le qualifier de « corporate » au sens de Gilles (2006), accentuant la gestion de la performance. Enfin, il emprunte également des caractéristiques dans le type « facilitateur » de Demaret (2014), notamment dans une excellente maîtrise des outils de gestion.

Notons cependant que le relationnel de proximité ressort peu, hormis pour la constitution du dialogue de gestion. Les clients privilégiés du stratège sont la direction générale des services, les élus mais aussi les responsables des sociétés satellites. En fonction de cette discussion sur les spécificités, le contrôleur stratège dans les grandes intercommunalités est dans une bipolarité équitale entre le partenaire (« Business Partner ») et sur la réduction des coûts (« Cost-Killer »).

La préconisation managériale pour les grandes intercommunalités est de favoriser ce profil dans les cas où les satellites représentent un enjeu important dans le poids financiers, des satellites très importants en nombre et un nombre de communes conséquents.

¹⁶⁹ Ce que relève l'étude qualitative

	Partenaire	Analyste	Stratège	Conseiller
Tâches	Outils d'aide à la décision opérationnelle et directionnelle	Analyse des coûts	Mesure de la performance	Outils d'aide à la décision
Image	Partenaire, aide aux opérationnels	Réduction des coûts	Pilote de l'EPP	Animateur
Relations	élus, opérationnels, autorité forte	peu développées, autorité faible	élus, DG, opérationnels, autorité forte	DG, autorité faible

Tableau 32 – Synthèse des fonctions contrôle de gestion de la recherche

Conclusion

Pour apporter des données statistiques relatives aux rôles du contrôleur de gestion territorial, l'étude a déployé un questionnaire que nous avons conçu, en collaboration avec des professionnels de l'AFIGESE. Nous en avons testé la fiabilité. Puis, à l'aide d'une analyse en composantes principales et d'une classification ascendante hiérarchique, une typologie s'est dessinée avec un ensemble de spécificités pour chaque profil. En addition à l'ACP et à la CAH, la pertinence d'une régression logistique binaire nous a permis de déterminer des influences organisationnelles sur chaque profil.

Le rôle du contrôleur de gestion territorial apparaît en effet contingent à des facteurs organisationnels telles la part des satellites dans les enjeux financiers, les budgets de fonctionnement, les structures satellites, le nombre de communes membre de la structure. Par ailleurs, d'une manière générale et quel que soit son profil, le contrôleur de gestion territorial apporte une aide à la décision, il est un partenaire organisationnel au sens de Lambert et Sponem (2009). Le contrôleur de gestion territorial contribue également à la rationalisation des moyens et visant à une performance locale, quand bien même ceux-ci se décrivent comme partenaires.

Les hypothèses de la recherche, posées à la fin de la première partie, sont renforcées par ces résultats. Cependant, elles sont également à nuancer, car l'importance des fonctions « Business Partner » et « Cost-Killer » varie en fonction des profils.

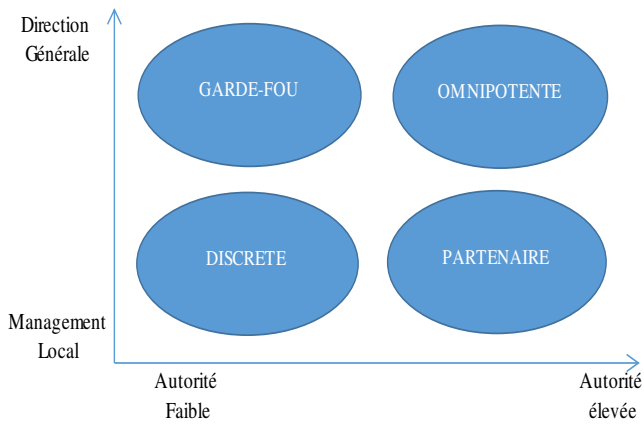
Plus fondamentalement, la contribution principale de la recherche quantitative réside dans le fait qu'elle renforce la pertinence d'une typologie des contrôleurs de gestion dans les grandes intercommunalités fondée sur quatre profils : stratège, analyste, conseiller et partenaire. Chaque profil décrit, est accompagné d'une préconisation managériale afin d'expliquer leur capacité mais aussi leur apport pour l'organisation :

- L'analyste est intégré dans une fonction « contrôle de gestion » proche d'une direction adjointe. Il est fortement porté l'analyse de l'activité sans responsabilité influente.
- Le partenaire, quant à lui, est positionné également dans une direction adjointe, où son rôle est recherché pour son explication du contrôle de gestion, son aide technique et décisionnelle aux opérationnels, et aux élus.
- Le conseiller est proche de la direction générale, mais avec un rôle porté sur l'aide à la décision et l'animation du contrôle de gestion, sans pour autant influencer la décision stratégique.
- Le stratège est plus à même d'intégrer des structures complexes, par la taille et l'environnement. Il est positionné dans les directions générales des services, pour sa nécessaire appréciation de la décision stratégique. Il est aussi bien contrôleur de gestion interne qu'externe.

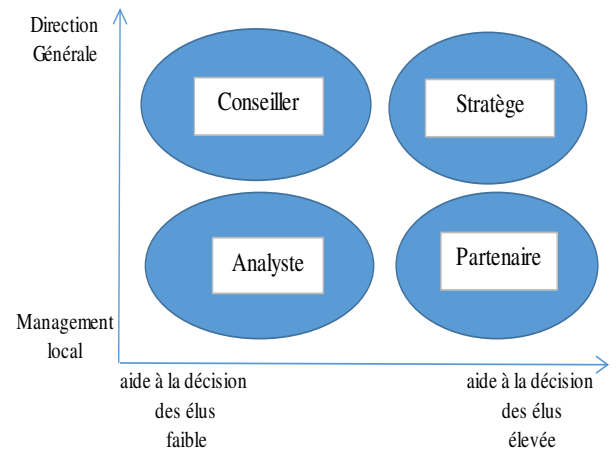
Cette étude quantitative apporte donc des précisions importantes sur les différents profils de contrôleurs de gestion territoriaux. Par ailleurs, nous avons comparé « fonction contrôle de gestion territoriale » et « fonction contrôle de gestion privée », en s'appuyant sur la typologie de Lambert (2005). Nous en avons apporté les convergences :

- Stratège proche de "omnipotent"
- Analyste proche de "discrète"
- Conseiller proche de "garde-fou"
- Cependant le profil que nous nommons partenaire n'est pas exactement « partenaire » au sens de Lambert (2005)¹⁷⁰.

¹⁷⁰ Comme précisé dans la sous-section 3.1.2. de ce chapitre



Typologie des contrôles de gestion selon Lambert (2005)



Typologie des contrôles de gestion selon notre recherche

Cette mise en perspective se révèle intéressante, puisque notre recherche démontre que les types de contrôle de gestion transcendent la frontière privé / public.

CONCLUSION GENERALE

CONCLUSION GENERALE

Quels sont les déterminants des rôles du contrôleur de gestion territorial ? Telle fut la problématique générale qui initia notre thèse. A la suite d'une analyse de l'état de l'art académique sur le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales, nous avons avancé des propositions de recherche et formulé l'hypothèse générale : « *Le rôle du contrôleur de gestion territorial est contingent à des variables organisationnelles* » ; hypothèse que nous avons accompagnée de deux hypothèses supplétives :

1 - « *Le contrôleur de gestion territorial est un partenaire organisationnel (Business Partner)* »

2 - « *Le contrôleur de gestion territorial se focalise d'abord sur la réduction des coûts (Cost-Killer)* »

Notre travail de thèse suggère comme réponse d'établir une typologie des profils des contrôleurs de gestion en France, et plus particulièrement dans les grandes intercommunalités. Nous gardons toutefois à l'esprit que « *toute recherche se doit de considérer son objet comme une limite* » (Kuhn, 1999, p.348), c'est-à-dire pour reprendre l'expression de Piaget (1996, p.10) « *jamais complètement atteints* ». Les apports et limites respectivement de l'analyse de la littérature académique et de l'étude empirique dans l'établissement de cette typologie seront donc successivement présentés.

Les apports et limites de l'analyse de la littérature académique relative au contrôle de gestion territoriale

L'analyse de la littérature porte en premier lieu sur la genèse et le développement du contrôle de gestion dans les entreprises, puis son introduction dans les structures publiques. Son origine est détaillée à l'aide de travaux historiques réalisés par Nikitin, Zimnovich ou encore Labardin. Cette analyse met en exergue les premiers facteurs contingents favorisant l'émergence du contrôle de gestion (environnement économique, structurel, organisationnel...) et son évolution. Ainsi, au cours du 20^{ème} siècle, le contrôle de gestion déploie son action dans le contrôle interne, le suivi des indicateurs financiers, la mesure de la performance, mais aussi le conseil aux services opérationnels. Cependant, la littérature souligne également la remise en cause dès les années 1970 de ses méthodes, du fait de l'étroitesse technique et spatiale de son action d'une part, et de sa myopie sur l'avenir, d'autre part. Le contrôle de gestion se reconstruit alors dans un nouveau rôle, celui d'aide à la décision, grâce à de nouveaux outils tel que l'« ABC », le « Balanced Scorecard », l'« UVA », ou le « Target Costing ». En effet, la complexité et la

mise sous tension des coûts exhortent les entreprises à réhabiliter le rôle du contrôleur de gestion, et à le reconnaître comme un élément de la mesure de l'activité et de l'extraction de la performance. Parallèlement, la discipline, au sens d'Anthony (1966), a vite dépassé le cadre du secteur privé, et s'est diffusée dans le secteur public. Le chapitre 1 décrit ainsi le cheminement du contrôle de gestion dans l'administration d'Etat, puis dans les collectivités territoriales. Il met en relief la difficulté d'implantation du contrôle de gestion du fait notamment de son image souvent perçue comme une démarche de réduction de coûts, et *in fine* de personnel et de moyens. Cependant, la rationalisation des services, les contraintes financières subies par l'administration générale et l'administration locale, ainsi que la diffusion d'une rationalité managériale dans l'administration publique concourent à son développement dans le secteur public.

Le rôle du contrôleur de gestion territorial est ensuite précisé dans le chapitre 2. Après avoir approfondi la définition de la notion de rôle issue de la sociologie, la recherche explore les différentes dimensions (tâches, relations, image) de l'activité du contrôleur de gestion, en s'appuyant en particulier sur les travaux de Lambert (2005) et de Bollecker (2007). La synthèse de ces recherches antérieures met notamment en avant plusieurs points :

- D'une part, la fonction contrôle de gestion développe avec les services opérationnels d'une organisation, une relation ambivalente qui oscille entre le conseil et le conflit. Cette ambivalence se traduit par une activité renvoyant tantôt à l'« espionnage » selon Lambert et Morales (2009), tantôt à une relation de « partenariat » selon Lambert et Sponem (2009).
- D'autre part, il existe plusieurs typologies relatives à la fonction contrôle de gestion. Lambert (2005) définit ainsi quatre types de fonction « contrôle de gestion » (qualifiés respectivement de partenaire, discrète, omnipotente, garde-fou), ce qui permet de nuancer l'opposition binaire entre les fonctions de surveillance et de conseil du contrôle de gestion.
- Enfin, la littérature introduit une distinction entre forme analytique et forme systémique de la fonction « contrôle de gestion » : la forme analytique désignant l'existence d'un service ou d'une direction « contrôle de gestion », alors que la forme systémique traduit une fonction contrôle de gestion associée à la direction générale.

Le rôle du contrôleur de gestion territorial apparaît donc déterminé partiellement par des variables organisationnelles. Cependant, la littérature analysée présente une limite importante : le rôle du contrôleur de gestion territorial en tant que tel n'est en effet pas formellement abordé. De plus, peu de

travaux abordent le contrôle de gestion dans un contexte intercommunal. Notre recherche se trouve ainsi dans l'incapacité d'avoir un repère comparatif pour une étude empirique.

De façon plus générale, la revue de la littérature mobilise probablement insuffisamment la recherche internationale, notamment anglo-saxonne. Le manque d'investigation dans les revues juridiques, sociologiques ou philosophiques, amoindrit également l'analyse du rôle du contrôleur de gestion. Le manque de repères académiques sur le rôle du contrôleur de gestion dans les grandes intercommunalités génère cependant l'opportunité à notre étude d'investir cet environnement encore peu exploré.

Les résultats de l'étude empirique

La recherche empirique sur le rôle du contrôleur de gestion dans les grandes intercommunalités articule une étude qualitative (chapitre 3) et une étude quantitative (chapitre 4). L'étude qualitative présente cinq études de grandes intercommunalités (deux métropoles, une communauté urbaine, et deux communautés d'agglomération). Dans les cas étudiés, l'activité du contrôleur de gestion est majoritairement focalisée sur l'aide à la décision, ce qui le rapproche du partenaire organisationnel « Business Partner », au sens de Lambert et Sponem (2009). Ses tâches sont nettement portées sur la détermination de la performance et l'analyse de l'activité de l'organisation. Ses relations en interne avec les différents services se déploient dans le cadre d'un dialogue de gestion, et varient entre conseil, intervention et conflit, confirmant un résultat des recherches antérieures. De même, l'image en interne du contrôleur de gestion dans les cinq intercommunalités étudiées renvoie à la fois à une image d'espion et à celle de partenaire, résultat là aussi conforme aux recherches antérieures menées dans des organisations privées.

Par ailleurs, l'analyse typologique des discours recueillis fait apparaître trois types de contrôleurs de gestion que nous proposons de dénommer contrôleur de gestion conseiller, analyste et stratège. A la suite de ce premier résultat est menée une analyse statistique s'appuyant sur un questionnaire soumis à l'ensemble des grandes intercommunalités (233 répertoriés en décembre 2014). Après un test de fiabilité¹⁷¹, le traitement du questionnaire met en œuvre une analyse en composantes principales, une classification ascendante hiérarchique et plusieurs régressions logistiques binomiales.

¹⁷¹ La validation de la fiabilité interne du questionnaire par des alphas de Cronbach de niveaux élevés permettra de conserver ce questionnaire dans d'autres recherches similaires.

L'analyse en composantes principales, la classification ascendante hiérarchique et la régression logistique sur les facteurs contingents, mettent à jour la présence dans les grandes intercommunalités de quatre types de contrôleurs de gestion :

- L'analyste qui est intégré dans une fonction « contrôle de gestion » proche d'une direction adjointe. Il est fortement porté l'analyse de l'activité sans responsabilité influente.
- Le partenaire, quant à lui, est positionné également dans une direction adjointe, où son rôle est recherché pour son aide technique et décisionnelle aux opérationnels, et aux élus.
- Le conseiller est proche de la direction générale, mais avec un rôle porté sur l'aide à la décision et l'animation du contrôle de gestion, sans pour autant influencé la décision stratégique.
- Le stratège est plus à même d'intégrer des structures complexes, par la taille et l'environnement. Il est positionné dans les directions générales des services, pour sa nécessaire appréciation de la décision stratégique. Il est aussi bien contrôleur de gestion interne qu'externe.

L'étude qualitative et de l'étude quantitative apparaissent convergentes, bien que l'étude qualitative n'a révèle que trois profils. Les résultats doivent cependant être considérés avec prudence. D'une part, l'étude qualitative s'appuie sur 5 études de cas (10 entretiens réalisés), alors que les travaux de Lambert (2005) par exemple, portent sur 25 cas (95 entretiens réalisés). D'autre part, les entretiens ont concernés uniquement des contrôleurs de gestion et des directeurs généraux adjoints. Il aurait été intéressant de recueillir également les discours des partenaires extérieurs notamment des satellites ou obtenir davantage d'interlocuteurs en interne.

Enfin, concernant l'étude quantitative, l'échantillon des répondants n'étant pas constitué de manière aléatoire, et les réponses ne faisant pas ou peu l'objet d'une triangulation, des biais de représentativité sont très probablement présents. Par ailleurs, un taux de retour des questionnaires plus important aurait pu renforcer la fiabilité de l'étude, notamment en ce qui concerne les résultats relatifs au contrôle de gestion dans les métropoles, le faible nombre de retour (3 sur 11) appelant une grande prudence sur leur généralisation.

*

* *

La principale contribution de notre thèse est l'élaboration d'une typologie des contrôleurs de gestion territoriaux, avec la mise en relief de quatre grands profils : stratège, conseiller, partenaire et analyste. Notre travail apporte également des précisions sur le rôle (c'est-à-dire sur l'activité et les relations intra- et inter-organisationnelles) de chaque type de contrôleur de gestion territorial et sur leur domaine d'action. Il s'agit là de premiers résultats de recherche portant sur ce terrain empirique, qui peuvent constituer une base pour de futures recherches.

La seconde contribution de la recherche est l'identification de facteurs contingents (nombre de compétences, montant du budget de fonctionnement, nombre de structures satellites) influant statistiquement sur le rôle du contrôleur de gestion territorial. L'hypothèse générale de la recherche selon laquelle le rôle du contrôleur de gestion territorial est contingent à des variables organisationnelles, est ainsi renforcée. Par ailleurs, les fonctions de « Business Partner », et de « Cost-Killer » sont présentes dans les trois profils de contrôleurs de gestions, mais avec des proportions différentes ; les hypothèses supplétives ne peuvent donc être conservées et appellent à être nuancées. De même, peu de variables organisationnelles sont statistiquement significatives sur les profils révélés. Les influences politiques locales, les bassins économiques, entre autre, pourraient être des facteurs contingents sur les contrôleurs de gestion.

Enfin, nous avons comparé « fonction contrôle de gestion territoriale » et « fonction contrôle de gestion privée », en s'appuyant sur la typologie de Lambert (2005). Nous en avons apporté les convergences :

- Stratège proche de "omnipotent"
- Analyste proche de "discrète"
- Conseiller proche de "garde-fou"
- Cependant le profil que nous nommons partenaire n'est pas tout à fait « partenaire » au sens de Lambert (2005)

Notre recherche met en relief le dépassement des frontières de la sphère privée des types de contrôle de gestion, sur la sphère publique locale.

La recherche a progressé dans les réponses à la question initiale, laissant le champ ouvert à d'autres études sur le sujet, dans les collectivités territoriales pour obtenir un travail comparatif d'une part et une

extension d'autre part. De telles études pourraient être étendues à l'ensemble des structures territoriales pour avoir une confirmation des profils et d'en découvrir d'autres. Par ailleurs, une étude sur un approfondissement des outils pourrait se révéler fructueux, notamment en proposant un modèle de Balanced Scorecard, pour améliorer la performance.

La loi « Notre » (07/08/15) définit un nouveau périmètre juridique qui permettra l'étude des changements et des transformations des rôles du contrôleur de gestion territorial. Là se trouve certainement une perspective de recherches futures qui approfondiraient la connaissance d'un domaine que notre thèse a contribué à faire émerger ; perspective de recherche que notre thèse, peut-être, suscitera.

BIBLIOGRAPHIE

BIBLIOGRAPHIE

A

Abbott A. (1988), *The system of professions: An essay on the division of expert labor*, University of Chicago Press

Ahrens T. (1997), « Strategic interventions of management accountants: everyday practice of British and German brewers », *The European Accounting Review*, vol. 6, Issue 4, p. 557-588

Amar A., Berthier L. (2007), Le nouveau management public : avantages et limites. *Gestion et management publics*, 1-13

Amintas A. (1999), Contrôle de gestion et sociologie des organisations : les règles et les jeux, (dir : Y. Dupuy), *Faire de la recherche en contrôle de gestion, De la compréhension des pratiques à un renouvellement théorique*, Editeur : Vuibert, Collection : Fnege

Ansart P. (1990), *Les sociologies contemporaines* (Vol. 211). Paris: Seuil.

Anthony R.N. (1965), *Planning and Control Systems, A Framework for Analysis*, Boston, Division of Research, Harvard Business School, 180 p

Anthony R.N. (1988), *The Management Control Function*, Boston, MA, The Harvard Business School Press, *La fonction contrôle de gestion*, Paris, Publi-Union, 1993, 210

Ardoin J.L., Jordan H. (1978), *Le contrôleur de gestion*, Flammarion.

Arthuis J. (2008), Faut-il étendre la LOLF à l'ensemble des entités de la sphère publique ? *Revue Françaises des Finances Publiques*, n°100

B

Baccini A., Falguerolles (de) A. (1985). Statistique descriptive élémentaire. *Cours polycopié, département SEETQG, IUT B., Université de Toulouse-le-Mirail*.

Bargain A. (2011), Histoire d'un outil de contrôle de gestion dans une collectivité locale : le cas de la comptabilité analytique à la ville d'Angers (1983-2005), *32ème Congrès de l'AFC*.

Bargain A. (2014), *Les trajectoires de la comptabilité analytique dans les communes françaises : les cas d'Angers et de la Roche-sur-Yon*, Thèse de doctorat, Université de Nantes

Batsch L. (2003), Rentabilité économique, linéarité de l'investissement et "retour sur dépenses cumulées", quelques problèmes de mesure. *CEREG, Université Paris-Dauphine*.

Beaulier M., Saléry Y. (2006), 20 ans de contrôle de gestion dans les collectivités locales : bilan et perspectives. *Revue française de finances publiques*, (95), 69-85.

- Beumais O. (2007), À propos de l'inscription sur la liste de qualification aux fonctions de maître de conférences. *Revue économique*, 58(5), 1111-1125.
- Bellamy V. (2008), INSEE, Budget des ménages 2005-2006
- Berger P.L. (1963), *Invitation to Sociology. A Humanistic Perspective*, Garden City, NY, Doubleday; réédition: Harmondsworth, Penguin, 1966
- Berland N. (2009), *Contrôle budgétaire*, Bernard Colasse (ed.), Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica.
- Bescos P.L., Foulquier P. (2011), Améliorations dans la mise en œuvre du balanced scorecard : le cas d'une compagnie d'assurance. *32ème Congrès de l'AFC*.
- Bessire D. (2002), Recherche «critique» en contrôle de gestion : exercer son discernement. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, (2), 5-28.
- Blanchet A., Gottman A. (2007), *L'enquête et ses méthodes : l'entretien*. Armand Colin
- Bluet J.C. (2009), Le planning-programming-budgeting-system
- Boidin B., Postel N., Rousseau S. (2009), *La responsabilité sociale des entreprises : une perspective institutionnaliste* (Vol. 1139). Presses Univ. Septentrion.
- Boisvert H. (1994), Le modèle ABC. Du contrôle sanction au contrôle conseil, *Revue Française de Comptabilité*, n° 258, juillet-août, pp. 39-44.
- Bollecker M. (2000), Contrôleur de gestion : une profession à dimension relationnelle ? In *21ème Congrès de l'AFC*
- Bollecker M. (2001), « *Systèmes d'information différenciés et contrôle des services opérationnels : une analyse empirique des mécanismes organisationnels de contrôle et du rôle des contrôleurs de gestion* », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Nancy.
- Bollecker M. (2002), Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : Une analyse de la phase de suivi des réalisations. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 8(2), 109-126.
- Bollecker M. (2003), *Les mécanismes de contrôle dans un contexte de différenciation des systèmes d'information*. Institut d'Administration des Entreprises de Paris.
- Bollecker M. (2004), *Les contrôleurs de gestion : l'histoire et les conditions d'exercice de la profession*. Editions L'Harmattan.
- Bollecker M. (2007), La recherche sur les contrôleurs de gestion : État de l'art et perspectives. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 13(1), 87-106.
- Bollecker M. (2009), Contrôleur de gestion : une fonction en danger ? *30ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*.

- Bollecker M. (2010), La socialisation des contrôleurs de gestion : l'importance de la compatibilité des cultures professionnelles. *31ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*.
- Bollecker M., Niglis P. (2006), *La dimension relationnelle de la fonction de contrôleur de gestion*. In *27ème Congrès de l'AFC*
- Boudon R. (2002), Théorie du choix rationnel ou individualisme méthodologique ? La théorie du choix rationnel contre les sciences sociales ? Bilan des débats contemporains. *Sociologie et sociétés*, 34(1), 9-34.
- Boudon R., Bourricaud F. (1982), *Dictionnaire critique de la sociologie*, Presses universitaires de France.
- Bouquin H. (1993), *La comptabilité de gestion*, Sirey, Paris
- Bouquin H. (1995), Rimailho revisité, *Comptabilité - Contrôle – Audit, 1995/2 - Tome 1, pages 5 à 33, ISSN 1262*
- Bouquin H. (2005), Herméneutiques du contrôle. In *Comptabilité et Connaissances* (pp. CD-Rom).
- Bouquin H. (2011), *Les fondements du contrôle de gestion*, PUF, collection Que sais-je ?
- Bouquin H. (2012a), Frederick Winslow Taylor : « Spécialiste d'organisation d'atelier et de comptabilité industrielle », (dir : H. Bouquin) *Les grands auteurs en Contrôle de Gestion*, Editions EMS
- Bouquin H. (2012b), Alfred Pritchard Sloan Jr.: The great GM myster, (dir: H. Bouquin). *Les grands auteurs en Contrôle de Gestion*, Editions EMS
- Bouquin H. (2012c), Donaldson Brown : $R = T \times P$, (dir : H. Bouquin) *Les grands auteurs en Contrôle de Gestion*, Editions EMS
- Bouquin H. (2012d), Robert Newton Anthony : la référence, (dir : H. Bouquin) *Les grands auteurs en Contrôle de Gestion*, Editions EMS
- Bouquin H. (2012e), William G. Ouchi : du contrôle à la théorie Z : un cadre conceptuel (dir : H. Bouquin) *Les grands auteurs en Contrôle de Gestion*, Editions EMS
- Bouquin H. (2012f), Alexander Hamilton Church, Henry Laurence Gantt : Qui a inventé l'imputation rationnelle ? (dir : H. Bouquin) *Les grands auteurs en Contrôle de Gestion*, Editions EMS
- Bouquin H., Lemarchand Y. (2012). Emile Rimailho : calcul de coûts et société, (dir : H. Bouquin) *Les grands auteurs en Contrôle de Gestion*, Editions EMS
- Boutaric E. (1861), *La France sous Philippe le bel, étude sur les institutions politiques et administratives du Moyen Age par Edgard Boutaric*. Plon
- Bouthillier Y. (1951), *le drame de vichy*, tome II

Boyns T., Edwards J.R., Nikitin M. (1996), Comptabilité et révolution industrielle : une comparaison Grande-Bretagne/France. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, (1), 5-20.

Bronnec T., Fargues L. (2011), *Bercy au cœur du pouvoir, enquête sur le ministère des Finances*, Ed. Denoël, 282 p

Buffet V., Fievez J., Staykov D. (2005), Méthode UVA : quelles réalités ?, *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 11(1), 97-119.

Bühler N. (1979), Influence des caractéristiques organisationnelles sur le travail du manager : le cas du contrôleur de gestion, *Cahier de recherche n° 79-10*, Université de Grenoble II.

Burlaud A. (1995), Contrôle de gestion : le développement de l'intelligence organisationnelle, *Leçon inaugurale. 1995*. <halshs-00405121>

Burlaud A., Gibert P. (1984), L'analyse des coûts dans les organisations publiques : Le jeu et l'enjeu. *Politiques et management public*, 2(1), 93-117.

Burlaud A., Simon P. (2006), *Le contrôle de gestion*, Editeur : Editions La Découverte, Édition : Nouvelle éd (1 février 2006), Collection : Repères

Busca D. et al. (2009), Chapitre I – L'analyse en composantes principales, *Analyse factorielle simple en sociologie*, De Boeck Supérieur « Ouvertures sociologique », p.7-128

Busson-Villa F. (1999), L'émergence d'une logique évaluative dans la gestion publique : le cas des organisations communales. *Finance Contrôle Stratégie*, 2(1), 5-25.

C

Calmette J.F. (2009), La LOLF comme nouvelle approche des politiques publiques, *Informations sociales*, (6), 22-31.

Carassus D. (2003), Bilan et perspectives du contrôle externe des Chambres Régionales des Comptes. *Une génération de réformes en management public : et après*.

Carassus D., Favoreu C. (2005), De la performance nationale à la performance locale : étude de l'application de la LOLF aux collectivités locales, Workshop VM – Décembre 2005 « *La performance publique locale : composants et mesures* »

Carlier B., Ruprich-Robert C. (2002), *Contrôle de gestion : Missions, outils, systèmes d'information et de pilotage*, Editeur : Lettre du cadre territorial

Cartwright D. (1959), *A field theoretical conception of power*. In Cartwright, D ed., *Studies in social Power*, Institut of Social Research, Ann Arbor, Michigan

Cesar M. (2005), Le processus d'apprentissage organisationnel : vers de nouveaux modes d'apprentissage et de gestion des compétences

Chandler A.D. (1977), *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business*, Cambridge, Mass, Belknap Press; trad. française: *La main visible des managers – Une analyse historique*, Economica, 1988

Charpentier M., Grandjean P. (1998), Secteur public et contrôle de gestion (pratiques, enjeux et limites). *Revue du trésor*, 649-651.

Charreaux G. (2000), La théorie positive de l'agence : positionnement et apports. *Revue d'économie industrielle*, 92(1), 193-214.

Charreaux G., Pitol-Belin J.P. (1985), La théorie contractuelle des organisations : une application au conseil d'administration, *Communication présentée au colloque de l'institut de Mathématiques Economiques de l'Université de Dijon le 29 novembre 1985*.

Chatelain-Ponroy S. (2008), *Le contrôle de gestion dans des bureaucraties professionnelles non lucratives. Une proposition de modélisation*, Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine-Paris IX

Chatelain-Ponroy S., Sponem S. (2011), Le contrôle de gestion comme savoir légitime. Étude sur la fabrique d'un mythe rationnel, (dir. C.Simon, C.Hoarau, J.L.Malo) *Comptabilité, contrôle et société. Mélanges en l'honneur du Professeur Alain Burlaud*, 191-202.

Chatelin C. (2005), Epistémologie et méthodologie en Sciences de gestion : réflexion sur l'étude de cas. *Document de recherche*, (2005-01).

Chatriot A. (2003), « Fayol, les fayoliens et l'impossible réforme de l'administration durant l'entre-deux-guerres », *Entreprises et histoire*, 2003/3, n°34, pp. 84-97.

Chauvey J.N. (2005), L'intérêt du Balanced Scorecard dans l'évolution des modes de contrôle des Départements français. In *26ème congrès de l'AFC*

Chauvey J.N. (2006), L'intérêt du Balanced Scorecard dans l'évolution des modes de contrôle et d'évaluation des Départements français. In : *Politiques et management public*, vol. 24 n° 2, 2006. pp. 69-90

Chesneau C. (2015), Modèles de régression, <http://www.math.unicaen.fr/~chesneau/>

Chiapello È., Gilbert P., (2013), *Sociologie des outils de gestion : introduction à l'analyse sociale de l'instrumentation de gestion*. La Découverte.

Choffel D., Meyssonier F. (2005), Dix ans de débats autour du Balanced Scorecard. In *26ème congrès de l'Afc*

Church A.H. (1901), *Theory and Practice of Establishment Charges (V), Factory and Mass Production and the New Machine Rat*, The Engineering Magazine, vol. XXII, pp. 231-240.

Coenen-Huther J. (2005), Heurs et malheurs du concept de rôle social, *Revue européenne des sciences sociales*, 65-82.

Cohendy M. (1856), *Mémoire historique sur les modes successifs de l'administration dans la province d'Auvergne et le département du Puy-de-Dôme, depuis la féodalité jusqu'à la création des préfectures en l'an VIII (1800) : et monographie des offices de finances et juridictions qui comprenaient autrefois les différents services administratifs actuels, avec les noms des intendants, des administrateurs, des préfets, et les divisions successives du territoire.* F. Thibaud.

Cooper R., Kaplan R.S. (1988), Use activity-based costing to guide corporate strategy. Measure Costs Right: Make the Right Decisions, *Harvard Business Review* September-October 1988

Cooper R., Slagmulder R. (2005), Develop profitable new products with target costing. *Handbook of management control*, 234-270.

Corroyer D., Devouche E., Bernard, J.-M., Bonnet, P., Savina, Y. (2003), Comparaison de six logiciels pour l'analyse de la variance d'un plan S déséquilibré, *L'Année Psychologique*, 103, 277-312

Costello A.B. (2009), Getting the most from your analysis. *Pan*, 12(2), 131-146.

Coulon A. (1992), *L'école de Chicago*. Presses universitaires de France.

Courbet G. (2002), Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales. *Politiques et management public*, 20(3), 201-207.

Cox G., Mac Allister I. (2011), Extraits combinés de la "National cyclopaedia of American Biography" - Volume 12, "Transactions" ASME - Volume 48, « *La nouveauté sans fin* » - Philip Scranton "*Oberlin Smith pour Adultes Yong*"

Crozier M., Friedberg E. (1977), *L'acteur et le système*, Editions du Seuil, collection "Sociologie politique".

D

Danziger R. (2000), « Contrôleur de gestion », dans Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit », *Economica*, p. 547-557

David A. (2000), Logique, méthodologie et épistémologie en sciences de gestion : trois hypothèses revisitées, in David, A., Hatchuel, A. et Laufer, R., *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, Vuibert, collection FNEGE

David G. (2012), John Dearden : une pensée orthodoxe mais critique, (dir: H. Bouquin), *les grands auteurs en contrôle de gestion*, EMS.

Degenne A. (2011), A propos de la notion de rôle dans l'analyse des relations sociales, *Math. Sci. hum / Mathematics and Social Sciences* (49^e année, n° 193, 2011(1), p.37-45)

Degos J.G., Mattessich R. (2003), "Accounting Research in the French Language Area: The First Half of the 20th Century", Congrès EAA, Séville, 2-4 avril

Dejean J., Bourassin V., Mortreux K. (1998), Culture de l'évaluation et fascination pour les indicateurs. In: *Politiques et management public*, vol. 16 n° 2, pp. 161-174

Demaret J. (2014), *Le processus de construction de légitimité des contrôleurs de gestion*. Thèse de doctorat, Université François Rabelais - Tours

Demeestère R. (1989), Y-a-t-il une spécificité du contrôle de gestion dans le secteur public ? *Politiques et management public*, 7(4), 33-45

Demeestère R. (2000), Que peut-on attendre d'une comptabilité de gestion dans le secteur public ? *In: Politiques et management public*, vol. 18 n° 4, 2000. Numéro spécial - "Le management public et la mesure: des lettres aux chiffres". pp. 19-46.

Demeestère R. (2002), *Le contrôle de gestion dans le secteur public*. éd., LGDJ, Paris

Demeestère R., Lorino P., Mottis N. (2002), *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise*, Paris, Dunod.

Descamps F. (2013a), Introduction, (Dir : Bezes P., Descamps F., Kott S. Tallineau L.), *L'invention de la gestion des finances publiques. Volume II: Du contrôle de la dépense à la gestion des services publics (1914-1967)*. Institut de la gestion publique et du développement économique.

Descamps F. (2013b), du contrôle de la dépense à la réforme du système financier. Les ambitions de la commissions Selves (1917-1918), une commission matric ?, (Dir : Bezes P., Descamps F., Kott S. Tallineau L.). *L'invention de la gestion des finances publiques. Volume II: Du contrôle de la dépense à la gestion des services publics (1914-1967)*. Institut de la gestion publique et du développement économique.

Descamps F. (2013c), le grand réveil de la Cour de Comptes (1914-1941) : du jugement des comptes au contrôle de la gestion de l'administration (Dir : Bezes P., Descamps F., Kott S. Tallineau L.). *L'invention de la gestion des finances publiques. Volume II: Du contrôle de la dépense à la gestion des services publics (1914-1967)*. Institut de la gestion publique et du développement économique.

Descamps F. (2013d), Les comités de réforme administrative et d'économie budgétaire, 1919-1959 : vie et mort d'une politique de gestion publique, (Dir : Bezes P., Descamps F., Kott S. Tallineau L.). *L'invention de la gestion des finances publiques. Volume II: Du contrôle de la dépense à la gestion des services publics (1914-1967)*. Institut de la gestion publique et du développement économique.

Descamps F. (2013e), Une tentative de politique de productivité dans les services publics : Gabriel Ardant et le Commissariat général à la productivité 1954-1959, (Dir : Bezes P., Descamps F., Kott S. Tallineau L.). *L'invention de la gestion des finances publiques. Volume II: Du contrôle de la dépense à la gestion des services publics (1914-1967)*. Institut de la gestion publique et du développement économique.

Desjardins J. (2005), L'analyse de régression logistique. *Tutorial in quantitative methods for psychology*, 1(1), 35-41.

Desiré-Luciani M.N., Hirsch D., Kacher N., Polossat M. (2013), *Le grand livre du contrôle de gestion*. Eyrolles.

Djabi M., Perrot S. (2014), Proposition d'une nouvelle grille d'analyse multidimensionnelle des tensions de rôle.

Drucker P.F. (1957), *America's next twenty years*. Harper.

Drucker P.F. (1964), *Managing for results*; economic tasks and risk-taking decisions (ed.)

Duc V., Barbez N. (2006), Le processus d'élaboration de la stratégie dans les collectivités publiques, *revue économique et sociale*, > numéro 1 mars 2006

Duguet E. (2008), « Econométrie des Variables Qualitatives », *Document de travail*.

Dumez H. (2011), *Qu'est-ce que la recherche qualitative ?* Le Libellio d'Aegis, pp.47-58.

Dumez H. (2014), *Méthodologie de la recherche qualitative : Les 10 questions clés de la démarche compréhensive*, Vuibert

Dupuis J. (1991), *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques*. Presses universitaires de France

Dupuy Y. (1999a), Introduction, (dir : Y. Dupuy), *Faire de la recherche en contrôle de gestion, de la compréhension des pratiques à un renouvellement théorique*, Editeur : Vuibert, Collection : Fnege

Dupuy Y. (1999b), Conclusion, (dir : Y. Dupuy), *Faire de la recherche en contrôle de gestion, de la compréhension des pratiques à un renouvellement théorique*, Editeur : Vuibert, Collection : Fnege

Durand X. (2008), La relation pédagogique contrôleur de gestion–opérationnels : enjeux et déterminants. In *29ème congrès de l'AFC*

E

El Sanharawi M., Naudet F. (2013), Comprendre la régression logistique. *J Fr Ophtalmol*

Elie-Dit-Cosaque C.M. (2010), Les réponses de cadres intermédiaires face à l'implémentation de technologies de l'information et de la communication : le cas d'une administration publique. *Management & Avenir*, (9), 213-232.

Engel F., Kletz F. (2007), *Cours de comptabilité générale*. Presses des MINES.

Evah-Manga E. (2012), *Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales*, Editeur : Editions L'Harmattan

F

Fallery B., Rodhain F. (2007), Quatre approches pour l'analyse de données textuelles : lexicale, linguistique, cognitive, thématique. In *XVI ème Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique AIMS* (pp. pp-1). AIMS.

Fayers P.M., Machin D. (2000), *Quality of life: Assessment, analysis, and interpretation* New York, NY: John Wiley

Fayol H. (1916), Administration industrielle et générale, *Bulletin de la société de l'industrie minérale*, DUNOD, 1978

Fayol H. (1921), L'incapacité industrielle de l'Etat : les PTT, *Revue Politique et Parlementaire*, 316, 10 mars, pp. 365-440 ; republié en ouvrage *L'incapacité industrielle de l'Etat : Les PTT*, Dunod, Paris

Feil P., Yook, K.H., Kim I.W. (2004), Japanese target costing: a historical perspective. *International Journal*, 11.

Fiévez J., Staykov D. (2007), La méthode UVA. Une aide à la décision pour les PME. *Revue fiduciaire comptable, juillet-août*, (341), 33-55.

Fiol M. (2012), Ralph Cordiner : une philosophie de la décentralisation comme fondement du contrôle de gestion, (dir: H. Bouquin), *les grands auteurs en contrôle de gestion*, Editions EMS

Flizot F. (2013), Qualité de la gestion, économie et efficience de la dépense publique dans les rapports annuels de la Cour de comptes sur la période de l'entre deux guerre, (Dir : Bezes P., Descamps F., Kott S. Tallineau L.). *L'invention de la gestion des finances publiques. Volume II : Du contrôle de la dépense à la gestion des services publics (1914-1967)*. Institut de la gestion publique et du développement économique.

Flori J. (2007), *Philippe-Auguste*, Ed. Tallandier, Collection France Au Fil De Ses Rois

Forget J. (2005), *Gestion budgétaire, Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise*, Éditions d'Organisation, 2005

Fougeyrollas P., Roy K. (1996), Regard sur la notion de rôles sociaux. Réflexion conceptuelle sur les rôles en lien avec la problématique du processus de production du handicap. *Service social*, 45(3), 31-54.

Fortin M.F. (1994), la fidélité, D.M. propriété métrologiques des instruments de mesure (fidélité-validité), *Recherche en soins infirmiers N°39*

Fragnière J.P. (2000), *Comment faire un mémoire ?* (Nouv. éd. rev. et augm. ed.). Lausanne : Réalités sociales

Freyssenet M. (1993), Deux scénarios en un, ou les voies apparemment paradoxales de la division du travail aujourd'hui. *Vers un nouveau modèle productif*

G

Gartiser-Schneider N. (2000), PME et appartenance à un groupe. Quels impacts sur les comportements d'innovation des entreprises alsaciennes ? *Ve Congrès international francophone sur la PME*, octobre, Lille.

Gaudin J.P. (2001), L'acteur. Une notion en question dans les sciences sociales. *Revue européenne des sciences sociales. European Journal of Social Sciences*, (XXXIX-121), 7-14.

Gavard-Perret M.L., Gotteland D., Helme-Guizon A., Herbert, M., Ray D. (2008), Collecter les données : l'enquête (Dir : Gavard-Perret M.-L., Gotteland D., Haon C., Jolibert A.), *Méthodologie de la recherche, Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion*, Pearson Education

Gavard-Perret M.L., Helme-Guizon A. (2008), Choisir parmi les techniques spécifiques d'analyse qualitative (Dir : Gavard-Perret M.L., Gotteland D., Haon C., Jolibert A.), *Méthodologie de la recherche. Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion*, Pearson Education

Georgescu I. (2010), *La Pression Financière Interne, ses déterminants et ses effets sur les attitudes et comportements : le cas de l'hôpital public français*, Thèse de doctorat, Université Montpellier I.

Gerrard A.J. (1969), « What is a controller? », *The Accountant*, Juillet 1969

Gervais M. (1991), *Contrôle de gestion*, 5ème édition, Paris, économica

Gervais M. (2005), *Contrôle de Gestion*, 8e édition, Paris, économica

Gervais M. (2006), *Contrôle de gestion : Cas et applications*, Editeur : Economica; Édition : 2e édition (1 août 2006), Collection : Exercices et cas

Gibert P. (1995), La difficile émergence du contrôle de gestion territorial, *In: Politiques et management public*, vol. 13 n° 3, 1995. pp. 203-224

Gibert P. (2000), Mesure sur mesure. *Politiques et Management public*, 18(4), 61-89.

Gibert P. (2002), Réflexions sur l'utilisation du contrôle interne à des fins de contrôle externe. *Politiques et management public*, 20(3), 7-23.

Gibert P. (2009), *Tableaux de bord pour les organisations publiques*. Dunod.

Gibert P., Andrault M. (1984), Contrôler la gestion ou évaluer les politiques ? *Politiques et management public*, 2(2), 123-133.

Gilles D. (2006), *Les rôles du contrôle et des contrôleurs de gestion financiers dans les grandes entreprises*. *Business administration*. Université Paris Dauphine - Paris IX., <tel-00144827>

Giordano Y., Jolibert A. (2008), Spécifier l'objet de la recherche, (Dir : Gavard-Perret M.-L., Gotteland D., Haon C., Jolibert A.), *Méthodologie de la recherche, Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion*, Pearson Education

Girard B. (2005), *Management dans le secteur public*, Sciences Po, octobre 2005

Giraud F., Zarlowski P., Sauplic O., Lorain M.A., Fourcade F., Morales J. (2011), *Les fondamentaux du contrôle de gestion – Principes et outils*, Pearson education

Godard C.E., Godard S. (2009), *Le petit contrôle de gestion*, Editeur : Dunod, Collection : Les petits experts

Godener A., Fornerino M., Deglaine J. (2002), *Implication des acteurs dans le processus de contrôle de gestion : influence des pratiques de communication orale des contrôleurs de gestion sur les attitudes et comportements des managers* (pp. 35-p). Groupe ESC Grenoble.

Godener A., Fornerino M., Ray D. (2008), La satisfaction des utilisateurs du contrôle de gestion et leur performance managériale. In *La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité* (pp. CD-Rom).

Gourrieroux C. (1989), *Econométrie des variables qualitatives*, collection «économie et statistiques avancées» - ed : Economica

Gosselin M., Mévellec P. (2003), « Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion », *Comptabilité - Contrôle – Audit*, numéro spécial, mai, pp. 87-10

Grail C., Lescailliez V., Menut P. (2006), *Guide sur la performance dans les collectivités territoriales L'amélioration de la performance des collectivités territoriales : de l'intention à la pratique*, Avec l'appui de l'AFIGESE-CT, l'ACUF et l'INET

Grazzini F. (2010), Processus de constitution des rôles managériaux dans la formation de la stratégie— une lecture ancrée dans la théorie des représentations sociales

Greene W.H. (1997), Frontier production functions. *Handbook of applied econometrics*, 2, 81-166.

Guedj A., Bethet M. (2000), *Le Contrôle de gestion*, Editeur : Editions d'Organisation ; Édition : 3e éd.

Guenoun M. (2009), *Le management de la performance publique locale. Etude de l'utilisation des outils de gestion dans deux organisations intercommunales*, Thèse de doctorat, Université Paul Cézanne-Aix-Marseille III

Guignon N., Niedhammer I., Sandret N. (2008), Les facteurs psychosociaux au travail. Une évaluation par le questionnaire Karasek dans l'enquête SUMER 2003. *Premières synthèses*, DARES, mai, n° 22.1

Gumb B. (2003), Une histoire comparée du contrôle de gestion et de l'informatique, « Les 9^{èmes} Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management » Gouvernement d'entreprise : perspectives historiques, Colloque international organisé par le CREFIGE les 20 et 21 mars 2003

Gumb B. (2005), *Des mythes fondateurs du contrôle de gestion et de ses prolongements : le cas de l'informatique décisionnelle*, Thèse de doctorat. Université Robert Schuman-Strasbourg III.

H

Haon C., Jolibert A. (2008), Choisir parmi les méthodes quantitatives explicatives. (Dir : Gavard-Perret M.-L., Gotteland D., Haon C., Jolibert A.), *Méthodologie de la recherche. Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion*, Pearson Education

Henry P., Moscovici S. (1968), Problèmes de l'analyse de contenu. *Langages*, 36-60.

Hopper T. (1980), "Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n°4, pp. 401-411.

Horngren C, Bhimani A, Datar S, Foster G. (2009), *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*, Adapté par Georges Langlois, Pearson Education, 4e édition

Huault I. (2009), Paul DiMaggio et Walter Powell. Des organisations en quête de légitimité, (Dir : S. Charreire-Petit, I. Huault) *Les Grands Auteurs en Management*, EMS. <halshs-00671797>

Huberman M., Miles M.B. (1991), *Analyse des données qualitatives : recueil de nouvelles méthodes*, Bruxelles : De Boeck Université

Huron D. (1998), Le management public local au regard de la spécificité territoriale française. *Acte des XIVèmes Journées Nationales des IAE*.

Huteau S. (2006), *Le management public territorial : Tome 2, Le guide du manager* (Vol. 2). Editions du Papyrus.

I

Inglebert X. (2009), *Manager avec la LOLF. Pratiques de la nouvelle gestion*, Paris

Isaia H., Spindler J. (1989), Le management des politiques publiques locales et la décentralisation, *Revue Française de Finances Publiques*, 25, 45-77

J

Jacquot T., Milkoff R. (2007), *Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts*, Pearson Education France

Jardin E. (2001), Le père de l'organisation scientifique du travail. *Sciences humaines*, 120(10), 30-30

Jeanrenaud C., Martin S. (2006), La gestion des performances au niveau local, *résultats d'enquêtes auprès des membres du CDLR*

Jedidi A., Khlif W. (2011), Confiance et coopération entre le contrôleur de gestion et les managers : une relation réciproque, *32ème Congrès de l'AFC*.

Jensen M.C., Meckling W.H., « Theory of The Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure », *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, October 1976, pp. 305-360.

Jèze G. (1929), *Cours de finances publiques*, 1928-1929, éd. GIARD

Jolibert A., Haon C. (2008), Choisir parmi les méthodes exploratoires (Dir : Gavard-Perret M.-L., Gotteland D., Haon C., Jolibert A.), *Méthodologie de la recherche. Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion*, Pearson Education

Journé B. (2008), Collecter les données par l'observation (Dir : Gavard-Perret M.-L., Gotteland D., Haon C., Jolibert A.), *Méthodologie de la recherche. Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion*, Pearson Education

Jouanique P. (1995), *Traité des comptes et des écritures*, Experts Comptables Malesherbes

Journé B. (2008), Collecter les données par l'observation (Dir : Gavard-Perret M.L., Gotteland D., Haon C., Jolibert A.), *Méthodologie de la recherche. Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion*, Pearson Education

K

Kahn R.L., Wolfe D.M, Quinn R.P. and Snoek J.D. (1964), *Organizational stress: studies in rôle conflict and ambiguity*, Wiley & Sons.

Kakai H. (2008), *Contribution à la recherche qualitative, cadre méthodologie de rédaction de mémoire*. Université de Franche-Comté, p1.

Kaplan R.S., Norton D.P. (1992), Putting the Balanced Scorecard System to Work, *Harvard Business Review*, janvier-février, p. 71-79.

Karsten L. (1997), *La naissance de la théorie de l'organisation et du management*. University of Groningen.

Kato Y. (1993), Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies. *Management Accounting Research*, 4(1), 33-47.

Katz R., Kahn R.L. (1966), *The Social Psychology of Organizations*, Wiley & son. Kelloway, E.K. and J.Barling (1990). "Item Content Vs Item Wording: Disentangling Role Conflict and Role Ambiguity." *Journal of Applied Psychology* 75(6) : 738-742.

Keucheyan R. (2002), Identité personnelle et logique du social. *Revue européenne des sciences sociales. European Journal of Social Sciences*, (XL-124), 263-282.

Koehl J. (2003), *Le choix d'investissement*, Editeur : Dunod Collection : Les Topos

Kott S. (2013), La controverse Masson-Lafontaine relative à l'ordre financier en 1822, (Dir : Bezes P., Descamps F., Kott S. Tallineau L.). *L'invention de la gestion des finances publiques. Volume I : Élaborations et pratiques du droit budgétaire et comptable au XIXe siècle (1815-1914)*. Institut de la gestion publique et du développement économique.

Kuhn A. (1999), *Contribution à la connaissance du management de la coopération intercommunale : approche contextuelle et analyse en termes de déterminants relationnels de la dynamique intercommunale du pays de Colombey-les-Belles*, Thèse de doctorat, Nancy 2

Kusla C. (2012), Robert L. Simons : pour une théorie générale du contrôle des organisations complexes? (dir: H. Bouquin), *les grands auteurs en contrôle de gestion*, Editions EMS

L

Labardin P. (2009), *L'essentiel de l'histoire de la gestion*, Gualino éditeur.

- Labardin P., Fabre K. (2011), Entre coût historique et valeur de marché : Une histoire de la valeur comptable en France (XIXe-début XXe siècle). In *Comptabilités, économie et société* (pp. cd-rom).
- Lamarque D. (1999), Evaluation et budget, In : *Politiques et management public*, vol. 17 n° 2, 1999. pp. 175-186
- Lambert C. (2005), *La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation*, Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine-Paris IX.
- Lambert C., Morales J. (2009), Les pratiques occultes des contrôleurs de gestion : une étude ethnographique du « sale boulot ». *Finance Contrôle Stratégie*, 12(2), 5-34.
- Lambert C., Pezet E. (2006), Discipliner et agir sur soi La double vie du contrôleur de gestion, In *27^{ème} Congrès de l'AFC*.
- Lambert C., Sponem S. (2003), Gouvernance d'entreprise et gestion du résultat. Les contrôleurs de gestion de l'autre côté du miroir. *24^{ème} Congrès de l'AFC*, 1-20.
- Lambert C., Sponem S. (2009), La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, (2), 113-144.
- Lamour C. (2014), *Prescription d'achat et styles de décision : une comparaison interculturelle sur le marché des aliments pour animaux de compagnie*, Thèse de doctorat, Université Rennes 1
- Landarieux-Kartouchian S. (2013), *Théorie des organisations*, 2de édition, Gualino
- Lande E., Rocher S. (2008), 25 ans de réformes comptables au service du management public. *Politiques et management public*, 26(3), 149-160
- Langevin P. (1999), Contrôle de gestion et théories économiques des organisations. dir : Yves Dupuy, *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Editeur : Vuibert, Collection : Fnege
- Lanneau G. (1989), R. Boudon et l'individualisme méthodologique. *Dynamiques Sociales et Changements Personnels*. Paris : Centre National de la Recherche Scientifique. ISBN, 2-222.
- Lapointe J. (1977), *D'après Joël de Rosnay*, Université de Laval, in *Le Macroscopie*, Édition du Seuil
- Laufer R., Burlaud A. (1980), *Management public*, Dalloz, Paris
- Lebas M., Mévellec P. (1999), « Vingt ans de chantier en comptabilité de gestion », *CCA*
- Le Goff J. (2001), *Marchands et banquiers du Moyen Âge*, Que sais-je?, 9(699)
- Lemarchand Y. (1997), *Accounting in France: Historical Essays*. With Robert H. Parker, as editors, *La comptabilité en France : Essais Historiques*, Garland Publishing, New-York.
- Lemarchand Y. (1998), Le lieutenant-colonel Rimailho, portrait pluriel pour un itinéraire singulier, *Entreprises et Histoire*, 1998, n° 20, décembre, p. 9-32

Lemarchand Y., Le Roy F. (2000), L'introduction de la comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion. *Finance, Contrôle, Stratégie*, 3(4), 83-111.

Letort F., Fabre P. (2013), La comptabilité de gestion dans les communes : une diffusion contrariée par les divergences de représentations des acteurs.

Levant Y., Fiévez J., Dachy L. (2010), Les méthodes UVA et TDABC, (dir : N.Berland, F.X.Simon). *Le contrôle de gestion en mouvement : Etat de l'art et meilleures pratiques*. Editions Eyrolles.

Levant Y., Zimnovitch H. (2009), Le calcul des coûts en France dans la deuxième révolution industrielle : un éclairage par les méthodes d'équivalence. *La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit*

Löning H. (2012), Geert Hofstede, (dir: H. Bouquin), *les grands auteurs en contrôle de gestion*, Editions EMS

Löning H., Selmer C. (2012), Les outils de pilotage : de la mesure au management de la performance, dir : N.Berland, F.X.Simon), *Le contrôle de gestion en mouvement : Etat de l'art et meilleures pratiques*. Editions Eyrolles.

Lorino P. (1997), *Méthodes et pratiques de la performance : le guide du pilotage*. Les Ed. d'Organisation.

Lorino P. (2003), *Méthodes et pratiques de la performance : Le pilotage par les processus et les compétences*, Broché, 3^{ème} édition

Lynn J.J. (1966), R.N. Anthony, "Planning and Control Systems, A Framework for Analysis", *The Accounting Review*, April, p. 379-380

M

Maher M.W. (2005), Activity-Based Costing and Management (dir.: R.L.Weil, M.W.Maher) *Handbook of cost management*, John Wiley and Sons.

Maher M.W. (2005), The Balanced Scorecard and Nonfinancial Performance Measures, (dir.: R.L.Weil, M.W.Maher) *Handbook of cost management*, John Wiley and Sons.

Malleret V. (2005), Peter A. Pyhrr-«Mister BBZ», (dir : H. Bouquin) *Les grands auteurs en Contrôle de Gestion*, Editions EMS

Margairaz M. (1991), Chapitre XVII. Le premier Vichy : l'engrenage dirigiste et ses ambiguïtés (juillet 1940-avril 1942), *L'État, les finances et l'économie. Histoire d'une conversion 1932-1952. Volume I*, Editeur : Comité pour l'histoire économique et financière de la France / IGPDE

Martinet A.-C., Silem A. (1991), *Lexique de gestion*, Paris, Dalloz.

Mattret J.B. (2012), Présentation budgétaire de l'État et des collectivités locales. *Revue française de finances publiques*, (117), 213-218.

Maurel C. (2006), Étude d'un changement organisationnel dans de grandes collectivités territoriales : l'évolution de la fonction contrôle de gestion. *Revue Finance Contrôle Stratégie*, 9(3), 105-134.

Maurel C. (2007), Les pratiques de contrôle de gestion face aux évolutions organisationnelles des Conseils généraux, *Politiques et management public*, vol. 25 n° 2. pp. 85-101

Maurel C., Carassus D., Gardey D, (2011), « Les démarches locales de performance publique face à la LOLF : mimétisme ou innovation ? », *Politiques et management public* [En ligne]

Maurel D. (2010), Sense-making: un modèle de construction de la réalité et d'appréhension de l'information par les individus et les groupes. *Études de communication. Langages, information, médiations*, (35), 31-46.

Maury S. (2008), La LOLF est-elle un bon moyen d'évaluer les politiques publiques ? *Actualité juridique. Edition droit administratif*, (25), 1366-1372

Mbarek Y.B., Khelif W. (2008), La complémentarité entre le contrôle et la confiance : Une étude des relations entre les contrôleurs de gestion et les responsables opérationnels. In *29^{ème} congrès de l'AFC*.

Mélèze J. (1972), L'analyse modulaire des systèmes de gestion, A.M.S., Puteaux, France : Editions hommes et techniques.

Menage P. (2014), Comprendre la compétitivité territoriale : différences avec l'attractivité territoriale et rôle des réseaux d'acteurs, CNFTP, www.wikiterritorial.cnfpt.fr

Méric J. (2003), «L'émergence d'un discours de l'innovation managériale : le cas du Balanced Scorecard», *Comptabilité Contrôle Audit*, 129-145

Méric J. (2012), Peter F. Drucker : le « gourou » des « gourous », (dir: H. Bouquin), *les grands auteurs en contrôle de gestion*, Editions EMS

Merton R.K. (1949), *On sociological theories of the middle range* [1949]. na.

Metcalf H. (1885), *the cost of manufactures and the administration and workshop*, ordonnance department, chapman and hall lilited, 1907

Mévellec P. (1990), *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*, Éditions Malesherbes, Paris.

Meyssonier F. (1993), Quelques enseignements de l'étude du contrôle de gestion dans les collectivités locales, *Politiques et management public*, 11(1), 129-145

Meyssonier F. (1996), « Nature et outils du management public », (dir. Le Duff, R. et J-J. Rigal) *Le Maire-Entrepreneur?*, Pau : Presses Universitaires de Pau, 617-627

Meyssonier F. (1999), Au cœur du contrôle de gestion : la mesure. (dir : Y. Dupuy), *Faire de la recherche en contrôle de gestion, de la compréhension des pratiques à un renouvellement théorique*, Editeur : Vuibert, Collection : Fnege

Meyssonier F. (2001), Le Target Costing Un état de l'art. In *22^{ème} Congrès de l'AFC*

Meyssonnier F., Pourtier F. (2006), Les ERP changent-ils le contrôle de gestion ? *Comptabilité-Contrôle-Audit*, (1), 45-64.

Minaud G. (2005), *La comptabilité à Rome : essai d'histoire économique sur la pensée comptable commerciale et privée dans le monde antique romain*. PPUR presses polytechniques.

Mintzberg H. (1982), *Structure et dynamique des organisations*, Editions d'organisation, 434p.

Moison J.C. (1997), Du mode d'existence des outils de gestion. Les instruments de gestion à l'épreuve de l'organisation, *Politiques et management public*, 1997, vol. 15, n° 4, pp. 177-178

Monéger J. (2004), De l'ordonnance de Colbert de 1673 sur le commerce au code de commerce français de Septembre 2000. *Revue internationale de droit économique*, 18(2), 171-196.

Mons N., Pons X. (2009), « Pourquoi le pilotage par les résultats ? Une mise en perspective théorique et historique de ce nouveau mode de gouvernance ». In N. Mons, J.-C. Emin, P. Santana, *Piloter par les résultats*. Paris : CNDP Scerencndp/ese (profession cadre service public).

Mondary G. (2006), *Petites histoires des finances publiques*, Laboratoire de recherche pour le développement local

Morgana L. (2012), Un précurseur du New Public Management : Henri Fayol (1841-1925). *Gestion et management public*, (2), 4-21.

Moullin M. (2006), The Design of an Alternative Balanced Scorecard Framework for Public and Voluntary Organisations, *Perspectives on Performance*, Vol. 5, n° 1

Mousli M. (2006), Taylor et l'organisation scientifique du travail. *Alternatives économiques*, 251(10), 83-83

N

Naulleau G. (2003), La mise en œuvre du contrôle de gestion dans les organisations publiques : les facteurs de réussite. *Politiques et management public*, 21(3), 135-147.

Nikitin M. (1992), *La naissance de la comptabilité industrielle en France*, (Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine-Paris IX).

Nioche J.P. (1991), Management public : à la recherche de nouvelles régulations, *Revue française de gestion*, septembre-octobre, n° 85, pp. 50-53

Nobre T. (2001), Le contrôleur de gestion de la PME, *Revue Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 7, vol. 1, p. 107-129

O

O'Connor J., Robertson E. (1999), The mactutor history of mathematics

Oriot F. (2004), L'influence des systèmes relationnels d'acteurs sur les pratiques de contrôle de gestion. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, (3), 237-255.

Orléan A. (2004), L'économie des conventions : définitions et résultats. *Analyse économique des conventions*. Paris : Presses Universitaires de France p.3

P

Pacioli L.B. (1484), « Tractatus XI particularis de computibus et scriptunis »

Pariante P. (1998), Intérêt des approches contingentes en contrôle de gestion : le cas des collectivités locales. *Politiques et management public*, 16(4), 1-18.

Pariante P. (1999), Les approches contingentes en contrôle de gestion, (dir : Y. Dupuy), *Faire de la recherche en contrôle de gestion, De la compréhension des pratiques à un renouvellement théorique*, Editeur : Vuibert, Collection : Fnege

Pendaries M. (2011), *Le pilotage par la valeur de la performance des organisations : cas des entreprises industrielles gérées par affaires*, Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Faculté d'économie et de gestion d'Aix en Provence, France.

Perret P. (2006), De l'échec de la RCB à la LOLF, *Revue Française d'Administration Publique*, 117, 31-42

Perrot S. (2005), Nature et conséquences des conflits de rôles. *Journée de recherche CEROG / AGRH, IAE d'Aix*, Aix en Provenances, France. pp.Actes en ligne. <halshs-00360474>

Perroux F. (1975), *Unités actives et mathématiques nouvelles, Révision de la théorie de l'équilibre économique général*, Paris, Dunod.

Piaget J. (1996), Nature et méthode de l'épistémologie, (dir. J.Piaget) *Logique et connaissances scientifiques*, Gallimard

Pyhrr P.A., (1973), *Zero-Base Budgeting a Practical Management Tool for Evaluating Expenses*, John Wiley and sons, inc.

R

Rakotomalala R. (2009), Pratique de la Régression Logistique-Régression Logistique Binaire et Polytomique. *Université Lumière Lyon*, 2.

Reichmann T. (1998), *Controlling Praxis*, Vahlen, München

Rey J.P. (1991), *Le contrôle de gestion des services publics communaux*. Dunod.

Rimailho E. (1928), *Etablissement des prix de revient*, Paris, CGPF, CGOST,

Rimailho E. (1936), *Organisation à la Française*, Paris, Delmas, 3 vol.

Rimailho E. (1947), *Chacun sa part*, Paris, Delmas, 2 vol.

Rocheblave-Spenlé A.M. (1969). *La notion de rôle en psychologie sociale : étude historico-critique*. Presses universitaires de France.

Rosnay (de) J. (1975), *Le Macroscopie : vers une vision globale*, Éditions du Seuil, 1975, Prix de l'Académie des sciences morales et politiques

Rosnay (de) J. (1977), *Les Origines de la vie : de l'atome à la cellule*, Collections Microcosme, Éditions du Seuil, 1966 (rééd. 1977 collection *Points/Sciences*, Le Seuil)

Rouleau L. (2007), *Théorie des organisations*, Québec : Presses de l'Université du Québec.

Royal L. (2008), *Le phénomène des tensions de rôle chez le directeur adjoint d'école de l'ordre d'enseignement secondaire du Québec*. Université de Montréal.

S

Salmon K. (2012), La performance opérationnelle des politiques publiques territoriales - Maîtriser les coûts en respectant les choix politiques - AFIGESE

Sathe V. (1982), *Controller Involvement in Management*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice Hall, 189 p.

Segal J.P. (1991), Peut-on vaincre les résistances au contrôle de gestion en France. *Revue Française de Gestion*, 1, 72-81.

Singly (de) F. (2012), *Le questionnaire*. A. Colin.

Skrabec Q.R. (2003), *In search of the lost grail of middle management: The renaissance of middle managers*. University Press of America

Sloan A.P. (1941), *Adventures of a White-Collar Man*, New York, Doubleday, Doran & Co.

Solle G. (2002). Dispositifs de contrôle de gestion et établissements publics d'enseignement : une vision trop instrumentale Le cas des EPSCP et des EPLE. *Gestion et Management Public*.

Stévenot A. (2004), Une étude exploratoire du développement de l'épargne salariale en PME: proposition d'une lecture néo-institutionnaliste. *Finance Contrôle Stratégie*, 7(1), 172-199.

Stevens S.S. (1946), On the theory of scales of measurement, *Science*, New Series, Vol. 103, No. 2684, pp. 677-680, Published by: American Association for the Advancement of Science

T

Taylor F.W. (1903), *shop management*, Tredition classics tredition (12 janvier 2013)

Taylor F.W. (1911), *Scientific management*, edited by Kenneth Thompson,

Terray A. (2002), Le lancement de la rationalisation des choix budgétaires (1966-1968), In : *Histoire, Télécommunications, informatique, AHTI*.

Tillatte A. (2014), 112 EPCI en Lorraine au 1er janvier 2014, INSEE

Thauvron A. (2007), *Evaluation d'entreprise*, Editeur : Economica, Édition : 2e édition, Collection : Techniques de Gestion

Thoenig J.C. (1995), De l'incertitude en gestion territoriale. *Politiques et management public*, 13(3), 1-27.

Togodo Azon A., Van Caillet D. (2009), Outils de contrôle de gestion et performances des collectivités territoriales : état de la littérature, Manuscrit auteur, publié dans « *La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit* », Strasbourg

Torres O. (2000), Du rôle et de l'importance de la proximité dans la spécificité de gestion des PME. *5ème Congrès International sur la PME*, 25-27.

Touboul P. (2013), Guide méthodologique pour réaliser une thèse qualitative, chu Nice

Towne H.R. (1886), The engineer as an economist. In: *Academy of Management Proceedings*. Academy of Management. p. 3-4.

Trebucq S. (2012), Robert S. Kaplan : ABC, ABM, BSC, (dir : H. Bouquin) *Les grands auteurs en Contrôle de Gestion*, Editions EMS

Trudel P., Haughian L., Gilbert W. (1996), L'utilisation de la technique du rappel stimulé pour mieux comprendre le processus d'intervention de l'entraîneur en sport. *Revue des sciences de l'éducation*, 22(3), 503-522.

Turlais B. (2002), Le suivi de gestion : pourquoi et comment le mettre en place dans une collectivité In : *Politiques et management public*, vol. 20 n° 3, 2002.

V

Vallet L.A. (2007), Sur l'origine, les bonnes raisons de l'usage, et la fécondité de l'odds ratio. *Courrier des statistiques*, (121-122), 59-65.

Vangermeersch B., Schwarzbach B. (2007), The Historical Development of Management Accounting, (dir.: R.L.Weil, M.W.Maher) *Handbook of cost management*, John Wiley and sons, inc.

Villarmois (de la) O., Levant Y. (2005), La mise en place et l'utilisation d'une méthode d'évaluation des coûts : le cas de la méthode UVA. *Finance Contrôle Stratégie*, 8(2).

Villarmois (de la) O., Levant Y. (2012), Georges Perrin : la méthode GP, (dir : H. Bouquin) *Les grands auteurs en Contrôle de Gestion*, Editions EMS

Volkoff S., Bardot F., (2004), Départs en retraite, précoces ou tardifs: à quoi tiennent les projets des salariés quinquagénaires ? *Gérontologie et société*, (4), 71-94.

W

Wallace J.J. (2005), Economic Value Added, (dir.: R.L.Weil, M.W.Maher) *Handbook of cost management*, John Wiley and sons, inc.

Wathelet J-C. (2003), Reddition de comptes et gouvernance des collectivités territoriales françaises. In: *Politiques et management public*, vol. 21 n° 4, 2003. pp. 71-88.

Y

Yates J. (1992), Evolving information use in firms, 1850-1920: ideology and information techniques and technologies.

Z

Zampiccoli L. (2009), Le développement des pratiques de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales, *RECEMAP*

Zampiccoli L. (2011), Le management public : approches conceptuelles et enjeux de pilotage, *Gestion et Management Public*, Vol. 9, mai, revue en ligne

Zelinschi D. (2009), *Les multiples enjeux d'une technique de gestion : discours et pratiques dans la répartition des frais généraux*, Thèse de doctorat, Université d'Orléans

Zimnovitch H. (1997), « The development of standard costing at Saint-Gobain, 1920-1960: forty years of quarantine? », *Accounting, Business and Financial History*, volume 7, n° 3, p. 345-365

Zimnovitch H. (1999), La recherche historique en contrôle de gestion, (dir : Y. Dupuy), *Faire de la recherche en contrôle de gestion, De la compréhension des pratiques à un renouvellement théorique*, Editeur : Vuibert, Collection : Fnege

Zimnovitch H. (2012), Henri Fayol : ses contributions au contrôle de gestion, (dir : H. Bouquin) *Les grands auteurs en Contrôle de Gestion*, Editions EMS

Zimnovitch H., Levant Y. (2009), Un Aspect méconnu de l'histoire du calcul des coûts : les Méthodes d'équivalences, ppf

Rapports – textes législatifs et règlementaires - Guide

Archives Économie Finances, Mission de rationalisation des choix budgétaires

Bercy Colloc Information spéciale, NBB n°342, 2008, p.2

Circulaire du 03/06/1998 relative à la préparation des programmes pluriannuels de modernisation des administrations

Circulaire du 21 février 2000 relative à l'établissement de rapports d'activité et de comptes rendus de gestion budgétaire ministériels ((*Journal officiel* du 24 février 2000)

Circulaire de 21/06/2001, relative au développement du contrôle de gestion dans les administrations

Circulaire du 23 février 1989 relative au renouveau du service public, JO du 24-02-1989

Circulaire du 25 janvier 1990 relative au renouveau du service public : centres de

Constitution du 4 octobre 1958 (JORF n° 0238 du 5 octobre 1958, page 9151)

Cour des comptes (2001), rapport, comptabilité de l'Etat

Cour des comptes-chambres régionales des comptes (2001) «L'évaluation du contrôle interne» - 7 décembre. pp. 147-157

Cour des comptes (2008), rapport, Les évolutions du pilotage et du contrôle de la gestion des collectivités locales

Cour des comptes (2011), rapport, la mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) : un bilan pour de perspectives

Cour des comptes (2012), L'industrie d'armement de l'Etat

Cour des comptes (2015), Le rapport public annuel 2015, Tome II, L'organisation, les missions, les résultats

Décret du 31 mai 1862 portant règlement général sur la comptabilité publique

Décret n° 70-1092 du 25 mai 1970, création d'une Commission interministérielle de rationalisation des choix budgétaires

Guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion à l'usage des administrations de l'Etat, 2000 (Août), Direction du Budget

Guide méthodologique sur la démarche de performance, 2002, publié par la DBR en juin

Guide méthodologique de la DIRE, 2004, « Le contrôle de gestion dans les administrations de l'État : éléments de méthodologie» (juin)

Guide du contrôle interne comptable et financier dans le secteur public local, 2010 (septembre), Direction générale des finances publiques, Service des Collectivités Locales Sous-direction de la Gestion Comptable et Financière des Collectivités Locales Projet Qualité des Comptes Locaux

Guide pratique, n°18, *La Qualité Comptable au service d'une gestion performante des collectivités locales*,

Loi n° 72-619 du 5 juillet 1972 portant création et organisation des régions. Version consolidée au 18 février 2010

Loi n° 82-213 du 2 mars 1982 relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions - Version consolidée au 01

Loi n°2001-692 du 1 août 2001 - art. 67 (V) JORF 2 août 2001 en vigueur le 1er janvier 2006
mai 2012

Loi n° 2010-1563 du 16 décembre 2010 de réforme des collectivités territoriales

Loi n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République

Ocde, 1996, « Le contrôle de gestion dans les administrations publiques modernes : Études comparatives des pratiques », *Documents Sigma*, No. 4, Éditions OCDE

Ocde, 2005, Revue de l'OCDE, sur la gestion budgétaire, vol 4, num 4

Ordonnance n°59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances,

Préambule du décret du 29 décembre 1810 sur le monopole du tabac

Rapport, 1947, « Etat actuel des travaux du Comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics »

Rapport, groupe de travail sur l'efficacité de la dépense publique et le contrôle parlementaire, Migaud D, Fabius L., du 21/01/99

Rapport d'information sur le fonctionnement des services de l'État dans l'élaboration des projets de loi de finances et l'exécution des lois de finances : en finir avec le mensonge budgétaire, enquête sur la transparence très relative des comptes de l'Etat, *éd. Les rapports du Sénat, n° 485*, 2 vol. Lambert A. et Mariani P., 1999-2000,

Rapport, La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances – A l'épreuve de la pratique, insuffler une nouvelle dynamique à la réforme, Lambert A, Migaud D, 2006

Rapport pour le Président de la République. Champsaur P., Cotis J. P. (2010), Rapport sur la situation des finances publiques,

PCG 1982, Règlement n° 99-03 du 29 avril 1999, du Comité de la réglementation comptable (publié dans le JO du 21/09/1999)

Sources numériques officielles

APEC, annuaire-metiers.cadres.apec.fr/metier/controleur-de-gestion, 2014

CNFTP (2003) - Fiche 03-A-01

CNFTP (2014) - Guide des métiers territoriaux 2014

<http://ec.europa.eu/europeaid/evaluation/methodology>

www.gidmoz.wordpress.com 2011 05 01

www.gmgeneration.com

www.performance-publique.budget.gouv.fr

www.trader-finance.fr

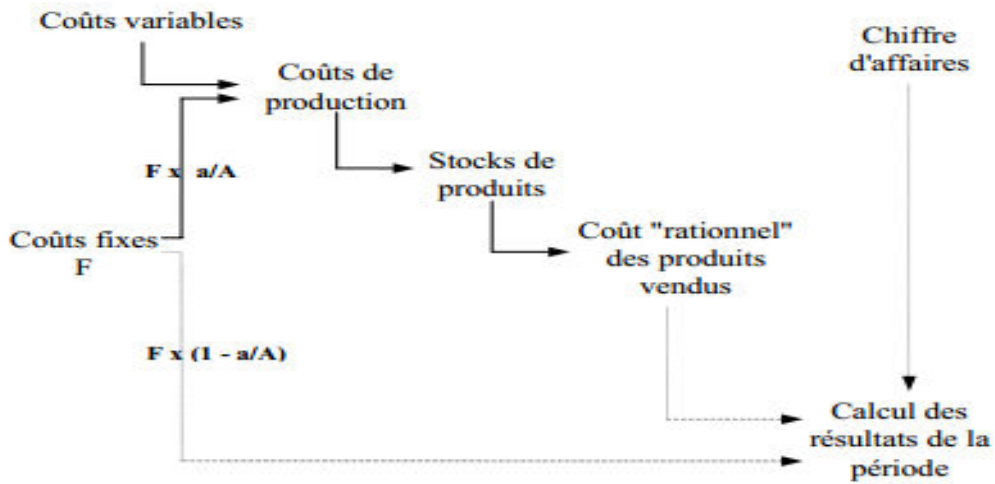
www.viepublique.fr - Direction de l'information légale et administrative, 2013,

www.vie-publique.fr/decouverte-institutions/finances-publiques/collectivites-territoriales/controle/quels-sont-controles-exerces-par-services-etat.html

ANNEXES

Annexe 1

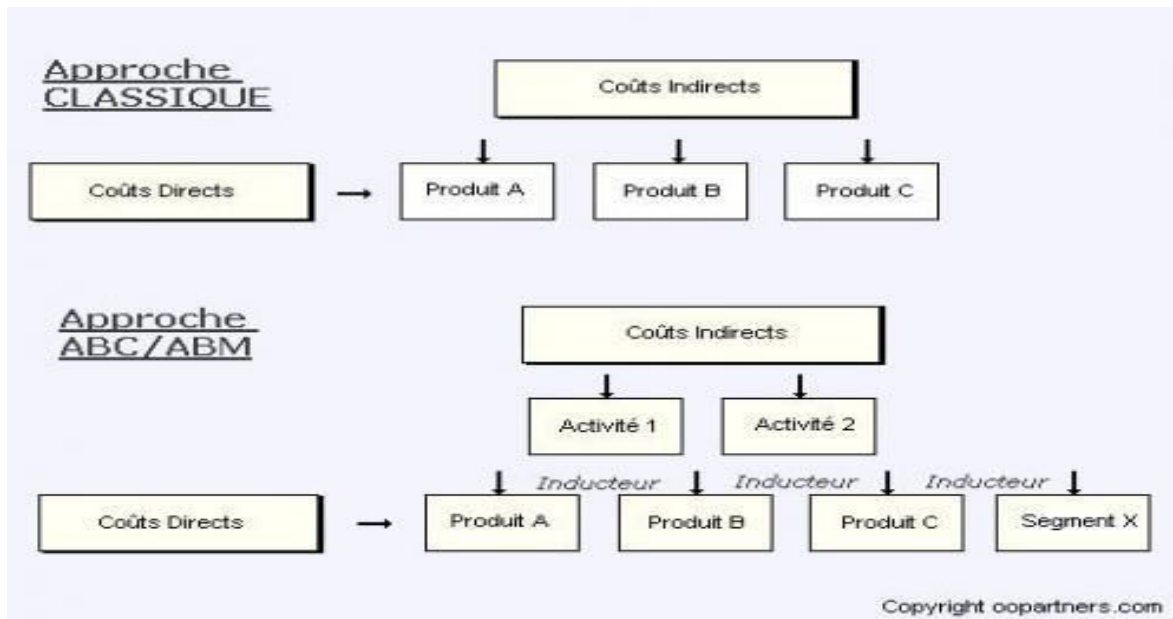
Le principe de l'imputation rationnelle



Piget P. (2001), *Comptabilité analytique*, 3^{ème}éd. EYROLLES

Annexe 2

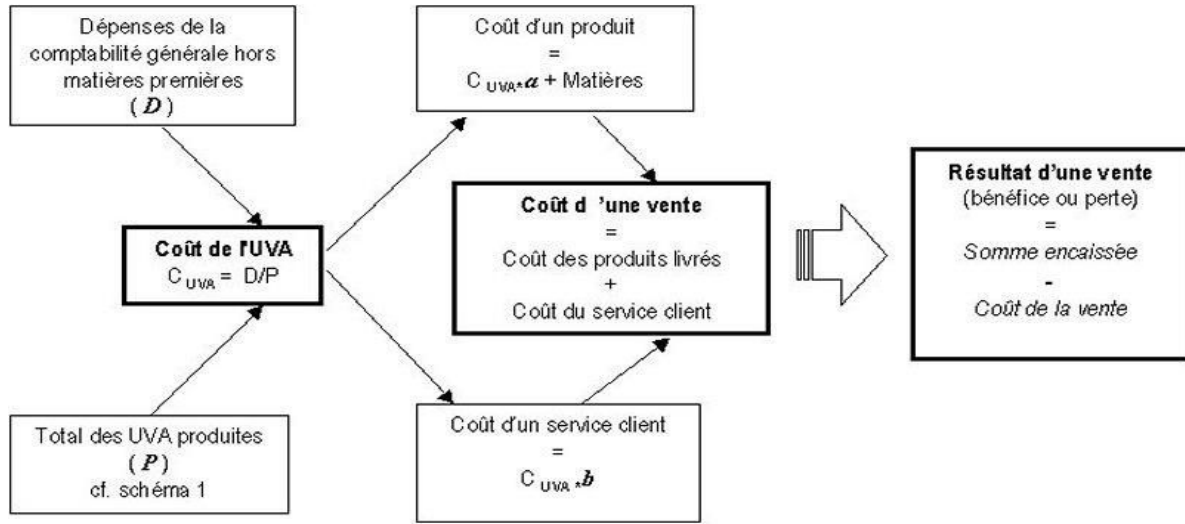
Le principe de l'« activity based costing »



Caoudal C. - Ajila Conseil - novembre 2011

Annexe 3

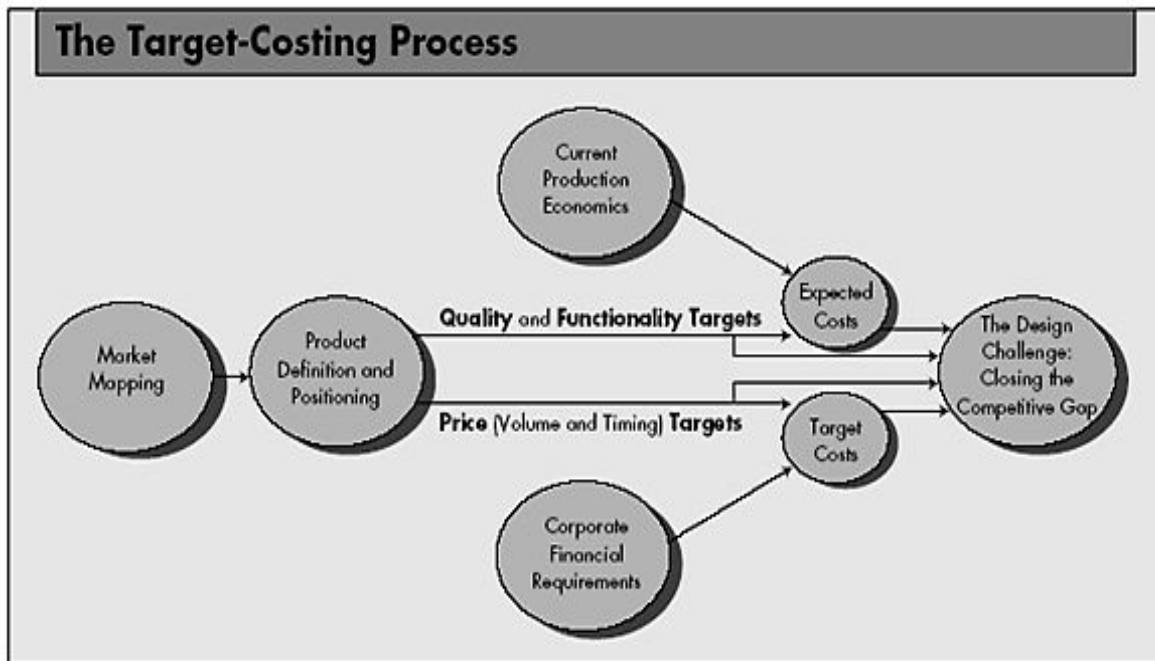
Le principe de la méthode « UVA »



Crefige.dauphine.fr

Annexe 4

Le principe du « Target Costing »

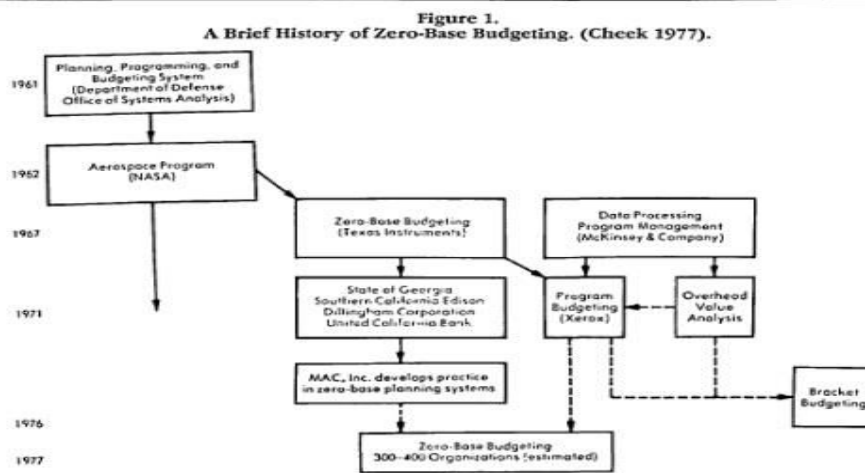


Cooper R., Chew B. (1996), *Control Tomorrow's Costs Through Today's Designs*, Harvard Business Review

Annexe 5 Le principe du Budget Base Zéro

Zero-based budget (ZBB):

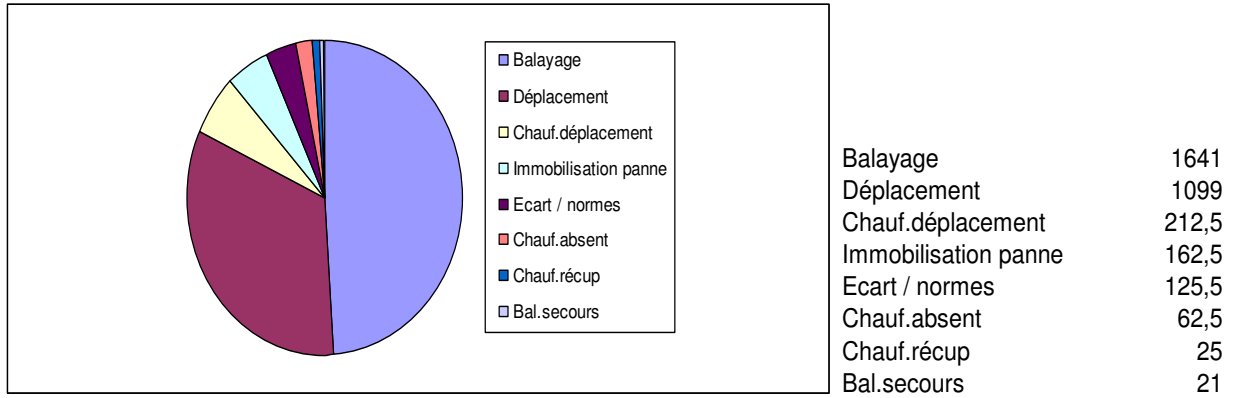
Figure 15: A brief history of Zero-based budgeting



Cheek, L. M. (1977). Zero-Base Budgeting Comes of Age. New York: AMACOM

Annexe 6

Exemple d'utilité des tableaux de bords : l'emploi des balayeuses mécanisées de la ville d'Angers :



Ce tableau de bord de la ville d'Angers vise à mesurer :

- la part des kilomètres passés en déplacements, l'importance des pannes et des immobilisations,
 - l'utilisation des balayeuses de secours,
 - une utilisation du à une absence de chauffeur,
 - le recours à un chauffeur de remplacement en cas d'absence d'un chauffeur
- Il est fondé une norme de Km/jour/Balayeuse

Extrait : Demeestre, 2002, p.106

Annexe 7

GUIDE D'ENTRETIEN CROISE ETUDE EXPLORATOIRE N°1

*Le premier guide d'entretien s'adresse aux contrôleurs de gestion des grandes intercommunalités
tests retenues
Entretien semi-directif centré
À réponse ouverte pour laisser libre l'interviewé*

Le contrôleur de gestion

Quelles étaient les activités / missions au moment de votre recrutement ?
Que sont-elles aujourd'hui ?
Pourquoi ce changement ?
Que mesurez-vous ?
Comment utilisez-vous vos outils ?
Comment sont diffusés les outils ?
Pour qui ?
Quel est votre positionnement organisationnel ?
Quel est votre niveau de formation ?
Comment avez-vous été recruté ?
Quel est votre statut ? (cdi, administrateur, attaché)
Quelle est votre expérience professionnelle ?
Depuis combien de temps êtes-vous en poste ?
Quel est l'ensemble de vos tâches ?
Que sont-elles par ordre d'importance ?
Quelle est votre « semaine-type » ?

Relations

Quelles sont les relations hiérarchiques ?
Relations avec les opérationnels : Qualité des relations et fréquence ?
Partage des responsabilités avec les opérationnels ou les autres contrôleurs ?
Quels sont vos liens avec les autres services ?
Le relationnel est-il toujours aisé ?

Image

Que dégage le contrôle de gestion ? (Quelle image renvoie-t-il ?)
Quelles est votre image liée à la tâche : valeur ajoutée, aide à la décision...
Quelle est votre image relationnelle : de l'espion au partenaire
Quelle est votre image organisationnelle : attachement aux services, à l'organisation ?
Quelle est votre image traditionnelle : stéréotypes et représentation du « bon contrôleur de gestion » ?

Fonction contrôle de gestion

Qu'existait-il avant ?
Comment s'est-elle construite ?
Pourquoi ?
Quelle est son positionnement hiérarchique
Qu'est-ce qui justifie son positionnement ?
Quelle est son évolution, son extension, son amoindrissement ?
Existe-t-il un directeur du CG ?

Annexe 8

Entretien avec les DGS n°2

Le deuxième guide d'entretien s'adresse aux Directeurs Généraux adjoints des grandes intercommunalités tests retenues

*Entretien semi-directif centré
À réponse ouverte pour laisser libre l'interviewé*

Dans le cadre de la préparation de travaux de recherche doctoraux sur le rôle du contrôle de gestion territorial, nous sollicitons les directeurs généraux adjoints des services pour connaître leurs sentiments sur l'image du contrôleur de gestion

Comment est perçu le contrôleur de gestion ?

Des autres services ?

Quel est son rôle ?

Quel est son image auprès de la DG ?

Qu'est-ce qui a changé dans l'organisation depuis l'introduction d'un contrôle de gestion ?

Comment exploitez-vous les conseils du contrôleur de gestion ?

Dans une prise de décision stratégique : quel est l'impact du contrôleur de gestion ?

Merci pour votre concours

Annexe 9

FICHE GRANDES INTERCO (A / B)

<p>1 - AIDE A LA DECISION</p>	<p>Que sont-elles aujourd'hui ? Aujourd'hui nous sommes portés sur le conseil et le pilotage Comment sont diffusés les outils ? Par reporting et alerte. Transmis avec élus dans le circuit administratif avec un visa de la direction générale. Le développement de la communication se fait sur les données avec un module d'accueil des élus représentatifs, et des élus en charge des satellites Pour qui ? Nos outils sont destinés en priorité à la direction générale. Quels sont vos liens avec les autres services ? On a une prestation de conseil, d'ailleurs nous avons un référent dans chaque direction opérationnelle. Sans ce référent aux collègues des autres services, on a du mal à comprendre ce que l'on fait. Ex : contrat et objectifs et de moyens. On a un grand mal à s'ajuster entre les services Comment exploitez-vous les conseils du contrôleur de gestion ? Sert pour l'arbitrage, c'est un arbitre <i>Les liens avec les autres services sont oraux. En effet, par exemple, les personnes en charge d'un dossier</i> <i>Nous avons quatre départements. Un département associatif, un département interne, un département externe, et un département évaluation des politiques publiques. Quand on parle de département c'est une division du service contrôle de gestion. Nous n'avons pas d'outils communs aux quatre départements.</i> Comment utilisez-vous vos outils ? - Externe différente analyse financière ? C'est un mode de gestion particulière, que l'on appelle la « moulinette » qui permet de réaliser des Business plan sur l'outil MAPA. Le contrôleur de gestion externe gère les délégations de services publics, le suivi des activités des sociétés à l'aide d'indicateur financier sur Excel, avec une réalisation d'analyse annuelle. Nous fournissons en général 50 rapports sur l'activité de l'année, à destination du conseil communautaire et du conseil municipal. - Evaluation des politiques publiques : les outils utilisés sont les enquêtes, les entretiens, les questionnaires en ligne ou en vis-à-vis. Pour traiter c'est une méthode d'enquêtes nous utilisons ce que nous appelons la « bête à cornes ». C'est en fait un QQQQCCP. Nous réalisons également la conduite de projet notamment ce que les élus attendent de leur politique et nous reconstruisons ensuite les rapports. C'est un réajustement. Quel est son image auprès de la DG ? C'est un appui indispensable dans un contexte de plus en plus difficile, dans un contexte de mise sous tension le contrôleur de gestion monte en puissance Comment exploitez-vous les conseils du contrôleur de gestion ? Conseils et expertise pour les partis tiers, aide à la décision</p>
<p>2 - PROCESSUS STRATEGIQUE</p>	<p>Quelle est votre « semaine-type » ? Sur une semaine nous sommes souvent cantonnés à la préparation des instances Pourquoi ce changement ? Pas de changement sur le fond de la mission mais ce qui change c'est la représentation sur l'effectif et les ressources au moment des restructurations des organisations à contrôler. On s'est aperçu qu'à l'usage nous avons toujours une dominante financière Que mesurez-vous ? Plusieurs choses : la bonne utilisation des fonds publics, la bonne réalisation des actions et des programmes prévisionnels avec la qualité attendue. On s'assure du suivi si l'action s'est améliorée par la politique publique et les usagers. On essaie de mesurer les risques des organisations avec une cartographie des risques. Comment utilisez-vous vos outils ? De mieux en mieux surtout le processus de transmission des pratiques, l'évolution des connaissances. On cherche à consolider les données avec les outils des données financières sur Excel, les données opérationnelles sous forme de rapports. La matrice d'analyse financière est conçue et que l'on partage dans les grosses délégations. Cependant la trame de rapport d'analyse ne va pas assez loin, car il n'y a pas de mise en perspective sur les programmes prévisionnels. On recherche un espace logistique et des données partagées. A l'attention des élus, rappel des objectifs sociaux, et la production financière pour le Grand A. Quel est l'ensemble de vos tâches ? Analyse de rapport et production de données Nous allons vers un contrôle continu journalier Que sont-elles par ordre d'importance ? Je dirai que nos tâches sont toutes importantes. Elles ont surtout périodiques. Ce sont les cycles qui induisent les travaux quotidiens. Pour les associations, les instructions et les démarches budgétaires. L'établissement des conventions (novembre / janvier) représente le gros volet de l'activité car il faut réviser l'activité de celle-ci. Cette activité est mesurée à l'aide d'indicateurs.</p>

	<p>On va essayer d'ailleurs de muscler les indicateurs.</p> <p>Concernant les délégations de services publics : des analyses de compte rendu sont réalisées avec des allers-retours réalisés avec la direction générale. Analyse des rapports des mandataires avec les sociétés.</p> <p>Le printemps est plus calme, plus tranquille : le travail de fond sur les problématiques particulières, ex : part des charges du personnel, modification des statuts, création de société ou dissolution.</p> <p>Effectivement nos périodes de travail sont davantage trimestrielles</p> <p>Nous avons très peu de lien physique</p> <p>Quels sont les relations hiérarchiques ?</p> <p>Chaque responsable de pôle est en lien avec le contrôleur de gestion chargé de mesurer leurs activités. Les relations hiérarchiques sont facilitées avec un effort qui est poursuivi en bout de chaîne</p> <p>Quelles est votre image traditionnelle : stéréotypes et représentation du « bon contrôleur de gestion » ?</p> <p>On a une image traditionnelle plongée dans les tableaux financiers une production de chiffres. Mais le bon contrôleur de gestion doit produire du sens à son action par le biais des activités et des missions et des moyens mis en œuvre avec la plus grande attention sur les projets de la collectivité</p> <p>Comment s'est-elle construite ?</p> <p>Nous avons été réorganisés en 2011, suite à un audit organisationnel qui impulsait notre renforcement avec une division par métier. Nos compétences ont été élargies avec notamment incorporation de l'évaluation des politiques publiques. On a renforcé notre degré d'expertise</p> <p>Pourquoi ?</p> <p>Le renforcement des compétences territoriales, notamment dans l'intercommunalité, qui nécessite une modernité managériale, afin de coordonner les services de plus en plus importants, notamment vers le passage en Métropole.</p> <p>Quelle est son positionnement hiérarchique</p> <p>Nous sommes accolés à la direction générale</p> <p>Qu'est-ce qui justifie son positionnement ?</p> <p>Cela est justifié par la problématique générale du Grand A. De plus une neutralité est nécessaire au vu de la valeur ajoutée. La fonction contrôle de gestion est indispensable pour la direction générale dans l'aide à la décision et sa proximité et d'autant plus confortable dans la transmission des informations</p> <p>Quel est son évolution, son extension, son amoindrissement ?</p> <p>Amoindrissement non ! Nous allons vers l'extension dans la mesure des moyens. Car les enjeux de politiques publiques sont plus larges. Le périmètre quantitatif des satellites est de plus en plus important. Nous avons 40 contrats, 10 délégations, 7 sociétés. Nous avons ainsi une volonté plus large et plus globale en terme de gestion. Porté sur la gestion des risques, tout en mettant en avant le contrôle sans perdre en qualité. A l'aide d'outils et d'objectifs. Aujourd'hui nous sommes dans une 'industrialisation du contrôle c'est-à-dire des outils automatisés, ce qui nous permet de nous concentrer sur l'analyse</p> <p>Existe-t-il un directeur du CG ?</p> <p>Oui, directeur de l'évaluation et de la performance</p> <p>Quel est son rôle ?</p> <p>Rôle de régulateur, pour recherche d'une performance de moyens et d'efficience</p> <p>Dans une prise de décision stratégique : quel est l'impact du contrôleur de gestion ?</p> <p>Oui, surtout dans les comités d'engagement et pour les membres de la direction générale. Il est d'ailleurs très proche de la DG et il en est rattaché</p> <p>Quels sont les relations hiérarchiques ?</p> <p><i>Les relations sont bonnes mais souvent les gens ne sont pas spécialistes, les compétences sont variables et les qualités du service ne sont pas assez exploitées</i></p> <p>Quel est l'ensemble de vos tâches ?</p> <ul style="list-style-type: none"> - manager une équipe - conduire et développer la culture de l'évaluation et du contrôle de gestion au sein de la collectivité - développer les missions du service dans le cadre d'une veille active sur l'évolution du métier/des attentes au plan local et national <p>Que sont-elles par ordre d'importance ?</p> <ul style="list-style-type: none"> - définir, coordonner, prioriser les travaux et missions des agents directement (pôle association, pôle évaluation) ou par délégation (pôles contrôle de gestion externe et interne) - manager les hommes - conduire, développer et animer le projet de service (donner le sens) - assurer la représentation et la promotion du service et de ses missions/activités <p>Quelle est votre « semaine-type » ?</p> <p><i>Coordination et positionnement de l'équipe tous les 8 jours. Rencontre hebdomadaire avec mon supérieur. Réunions de projet tous les 15 jours. Réunion de gestion avec les DF, DG, RH sur les thématiques.</i></p> <p><i>Travaux d'évaluation</i></p>
--	---

	<p><i>Groupe de travail subvention : mensuelle. Administration élus.</i> <i>Compte rendus en termes d'évaluation avec une équipe projet</i> <i>Comité de pilotage avec un élu sur l'évolution de travaux d'évaluation</i> <i>Jan-Nov : rapport d'activité des services publics, recueillir l'information+ synthèse, réunion avec les directeurs de société + une =relecture critique des rapports</i></p> <p>Comment s'est-elle construite ? Ainsi, elle s'est construite comme un service avec un apport de conception juridique en plus analyse financière, notamment avec les relations avec les associations.</p> <p>Pourquoi ? Le contrôle de gestion traite des sujets beaucoup plus vastes que les services financiers. Nous faisons du pilotage, de l'évaluation de la contractualisation, ce que ne font pas les services financiers, attachés au mandat et recette du budget et sa préparation bien sûr. D'ailleurs à un moment nous nous sommes substitués aux services financiers.</p> <p>Quelle est son positionnement hiérarchique Nous sommes proches de la direction générale administrative</p> <p>Qu'est-ce qui justifie son positionnement ? Le développement de la fonction contrôle de gestion est intervenu dans une optique de réduction de masse salariale avec un calcul de coûts externalisés. C'est une politique volontaire.</p> <p>Quel est son évolution, son extension, son amoindrissement ? On va vers l'évolution. ex : les services des tutelles sont examinés pour évaluer sa performance. Notre fonction contrôle de gestion évolue fortement vers l'évaluation des politiques publiques et d'institutionnaliser le contrôleur de gestion de plus en plus en direction des élus. Aujourd'hui, les directions opérationnelles ont chacune un contrôleur de gestion opérationnel dépendant de celle-ci, ils s'occupent du contrôle de gestion de sa direction. Nous sommes en lien avec ces contrôleurs de gestion dans le cadre de formation de coordination, des bonnes pratiques de diffusion que nous leur fournissons</p> <p>Existe-t-il un directeur du CG ? Oui Pour les directions c'est une ressource, ils peuvent en plus réaliser des missions particulières précises, dans les délégations de services publics ou les sociétés.</p> <p>Quel est son rôle ? Multiforme Suivi avec tableau de bord analyse animation au sein du comité de direction connaissance et culture des tableaux de bord Relation avec les tiers notamment associatifs objectif donc des processus Porté vers l'extérieur il compile les données des actionnaires Expertise en matière de délégation de services publics notamment expertise dans les finances Evaluation des politiques publiques</p> <p>Qu'est-ce qui a changé dans l'organisation depuis un contrôle de gestion ? Je note que sous l'impulsion des contraintes de la gestion, cela oblige le contrôleur de gestion à s'interroger sur ses pratiques notamment avec la mise en place au sein de la communauté urbaine, ou le contrôleur de gestion joue le rôle d'opérateur. La direction générale s'est appropriée la gestion ainsi le contrôle de gestion a changé de position pour être accolé à la direction générale.</p> <p>Comment exploitez-vous les conseils du contrôleur de gestion ? Plusieurs activités : la production et l'analyse qui permettent de prendre des mesures notamment avec le tableau de bord destiné pour les élus de façon à ce qu'il s'assure que les trajectoires sont suivies</p> <p>Dans une prise de décision stratégique : quel est l'impact du contrôleur de gestion ? Dimension de conseil et d'analyse, économique- financière et juridique notamment dans le droit des sociétés une expertise des sociétés d'échanges, ils sont régulièrement associés aux décisions importantes pour leur expertise et leurs conseils.</p>
<p>3 – PROCESSUS OPERATIONNEL</p>	<p>Quelles étaient les activités / missions au moment de votre recrutement ? Nos activités au moment du recrutement ½ juridique ½ profil financier, avec des origines en cabinet juridique et d'autres en cabinet d'audit Que sont-elles aujourd'hui ? Nous avons dans un premier temps un portefeuille externe, donc un contrôle de gestion externe : qui suit l'association, les établissements publics, les sociétés mixtes, les SA à capital important ainsi que les sociétés locales. Le service urbain : le contrôle de gestion s'occupe de l'eau de la voirie, de l'écologie, de l'aménagement, des transports, de l'économie de l'attraction du territoire Les services ressources : s'occupe du SDIS, de l'association du personnel. Par contrôleur de gestion il y a une gestion de dossier entre 4 à 8 organes. Les dossiers sont transmis aux instances pour un suivi informationnel. D'ailleurs un élu est délégué –associé pour chacun des dossiers suivi par les contrôleurs de gestion Le travail d'analyse des données : se compose d'une analyse stratégique, d'analyses opérationnelles, des activités de l'organisation. Quels sont les relations hiérarchiques ? Le suivi est hebdomadaire. D'ailleurs nous avons créé trois clubs métier : conseil – pilotage –</p>

	<p>contrôle. Ces clubs métier animés par les contrôleurs de gestion se réunissent une fois par mois pour concevoir et entretenir des pratiques de gestion en invitant des personnes extérieures au service.</p> <p>Qu'existait-il avant ?</p> <p>Au départ la genèse du service, est apparue dans les années 1990, c'était sous couvert d'une personne. Seul, puis cette personne s'est constituée progressivement une équipe prouvant son efficacité sur la contractualisation, mais ce contrôle de gestion au départ, nous avions une fonction d'audit.</p> <p>Nous nous sommes portés sur le contrôle de gestion en 2004 mais de manière restreinte. C'est à dire très financier En 2007, Nous sommes transformés et nous nous sommes déportés sur le pilotage le conseil avec une division par métier. En externe, sur le pilotage des satellites, en interne sur le dialogue de gestion et le conseil.</p> <p>Relations avec les opérationnels : Qualité des relations et fréquence ?</p> <p>Le contrôleur de gestion est un acteur institutionnalisé dans l'organisation. Il a d'ailleurs un homologue opérationnel ; Par exemple à l'office du tourisme. Le contrôleur de gestion a des échanges réguliers régulièrement au téléphone.</p> <p>Cela se passe très bien mais les difficultés peuvent porter sur des questions de conflits d'intérêts, par exemple sur les demande de formation alors que la conjoncture est difficile et le cadrage est drastique les directions opérationnelles protestent directement et indirectement et cela peut provoquer un bras de fer.</p> <p>Partage des responsabilités avec les opérationnels ou les autres contrôleurs ?</p> <p>Cette question est très intéressante car les limites ne sont pas claires. On est vu comme le garant des bonnes pratiques de gestion, mais aussi de la restriction, alors que les directions opérationnelles sont plus portées sur le projet d'activité.</p> <p>Il est rares que les notes soient mises en commun, cela n'a pas la même portée vers les élus quand elles sont dispersées. On cherche d'ailleurs à redéfinir les moyens de communication avec des interlocuteurs globaux qui coordonnent la communication entre les directions opérationnelles. Donc à l'heure actuelle on tâtonne un peu sur le partage des responsabilités. Mais on a vocation à se concentrer sur les organisations dite « stratégiques »</p> <p>Comment utilisez-vous vos outils ?</p> <ul style="list-style-type: none"> - Au niveau du département associatif, nous utilisons un logiciel de gestion des subventions associatives où le contrôleur de gestion est administrateur. - Au niveau interne : nous utilisons business Object, c'est un logiciel qui permet de requêter sur une base de données et de concevoir un outil statistique. Nous utilisons d'ailleurs également au niveau financier Coryolis (Info view) <p>Nos outils sont principalement des tableaux de bord Excel de calcul de coûts, des synthèses pour la direction générale et des outils pour chacune des directions</p> <p>Relations avec les opérationnels : Qualité des relations et fréquence ?</p> <p>Les relations sont bonnes et appréciées. On ne se substitue pas au chef de projet. Au secours quand il y a problème</p> <p>Partage des responsabilités avec les opérationnels ou les autres contrôleurs ?</p> <p>Partage d'expertise, avec une contractualisation des missions entre eux et nous. La fréquence est quotidienne notamment sur l'analyse des coûts sur les marchés ? C'est un travail de proximité.</p> <p>Quelles étaient les activités / missions au moment de votre recrutement ?</p> <p>Au moment de mon recrutement j'étais chef de service, où j'animais l'équipe. Je réalisais la mise en œuvre des commandes des directions opérationnelles</p> <p>Que sont-elles aujourd'hui ?</p> <p>Les missions n'ont pas changé</p> <p>Qu'existait-il avant ?</p> <p>Au départ c'était une cellule dépendante des services financiers</p>
<p>4 - IMAGE</p>	<p>Quel est votre positionnement organisationnel ?</p> <p>D'ailleurs le pôle ressources prend de plus en plus d'importance, qui compte 8 contrôleurs de gestion dont 1 spécialisé dans l'analyse financière. Il est directement en lien avec ma direction générale</p> <p>Quel est votre niveau de formation ?</p> <p>J'ai une formation générale IEP, spécialisé dans l'administration territoriale. Mes collaborateurs contrôleurs de gestion, viennent de formation juridique, des formations d'avocat. Mais également un contrôleur de gestion possède un diplôme d'ingénieur spécialisé dans la gestion de l'eau. Un contrôleur de gestion possède une formation AES, un d'école de management. , de formation CCA, et en droit des collectivités territoriales</p> <p>Comment avez-vous été recruté ?</p> <p>Au paravent j'étais chargée de missions auprès de la direction générale. Au moment de la création du service j'ai postulé.</p> <p>Quel est votre statut ? (cdi, administrateur, attaché)</p> <p>Nous sommes titulaires, au grade d'attaché, moi je suis administrateur. Notre collègue ingénieur est en CDI, suite aux 6 ans d'ancienneté.</p> <p>Quelle est votre expérience professionnelle ?</p> <p>Nous avons entre 5 et 7 ans d'expérience professionnelle dans le privé pour la plupart. Mais nous avons un roulement de personnel tous les 5 ans en moyenne. (Pourquoi ?) C'est un timing courant chez les contrôleurs de gestion qui sont assez jeunes en moyenne, je l'explique comme</p>

	<p>cela.</p> <p>Que dégage le contrôleur de gestion ? (Quelle image renvoie-t-il ?) Le contrôleur de gestion dégage une image de contrainte vertueuse, mais on est souvent perçu comme un contrôle sanction. Alors que l'on est une aide. On reflète souvent une image de professionnel, de technicien</p> <p>Quelle est votre image liée à la tâche : valeur ajoutée, aide à la décision... Il est essentiel, et surtout sous utilisé. Car nous avons un manque de vision globale, car nous sommes au delà d'une simple gestion de portefeuille comme on peut le penser dans l'organisation.</p> <p>Quelles est votre image relationnelle : de l'espion au partenaire J'aimerais vous dire que nous sommes un partenaire mais on est souvent perçu comme une contrainte</p> <p>Quelles est votre image organisationnelle : attachement au service, à l'organisation ? Personnel mais assez partagé : déconcentrer la fonction contrôle de gestion et lui donner une hauteur de vue sur l'apport méthodologique. Nous sommes liés directement à la direction générale avec une personne relais dans chaque service</p> <p>Quelles est votre image traditionnelle : stéréotypes et représentation du « bon contrôleur de gestion » ? On a une image traditionnelle plongée dans les tableaux financiers, une production de chiffres. Mais le bon contrôleur de gestion doit produire du sens à son action par le biais des activités et des missions et des moyens mis en œuvre avec la plus grande attention sur les projets de la collectivité</p> <p>Comment est perçu le contrôleur de gestion ? Il est perçu différemment des finances, c'est une nécessité si l'on souhaite la réussite du dialogue de gestion.</p> <p>Quel est son image auprès de la DG ? Attente plus importante, semble utile et nécessaire et indispensable dans le dialogue de gestion, doit être encore plus développée dans le cadre de la métropole</p> <p>Des autres services ? Bien intégré, la notion de contrôle de gestion dans les services opérationnels, mais dans les services administrative on observe une réticence, due à une mauvaise perception, mais surtout que rien ne dépend d'eux</p> <p>Quel est votre positionnement organisationnel ? <i>J'ai un directeur au-dessus de moi, et je gère 5 contrôleurs de gestion</i></p> <p>Quel est votre niveau de formation ? BAC+5</p> <p>Comment avez-vous été recruté ? Par concours, puis entretien</p> <p>Quel est votre statut ? (cdi, administrateur, attaché) <i>Je suis attaché, d'ailleurs sont sommes tous titulaires</i></p> <p>Quelle est votre expérience professionnelle ? <i>Avant 2001, j'étais chargé de missions à la ville de Strasbourg, sur un poste d'évaluateur extérieur où je réalisais principalement des études statistiques.</i></p> <p>Depuis combien de temps êtes-vous en poste ? <i>Je suis en poste depuis 2001</i></p> <p>Que dégage le contrôle de gestion ? (Quelle image renvoie-t-il ?) Une très bonne image</p> <p>Quelles est votre image liée à la tâche : valeur ajoutée, aide à la décision... Une image d'aide à la décision</p> <p>Quelles est votre image relationnelle : de l'espion au partenaire Nous avons pu à un moment avoir une image d'espion, notamment après une lettre de missions de la DGA très peu précise. Ainsi, notre investigation dans les services était peu appréciée. Nous sommes davantage un partenaire</p> <p>Quelles est votre image organisationnelle : attachement aux services, à l'organisation ? Nous avons une image grandissante surtout dans la préparation budgétaire en amont</p> <p>Quelles est votre image traditionnelle : stéréotypes et représentation du « bon contrôleur de gestion » ? Les « vrais » contrôleurs de gestion viennent souvent du privé. Nous sommes également des contrôleurs de gestion, mais par le terme vrai, je veux dire, avec un savoir faire certain, et appréciable.</p> <p>Comment est perçu le contrôleur de gestion ? Très positif</p>
--	---

Annexe 10 - Ensemble des synapsies créées sous NVIVO

Nom	Créé le	Créé par	Modifié le	Modifié par
aide	16/11/2014 22:28	LL	18/11/2014 08:45	LL
analyse	17/11/2014 08:26	LL	17/11/2014 08:26	LL
Analyse Lyon Strasbourg	18/11/2014 09:04	LL	18/11/2014 09:04	LL
Analyse Metz Narbonne	18/11/2014 09:04	LL	05/01/2015 12:50	LL
Analyse Nancy	18/11/2014 08:59	LL	18/11/2014 08:59	LL
Animateur	18/11/2014 09:05	LL	18/11/2014 09:05	LL
animation	17/11/2014 08:27	LL	17/11/2014 08:27	LL
Animation Lyon Strasbourg	18/11/2014 08:52	LL	18/11/2014 08:52	LL
Animation Metz Narbonne	18/11/2014 08:54	LL	18/11/2014 08:54	LL
Animation Nancy	18/11/2014 08:51	LL	18/11/2014 08:51	LL
audit	17/11/2014 08:30	LL	17/11/2014 08:30	LL
Audit Lyon Strasbourg	18/11/2014 08:47	LL	18/11/2014 08:47	LL
Audit Metz Narbonne	18/11/2014 08:48	LL	18/11/2014 08:48	LL
Audit Nancy	18/11/2014 08:46	LL	18/11/2014 08:46	LL
conseil	18/11/2014 09:05	LL	18/11/2014 09:05	LL
Conseil Lyon Strasbourg	18/11/2014 09:07	LL	18/11/2014 09:08	LL
Conseil Metz Narbonne	18/11/2014 09:08	LL	18/11/2014 09:08	LL
Conseil Nancy	18/11/2014 09:06	LL	18/11/2014 09:06	LL
contrôle de gestion	05/11/2014 20:42	LL	05/11/2014 20:42	LL
Contrôle de gestion Lyon Strasbourg	18/11/2014 08:40	LL	18/11/2014 08:40	LL
Contrôle de gestion Metz Narbonne	18/11/2014 08:43	LL	18/11/2014 08:43	LL
Contrôle de gestion Nancy	18/11/2014 08:39	LL	18/11/2014 08:39	LL
contrôleur de gestion	05/11/2014 17:31	LL	18/11/2014 08:34	LL
Contrôleur de gestion Lyon Strasbourg	18/11/2014 08:36	LL	18/11/2014 08:36	LL
Contrôleur de gestion Metz Narbonne	18/11/2014 08:37	LL	18/11/2014 08:37	LL
Contrôleur de gestion Nancy	18/11/2014 08:35	LL	18/11/2014 08:35	LL
décision	16/11/2014 22:25	LL	16/11/2014 22:28	LL
Décision Lyon Strasbourg	18/11/2014 08:31	LL	18/11/2014 08:31	LL
Décision Metz Narbonne	18/11/2014 08:33	LL	18/11/2014 08:33	LL
Décision Nancy	18/11/2014 08:31	LL	18/11/2014 08:31	LL
dialogue de gestion	05/11/2014 20:44	LL	16/11/2014 22:19	LL
Dialogue de gestion Lyon Strasbourg	18/11/2014 08:27	LL	18/11/2014 08:27	LL
Dialogue de gestion Metz Narbonne	18/11/2014 08:28	LL	18/11/2014 08:30	LL
Dialogue de gestion Nancy	18/11/2014 08:26	LL	18/11/2014 08:26	LL
Essai fréquence individu nancy	05/01/2015 18:11	LL	05/01/2015 18:11	LL
evaluation des politiques publiques	17/11/2014 08:23	LL	05/01/2015 13:20	LL
Evaluation des politiques publiques Lyon Strasbourg	18/11/2014 07:32	LL	18/11/2014 07:33	LL
Evaluation des politiques publiques Metz Narbonne	18/11/2014 07:33	LL	05/01/2015 13:20	LL
Evaluation des politiques publiques Nancy	18/11/2014 07:31	LL	18/11/2014 07:31	LL
experience	02/01/2015 13:42	LL	02/01/2015 13:42	LL
expert	17/11/2014 08:21	LL	17/11/2014 08:21	LL
Expert Lyon Strasbourg	18/11/2014 07:28	LL	18/11/2014 07:28	LL
Expert Metz Narbonne	18/11/2014 07:29	LL	05/01/2015 13:22	LL
Expert Nancy	18/11/2014 07:27	LL	18/11/2014 07:27	LL
fonction contrôle de gestion	06/11/2014 15:09	LL	20/11/2014 15:07	LL
Fonction contrôle de gestion Lyon Strasbourg	18/11/2014 14:20	LL	18/11/2014 14:20	LL
fomation	06/11/2014 13:22	LL	12/12/2014 14:54	BATOUME1967
Fomation Lyon	17/11/2014 21:50	LL	17/11/2014 21:50	LL
Formation Metz	17/11/2014 21:54	LL	17/11/2014 21:54	LL
Formation Nancy	17/11/2014 21:49	LL	17/11/2014 21:55	LL
Formation Narbonne	17/11/2014 21:55	LL	17/11/2014 21:55	LL
Formation Strasbourg	17/11/2014 21:51	LL	17/11/2014 21:51	LL
image	05/11/2014 21:06	LL	05/11/2014 21:07	LL
Image Lyon Strasbourg	18/11/2014 07:25	LL	18/11/2014 07:25	LL
Image Metz Narbonne	18/11/2014 07:26	LL	18/11/2014 07:26	LL
Image Nancy	18/11/2014 07:25	LL	18/11/2014 07:25	LL
Matrcie rôle pour la dga	20/11/2014 15:09	LL	20/11/2014 15:13	LL
matrice croisée postionnement image	19/11/2014 16:17	LL	20/11/2014 14:32	LL
matrice image	06/11/2014 21:30	LL	20/11/2014 15:02	LL
matrice relations	20/11/2014 15:14	LL	20/11/2014 15:14	LL
matrice taches	20/11/2014 15:04	LL	20/11/2014 15:04	LL
matrice trois grands thèmes	20/11/2014 14:56	LL	20/11/2014 14:58	LL
outils	05/11/2014 20:58	LL	05/11/2014 20:58	LL
Outils Lyon Strasbourg	18/11/2014 07:22	LL	18/11/2014 07:22	LL
Outils Metz Narbonne	18/11/2014 07:23	LL	18/11/2014 07:23	LL
Outils Nancy	18/11/2014 07:21	LL	18/11/2014 07:21	LL
partenaire	05/11/2014 21:13	LL	05/11/2014 21:13	LL
Partenaire Lyon Strasbourg	18/11/2014 07:18	LL	18/11/2014 07:18	LL
Partenaire Metz Narbonne	18/11/2014 07:20	LL	18/11/2014 07:20	LL
Partenaire Nancy	18/11/2014 07:17	LL	18/11/2014 07:19	LL
performance	07/11/2014 09:21	LL	07/11/2014 09:21	LL
Performance Lyon Strasbourg	17/11/2014 22:03	LL	17/11/2014 22:03	LL
Performance Metz Narbonne	17/11/2014 22:01	LL	17/11/2014 22:01	LL
Performance Nancy	17/11/2014 22:02	LL	17/11/2014 22:02	LL
Pilotage	16/11/2014 10:35	LL	19/11/2014 13:31	LL
Pilotage Lyon Strasbourg	17/11/2014 22:24	LL	17/11/2014 22:24	LL
Pilotage Metz Narbonne	17/11/2014 22:23	LL	17/11/2014 22:24	LL
Pilotage Nancy	17/11/2014 22:22	LL	17/11/2014 22:24	LL
positionnement hiérarchique	05/11/2014 21:15	LL	05/11/2014 21:15	LL
relations	05/11/2014 20:59	LL	05/11/2014 21:02	LL
Relations Lyon Strasbourg	17/11/2014 22:17	LL	17/11/2014 22:17	LL
Relations Metz Narbonne	17/11/2014 22:16	LL	17/11/2014 22:16	LL
Relations Nancy	17/11/2014 22:14	LL	17/11/2014 22:15	LL
Rôle	16/11/2014 10:28	LL	29/12/2014 21:42	LL
Rôle Lyon Strasbourg	17/11/2014 22:13	LL	17/11/2014 22:13	LL
Rôle Metz Narbonne	17/11/2014 22:12	LL	17/11/2014 22:12	LL
Rôle Nancy	17/11/2014 22:11	LL	17/11/2014 22:11	LL
statut	06/11/2014 13:25	LL	06/11/2014 13:26	LL
Statut Lyon Strasbourg	17/11/2014 22:06	LL	12/12/2014 14:44	BATOUME1967
Statut Metz Narbonne	17/11/2014 22:05	LL	17/11/2014 22:06	LL
Statut Nancy	17/11/2014 22:04	LL	17/11/2014 22:04	LL
stratégie	05/11/2014 20:45	LL	05/11/2014 20:46	LL
Stratégie Lyon Strasbourg	17/11/2014 22:10	LL	17/11/2014 22:10	LL
Stratégie Metz Narbonne	17/11/2014 22:09	LL	17/11/2014 22:09	LL
Stratégie Nancy	17/11/2014 22:08	LL	17/11/2014 22:08	LL

Annexe 11 - Ensemble des nuages créés sous NVIVO

Nom	Créé le	Créé par	Modifié le	Modifié par
fréquence activité aujourd'hui	05/01/2015 22:22	LL	05/01/2015 22:22	LL
fréquence activité moment du recrutement	05/01/2015 22:21	LL	05/01/2015 22:21	LL
fréquence changement vu par la dga	05/01/2015 21:38	LL	05/01/2015 21:38	LL
Fréquence conseil	05/01/2015 21:44	LL	05/01/2015 21:44	LL
Fréquence diffusion d'outils	05/01/2015 21:42	LL	05/01/2015 21:42	LL
Fréquence formation A B	02/01/2015 12:06	LL	05/01/2015 13:01	LL
Fréquence histoire fonction	20/11/2014 18:52	LL	20/11/2014 22:19	LL
Fréquence historique A B	20/11/2014 21:42	LL	05/01/2015 12:59	LL
Fréquence historique D E	20/11/2014 21:43	LL	05/01/2015 12:58	LL
Fréquence historique C	20/11/2014 21:45	LL	05/01/2015 17:26	LL
Fréquence image	20/11/2014 18:49	LL	21/11/2014 15:57	LL
fréquence image attachement service	05/01/2015 21:20	LL	05/01/2015 21:20	LL
Fréquence image globale	05/01/2015 21:23	LL	05/01/2015 21:23	LL
Fréquence image A B	20/11/2014 21:17	LL	05/01/2015 17:37	LL
Fréquence image D E	20/11/2014 21:18	LL	20/11/2014 22:43	LL
fréquence image C	05/01/2015 20:57	LL	05/01/2015 20:57	LL
Fréquence image traditionnelle	05/01/2015 21:30	LL	05/01/2015 21:30	LL
Fréquence image vu de l'extérieur	05/01/2015 21:33	LL	05/01/2015 21:33	LL
fréquence impact stratégie	05/01/2015 21:48	LL	05/01/2015 21:48	LL
fréquence liée à la tâche	05/01/2015 21:27	LL	05/01/2015 21:27	LL
fréquence liens autres services	05/01/2015 21:51	LL	05/01/2015 21:51	LL
Fréquence A	17/11/2014 21:06	LL	17/11/2014 21:08	LL
fréquence mesure	05/01/2015 22:25	LL	05/01/2015 22:25	LL
Fréquence D	17/11/2014 21:19	LL	17/11/2014 21:19	LL
Fréquence C	17/11/2014 21:44	LL	17/11/2014 21:47	LL
Fréquence E	17/11/2014 21:14	LL	17/11/2014 21:14	LL
fréquence outils	05/01/2015 22:26	LL	05/01/2015 22:27	LL
fréquence partage responsabilité	05/01/2015 21:54	LL	05/01/2015 21:54	LL
Fréquence positionnement fonction	20/11/2014 21:08	LL	20/11/2014 22:23	LL
fréquence positionnement A B	20/11/2014 21:39	LL	05/01/2015 13:02	LL
Fréquence positionnement D E	20/11/2014 21:38	LL	20/11/2014 21:41	LL
Fréquence positionnement C	20/11/2014 21:37	LL	20/11/2014 22:21	LL
Fréquence profil	20/11/2014 21:14	LL	20/11/2014 22:41	LL
Fréquence profil A B	20/11/2014 21:20	LL	20/11/2014 22:39	LL
Fréquence profil D E	20/11/2014 21:22	LL	20/11/2014 22:37	LL
Fréquence profil C	20/11/2014 21:21	LL	20/11/2014 22:38	LL
fréquence qualité	05/01/2015 21:57	LL	05/01/2015 21:57	LL
fréquence relation hiérarchique	05/01/2015 22:03	LL	05/01/2015 22:03	LL
Fréquence relations	20/11/2014 18:51	LL	20/11/2014 22:49	LL
fréquence relations aisé	05/01/2015 22:02	LL	05/01/2015 22:02	LL
Fréquence relations A B	20/11/2014 21:28	LL	20/11/2014 21:28	LL
Fréquence relations D E	20/11/2014 21:30	LL	20/11/2014 22:30	LL
Fréquence relations C	20/11/2014 21:31	LL	20/11/2014 22:29	LL
fréquence rôle vu par la dga	05/01/2015 22:29	LL	05/01/2015 22:29	LL
fréquence statut	02/01/2015 11:45	LL	02/01/2015 11:45	LL
Fréquence B	16/11/2014 22:39	LL	17/11/2014 21:11	LL
Fréquence structure	20/11/2014 21:11	LL	05/01/2015 20:53	LL
Fréquence structure D E	20/11/2014 21:35	LL	20/11/2014 22:26	LL
Fréquence structure A B	20/11/2014 21:34	LL	20/11/2014 22:27	LL
Fréquence structure C	20/11/2014 21:33	LL	05/01/2015 20:52	LL
Fréquence tâches	20/11/2014 18:47	LL	05/01/2015 20:44	LL
fréquence tâches générales	05/01/2015 22:31	LL	05/01/2015 22:32	LL
Fréquence tâches A B	20/11/2014 21:24	LL	05/01/2015 20:43	LL
Fréquence tâches D E	20/11/2014 21:25	LL	05/01/2015 17:45	LL
Fréquence tâches C	20/11/2014 21:26	LL	05/01/2015 17:44	LL
fréquences des mots	05/11/2014 17:27	LL	05/01/2015 20:34	LL

Annexe 12

Lettre de confirmation de présence AFIGESE – Table ronde



Association Finances-Gestion-Evaluation des Collectivités Territoriales _ 1, av. de l'Angevinière –
BAL n°3 – 44800 SAINT-HERBLAIN
Tél 02 28 58 45 15 _ Fax 02 28 25 45 48 _ contact@afigese.fr _ Siret 430 454 694 00059 _ APE 9499Z

REUNION DU GROUPE DE TRAVAIL RELATIONS ENTRE ASSOCIATIONS ET
COLLECTIVITES

ATTESTATION DE PRESENCE

Je soussigné, Laurent MAZIERE, président de l'AFIGESE, certifie que :

Laurent LAVIGNE représentant la collectivité, l'organisme ou l'association :

Université de Lorraine

A suivi :

La réunion du groupe de travail Relations entre Associations et Collectivités de l'AFIGESE qui s'est
déroulée le 28 novembre 2014 de 10h à 17h à Paris La Défense, dans les locaux de KPMG.

La présente attestation est délivrée pour servir et valoir ce que de droit.

Fait à Saint-Herblain, le 15 septembre 2015.

Laurent MAZIERE

Président de l'AFIGESE

Annexe 13

Fiches de poste

METROPOLE B FICHE DE POSTE		Fonction / Intitulé chef de service		
		Filière / Catégorie		
		Calibrage du poste ATTACHE PRINCIPAL A ADMINISTRATEUR HORS CLASSE INGENIEUR PRINCIPAL A INGENIEUR EN CHEF CLASSE EXCEPTIONNELLE		
Date de mise à jour :				
Références	N° de poste : 17	Direction / Service / Sous service / Secteur Direction du conseil juridique, de gestion et de l'évaluation / Contrôle de gestion et évaluation des politiques publiques		
	N° Métier C.U.S : Intitulé :	Localisation / affectation 21 rue de Berne		
	Métier C.N.F.P.T Intitulé :	Horaires de travail :	Temps de travail	
	Métier ROME : Intitulé :	Sujétions	Niveau hiérarchique SOUS L'AUTORITE HIERARCHIQUE DU DIRECTEUR	

DEFINITION DU POSTE

Missions et responsabilités

· manager une équipe
 · conduire et développer la culture de l'évaluation et du contrôle de gestion au sein de la collectivité
 · développer les missions du service dans le cadre d'une veille active sur l'évolution du métier/des attentes au plan local et national

Activités principales

· définir, coordonner, prioriser les travaux et missions des agents directement (pôle association, pôle évaluation) ou par délégation (pôles contrôle de gestion externe et interne)
 · manager les hommes
 · conduire, développer et animer le projet de service (donner le sens)
 · assurer la représentation et la promotion du service et de ses missions/activités au sein de la collectivité et à l'extérieur

Activités secondaires

participer aux réseaux nationaux de réflexion sur la place du contrôle de gestion et de l'évaluation des politiques publiques en collectivité

COMPETENCES REQUISES

Description des compétences		Niveau			
		se	Ba	M aîtrise	Expe rtise
<i>Savoirs</i>	techniques de recueil et traitement des données			X	
	modes de gestion (régie, délégation)			X	
	comptabilité et analyse financière publique et privée			X	
	méthodes et outils d'analyse des coûts			X	
	élaboration de plan d'affaires (business plan)			X	
	environnement juridique, financier, organisationnel des collectivités locales				X
	techniques et outils de communication				X
	animation et de dynamique de groupe			X	
	techniques de conseil				X
	compétences en contrôle de gestion				X
compétences en évaluation			X		
technique d'analyse des risques					

<i>Savoir faire</i>	<u>Savoir-faire propres</u>			
	management, encadrement			X
	conduite de projet			X
	pédagogie			X
	analyser les problématiques des études			X
	recueillir, traiter et interpréter des données complexes			X
	concevoir, et exploiter la comptabilité analytique			X
	rédiger des rapports avec scénarii et préconisations			X
	mobiliser les synergies autour d'un projet			X
	organiser le travail en transversalité (interservices)			X
	sélectionner des prestataires externes			X
	esprit d'analyse et de synthèse, capacité à rédiger de manière synthétique et pédagogique			X
	capacité à avoir une approche stratégique des dossiers			X
	outils bureautiques (Excel, Word)			X
	<u>superviser les travaux dans le domaine du pilotage interne</u>			
	analyser les documents comptables et budgétaires		X	
	élaborer un diagnostic (forces, faiblesses) de la collectivité			X
	évaluer les risques (financiers, juridiques, fiscaux, sociaux) pour la collectivité et proposer des préconisations			X
	structurer et organiser la démarche participative d'élaboration des outils de pilotage (indicateurs d'activité et des tableaux de bord)			X
	veiller au respect des contrôles réglementaires		X	
	<u>superviser les travaux dans le domaine du contrôle de gestion externe</u>			
	superviser le suivi des organismes extérieurs (délégués de service public, sociétés à capitaux mixtes, établissements publics)		X	
	organiser un système d'échanges d'information entre les organismes satellites et la collectivité (comité de pilotage)			X
réaliser des contrôles comptables, fiscaux, administratifs et financiers		X		
segmenter les gestions externes par niveau de risque			X	
<u>superviser les travaux dans le domaine de l'évaluation des politiques publiques</u>				
analyser les documents comptables et budgétaires		X		

	élaborer un diagnostic (forces, faiblesses) de la collectivité évaluer les risques (financiers, juridiques, fiscaux, sociaux) pour la collectivité et proposer des préconisations			X X
Savoir être	qualités relationnelles capacité à travailler en équipe sens de l'organisation capacité à négocier capacité à gérer les relations avec les élus			X X X X X
Description des qualités personnelles -				

Relations

<ul style="list-style-type: none"> • Hierarchiques : supérieur direct : directeur personnel encadré : 11 cadres A et 3 cadres B + personnel temporaire, stagiaire, apprenti • Fonctionnelles : internes : élus, DGS, DGA, directions, services externes : Directeurs généraux des sociétés d'économie mixte, établissements publics, sociétés délégataires
--

Profil recherché

Diplômes : Formations complémentaires / Habilitations / Permis/ CACES: Expériences :
--

CONDITIONS DE TRAVAIL ET SECURITE

Sécurité	Fréquence		
	Fréquent	Occasionnel	Non prévu
<i>Risques liés à l'environnement (vibration, niveau sonore, éclairage, ambiance thermique etc.)</i>			X
Risques chimiques (utilisation de produits toxiques)			X
Risques biologiques et infectieux			X
Risques électriques			X
Risques liés aux équipements de travail (machines, conduite d'engins, etc.)			X
Risque liés à la manutention (répétitivité, port de charges lourdes etc.)			X
Risques liés à la circulation			X
Risques de chute			X
Ports d'Equipements de Protection Individuelle (Préciser) :			X

Conditions de travail

Poste isolé	X		
Travail d'équipe	X		
Mobilité et déplacement :		X	
Travail en extérieur			X
Travail prolongé sur écran	X		
Contraintes posturales et physiques (à préciser) :	X		
Contraintes Psychologiques (à préciser) :			X
Autres (à préciser) :			

OBSERVATIONS COMPLEMENTAIRES

--

MOYENS MIS A DISPOSITION (TECHNIQUE, HUMAIN, MATERIEL)

Poste informatique et téléphonique

PRIMES ET INDEMNITES LIEES AU POSTE**EVOLUTIONS PREVISIBLES**

(Législatives, réglementaires, techniques, économiques, organisationnelles, projet de service)

Validation	Nom/prénom	Date	Signature
Directeur :			
R.R.H			
Emploi Formation :			

Annexe 14

CONTRÔLE DE GESTION INTERNE (CU C)

Source : https://www.cap-territorial.fr/accueil.aspx?aff=offre&ofr_id=-169918-169918

Cadre d'emploi :

Attaché

Principales missions exercées :

Rattaché au service "budget et contrôle financier" de la Direction des Finances, l'attaché a pour mission de développer la culture de gestion au sein de la structure et de participer activement à l'optimisation de la gestion publique. A ce titre, il aura notamment en charge :

- L'initiation et l'animation d'une culture et d'un dialogue de gestion avec les pôles autour des centres de responsabilité budgétaire visant à la recherche, à la réalisation et à la mutualisation d'économies,

- La cohérence et l'optimisation de la politique tarifaire des services et équipements du eu égard à leurs coûts de production et à l'environnement tarifaire (benchmarking)

- L'établissement et la consolidation des moyens financiers (investissement et fonctionnement) dévolus aux politiques publiques en vue de déterminer des coûts complets et unitaires et de favoriser le débat budgétaire interne sur l'allocation des moyens des politiques publiques,

- La fiabilisation du patrimoine par l'ajustement entre l'actif et l'inventaire, et la participation à la conception et à l'évaluation des procédures correspondantes,

- L'anticipation des dépenses nouvelles de fonctionnement et l'assistance aux pôles pour favoriser leur absorption à crédits globalement constants,

- Les études financières ou organisationnelles d'opportunité en vue d'une réduction des coûts de gestion,

- La participation au processus de préparation budgétaire (analyse des demandes des services).

- Qualités requises :

- Connaissance du fonctionnement et de l'environnement des collectivités locales et des finances publiques,

- Bonne connaissance des principes et méthodes d'analyse financière et d'analyse des coûts,

- Esprit d'initiative et forte autonomie,
- Qualités relationnelles et pédagogiques, capacité à négocier, capacité à travailler en équipe et à collaborer avec les autres services,
- Qualités rédactionnelles et capacité de synthèse,
- Maîtrise des outils informatiques.

Profil :

- Diplôme de l'enseignement supérieur Bac +4 ou plus en finances ou gestion
- Expérience réussie dans un poste similaire.

Annexe 15

CHARGE DE MISSION « ANALYSE FINANCIERE »

CADRE A

Missions / Responsabilités

Rattach(é) hiérarchiquement au responsable du pôle « conseil & contrôle sur le champ des ressources »,

A ce titre, vous :

Réalisez des analyses financières en appui des chargés de mission chargés du contrôle des organismes externes et du conseil interne, prioritairement sur les procédures de délégations de services public et les projets de création d'organismes externes ou de transformation de leur cadre légal et financier,

Procédez à des analyses de coûts (comparaison des modes de gestion, activités internes)

Aidez à la conception de tableaux de bord et outils de pilotage dans le domaine financier

Déceler les fragilités financières (alerte)

Contribuez à la réflexion et à la formalisation des processus de contrôle, afin de diffuser votre savoir-faire en matière de contrôle financier

Développez une veille métier et êtes présent dans les bons réseaux pour vous professionnaliser en continu (ex : AFIGESE...)

Assurer en permanence la formation des agents de la direction sur le champs de l'analyse financière

Participez aux activités transverses de la direction et prenez en charge toute mission à la demande de votre responsable hiérarchique

Connaissances et compétences

Formation supérieure en finance appréciée et /ou expérience similaire dans une structure publique

Compétences en finances (comptabilité, budget) publiques et privées

Expérience de l'analyse financière de budgets et comptes des collectivités territoriales et des organismes publics et privés, tels que associations, établissements publics, sociétés commerciales et délégataires de service public

Expérience dans le domaine du contrôle de gestion

Maîtrise des outils et méthodes de gestion

Aptitudes et qualités

Capacités d'analyse, de synthèse et de propositions adaptées aux différents contextes

Qualités relationnelles

Sens du reporting et force de proposition

Aptitude au travail en réseau interne et externe

Rigueur et organisation

Réactivité et autonomie

Créativité, esprit d'innovation

Esprit critique et curiosité

Annexe 16

Documents professionnels réalisés par des contrôleurs de gestion territoriaux

Pôle Métropolitain du Sillon Lorrain	Articles L5731-1 et suivants du CGCT	Voir plus haut	Statuts du Pôle : « les établissements publics membres confient au Pôle Métropolitain [...] des actions de mise en cohérence des projets de développement des grands établissements culturels métropolitains, d'enseignement supérieur et de recherche ». Transfert de compétence des EPCI vers le Pôle Nécessite des délibérations des 2 EPCI.
	EPCC	Articles L1431-1 et suivants du CGCT	<p>Gestion d'un service public culturel présentant un intérêt pour chacune des personnes morales en cause et contribuant à la réalisation des objectifs nationaux dans le domaine de la culture.</p> <p>Application de l'article L5211-4-2 du CGCT : possibilité de se doter de services communs pour assurer des missions fonctionnelles (entre un EPCI et l'EPCC dont il est membre).</p>
		Voir plus haut	<p>Seule la formule de l'entrée des 2 CRR dans l'EPCC ESAL-CEFEDEM permettrait par une réécriture des conventions qui les lie déjà individuellement à l'Université de Lorraine la création d'un Pôle Supérieur contreponds à celui de Strasbourg sans engendrer de dépenses supplémentaire et au contraire donnerait accès à des financements de l'État.</p>

10 – LES FICHIERS EXCEL

Pôle IR :

Fichier Excel de suivi de marchés :
Marine ressaisit chaque engagement et chaque facture dans un tableau par marché. Ce fichier ne sera plus complété quand le logiciel e-Marché sera complètement opérationnel puisqu'il fournit une extraction satisfaisante.

Fichier Excel de suivi des Autorisation de Programme (AP) par communes.

Marine saisit chaque engagement et chaque facture pour avoir un suivi des investissements réalisés par commune. Auparavant, il existait dans l'AP une opération par commune mais ça générait beaucoup trop de virements car le montant affecté initialement à l'opération ne correspondait jamais exactement aux montants des travaux réalisés.

Il y a 2 pistes pour pouvoir avoir les consommations par commune : la mise en place de l'analytique ou la gestion d'enveloppe par le biais des "mouvements globaux" (en phase de test par le Pôle Finances)

Fichier récapitulatif des frais engagés pour chaque commune.

Ce tableau reprend en cumul annuel les sommes dépensées en Fonctionnement et en Investissement par le pôle pour chaque commune. Ce fichier est constitué 1 fois par an à partir des extractions comptables et du fichier de suivi des AP. Là aussi, il faudrait mettre en place l'analytique pour avoir un suivi plus automatique.

Pôle BA :

Fichier Excel de suivi de Chrono

Cellule CAF :

Fichier Excel de suivi des factures

Ce fichier permet de savoir où se trouve la facture et enregistrer la date d'envoi au pôle Finances. La mise en place de e-Facture permettra d'avoir ces informations automatiquement du logiciel.

Tableau pour le suivi du marché de la Feitière

Il y a un paramétrage à mettre dans e-Marché pour pouvoir suivre les spécificités du marché de la Feitière (Marché pluriannuel avec des maximums annuels)

Mettis

1 fiche par marché avec le détail de tous les paiements (bientôt la fin de Mettis)

Tableau de suivi des AP

Tableau à réaliser avec BO (Business Objet) pour remplacer tous les fichiers Excel de suivi des AP

Conclusion

1 – Si le souhait est de diminuer les dépenses (environ 30 à 40K€/an hors investissement sur un budget de fonctionnement de l'OT de 2,9M€ ce qui représente 1 à 1.4%), il est possible de dénoncer le bail de location du théâtre de la Seille (préavis de 6 mois) mais l'OT se retrouvera dans sa situation initiale, à savoir, pas d'espace dédié à la mise en scène avant les répétitions sur la scène de l'OT et donc un environnement de travail moins adapté à la réalisation d'une bonne mise en scène.

D'autre part, il faudra trouver une salle pour les cours de théâtre du Conservatoire (si les Trinitaires ne les accueillent pas).

Enfin, cette option signe sûrement la disparition de ce lieu car il n'y a pas de repreneur pressenti.

Solution proposée : quitter le théâtre de la Seille sans investir dans une autre salle	
Avantages	Inconvénients
<ul style="list-style-type: none">• Diminution des dépenses (1 à 1.4% du budget de fonctionnement de l'OT)	<ul style="list-style-type: none">• Difficultés à trouver en interne une salle de répétition• Pas de 2nd salle de mise en scène• Pas de 2nd salle pour les cours de théâtre du conservatoire• Disparition probable du théâtre de la Seille

2 – Conserver le théâtre de la Seille (après remise en état par la FPBBP)

C'est l'option qui a la préférence de la direction de l'OT car elle leur donne une vraie scène pour les répétitions et la mise en scène. Elle permet aussi de recevoir de petits spectacles comme les scolaires.

Si l'on souhaite que le Conservatoire utilise le théâtre, il faut y adjoindre un gardien qui soit présent pendant les heures de cours (soit environ 3 soirs par semaine de 18h à 21h), ce qui semble être un surcoût raisonnable pour une location de salle.

Cette option permet donc de garder ce lieu comme une salle de spectacle supplémentaire

Il faut alors investir rapidement dans la chaudière (65K€ non prévu actuellement sur le budget de pôle Bâtiments)

Annexe 17

QUESTIONNAIRE ETUDE QUANTITVE

I - PRESENTATION DE LA STRUCTURE INTERCOMMUNALE

1 - Votre groupement intercommunal est une :

- métropole
- communauté urbaine
- communauté d'agglomération

2 - Quel est le nombre de communes dans votre groupement intercommunal ?

3 - Les services techniques sont-ils mis en commun ?

- Oui
- Non

4 - Quelle est la population de votre groupement ?
dont la ville principale ?

5 - Quel est le montant total de votre Budget de fonctionnement (en K euros) :
De votre Budget d'investissement (en K euros) :
Le nombre de budgets annexes :

6 - Quel est le nombre de structures satellites ?

Associations :

Sociétés d'économies mixtes :

Sociétés publiques locales :

Que représente l'ensemble des satellites dans les enjeux financiers (en pourcentage dans le budget total) ?

7 - Quelles sont les compétences de l'intercommunalité ?

- développement économique
- aménagement de l'espace communautaire
- équilibre social de l'habitat
- politique de la ville
- transport urbain
- création ou aménagement d'entretien de voirie
- assainissement
- eau potable
- protection et mise en valeur de l'environnement, cadre de vie
- action sociale d'intérêt communautaire
- équipements culturels et sportifs

II - Présentation de la fonction contrôle de gestion

8 – Avez-vous une Fonction contrôle de gestion en tant que service fonctionnel ?

- Oui
- Non

9 - Quelle est son positionnement hiérarchique ?

- Une composante DGA
- Une composante DGS
- Autre

10 – Quelle est son importance hiérarchique ?

Peu importante Important Indispensable

11 - Comment est-elle considérée dans l'organisation ?

1 2 3 4
discrète omnipotente

12 - Son positionnement est la volonté ?

- Des élus
- De la direction générale
- Autre :

13 – Ce positionnement est favorisé par une recherche :

	Pas recherché	Peu recherché	Recherché	Très recherché	Totalement recherché
D'une mesure de la performance de l'activité des services publics locaux	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
L'évaluation des politiques publiques des élus	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
D'une surveillance de l'organisation (en terme de rentabilité de ses services internes) ?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

14 - Votre service tend vers :

- amoindrissement
- extension
- évolution

15 - Quel est le nombre de contrôleurs de gestion dans votre collectivité ?

16 - Existe-t-il un Directeur du Contrôle de gestion ?

- Oui
- Non

III - Le contrôleur de gestion

17 - Quels sont les grades et les statuts des contrôleurs de gestion dans votre communauté d'agglomération / urbaine ?

- Attaché
- Rédacteur
- Administrateur
- CDI
- CDD
- Autre :

18 - Quel est votre positionnement organisationnel ?

- Dépendant des services financiers
- Dépendant de la direction générale
- Rattachée aux services opérationnels

19 - Quel est votre niveau de formation ?

20 – Quel est le degré d'appréciation du rôle du contrôle de gestion au niveau :

	Peu importante	Important	Indispensable
Politique	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Organisationnel	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Financier	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Stratégique	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Satellites	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

21 - Quels sont les liens entre le contrôleur de gestion et la recherche de performance ?

	inexistant	secondaire	important	total
	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

22 – Le contrôleur de gestion, dans votre communauté d'agglomération / urbaine, est décrit comme un :

- Analyste
- Conseiller / aide au pilotage
- animateur
- Expert
- Contrôleur (surveillant les services)
- Autre :

23 - Quels outils utilisez-vous ?

- Erp
- Tableur
- business Object
- Autre

24 - Comment diffusez-vous l'information ?

- Rapport
- Réunion
- Mail
- Autre :

25 - Pour qui ?

- DGS / DGA
- Directeurs / chef de service
- Responsables opérationnels
- Elus
- Autre :

26 – Quel est votre degré d'implication dans :

	Pas impliqué	Peu impliqué	Impliqué	Très impliqué	Totalement impliqué
La mesure d'Activité	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
L'analyse des coûts	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
La supervision des travaux dans le domaine de l'évaluation des politiques publiques	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
L'animation de projets transversaux stratégiques	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
La réalisation d'études	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	Pas impliqué	Peu impliqué	Impliqué	Très impliqué	Totalement impliqué
conjoncturelles d'aide à la décision stratégique					
La mise en œuvre d'une démarche d'évaluation et d'optimisation des procédures	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Le contrôle des associations	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Le contrôlé des Délégations de services publics	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Le contrôle des SEM / SPL, établissements publics	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

27 - Quelle est la qualité de vos relations avec la direction générale des services :

	1	2	3	4	5	6	7	
conflictuelle	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	excellente

28 - Quelle est la qualité de vos relations avec les élus :

	1	2	3	4	5	6	7	
conflictuelle	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	excellente

29 - Quelle est la qualité de vos relations avec les opérationnels :

	1	2	3	4	5	6	7	
conflictuelle	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	excellente

30 - Quel est votre degré d'implication dans le dialogue de gestion ?

	Pas impliqué	Peu impliqué	Impliqué	Très impliqué	Totalement impliqué
	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

31 - Quelle est votre image liée à l'aide à la décision ?

	1	2	3	4	5	6	7	
Faiblement appréciée	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Fortement appréciée

32 - Vous considérez-vous comme une valeur ajoutée pour l'organisation ?

	pas du tout	partiellement	totalement
	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

33 - Quelle est votre image relationnelle : de l'espion au partenaire

	1	2	3	4	5	6	7	
espion	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	partenaire

34 - Quel est votre degré d'implication en tant que partenaire organisationnel ?

	Pas impliqué	Peu impliqué	Impliqué	Très impliqué	Totalement impliqué
	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

35 - Comment les élus apprécient-ils votre intervention dans l'aide à la décision ?

	1	2	3	4	5	6	7
--	---	---	---	---	---	---	---

Faiblement appréciée Fortement appréciée

36 – Comment la DG apprécie-t-elle votre intervention dans l'aide à la décision ?

1 2 3 4 5 6 7

Faiblement appréciée Fortement appréciée

37 – Comment les opérationnels apprécient-ils votre intervention dans l'aide à la décision ?

1 2 3 4 5 6 7

Faiblement appréciée Fortement appréciée

38 – Quelle est votre influence dans la prise de décision stratégique ?

1 2 3 4 5 6 7

Pas influent Très influent

39 - Quelles sont les relations avec les contrôleurs de gestion exerçant en la Ville centre (dans les autres communes du groupement) ?

Inexistant Occasionnel Régulier Très fréquent

40 - Y a-t-il des coopérations, des mutualisations, avec les contrôleurs de gestion exerçant en la Ville centre (dans les autres communes du groupement) ?

- Oui
- Non

41 Prévoyez-vous une évolution en la matière ?

- Oui
- Non

Annexe 18

Résultats bruts des alphas de Cronbach

Total

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,897	22

Image

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments standardisés	Nombre d'éléments
,726	,757	5

Relation

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,786	8

Fonction CG

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,753	4

Activité

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,820	5

Annexe 19 – Matrice de corrélation d'indépendances des 32 variables explicatives

	20 – Quel est le degré d'application du rôle du contrôleur de gestion au niveau : [Stratégique]	26 – Quelle est votre degré d'implication dans : [La mise en œuvre d'une démarche d'évaluation et d'optimisation des procédures]	13 – Ce positionnement est favorisé par une recherche : [Une mesure de la performance de l'activité des services publics locaux] ?	28 – Quelle est votre degré d'implication dans : [La mesure d'activités]	29 – Quelles sont les liens entre le degré d'application du rôle du contrôleur de gestion et la recherche de performance ?	20 – Quel est le degré d'application du rôle du contrôleur de gestion au niveau : [Financier]	13 – Ce positionnement est favorisé par une recherche : [L'évaluation des politiques publiques des élus]	20 – Quel est le degré d'implication dans : [La réalisation de projets transversaux stratégiques]	24 – Quelle est votre degré d'implication dans : [Le dialogue de gestion ?]	30 – Quel est votre degré d'implication dans : [L'animation de projets transversaux stratégiques]	34 – Quel est votre degré d'implication en tant que partenaire organisationnel ?	13 – Ce positionnement est favorisé par une recherche : [Une surveillance de l'organisation en termes de rentabilité de ses services internes] ?	26 – Quelle est votre degré d'implication dans : [La réalisation d'études conjuguées d'aide à la décision stratégique]	37 – Comment les opérationnels apprécient votre intervention dans l'aide à la décision ?	38 – Quelles votre influence dans la prise de décision stratégique ?	35 – Comment les élus apprécient votre intervention dans l'aide à la décision ?	28 – Quelle est la qualité de vos relations avec les élus ?	29 – Quelle est la qualité de vos relations avec les opérationnels ?	33 – Quelles est votre image relationnelle : de l'impact au partenaire ?	26 – Quelle est votre degré d'implication dans : [Le contrôle des Délégations de services publiques]	26 – Quelle est votre degré d'implication dans : [Le contrôle des associations]	27 – Quelle est la qualité de vos relations avec la direction générale des services ?	30 – Comment la 30 gère-t-elle votre image liée à la décision ?	31 – Quelles est votre image liée à la décision ?	32 – Vous considérez-vous comme une valeur ajoutée pour l'organisation ?	11 – Comment est-elle considérée dans l'organisation ?	39 – Quels sont les liens avec les contributeurs de gestion exercés par la Ville centre (et par les autres communes) ?					
20 – Quel est le degré d'application du rôle du contrôleur de gestion au niveau : [Stratégique]	-																															
26 – Quelle est votre degré d'implication dans : [La mise en œuvre d'une démarche d'évaluation et d'optimisation des procédures]	0,5697	-																														
13 – Ce positionnement est favorisé par une recherche : [Une mesure de la performance de l'activité des services publics locaux] ?	0,6843	0,5389	-																													
28 – Quelle est votre degré d'implication dans : [La mesure d'activités]	0,5851	0,8224	0,6831	-																												
29 – Quelles sont les liens entre le degré d'application du rôle du contrôleur de gestion et la recherche de performance ?	0,632	0,6036	0,68	0,7152	-																											
20 – Quel est le degré d'application du rôle du contrôleur de gestion au niveau : [Financier]	0,6906	0,5318	0,7179	0,5168	0,5013	-																										
13 – Ce positionnement est favorisé par une recherche : [L'évaluation des politiques publiques des élus]	0,7359	0,629	0,5988	0,5621	0,4696	0,6434	-																									
20 – Quel est le degré d'application du rôle du contrôleur de gestion au niveau : [Organisationnel]	0,7946	0,529	0,5681	0,4677	0,5282	0,5212	0,5904	-																								
26 – Quelle est votre degré d'implication dans : [La réalisation de projets transversaux stratégiques]	0,5792	0,48	0,7083	0,6063	0,5545	0,5502	0,4912	0,4764	-																							
34 – Quel est votre degré d'implication en tant que partenaire organisationnel ?	0,6998	0,3734	0,5163	0,4663	0,5543	0,4986	0,5139	0,6678	0,45	-																						
13 – Ce positionnement est favorisé par une recherche : [Une surveillance de l'organisation en termes de rentabilité de ses services internes] ?	0,5716	0,5697	0,5245	0,7523	0,6266	0,4664	0,4352	0,4519	0,7043	0,3643	-																					
26 – Quelle est votre degré d'implication dans : [Le contrôle des Délégations de services publiques]	0,5743	0,5523	0,5764	0,7677	0,6654	0,4463	0,4445	0,5485	0,6151	0,5841	0,5763	-																				
26 – Quelle est votre degré d'implication dans : [Le contrôle des associations]	0,3751	0,5571	0,5503	0,7147	0,6169	0,3665	0,316	0,3742	0,4317	0,3318	0,4918	0,626	-																			
27 – Quelle est la qualité de vos relations avec la direction générale des services ?	0,4679	0,4692	0,5769	0,6928	0,6018	0,5273	0,3568	0,3981	0,5027	0,3411	0,5115	0,6268	0,613	-																		
30 – Comment la 30 gère-t-elle votre image liée à la décision ?	0,3986	0,414	0,5952	0,4258	0,3006	0,5155	0,4567	0,4577	0,3691	0,2689	0,1687	0,3342	0,4521	0,4167	-																	
31 – Quelles est votre image liée à la décision ?	0,4754	0,5341	0,4685	0,6916	0,5954	0,3072	0,3444	0,5224	0,4333	0,5002	0,5878	0,7374	0,5946	0,619	0,1673	-																
32 – Vous considérez-vous comme une valeur ajoutée pour l'organisation ?	0,1583	0,1223	0,1647	0,2793	0,3326	0,1046	0,0648	0,0989	0,1755	0,1602	0,288	0,4279	0,2994	0,5214	-0,0936	0,4699	-															
11 – Comment est-elle considérée dans l'organisation ?	0,8072	0,1044	0,2024	0,2648	0,2683	0,1519	0,1388	0,2447	0,1764	0,1795	0,2754	0,3905	0,1325	0,3966	-0,1371	0,8303	0,6118	-														
39 – Quels sont les liens avec les contributeurs de gestion exercés par la Ville centre (et par les autres communes) ?	0,1764	0,1654	0,1699	0,3027	0,2431	0,0829	0,0513	0,2852	0,186	0,1417	0,2906	0,3701	0,2807	0,2951	-0,0157	0,4387	0,3567	0,4974	-													
28 – Quelle est la qualité de vos relations avec les élus ?	0,2449	0,3547	0,244	0,4017	0,4154	0,1601	0,1323	0,3025	0,2928	0,1747	0,4198	0,5035	0,3505	0,2242	-0,1281	0,461	0,2912	0,533	0,7175	-												
29 – Quelle est la qualité de vos relations avec les opérationnels ?	0,0377	-0,0482	0,1639	0,1656	0,225	0,1803	-0,2038	-0,1062	0,1852	0,1295	0,217	0,1817	0,1993	0,3297	-0,1758	0,1883	0,5555	0,3563	0,3583	0,2051	-											
33 – Quelles est votre image relationnelle : de l'impact au partenaire ?	0,2284	0,1883	0,3724	0,3458	0,3186	0,2627	0,0573	0,2321	0,1269	0,2853	0,1874	0,3496	0,3726	0,4797	0,1103	0,383	0,5334	0,4411	0,3969	0,2781	0,4545	-										
26 – Quelle est votre degré d'implication dans : [Le contrôle des BEM (SP, établissements publics)]	0,3142	0,3973	0,4371	0,4494	0,3455	0,3741	0,4609	0,289	0,3625	0,2622	0,3678	0,4358	0,3076	0,3433	0,2402	0,4056	0,1021	0,1762	0,2619	0,2508	-0,1808	0,2209	-									
26 – Quelle est votre degré d'implication dans : [Le contrôle des Délégations de services publiques]	0,4201	0,386	0,5408	0,4675	0,4535	0,4899	0,4184	0,4495	0,4713	0,3084	0,3408	0,5819	0,3665	0,5813	0,3605	0,4374	0,224	0,247	0,346	0,3273	-0,057	0,3625	0,7588	-								
20 – Quel est le degré d'application du rôle du contrôleur de gestion au niveau : [Statistique]	0,5101	0,1995	0,5249	0,4118	0,3743	0,4868	0,5271	0,4562	0,4249	0,3918	0,2727	0,4	0,3036	0,3894	0,3951	0,3441	0,0366	0,1146	0,2142	0,1353	-0,0798	0,1162	0,7075	0,6591	-							
26 – Quelle est votre degré d'implication dans : [Le contrôle des associations]	0,3291	0,3968	0,4861	0,6082	0,5492	0,3563	0,4406	0,3507	0,4706	0,3321	0,4945	0,5864	0,5979	0,5949	0,2989	0,592	0,3657	0,3411	0,4078	0,3827	0,0911	0,3233	0,7749	0,7481	0,6878	-						
27 – Quelle est la qualité de vos relations avec la direction générale des services ?	0,1124	-0,1086	0,2191	0,1637	0,1817	0,2591	0,0883	0,0272	0,0333	0,0917	0,0408	0,0796	0,2363	0,1616	0,0776	0,074	0,1539	0,2567	0,1881	0,3194	0,4265	0,1986	0,0388	0,0714	0,194	0,277	-					
30 – Comment la DG apprécie votre intervention dans l'aide à la décision ?	0,0273	-0,1	0,187	0,1738	0,1121	0,0668	0,0465	0,0486	0,0384	-0,0885	0,0579	0,1197	0,159	0,3504	0,1303	0,2234	0,4233	0,5999	0,3491	0,3262	0,3651	0,267	0,0419	0,0904	0,1579	0,2413	0,7443	-				
31 – Quelles est votre image liée à la décision ?	0,1832	0,1267	0,3378	0,5214	0,3745	0,2222	0,0823	0,1881	0,2265	0,2565	0,3188	0,4128	0,3792	0,4371	0,1185	0,5291	0,3511	0,5244	0,3586	0,3665	0,3831	0,398	0,1694	0,2303	0,2336	0,3666	0,7955	0,5313	-			
32 – Vous considérez-vous comme une valeur ajoutée pour l'organisation ?	0,4199	0,5181	0,543	0,6797	0,548	0,4036	0,5023	0,2273	0,3968	0,2554	0,4713	0,5069	0,5997	0,5937	0,3256	0,5913	0,3447	0,4106	0,1385	0,4045	0,102	0,2719	0,3941	0,4027	0,3305	0,583	0,4203	0,4944	0,7123	-		
11 – Comment est-elle considérée dans l'organisation ?	0,17	0,0168	0,4244	0,2859	0,2715	0,2213	0,0899	0,1588	0,3034	0,1578	0,2714	0,2891	0,346	0,3689	0,1377	0,3865	0,2684	0,3348	0,392	0,3342	0,3694	0,466	0,272	0,3276	0,2762	0,4663	0,4273	0,4148	0,4214	0,4485	-	
39 – Quels sont les liens avec les contributeurs de gestion exercés par la Ville centre (et par les autres communes) ?	0,4126	0,2527	0,3546	0,2873	0,2567	0,3784	0,2904	0,4138	0,4744	0,4811	0,4479	0,3362	0,2306	0,1804	0,2271	0,261	0,0414	0,0152	0,1497	0,2242	0,0156	0,1919	0,3695	0,3987	0,4102	0,3823	-0,0176	-0,13	0,0658	0,1641	0,2619	-

Annexe 20 – Matrice de corrélation d'indépendance des 22 variables explicatives

Variables	FCGT considérée dans l'organisation	favorisé par une surveillance de l'organisation	favorisé par une recherche une mesure de la performance	favorisé par une évaluation des politiques publiques des élus	image / espion au partenaire	appréciation du rôle au niveau organisationnel	appréciation du rôle au niveau financier	appréciation du rôle au niveau satellites	appréciation du rôle du contrôle de gestion au niveau politique	qualité des relations avec la DGS	qualité des relations avec les élus	qualité de vos relations avec les opérationnels	opérationnels : intervention dans l'aide à la décision	influence dans la prise de décision stratégique	implication dans le dialogue de gestion	implication en tant que partenaire organisationnel	relations avec les contrôleurs de gestion Ville centre / autres communes	liens entre le contrôleur de gestion et la recherche de performance	implication dans la mesure d'activité	implication dans l'analyse des coûts	implication dans l'évaluation des politiques publiques	implication dans le contrôle des SEM / SPL, établissements publics	
FCGT considérée dans l'organisation	1																						
favorisé par une surveillance de l'organisation	0,138	1																					
favorisé par une recherche une mesure de la performance	0,424	0,595	1																				
favorisé par une évaluation des politiques publiques des élus	0,303	0,369	0,708	1																			
image / espion au partenaire	0,466	0,110	0,372	0,127	1																		
appréciation du rôle au niveau Organisationnel	0,159	0,458	0,568	0,476	0,232	1																	
appréciation du rôle au niveau Financier	0,090	0,457	0,599	0,491	0,057	0,590	1																
appréciation du rôle au niveau Satellites	0,276	0,395	0,525	0,425	0,116	0,456	0,527	1															
appréciation du rôle du contrôle de gestion au niveau Politique	0,158	0,269	0,516	0,450	0,285	0,668	0,514	0,392	1														
qualité des relations avec la DGS	0,427	0,078	0,219	0,033	0,199	0,027	0,088	0,194	0,092	1													
qualité des relations avec les élus	0,334	-0,128	0,244	0,293	0,278	0,303	0,132	0,135	0,175	0,319	1												
qualité de vos relations avec les opérationnels	0,369	-0,176	0,164	0,185	0,454	-0,106	-0,204	-0,080	0,130	0,427	0,205	1											
opérationnels : intervention dans l'aide à la décision	0,268	-0,094	0,165	0,175	0,533	0,099	0,065	0,037	0,160	0,154	0,291	0,555	1										
influence dans la prise de décision stratégique	0,335	-0,137	0,202	0,176	0,441	0,245	0,139	0,115	0,179	0,257	0,533	0,356	0,612	1									
implication dans le dialogue de gestion	0,346	0,452	0,550	0,432	0,373	0,374	0,316	0,304	0,332	0,236	0,350	0,199	0,299	0,132	1								
implication en tant que partenaire organisationnel	0,369	0,417	0,577	0,503	0,480	0,398	0,357	0,389	0,341	0,162	0,224	0,330	0,521	0,397	0,613	1							
relations avec les contrôleurs de gestion ville centre / autres communes	0,262	0,227	0,355	0,474	0,192	0,414	0,290	0,410	0,481	-0,018	0,224	0,016	0,041	0,015	0,231	0,180	1						
liens entre le contrôleur de gestion et la recherche de performance	0,221	0,515	0,718	0,550	0,263	0,521	0,643	0,487	0,499	0,259	0,160	0,180	0,105	0,152	0,366	0,527	0,378	1					
implication dans la mesure d'activité	0,271	0,301	0,680	0,555	0,319	0,528	0,470	0,374	0,554	0,182	0,415	0,225	0,333	0,268	0,617	0,602	0,257	0,501	1				
implication dans l'analyse des coûts	0,286	0,426	0,683	0,606	0,346	0,468	0,562	0,412	0,466	0,164	0,402	0,166	0,279	0,265	0,715	0,693	0,287	0,517	0,715	1			
implication dans l'évaluation des politiques publiques	0,271	0,169	0,525	0,704	0,187	0,452	0,435	0,273	0,361	0,041	0,430	0,217	0,288	0,275	0,492	0,512	0,448	0,466	0,627	0,752	1		
implication dans le contrôle des SEM / SPL, établissements publics	0,272	0,240	0,437	0,362	0,221	0,289	0,461	0,708	0,262	0,039	0,251	-0,181	0,102	0,176	0,308	0,343	0,369	0,374	0,346	0,449	0,368	1	

Annexe 21 - Matrice de corrélation des 15 variables soumises à l'ACP

Matrice de corrélation (Pearson (n)) :

Variables	FCGT considérée dans l'organisation	surveillance de l'organisation	espion au partenaire	rôle au niveau Organisationnel	rôle au niveau Financier	niveau Politique	relations avec la DGS	relations avec les élus	aide à la décision	dialogue de gestion	relations contrôleurs de gestion Ville centre / autres communes	recherche de performance	mesure d'Activité	évaluation des politiques publiques	SEM/SPL, établissements publics
FCGT considérée dans l'organisation	1														
surveillance de l'organisation	0,014	1													
espion au partenaire	0,090	0,284	1												
rôle au niveau Organisationnel	0,346	-0,079	-0,247	1											
rôle au niveau Financier	0,140	0,145	-0,041	0,262	1										
niveau Politique	0,152	-0,184	-0,089	0,478	0,314	1									
relations avec la DGS	0,215	0,388	0,269	-0,161	0,110	-0,145	1								
relations avec les élus	0,301	-0,155	0,156	0,151	-0,094	-0,063	0,020	1							
aide à la décision	0,281	-0,045	0,360	0,032	-0,014	-0,274	-0,009	0,437	1						
dialogue de gestion	0,207	0,349	0,309	0,059	0,203	-0,098	0,336	0,119	0,188	1					
relations contrôleurs de gestion Ville centre / autres communes	0,292	-0,206	-0,223	0,422	0,147	0,480	-0,315	0,143	-0,055	-0,038	1				
recherche de performance	0,157	0,228	0,105	0,202	0,543	0,267	0,174	0,008	-0,024	0,181	0,092	1			
mesure d'Activité	0,266	-0,038	0,070	0,280	0,326	0,401	0,019	0,218	0,118	0,289	0,380	0,314	1		
évaluation des politiques publiques	0,315	-0,250	-0,093	0,367	0,220	0,284	-0,231	0,320	0,138	0,213	0,399	0,408	0,445	1	
SEM/SPL, établissements publics	0,324	-0,275	-0,231	0,473	0,179	0,319	-0,341	0,202	-0,004	-0,064	0,505	0,148	0,281	0,416	1

Corrélation des variables – Contribution – Coordonnées – Cos carrés

	Coordonnées des variables			Corrélations entre les variables et les facteurs :			Contributions des variables (%) :			Cosinus carrés des variables :			P1-2	P1-3	LIAISON P1-2	LIAISON P1-3
	F1	F2	F3	F1	F2	F3	F1	F2	F3	F1	F2	F3				
FCGT considérée dans l'organisation	0,497	0,357	0,268	0,497	0,357	0,268	6,592	5,018	3,821	0,247	0,127	0,072	0,375	0,319	P1-2	Axe 1
surveillance de l'organisation	-0,258	0,581	-0,377	-0,258	0,581	-0,377	1,771	13,277	7,585	0,066	0,337	0,142	0,404	0,209	Axe 2	x
espion au partenaire	-0,193	0,626	0,212	-0,193	0,626	0,212	0,989	15,443	2,399	0,057	0,392	0,045	0,429	0,082	Axe 2	x
rôle au niveau Organisationnel	0,700	-0,073	-0,065	0,700	-0,073	-0,065	13,657	0,212	0,222	0,490	0,016	0,014	0,495	0,494	Axe 1	Axe 1
rôle au niveau Financier	0,446	0,317	-0,509	0,446	0,317	-0,509	5,296	3,966	13,786	0,199	0,101	0,259	0,299	0,457	P1-2	P1-3
niveau Politique	0,634	-0,177	-0,379	0,634	-0,177	-0,379	10,730	1,239	7,662	0,402	0,031	0,144	0,434	0,546	Axe 1	P1-3
relations avec la DGS	-0,254	0,652	-0,206	-0,254	0,652	-0,206	1,716	16,725	2,268	0,064	0,425	0,043	0,489	0,107	Axe 2	x
relations avec les élus	0,308	0,240	0,681	0,308	0,240	0,681	2,525	2,270	24,668	0,095	0,058	0,463	0,152	0,558	x	Axe 3
aide à la décision	0,076	0,406	0,686	0,076	0,406	0,686	0,132	6,479	25,042	0,016	0,165	0,470	0,170	0,476	x	Axe 3
dialogue de gestion	0,122	0,701	-0,005	0,122	0,701	-0,005	0,399	19,363	0,012	0,015	0,492	0,010	0,507	0,015	Axe 2	x
relations contrôleurs de gestion Ville centre / autres communes	0,709	-0,249	0,026	0,709	-0,249	0,026	13,420	2,437	0,035	0,503	0,062	0,011	0,565	0,504	Axe 1	Axe 1
recherche de performance	0,436	0,433	-0,438	0,436	0,433	-0,438	5,062	7,368	10,216	0,190	0,187	0,192	0,377	0,382	P1-2	Axe 1
mesure d'Activité	0,640	0,295	-0,036	0,640	0,295	-0,036	10,913	3,430	0,070	0,409	0,087	0,011	0,496	0,411	Axe 1	Axe 1
évaluation des politiques publiques	0,729	0,089	0,162	0,729	0,089	0,162	14,171	0,315	1,397	0,531	0,018	0,026	0,539	0,538	Axe 1	Axe 1
SEM/SPL, établissements publics	0,704	-0,250	0,125	0,704	-0,250	0,125	13,209	2,458	0,029	0,495	0,062	0,016	0,538	0,511	Axe 1	Axe 1
										MEDIANE	0,199	0,101	0,045	0,434	0,457	

Annexe 22 - Interprétation des individus - Contribution – Coordonnées – Cos2

Observation	Coordonnées des observations			Contributions			Cos ²			P1-2	P1-3	LIAISON P1-2	LIAISON P1-3	NON RETENU
	F1	F2	F3	F1	F2	F3	F1	F2	F3					
1	-1,669	-1,334	-1,060	1,061	1,001	0,855	0,212	0,136	0,086	0,348	0,298	Axe 1	Axe 1	
2	1,415	1,606	0,761	0,763	1,452	0,441	0,177	0,228	0,051	0,405	0,228	Axe 2	x	
3	-1,364	1,169	-0,743	0,709	0,768	0,420	0,173	0,127	0,051	0,301	0,225	x	Axe 1	
4	-2,991	-0,785	1,238	3,408	0,346	1,165	0,681	0,047	0,117	0,117	0,728	Axe 1	Axe 1	
5	1,882	0,165	-1,703	1,350	0,015	2,206	0,194	0,001	0,159	0,196	0,353	Axe 1	P1-3	
6	-2,502	-2,587	1,919	2,384	3,765	2,801	0,283	0,303	0,167	0,586	0,450	P1-2	P1-3	
7	1,111	1,781	1,084	0,470	1,784	0,894	0,108	0,278	0,103	0,386	0,211	P1-2	Axe 3	
8	0,824	-2,101	-4,075	0,258	2,483	12,634	0,025	0,160	0,601	0,184	0,625	Axe 2	Axe 3	
9	-0,578	2,767	-1,486	0,127	4,306	1,680	0,019	0,436	0,126	0,455	0,145	Axe 2	Axe 3	
10	-3,072	-0,757	0,535	3,594	0,322	0,217	0,830	0,050	0,025	0,880	0,855	Axe 1	Axe 1	
11	-0,941	-1,073	-0,400	0,338	0,647	0,122	0,079	0,102	0,014	0,181	0,093	x	x	x
12	2,567	2,196	1,447	2,509	2,713	1,594	0,269	0,197	0,086	0,466	0,355	P1-2	P1-3	
13	0,979	1,745	0,052	0,365	1,712	0,002	0,081	0,256	0,000	0,336	0,081	x	x	x
14	-2,697	-0,430	0,820	2,771	0,104	0,511	0,772	0,020	0,071	0,791	0,843	Axe 1	Axe 1	
15	-0,319	1,684	-0,850	0,039	1,595	0,549	0,010	0,276	0,070	0,286	0,080	Axe 2	x	
16	3,710	-1,426	-3,816	5,244	1,143	11,080	0,302	0,045	0,319	0,346	0,621	Axe 1	P1-3	
17	0,832	2,662	-0,770	0,264	3,987	0,451	0,043	0,444	0,037	0,487	0,080	Axe 2	x	
18	-2,783	-0,090	0,954	2,951	0,005	0,692	0,726	0,001	0,085	0,727	0,811	Axe 1	Axe 1	
19	0,128	-0,699	0,714	0,006	0,275	0,388	0,003	0,090	0,094	0,093	0,097	x	Axe 3	
20	-3,072	-0,757	0,535	3,594	0,322	0,217	0,830	0,050	0,025	0,880	0,855	Axe 1	Axe 1	
21	-1,698	0,882	-1,815	1,099	0,438	2,505	0,222	0,060	0,254	0,282	0,476	Axe 1	P1-3	
22	2,257	0,919	1,778	1,940	0,475	2,405	0,197	0,033	0,122	0,230	0,320	Axe 1	P1-3	
23	1,209	1,661	0,423	0,557	1,552	1,366	0,129	0,244	0,016	0,373	0,145	P1-2	x	
24	1,450	1,726	1,778	0,801	1,676	2,406	0,137	0,195	0,207	0,332	0,344	x	P1-3	
25	-0,856	0,768	0,054	0,279	0,332	0,002	0,082	0,066	0,000	0,148	0,082	x	x	x
26	-2,151	-2,099	-1,677	1,763	2,478	2,139	0,214	0,204	0,130	0,417	0,344	P1-2	P1-3	
27	1,182	1,436	-0,037	0,532	1,160	0,001	0,125	0,184	0,000	0,309	0,125	Axe 1	x	
28	1,348	0,377	-0,955	0,692	0,080	0,693	0,173	0,014	0,087	0,187	0,260	Axe 1	x	
29	-1,659	-0,917	0,679	1,048	0,473	0,351	0,428	0,131	0,072	0,559	0,500	P1-2	Axe 1	
30	-1,270	-1,911	0,397	0,614	2,054	0,120	0,137	0,310	0,013	0,447	0,150	P1-2	x	
31	-1,029	-0,567	1,417	0,404	0,181	1,527	0,084	0,025	0,158	0,109	0,242	x	Axe 3	
32	-2,499	0,492	0,135	2,378	0,136	0,014	0,543	0,021	0,002	0,564	0,544	Axe 1	Axe 1	
33	1,344	2,001	0,292	0,689	2,251	0,065	0,085	0,189	0,004	0,274	0,089	Axe 2	x	
34	0,572	-1,167	0,895	0,124	0,766	0,609	0,045	0,189	0,111	0,234	0,156	Axe 2	Axe 3	
35	-2,714	1,088	-0,609	2,806	0,666	0,282	0,424	0,068	0,021	0,492	0,445	Axe 1	Axe 1	
36	-2,114	0,188	0,027	1,703	0,020	0,001	0,326	0,003	0,000	0,329	0,326	Axe 1	Axe 1	
37	-0,143	1,637	-0,353	0,008	1,508	0,095	0,003	0,342	0,016	0,344	0,018	Axe 2	x	
38	0,880	2,685	0,206	0,295	4,056	0,032	0,044	0,414	0,002	0,459	0,047	Axe 2	x	
39	0,128	-0,699	0,714	0,006	0,275	0,388	0,003	0,090	0,094	0,093	0,097	x	x	x
40	0,768	-2,145	0,869	0,225	2,588	0,574	0,069	0,537	0,088	0,606	0,157	P1-2	Axe 3	
41	-2,158	-1,682	0,481	1,775	1,591	0,176	0,452	0,274	0,022	0,726	0,474	P1-2	Axe 1	
42	0,046	0,565	1,511	0,001	0,180	1,736	0,000	0,029	0,207	0,029	0,208	x	Axe 3	
43	2,448	-1,857	-0,392	2,283	1,940	0,117	0,432	0,248	0,011	0,680	0,443	P1-2	Axe 1	
44	2,200	-2,577	2,490	1,844	3,736	4,717	0,196	0,270	0,252	0,466	0,448	Axe 2	P1-3	
45	-0,447	-1,168	-2,592	0,076	0,767	5,110	0,011	0,076	0,376	0,088	0,388	x	Axe 3	
46	-1,448	2,172	2,419	0,798	2,653	4,450	0,121	0,273	0,338	0,394	0,459	P1-2	P1-3	
47	0,351	0,451	0,593	0,047	0,115	0,268	0,023	0,039	0,067	0,062	0,090	x	x	x
48	2,738	-2,433	0,040	2,855	3,330	0,001	0,376	0,297	0,000	0,672	0,376	P1-2	Axe 1	
49	2,832	-2,028	2,360	3,056	2,312	4,238	0,312	0,160	0,217	0,472	0,529	P1-2	P1-3	
50	5,934	-1,822	2,431	13,412	1,867	4,495	0,582	0,055	0,098	0,637	0,680	Axe 1	P1-3	
51	-0,553	0,431	-1,169	0,117	0,104	1,040	0,083	0,051	0,372	0,134	0,456	x	P1-3	
52	2,829	-1,891	-0,600	3,048	2,011	0,274	0,399	0,178	0,018	0,577	0,417	P1-2	Axe 1	
53	0,824	3,799	-0,582	0,259	8,117	0,257	0,030	0,636	0,015	0,666	0,045	Axe 2	x	
54	0,402	1,541	-0,853	0,062	1,336	0,553	0,023	0,335	0,103	0,358	0,125	Axe 2	Axe 3	
55	-3,098	0,669	-0,011	3,657	0,252	0,000	0,634	0,030	0,000	0,664	0,634	Axe 1	Axe 1	
56	-0,371	-1,290	-1,659	0,052	0,936	2,093	0,014	0,165	0,273	0,179	0,287	Axe 2	Axe 3	
57	0,346	0,307	0,202	0,046	0,053	0,031	0,011	0,009	0,004	0,020	0,015	x	x	x
58	1,036	-3,086	-1,309	0,409	5,356	1,303	0,053	0,469	0,084	0,522	0,137	Axe 1	x	
59	2,097	-1,454	1,892	1,675	1,189	2,725	0,286	0,138	0,233	0,424	0,520	P1-2	P1-3	
60	-0,666	0,666	-0,545	0,072	0,249	0,226	0,029	0,067	0,045	0,096	0,074	x	x	x
61	-1,491	0,301	-1,769	0,847	0,051	2,380	0,268	0,011	0,378	0,279	0,646	Axe 1	P1-3	
62	-2,216	-1,925	-0,173	1,871	2,085	0,023	0,442	0,333	0,003	0,775	0,444	P1-2	Axe 1	
63	-1,922	-0,129	0,277	1,407	0,009	0,059	0,535	0,002	0,011	0,538	0,546	Axe 1	Axe 1	
64	-0,621	-1,360	-1,211	0,147	1,041	1,115	0,037	0,177	0,140	0,214	0,177	Axe 2	Axe 3	
65	1,673	-1,247	-1,686	1,066	0,874	2,162	0,147	0,082	0,150	0,229	0,297	x	Axe 3	
66	1,613	-0,484	0,758	0,991	0,132	0,437	0,184	0,017	0,041	0,200	0,224	Axe 1	Axe 1	
67	-1,625	0,363	0,560	1,006	0,074	0,239	0,299	0,015	0,036	0,314	0,335	Axe 1	Axe 1	
68	-1,316	0,757	2,028	0,659	0,323	3,130	0,213	0,071	0,507	0,284	0,720	Axe 1	P1-3	
69	4,061	1,778	-1,843	6,283	1,778	2,584	0,399	0,076	0,082	0,475	0,481	P1-2	P1-3	
70	-0,195	2,539	-1,025	0,015	3,625	0,799	0,003	0,548	0,089	0,551	0,092	Axe 2	x	

Annexe 23 – Qualité des représentations des observations

Qualité des représentations des obs - Axe 1 et 2, P1-2

AXES ET PLAN FACTORIEL	AXE 1	AXE 2	P1-2
	1	2	6
	4	8	7
	5	9	12
	10	15	23
	14	17	26
	16	33	29
	18	34	30
	20	37	40
	21	38	41
	22	44	43
	27	53	46
	28	54	48
	32	56	49
	35	64	52
	36	70	59
	50		62
	55		69
	58		
	61		
	63		
	66		
	67		
	68		
représantation significative			

Qualité des représentations des obs - Axe 1 et 3, P1-3

AXES ET PLAN FACTORIEL	Axe 1	Axe 3	P1-3
	1	7	5
	3	8	6
	4	9	12
	10	19	16
	14	31	21
	18	34	22
	20	40	24
	29	42	26
	32	45	44
	35	54	46
	36	56	49
	41	64	50
	43	65	51
	48		59
	52		61
	55		68
	62		69
	63		
	66		
	67		
représantation significative			

Annexe 24 - Scores moyens d'interprétation de questionnaire

CLASSE 1

		AXE 1	AXE 1	AXE 1	AXE 1	AXE 1	AXE 1	AXE 1	PI-2	PI-2	AXE 2	AXE 2				
		Quelle est le degré d'implication du contrôleur dans la mesure d'Activité ?	Comment est considérée la FCGT dans l'organisation ?	rôle au niveau organisationnel	rôle au niveau Politique	relations contrôleurs de gestion Ville centre / autres communes	évaluation des politiques publiques	SEM / SPL, établissements publics	rôle au niveau Financier	Quel est le degré d'implication du contrôleur dans recherche de	Le positionnement est favorisé par une surveillance de l'organisation ?	Vous considérez vous plutôt : espion au partenaire	Quelle est son positionnement hiérarchique ?	Quelle est son importance hiérarchique ?	Quel est votre positionnement organisationnel ?	Le contrôleur de gestion est décrit comme un :
CLASSE 1	1	1	1	2	2	1	1	1	2	3	1	4	1	1	1	1
CLASSE 1	4	1	2	1	1	1	1	1	1	1	2	5	1	1	1	1
CLASSE 1	6	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	4	2	1	2	3
CLASSE 1	10	1	1	1	1	1	1	1	1	2	2	5	1	1	1	4
CLASSE 1	14	1	2	1	1	1	1	1	1	2	2	5	1	2	1	4
CLASSE 1	18	1	2	1	1	1	1	1	1	2	2	6	1	1	1	1
CLASSE 1	20	1	1	1	1	1	1	1	1	2	2	5	1	1	1	1
CLASSE 1	24	4	3	2	2	2	4	2	2	2	2	4	2	2	2	4
CLASSE 1	26	1	1	1	1	1	1	5	2	2	4	3	1	1	1	2
CLASSE 1	29	2	2	1	1	1	2	3	1	2	2	5	1	1	1	2
CLASSE 1	31	1	2	1	1	2	1	4	3	2	2	6	1	1	1	3
CLASSE 1	32	1	1	1	1	1	1	2	2	2	3	4	1	1	1	1
CLASSE 1	36	3	1	1	2	1	1	1	2	2	2	5	2	1	2	4
CLASSE 1	41	1	2	1	1	2	1	1	1	2	2	4	1	1	1	1
CLASSE 1	42	2	2	3	1	2	2	4	1	2	3	4	1	1	1	1
CLASSE 1	46	4	2	1	1	1	2	1	1	2	2	7	2	1	2	1
CLASSE 1	55	1	2	1	1	1	1	1	1	2	5	5	1	3	1	1
CLASSE 1	62	2	1	1	1	1	2	2	1	2	2	4	2	1	2	1
CLASSE 1	63	1	2	2	1	1	1	1	2	2	3	5	1	1	1	1
CLASSE 1	67	2	1	1	1	1	2	1	2	3	2	4	2	1	2	1
CLASSE 1	68	3	2	1	1	1	2	3	1	2	2	6	1	2	1	1
<i>score moyen</i>		<i>1,71</i>	<i>1,61</i>	<i>1,23</i>	<i>1,14</i>	<i>1,19</i>	<i>1,42</i>	<i>1,8</i>	<i>1,42</i>	<i>2</i>	<i>2,28</i>	<i>4,76</i>	<i>1,29</i>	<i>1,24</i>	<i>1,29</i>	<i>1,86</i>
		1 - Pas impliqué	1 - discrète	1 - Peu important	1 - Peu important	1 - Inexistant	1 - Pas impliqué	1 - Pas impliqué	1 - Peu important	1 - Pas impliqué	1 - Pas recherché	1 - espion	1 - Peu importante	1 - dépendant des services financiers		1 - Contrôleur (surveillant les services)
		2 - Peu impliqué	2 - partenaire	2 - Important	2 - Important	2 - Occasionnel	2 - Peu impliqué	2 - Peu impliqué	2 - Important	2 - Peu impliqué	2 - Peu recherché	2 - quasiment un espion	2 - Important	2 - dépendant de la direction générale	2 - DGA	2 - Analyste
		3 - Impliqué	3 garde fou	3 - Indispensable	3 - Indispensable	3 - Régulier	3 - Impliqué	3 - Impliqué	3 - Indispensable	3 - Impliqué	3 - Recherché	3 - espion à moindre degré	3 - Indispensable		3 - Animateur	
		4 - Très impliqué	4 - omnipotente			4 - Très fréquent	4 - Très impliqué	4 - Très impliqué		4 - Très impliqué	4 - Très recherché	4 - entre l'espion et le partenaire			4 - Conseiller / aide au pilotage	
		5 - Totalemment impliqué					5 - Totalemment impliqué	5 - Totalemment impliqué		5 - Totalemment impliqué	5 - Totalemment recherché	5 - partenaire à moindre degré			5 - Expert	
												6 - quasiment un partenaire				
												7 - partenaire				

CLASSE 2

		AXE2	AXE2	AXE2	AXE2	PI-2	AXE3				
		Quelles sont vos relations avec la DGS ?	le positionnement est favorisé par une surveillance de l'organisation ?	Quel est votre implication dans le dialogue de gestion ?	Vous considérez vous plutôt : espion au partenaire	rôle au niveau Financier ?	relations avec les élus	Quelle est son positionnement hiérarchique ?	Quelle est son importance hiérarchique ?	Quel est votre positionnement organisationnel ?	Le contrôleur de gestion est décrit comme un :
CLASSE 2	2	7	2	3	6	3	7	1	3	1	5
CLASSE 2	3	5	5	3	5	1	5	2	1	2	3
CLASSE 2	7	6	3	5	6	2	6	2	2	2	3
CLASSE 2	9	6	5	5	5	3	5	2	2	2	4
CLASSE 2	15	5	4	3	5	3	4	2	3	2	5
CLASSE 2	17	7	4	3	6	3	6	1	2	1	3
CLASSE 2	21	6	4	4	5	3	4	1	1	1	3
CLASSE 2	23	7	3	4	4	2	6	2	2	2	4
CLASSE 2	27	7	4	4	4	2	6	2	3	2	5
CLASSE 2	33	7	2	2	5	3	7	1	2	1	4
CLASSE 2	35	4	4	5	6	1	4	1	1	1	4
CLASSE 2	37	6	3	3	5	3	6	1	2	1	3
CLASSE 2	38	6	3	4	7	3	4	1	2	1	3
CLASSE 2	51	6	3	3	4	2	5	1	1	1	3
CLASSE 2	53	7	4	5	7	3	6	1	2	1	3
CLASSE 2	54	6	4	3	5	3	6	2	3	2	5
CLASSE 2	61	7	3	3	4	2	4	1	1	1	3
CLASSE 2	70	7	4	4	6	2	4	1	2	1	2

<i>score</i>	6,2	3,42	3,52	5,2	2,42	5,2	1,39	1,94	1,39	3,61
--------------	------------	-------------	-------------	------------	-------------	------------	-------------	-------------	-------------	-------------

1 - faiblement appréciée	1 - Pas recherché	1 - Pas impliqué	1 - espion	1 - Peu important	1 - faiblement appréciée	1 - DGA	1 - Peu importante	1 - dependant des services financiers	1 - Contrôleur (surveillant les services)
2 - très peu appréciée	2 - Peu recherché	2 - Peu impliqué	2 - quasiment un espion	2 - Important	2 - très peu appréciée	2 - DGS	2 - Important	2 - dependant de la direction générale	2 - Analyste
3 - peu apprécié	3 - Recherché	3 - Impliqué	3 - espion à moindre degré	3 - Indispensable	3 - peu apprécié		3 - Indispensable		3 - Animateur
4 - apprécié	4 - Très recherché	4 - Très impliqué	4 - entre l'espion et le partenaire		4 - apprécié				4 - Conseiller / aide au pilotage
5 - très apprécié	5 - Totalelement recherché	5 - Totalelement impliqué	5 - partenaire à moindre degré		5 - très apprécié				5 - Expert
6 - beaucoup appréciée			6 - quasiment un partenaire		6 - beaucoup appréciée				
7 - fortement appréciée			7 - partenaire		7 - fortement appréciée				

CLASSE 3

		AXE3	AXE3	P1-2	p1-3	AXE1	P1-2				
		relations avec les élus	aide à la décision	rôle au niveau Financier	Quel est votre role au niveau Politique	Quel est le degré implication du contrôleur dans la mesure d'Activité ?	Quel est le degré implication du contrôleur dans recherche de performance ?	Quelle est son positionnement hiérarchique ?	Quelle est son importance hiérarchique ?	Quel est votre positionnement organisationnel ?	Le contrôleur de gestion est décrit comme un :
CLASSE3	5	4	4	3	2	4	4	2	1	2	4
CLASSE3	8	2	2	3	3	4	3	2	1	2	5
CLASSE3	12	6	7	2	2	2	4	2	2	2	3
CLASSE3	16	5	1	3	6	4	4	1	1	1	3
CLASSE3	28	5	5	2	3	3	4	2	2	2	4
CLASSE3	45	4	4	3	2	1	3	2	2	2	4
CLASSE3	56	4	4	3	2	3	3	1	1	1	1
CLASSE3	65	4	2	2	3	2	2	2	2	2	5
CLASSE3	69	5	6	5	2	3	5	2	3	2	5

score moyen

4,3 3,8 2,8 2,7 2,7 3,5 1,77 1,66 1,77 3,77

1 - conflit permanent	1 - conflit permanent	1 - Peu important	1 - faiblement appréciée	1 - Pas impliqué	1 - Pas impliqué	1 - DGA	1 - Peu importante	1 - dependant des services financiers	1 - Contrôleur (surveillant les services)
2 - très conflictuelle	2 - très conflictuelle	2 - Important	2 - très peu appréciée	2 - Peu impliqué	2 - Peu impliqué	2 - DGS	2 - Important	2 - dependant de la direction générale	2 - Analyste
3 - peu conflictuelle	3 - peu conflictuelle	3 - Indispensable	3 - peu apprécié	3 - Impliqué	3 - Impliqué		3 - Indispensable		3 - Animateur
4 - partagé entre conflit et bonne relation	4 - partagé entre conflit et bonne relation		4 - apprécié	4 - Très impliqué	4 - Très impliqué				4 - Conseiller / aide au pilotage
5 - bonne relation	5 - bonne relation		5 - très apprécié	5 - Totalement impliqué	5 - Totalement impliqué				5 - Expert
6 - très bonne relation	6 - très bonne relation		6 - beaucoup appréciée						
7 - excellente	7 - excellente		7 - fortement appréciée						

CLASSE 4

		AXE1	AXE1	AXE1	AXE2	AXE2	AXE2	AXE2	AXE1	Axe 1	AXE1	AXE1	AXE1	AXE3	AXE3	Quelle est son positionnement hiérarchique ?	Quelle est son importance hiérarchique ?	Quel est votre positionnement organisationnel ?	Le contrôleur de gestion est décrit comme un :
		FCGT considérée dans l'organisation	rôle au niveau Organisation nel	rôle au niveau Politique	relations avec la DCS	implication dans le dialogue de gestion	espion ou partenaire	surveillance de l'organisation	Quelles sont les relations contrôleurs de gestion Ville centre / autres communes ?	Quelle est le degré implication du contrôleur dans la mesure d'activité ?	Quelle est le degré implication du contrôleur dans l'évaluation des politiques publiques ?	Quelle est le degré implication du contrôleur dans les SEM / SPL, établissements publics ?	Quel est le degré implication du contrôleur dans recherche de performance ?	aide à la décision	Quelles sont vos relations avec les élus ?				
CLASSE4	19	3	3	2	6	2	4	3	2	2	2	4	2	5	6	1	1	1	3
CLASSE4	22	3	3	3	4	5	7	2	2	5	5	1	2	5	7	1	1	1	4
CLASSE4	30	2	1	1	3	2	3	2	1	2	3	2	2	5	5	2	3	2	4
CLASSE4	34	3	3	2	5	2	4	2	2	2	2	4	2	5	5	2	3	2	5
CLASSE4	40	4	3	2	4	1	4	2	2	2	3	5	2	5	5	2	3	2	5
CLASSE4	43	4	3	3	4	1	4	2	2	4	2	5	2	5	5	2	3	2	5
CLASSE4	44	4	3	2	2	2	4	1	2	2	5	6	3	6	7	2	3	2	5
CLASSE4	48	4	3	3	4	1	2	2	2	4	2	5	2	5	5	2	3	2	5
CLASSE4	49	4	3	2	2	2	4	1	1	2	5	6	3	6	7	2	3	2	5
CLASSE4	50	3	3	3	0	4	4	1	2	6	5	7	2	7	7	1	2	1	5
CLASSE4	52	4	3	3	6	1	3	1	2	4	2	5	2	4	5	1	2	1	4
CLASSE4	58	3	2	2	4	1	3	2	2	4	2	5	3	2	5	2	3	2	5
CLASSE4	59	4	3	2	3	3	4	1	2	2	5	6	3	6	6	2	3	2	4
CLASSE4	64	4	3	2	4	2	4	3	1	1	2	3	2	5	4	1	3	1	5
CLASSE4	66	4	2	1	6	2	3	2	2	4	5	3	3	5	5	2	3	2	5

Score moyen 3,53 2,73 2,20 3,80 2,07 3,80 1,80 1,80 3,07 3,33 4,47 2,33 5,07 5,60 1,67 2,60 1,67 4,60

1 - discrète	1 - Peu importante	1 - Peu importante	1 - conflit permanent	1 - Pas impliqué	1 - espion	1 - Pas recherché	1 - Inexistant	1 - Pas impliqué	1 - Pas impliqué	1 - Pas impliqué	1 - Pas impliqué	1 - Pas impliqué	1 - Pas impliqué	1 - conflit permanent	1 - conflit permanent	1 - DGA	1 - Peu importante	1 - dépendant des services financiers	1 - Contrôleur (surveillant les services)
2 - partenaire	2 - Important	2 - Important	2 - très conflictuelle	2 - Peu impliqué	2 - quasiment un espion	2 - Peu recherché	2 - Occasionnel	2 - Peu impliqué	2 - Peu impliqué	2 - Peu impliqué	2 - Peu impliqué	2 - Peu impliqué	2 - Peu impliqué	2 - très conflictuelle	2 - très conflictuelle	2 - DCS	2 - Important	2 - dépendant de la direction générale	2 - Analyste
3 garde fou	3 - Indispensable	3 - Indispensable	3 - peu conflictuelle	3 - Impliqué	3 - espion à moindre degré	3 - Recherché	3 - Régulier	3 - Impliqué	3 - Impliqué	3 - Impliqué	3 - Impliqué	3 - Impliqué	3 - Impliqué	3 - peu conflictuelle	3 - peu conflictuelle	3 - Indispensable	3 - Indispensable	3 - Animateur	
4 - omnipotente			4 - partagé entre conflit et bonne relation	4 - Très impliqué	4 - entre l'espion et le partenaire	4 - Très recherché	4 - Très fréquent	4 - Très impliqué	4 - Très impliqué	4 - Très impliqué	4 - Très impliqué	4 - Très impliqué	4 - Très impliqué	4 - partagé entre conflit et bonne relation	4 - partagé entre conflit et bonne relation			4 - Conseiller / aide au pilotage	
			4 - bonne relation	5 - Totalemment impliqué	5 - partenaire à moindre degré	5 - Totalemment recherché		5 - Totalemment impliqué	5 - Totalemment impliqué	5 - Totalemment impliqué	5 - Totalemment impliqué	5 - Totalemment impliqué	5 - Totalemment impliqué	5 - bonne relation	5 - bonne relation			5 - Expert	
			5 - très bonne relation		6 - quasiment un partenaire									6 - très bonne relation	6 - très bonne relation				
		7 - excellente	7 - excellente		7 - partenaire									7 - excellente	7 - excellente				

Annexe 25 – variables organisationnelles brutes

Observations	communes	fonctionnement	competences intercommunales	structures satellites	budgets annexes	part satellites dans les enjeux financiers	services techniques	F1	F2	F3	F4	SS1	SS2	SS3	SS4	COM1	COM2	COM3	COM4
Obs1	5	72 929 000	10		6	18	1	0	1	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0
Obs2	85	1 054 000 000	11	92	21	30	1	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	1
Obs3	38	71 000 000			6		1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
Obs4	24	80 000 000	4		4		1	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	0
Obs5	46	60 000 000	10	5	15	18	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
Obs6	25	19 727 000	10		3		0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0
Obs7	13	94 000 000			5		1	0	0	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0
Obs8	39	30 127 510			6		1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
Obs9	39	30 127 510	8	12	4	6	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
Obs10	25	20 000 000	10	1	10	10	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0
Obs11	28	676 000 000	12		5		0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0
Obs12	21	48 000 000	8		7		1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0
Obs13	16	64 085 000	8		1		0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0
Obs14	24	990 000 000			6		0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0
Obs15	23	57 000 000	6		6		0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0
Obs16	28	130 000 000	11	1	7	11	1	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	0
Obs17	27	19 000 000			6		1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0
Obs18	27	22 000 000	10		8		1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0
Obs19	20	350 000 000	10	305	8	18	1	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0
Obs20	15	171 000 000	8		8		1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	1	0	0
Obs21	31	455 900 000	10	65	3	18	1	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	1	0
Obs22	6	82 700 000	10	31	3	14	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0
Obs23	15	98 900 000			3	8	18	1	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0
Obs24	48	55 000 000	11	35	13	3	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
Obs25	42	35 614 854	5		1	13	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
Obs26	8	51 499 378	7	137	6	9	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0
Obs27	4	140 750 000	11	2	4	16	1	0	0	0	1	1	0	0	0	1	0	0	0
Obs28	24	245 700 000	11	100	11	18	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	1	0
Obs29	19	56 000 000	10		6		1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0
Obs30	10	223 500 000	10		6		1	0	0	0	1	1	0	0	0	1	0	0	0
Obs31	34	60 800 000	10		6		1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
Obs32	16	65 000 000	8		1		1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0
Obs33	24	191 000 000	8	2	3	18	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0
Obs34	19	70 000 000	5	1	2	18	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0
Obs35	11	33 000 000	11	92	10	18	1	1	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0
Obs36	28	36 000 000	7		11		1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0
Obs37	15	80 000 000		4	6	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	1	0	0
Obs38	6	187 000 000	7		6		1	0	0	0	1	1	0	0	0	1	0	0	0
Obs39	3	35 800 000	7		1		1	1	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0
Obs40	15	54 731 000	11			24	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0
Obs41	15	80 000 000	5	3	6	20	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	1	0	0
Obs42	29	54 230 000	10		1		0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0
Obs43	18	54 808 000		1	2	18	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0
Obs44	12	90 000 000	7		6		1	0	0	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0
Obs45	15	23 800 000		3	3	18	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0
Obs46	46	108 626 000	9	3	6	18	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1
Obs47	37	30 364 000	10	10	2	18	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
Obs48	13	145 837 000	11	10	7	18	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0
Obs49	35	75 200 000	11		8		1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
Obs50	35	182 600 000	10	150	7	18	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	1
Obs51	36	100 000 000		4	5	18	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1
Obs52	14	115 000 000	7		6		0	0	0	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0
Obs53	15	130 000 000	11	5	6	18	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	1	0	0
Obs54	7	140 000 000	8	7	6	18	0	0	0	0	1	0	0	1	0	1	0	0	0
Obs55	36	151 073 000	6	4	7	12	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1
Obs56	78	99 000 000	11		14		0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	1
Obs57	16	53 000 000	10	8	8	1	1	0	1	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0
Obs58	8	68 769 000			6		0	0	1	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0
Obs59	16	166 000 000			9		1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	1	0	0
Obs60	10	45 000 000	8	11	2	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0
Obs61	45	40 900 000	11	1	7	2	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
Obs62	15	47 640 000	8	1	6	6	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0
Obs63	5	80 000 000	6	18	6	18	1	0	0	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0



UNIVERSITÉ
DE LORRAINE



CEREFIGE
Centre Européen de Recherche en Économie Financière
et Gestion des Entreprises

Laurent LAVIGNE

LE RÔLE DU CONTRÔLEUR DE GESTION TERRITORIAL

Proposition d'une typologie et identification de déterminants organisationnels à partir d'une étude empirique de la fonction contrôle de gestion dans les grandes intercommunalités

Résumé

Cette thèse s'inscrit dans les champs du management public et du contrôle de gestion. Elle a pour objectif d'apporter un éclairage sur la fonction contrôle de gestion dans les collectivités territoriales en construisant, d'une part, une typologie des contrôleurs de gestion, et en identifiant, d'autre part, certains facteurs organisationnels expliquant les différents types de contrôleurs de gestion territoriaux mis en exergue. Dans cette perspective, une analyse du rôle du contrôleur de gestion territorial s'appuyant sur la littérature académique et sur des recherches antérieures est présentée. Puis, une étude empirique combinant méthodologie qualitative et quantitative, et portant sur le contrôle de gestion dans les grandes intercommunalités, identifie quatre types de contrôleurs de gestion territoriaux : à savoir le contrôleur de gestion respectivement stratège, conseiller, partenaire et analyste. Le rôle de chaque type de contrôleur de gestion territorial est ensuite précisé, ce rôle apparaissant lié notamment à l'étendue des compétences et aux nombres de partenaires de l'intercommunalité considérée.

Mots clés : contrôle de gestion territorial, performance, management public, partenaire organisationnel, réduction des coûts

Abstract

This thesis is in the fields of public management and management control. It aims to shed light on the management control function in local authorities by building, a typology of management controllers on one hand, and on other hand identifying certain organizational factors explaining the different types territorial management controllers highlighted. With this in mind, an analysis of the role of territorial management controller based on academic literature and previous research is presented. Then an empirical study combining qualitative and quantitative methodology, and about the management control in local council communities, identifies four types of territorial management controllers: namely respectively strategist, councillor, partner and analyst. The role of each type of territorial management controller is then qualified, that role seems to be particularly linked to the extent of powers and the numbers of partners in the latter local council community.

Keywords: territorial management control, performance, public management, Business Partner, Cost-killer