

Pour référencer cet article :

ZAMPICCOLI L., « Le développement des pratiques de gestion au sein des collectivités territoriales », *Gestion et Management Publics*, vol.7, Juillet 2009.

Le développement des pratiques de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales

The development of management control practices within local authorities units

Laurent ZAMPICCOLI*

Résumé :

Les systèmes de contrôle de gestion semblent avoir connu un essor important au sein des organisations publiques depuis la fin des années quatre-vingts. Cet article pose la question du développement des pratiques de contrôle de gestion au sein de la sphère publique et, plus particulièrement, des collectivités territoriales. Pour ce faire, nous avons recherché un faisceau d'indices permettant d'attester de ce phénomène.

Mots clés :

Contrôle de gestion, collectivités territoriales, management public

Abstract :

Management control systems seems to be developed within public organizations since the end of the eighties. This paper addresses the question of development of management control practices within the public sphere and in particular within local authority units. Therefore, a set of clues was sought for evidencing this feature.

Key Words :

Management control, local authorities units, public management

*Contrôleur de gestion, Docteur en sciences de gestion, laurentzampiccoli@orange.fr

Les outils du contrôle de gestion se développent au sein des collectivités territoriales alors qu'aucun texte ne les incite ou ne les oblige à le faire comme c'est le cas pour les administrations de l'Etat depuis la mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF). Cette loi organique n'impose pas, en tant que telle, la mise en place du contrôle de gestion dans les services de l'Etat mais plutôt une obligation de mise en place d'indicateurs. Par contre, le développement du contrôle de gestion est prévu dans la « doctrine LOLF », c'est-à-dire dans l'ensemble des documents qui gravitent autour de sa mise en place. Par ailleurs, l'implantation du contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales n'est pas liée à un impératif de rentabilité et de survie de l'organisation comme cela peut être le cas pour les entreprises du secteur privé. On peut alors s'interroger sur l'étendue de ce phénomène et sur la manière dont les pratiques de contrôle de gestion se diffusent au sein des collectivités territoriales.

Une telle analyse impose, au préalable, de préciser ce que l'on entend par contrôle de gestion. En effet, la lecture des ouvrages et articles qui traitent du contrôle de gestion met en lumière l'existence d'un consensus autour de l'idée selon laquelle le contrôle de gestion peut apparaître comme un concept ambigu aux contours mal définis. Ce qui peut même conduire à parler de concept « caméléon » (Burlaud et al, 2004). Il existerait, comme le relève Bouquin (2006), un vrai malaise et des interrogations majeures devant plusieurs façons de concevoir ce que doit être le contrôle de gestion. Au-delà des problèmes de traduction du terme « *management control* » en « *contrôle de gestion* », un des obstacles à l'émergence d'une définition du contrôle de gestion serait lié à l'existence d'une forte tendance visant à réduire le concept de contrôle de gestion aux outils nécessaires à sa mise en œuvre (Nobre, 1999). Or, le contrôle de gestion ne peut être simplement réduit à une instrumentation. En effet, les définitions les plus récentes du contrôle de gestion mettent à la fois l'accent sur les dimensions instrumentales et téléologiques. Anthony (1988) le définit comme « *le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation* ». Plus récemment, Simons (1995) le définissait comme « *les processus et les procédures formels fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* ». On assisterait, depuis une vingtaine d'années, comme le soulignent Bouquin et Pesqueux (1999), à une démarche expansionniste du contrôle vers le management général.

L'analyse du développement des pratiques de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales nous conduira, dans un premier temps, à mettre en lumière le phénomène d'inscription à l'agenda institutionnel du concept de contrôle de gestion dans la sphère publique. Par la suite, nous présenterons un faisceau d'indices permettant de montrer la nature de la diffusion du contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales. Les analyses qui suivent s'appuient, en partie, sur le travail réalisé dans le cadre d'une thèse de doctorat².

1. L'inscription à l'agenda institutionnel du concept de contrôle de gestion dans la sphère publique

Le développement du contrôle de gestion dans le secteur public peut être comparé à une véritable « *politique du contrôle de gestion* » qui a fait l'objet d'une inscription à l'agenda au cours de ces vingt dernières années. Une politique publique pouvant être définie comme « *la somme des actions engagées par une autorité publique en vue de résoudre un problème ou de maintenir une situation satisfaisante, dans un domaine pour lequel cette autorité est ou s'estime être compétente* » (Santo et Verrier, 1993), « *un ensemble de décisions et d'activités que des acteurs étatiques et sociaux interdépendants dont les valeurs, les intérêts, les appartenances institutionnelles et les ressources varient, prennent et réalisent dans le but de résoudre de manière coordonnée et ciblée, un problème*

² Thèse de doctorat intitulée « *Les systèmes formels de contrôle de gestion des collectivités territoriales : une analyse de politique* » soutenue le 21 décembre 2007 sous la direction de Patrick Gibert

défini comme collectif » (Knoepfel et Varone, 1999), « une perturbation d'un système » (Gibert, 1989). Le développement du contrôle de gestion au sein des organisations publiques reposerait sur une théorie du changement impulsé par l'Etat et matérialisé par la production d'un ensemble de textes.

L'inscription à l'agenda s'intéresse à la manière dont certains problèmes sont perçus comme appelant une intervention. La notion d'agenda est essentielle à la compréhension de la mise en place d'une issue politique car elle permet de montrer comment une autorité se saisit d'un problème. Les spécialistes de l'analyse de politiques publiques³ distinguent, le plus souvent, deux catégories d'agendas : l'agenda systémique et l'agenda institutionnel. Le premier est celui selon lequel les problèmes font leur entrée dans le champ du forum politique. Le second permet l'inscription des problèmes dans le champ de l'action administrative. C'est ce dernier aspect que nous proposons de mettre en lumière.

1.1. Le développement d'une « politique du contrôle de gestion » dans le cadre de la modernisation de l'Etat

Contrairement aux idées reçues, les préoccupations gestionnaires et managériales ne sont pas nouvelles dans les organisations publiques. Il serait possible de situer l'émergence de ce phénomène au cours des décennies qui ont suivi la Seconde Guerre mondiale, avec un accent plus marqué depuis les années soixante-dix (Bartoli, 1997). Ainsi, dès cette période, plusieurs organisations publiques⁴ avaient déjà mis en pratique des expériences de contrôle de gestion. On trouve, par exemple, en 1972, une cellule de contrôle de gestion au ministère de la santé (Joncourt, 1992). Certaines villes comme Orléans, Metz et Villeurbanne auraient de leurs côtés introduit cette fonction et mis en place de nouveaux outils et méthodes de gestion durant cette période (Allègre et Mouterde, 1989).

Ce développement du contrôle de gestion s'est effectué en parallèle de la rationalisation des choix budgétaires (RCB) initiée dans les années soixante en France, afin d'améliorer la prise de décision du Parlement, plus particulièrement dans le cadre du vote du budget et de sa mise en œuvre. Cette démarche avait notamment pour objectif de développer des outils de planification et d'évaluation. La RCB qui visait à assurer une meilleure finalisation des services de l'Etat s'est, par ailleurs, doublée d'une volonté de développer la direction par objectifs (DPO) au sein des administrations.

La fin des années quatre-vingts constitue un tournant important, une « rupture » qui conduit à l'émergence d'une véritable politique de contrôle de gestion en tant que telle. Comme le relève Bartoli (1997), les changements des années quatre-vingts ont plutôt été une juxtaposition d'initiatives et d'opérations différentes, selon les ministères, les établissements ou les collectivités. A la fin de cette décennie, ce mouvement sera réintégré dans la dynamique de « renouveau » du service public, explicité par la circulaire dite « Rocard » (1989) puis par plusieurs textes au cours des années suivantes.

L'analyse de différents textes « officiels » qui ont été publiés sur le sujet au cours de cette période permet d'identifier la manière dont la politique de contrôle de gestion a été mise en œuvre au sein de l'Etat. Même si les textes présentés (voir tableau 1) n'ont pas la même portée juridique⁵, ce n'est pas tant leur portée juridique que leur portée « symbolique » qui nous intéresse ici. C'est-à-dire la prise en compte de cette problématique dans la sphère publique et la volonté d'y introduire le contrôle de gestion. La place accordée au contrôle de gestion dans l'ensemble du cadre législatif et réglementaire visant au renouveau du service public et à la modernisation de l'Etat a considérablement évolué sur une période d'une dizaine d'années. Le tableau ci-après présente un ensemble de textes publiés entre 1989 et 2001 qui traitent, directement ou indirectement, du contrôle de gestion.

³ Par exemple, en France, Mény et Thoenig (1989), Gibert (1989), ou encore, Muller et Surel (1998)

⁴ Par exemple, Poste et Télécommunication, Agriculture, Défense, ou encore, Santé

⁵ circulaires, loi organique, décrets mais aussi rapports parlementaires

Tableau 1 - L'inscription à l'agenda institutionnel du concept de contrôle de gestion dans la sphère publique : textes publiés entre 1989 et 2001 qui utilisent le mot ou le concept du contrôle de gestion

	Utilise le terme	Utilise le concept sans le nommer	Utilise des concepts proches	En donne une définition
Circulaire du 23 février 1989 relative au renouveau des services publics			●	
Circulaire du 25 janvier 1990 relative au renouveau des services publics : centres de responsabilité	●			
Rapport de la mission sur l'organisation et les responsabilités de l'Etat présidée par M. Jean PICQ (1994) « <i>L'Etat en France. Servir une nation ouverte sur le monde</i> »			●	
Décret n°95-1007 du 13 septembre 1995 relatif au Comité interministériel pour la réforme de l'Etat et au Commissariat à la réforme de l'Etat			●	
Circulaire du 3 juin 1998 du Premier ministre aux ministres visant à préparer un programme pluriannuel de modernisation de l'administration	●			
Décret n° 98-573 du 8 juillet 1998 portant création de la Délégation interministérielle à la réforme de l'Etat			●	
Rapport dit « Migaud-Fabius » du groupe de travail sur l'efficacité de la dépense publique et le contrôle parlementaire, Assemblée nationale, (1999)	●			
Etude réalisée par le Comité d'enquête sur le coût et le rendement des services publics portant sur les rapports d'activité des ministères (diffusée en 1999)			●	
Comité interministériel à la réforme de l'Etat du 13 juillet 1999 : mise en place de groupes de travail interministériels en vue de la généralisation du recours aux indicateurs de résultats et de performance dans les ministères	●			
Etude réalisée par le Comité d'enquête sur le coût et le rendement des services publics portant sur le développement du contrôle de gestion dans les services de l'Etat (diffusée en 2001)	●			
Circulaire du 21 février 2000 relative à l'établissement de rapports d'activité et de comptes-rendus de gestion budgétaire ministériels	●		●	
Guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion - août 2000	●			●
Circulaire du 8 janvier 2001 relative aux directives nationales d'orientation		●		
Circulaire du 21 juin 2001 relative au développement du contrôle de gestion dans les administrations	●			●
Loi organique n° 2001-692 du 1 ^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF)		●		
Doctrine LOLF	●			

Source : auteur

Certains textes font directement référence au contrôle de gestion en utilisant précisément le terme. Par exemple, la circulaire du 25 janvier 1990 indique que la création des centres de responsabilité est « *subordonnée à la mise en place du contrôle de gestion* ». La circulaire du 3 juin 1998 consacre notamment une partie au contrôle de gestion intitulée « *La mise en place d'outils de contrôle de gestion et de connaissance du coût de l'activité des services* ». De la même manière, le rapport dit « *Migaud-Fabius* » présenté en 1999 souligne la nécessité de disposer d'indicateurs permettant de rapprocher objectifs, moyens et résultats ainsi que la nécessité de disposer d'une comptabilité analytique. Ce rapport propose des réformes à moyen terme permettant de rendre la gestion publique plus souple et mieux contrôlable parmi lesquelles « *des mesures concernant particulièrement le contrôle de gestion* ». Par ailleurs, le comité interministériel pour la réforme de l'Etat (CIRE) du 13 juillet 1999 propose comme objectif interministériel de « *promouvoir des méthodes modernes de gestion en dotant les services d'indicateurs d'activité et de moyens et en harmonisant les procédures d'allocation des moyens, en généralisant le contrôle de gestion et la contractualisation des objectifs et des moyens des services* ». Ou encore, des études portant sur le développement du contrôle de gestion dans les services de l'Etat ont été réalisées par le Comité d'enquête sur le coût et le rendement des services publics. Ainsi, par exemple, une étude⁶ fait le point sur les démarches conduites aux ministères de la Justice (qualité de la justice et évaluation des tribunaux de grande instance), de l'Education nationale (état de l'école et performance des lycées) et de l'Intérieur (indicateurs de suivi et de résultat de la police de proximité).

D'autres textes n'utilisent pas l'expression « *contrôle de gestion* » en tant que telle mais emploient le concept sans le nommer. Ainsi, la circulaire du 8 janvier 2001 souligne la nécessité de « *mettre en place des systèmes d'information qui permettent à la fois le pilotage par les services déconcentrés de leurs activités et leur évaluation par les administrations centrales* ». De la même manière, la LOLF dispose que les objectifs et indicateurs de performance sont présentés dans les projets et rapports annuels de performance de chaque programme. La LOLF traduit ainsi une prise en compte institutionnelle de la responsabilisation des gestionnaires et du contrôle de l'efficacité de la dépense publique.

Encadré 1 - Une définition du contrôle de gestion

« Tout d'abord, sans entrer dans les différentes définitions qui en sont données par les universitaires et les praticiens du contrôle de gestion, un consensus se fait autour du concept pratique suivant : c'est 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 –, l'activité développée et les résultats obtenus. Le contrôle de gestion résulte d'une démarche essentiellement interne visant à assurer une meilleure maîtrise des moyens humains, financiers et matériels des services au regard de leurs missions. Instrument orienté vers le progrès, il s'exerce en continu, en amont et en aval de l'action. Son bon fonctionnement implique la participation active de chaque niveau de responsabilité dans le service et une appropriation par l'ensemble des agents (...) Parce que la conception des outils ne peut constituer une fin en soi et ne permet pas de mobiliser les gestionnaires, les administrations ont choisi de justifier leurs ambitions en la matière par l'amélioration apportée aux processus, le plus souvent collectifs, d'analyse et de préparation des décisions. Dans certains cas cependant, c'est le terme de pilotage qui est retenu pour désigner l'utilisation des outils de gestion. On distingue alors le contrôle de gestion, ensemble des instruments d'informations, et le pilotage qui en organise les usages : mais dans ce cas, on constate que tous les projets des administrations concernées portent simultanément sur les deux volets ».

Source : guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion à l'usage des administrations de l'Etat (2000)

⁶ Présentée dans le rapport d'ensemble 1999-2001 du Comité d'enquête sur le coût et le rendement des services publics

Une troisième catégorie de textes donne des définitions précises du contrôle de gestion. Le guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion ou la circulaire du 21 juin 2001 le définissent 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 – l'activité développée et les résultats obtenus* ».

Enfin, une dernière catégorie de textes concerne des concepts proches du contrôle de gestion comme l'évaluation de politiques publiques (circulaire du 23 février 1989, rapport PICQ, etc.), l'évaluation des coûts et des résultats (circulaire du 26 juillet 1995), ou encore, l'élaboration de rapports d'activité et de comptes-rendus de gestion budgétaire (circulaire du 21 février 2000).

L'analyse des textes présentés ci-dessus montre que l'emploi du terme « *contrôle de gestion* » est de plus en plus fréquent et la définition du terme est de plus en plus précise (circulaire du 21 juin 2001). On parle moins des outils et plus de la démarche et l'on assiste à l'émergence du contrôle de gestion couplé à celui de la responsabilisation. Le contrôle de gestion apparaît comme un système de pilotage (voir supra). Ceci dans un contexte de réforme affichée de la gestion des organisations publiques et de réforme du contrôle du Parlement. Il convient notamment de souligner que le développement de ces termes semble avoir transcendé les clivages politiques. En effet, la volonté d'introduction de ces concepts apparaît comme une constante proposée par l'ensemble des gouvernements qui se sont succédés depuis 1989.

1.2. Les raisons qui ont conduit au développement de cette politique de contrôle de gestion

Plusieurs raisons peuvent expliquer *l'inscription à l'agenda* de la politique de contrôle de gestion qui a été développée pour les organisations publiques et, plus particulièrement, pour les administrations d'Etat.

L'évolution des mentalités, du niveau de formation de la population et le développement d'une attitude de client-consommateur de services chez les « *usagers-citoyens-contribuables* » constituent des éléments qui ont contribué à l'émergence du développement de l'évaluation de politiques et du contrôle de gestion (Baslé, 1999). Comme le souligne Chevallier (1997), la légitimité de l'administration n'est plus acquise d'avance mais doit être conquise, elle dépend dorénavant de la démonstration, sans cesse réitérée, du bien fondé des opérations engagées et de la qualité des méthodes de gestion utilisées. La promotion du thème de l'évaluation de politiques publiques et du contrôle de gestion traduisent parfaitement ce changement de perspective : l'Etat est tenu de rendre compte de ses faits et gestes. Par ailleurs, l'émergence du problème de l'allocation des ressources renforce le besoin d'efficacité de la gestion publique.

La décentralisation a conduit au développement de nouvelles pratiques gestionnaires. François-Noyer (1996) relève à ce propos que la loi de décentralisation de 1982 et la libération progressive de la tutelle de l'Etat sont à l'origine de ce phénomène qui pousse les collectivités territoriales à se « *mettre à la gestion* ». Il s'agit de passer d'une fonction publique non exempte d'un certain amateurisme à une fonction publique professionnelle (Bourdon, 1996). Les transferts d'activités et de moyens entre les administrations d'Etat et certaines collectivités territoriales depuis la décentralisation ont amené un premier type de réorganisations et de restructurations internes, afin de réadapter les fonctionnements de chacun aux configurations nouvelles (Bartoli, 1997).

Le développement des procédures dites « *contractuelles* » entre l'Etat et les collectivités territoriales a participé, par ailleurs, à l'émergence des pratiques d'évaluation. L'influence de l'Europe se fait aussi sentir en la matière. Ainsi, il semble possible d'affirmer que le regain d'intérêt pour l'évaluation de politiques serait notamment lié à la réforme des fonds structurels amorcée par la Communauté Européenne en 1998 (Peyrefitte, 1998). Ainsi, l'évaluation aurait, en partie, été imposée par les Fonds Structurels Européens. La politique régionale de l'Union Européenne aurait véritablement fait

« décoller » l'évaluation en Europe. Les régions, par exemple, ont ainsi mis en place des dispositifs d'évaluation, parfois très complets, assortis d'une expertise méthodologique (Lamarque, 2006).

L'inscription à l'agenda et le développement du contrôle de gestion peuvent aussi s'expliquer par une volonté d'introduire de nouvelles pratiques managériales au sein des organisations publiques. La médiatisation des chefs d'entreprise dans les années quatre-vingts (le mythe de l'entreprise) constituerait aussi un des facteurs qui a permis l'émergence de ces politiques. On assiste à un mouvement social profond qui met l'entreprise en valeur au regard de nombreuses équipes municipales (Allègre et Mouterde, 1989). Les chefs d'entreprises ont, bien souvent, éclipsé les hommes politiques grâce à l'efficacité de leurs méthodes de gestion (Huron et Spindler, 1998).

La mesure de la performance publique aurait, par ailleurs, joué un rôle de légitimation secondaire des politiques publiques (Knoepfel et Varone, 1999). Au-delà de la légitimation première, par les inputs et les processus de l'Etat de droit, les politiques publiques recherchent une légitimité secondaire, par la qualité de leurs prestations à l'attention des acteurs sociaux. De là, découle la nécessité d'évaluer les effets et les coûts des interventions étatiques. Ceci d'autant plus que les administrations ne sont pas à l'abri des crises de légitimité (Laufer et Burlaud, 1980). Ainsi, dans les années quatre-vingts, les collectivités publiques ont été conduites à rechercher une plus grande rationalité économique en changeant leurs modes de gestion. Cependant, comme le relève Nioche (1991), après l'effervescence du début des années soixante-dix, peu de concepts nouveaux sont venus en France enrichir le portefeuille du management public⁷. Les années quatre-vingts ont plutôt été marquées par la diffusion de techniques fonctionnelles (comptabilité analytique et contrôle de gestion, marketing et communication, informatique, achats, etc.) adaptées au secteur public dans les années soixante-dix, et d'importation plus ou moins naïve par des consultants de modes managériales issues du secteur privé.

1.3. Les collectivités territoriales seraient incitées à transposer la LOLF pour se moderniser au même titre que l'Etat

Dans un rapport au gouvernement, Alain Lambert et Didier Migaud ont rendu publiques, le 16 septembre 2005, les conclusions de leur mission auprès du Gouvernement sur la mise en oeuvre de la LOLF. Ce rapport⁸ propose des pistes de travail pour transposer « *aux collectivités territoriales des outils et processus budgétaires, comptables et relatifs à l'évaluation et au contrôle introduits par la LOLF* ». Ce rapport précise qu'« *une amélioration des outils budgétaires des collectivités territoriales pourrait donc être envisagée, et contribuer tant à la transparence de l'action qu'à la performance de la gestion locale. Une fois les outils forgés, elle pourrait faire l'objet d'une expérimentation, sur la base du volontariat, dans les collectivités* » (p.80).

Dans ce cadre, Jean-François Copé, alors ministre du Budget, lors de la présentation du projet de loi de finances 2006 au Comité des finances locales, a proposé aux collectivités territoriales volontaires d'expérimenter des mécanismes budgétaires inspirés de la LOLF. Un colloque a ensuite été organisé au Sénat le 22 juin 2006 sur la LOLF et les collectivités territoriales. Certaines voix se sont alors élevées pour rappeler que les gestionnaires des collectivités territoriales ont, depuis plusieurs années, mis en place des outils d'analyse, d'évaluation et de contrôle budgétaire.

On assiste, cependant, dès la fin de l'année 2006, à un renversement de situation avec l'émergence de propositions plus nuancées sur l'intérêt d'une transposition de la LOLF aux collectivités territoriales. Ce mouvement s'inscrit en parallèle de la parution de plusieurs rapports qui dressent un premier bilan, en demi-teinte, de la mise en oeuvre de la LOLF. Le rapport d'activité du Comité interministériel d'audit des programmes (CIAP) du 15 novembre 2006 précise, par exemple, que « *si les objectifs et indicateurs*

⁷ A l'exception des démarches d'évaluation de politiques publiques

⁸ Rapport au gouvernement intitulé « *La mise en oeuvre de la loi organique relative aux lois de finances. Réussir la LOLF, clé d'une gestion publique responsable et efficace* » présenté par Alain Lambert et Didier Migaud (septembre 2005)

des projets annuels de performance (PAP) joints au PLF 2006 traduisent une amélioration qualitative par rapport aux avant-PAP qui étaient présentés à titre indicatif à l'appui du PLF 2005, ils ne constituent pas encore pour les ministères, le coeur de leur démarche pour l'optimisation de la dépense publique ».

Dans son rapport⁹ au gouvernement remis le 11 décembre 2006, Pierre Richard (p.127) souligne qu'« *il ne paraît pas souhaitable d'imposer la LOLF aux collectivités locales* ». De la même manière, Alain Lambert et Didier Migaud¹⁰ indiquent qu'« *une « LOLF locale » serait donc inopportune* ». Au-delà de ce changement de cap, ces rapports reconnaissent que les collectivités territoriales, pour certaines, sont loin d'être en retard en la matière.

Sans prétendre que les collectivités territoriales ont inspiré la LOLF, il semble possible d'affirmer que certaines d'entre elles ont développé, il y a déjà plusieurs années, des concepts proches de ceux de la LOLF. Ainsi, comme le relève Lamarque (2006), nombreuses sont les collectivités territoriales, du moins parmi les plus importantes, qui ont su intégrer dans leurs pratiques les principes et les outils de la gestion par la performance, bien avant que la LOLF ne les impose à l'Etat.

2. Quel développement du contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales ?

Un faisceau d'indices atteste du développement du contrôle de gestion non seulement dans les communes mais aussi dans les autres types de collectivités.

2.1. Le contrôle de gestion devient une fonction à part entière dans les collectivités territoriales

Les dirigeants des collectivités territoriales ou des organismes qui gravitent dans ce secteur s'intéressent à la fonction « *contrôle de gestion* » en tant que telle et commandent ou réalisent des études pour identifier son développement et l'état des pratiques. Ainsi, une étude nationale¹¹ conduite par le CNFPT, réalisée au cours de l'année 2000 à partir de 450 questionnaires renseignés par des communes de plus de 10.000 habitants, des départements et des régions, montre que le contrôle de gestion est pratiqué par 31% des collectivités interrogées. A la question « *Existe-t-il une fonction contrôle de gestion au sein de votre collectivité ?* », la réponse est que cette fonction est présente dans plus de la moitié des villes de plus de 40.000 habitants, des régions et des départements. Plus récemment, une enquête a été réalisée par des élèves administrateurs territoriaux¹² spécifiquement sur des questions relatives à l'amélioration des performances des collectivités territoriales (2006). Cette étude montre notamment que 81% des 72 collectivités qui ont répondu au questionnaire ont un contrôle de gestion interne, majoritairement rattaché à la direction générale des services (dans 59% des cas). Pour ces études, il convient cependant de prendre en compte le biais induit par les non-réponses qui limite les possibilités de généralisation de leurs résultats. En effet, il y a une probabilité importante pour que les collectivités qui ont répondu soient les plus innovantes et que ce soit « *l'arbre qui cache la forêt* ».

⁹ Rapport au gouvernement intitulé « *Solidarité et performance. Les enjeux de la maîtrise des dépenses publiques locales* » présenté par Pierre Richard (2006)

¹⁰ Rapport au gouvernement intitulé « *La mise en oeuvre de la loi organique relative aux lois de finances : à l'épreuve de la pratique, insuffler une nouvelle dynamique à la réforme* », présenté par Alain Lambert et Didier Migaud (novembre 2006)

¹¹ Enquête réalisée par l'AFIGESE-CT à l'occasion des Assises de la fonction financière de Besançon (19 et 20 septembre 2000) présentée en 2002 dans *Finances et contrôle de gestion*, dossier sectoriel, éditions du CNFPT. L'Association Finance-Gestion-Evaluation regroupe les directeurs financiers, contrôleurs de gestion et évaluateurs de politiques publiques territoriaux

¹² Avec l'appui de l'AFIGESE-CT, l'association des Communautés urbaines de France (ACUF) et de l'Institut national des études territoriales (INET)

De la même manière, les chercheurs se sont intéressés au développement du contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales. La plupart des travaux universitaires produits ces quinze dernières années portent sur des approches essentiellement fondées sur l'exploitation de questionnaires et centrées sur la commune comme objet de recherche. Ces analyses sont, bien souvent, complétées par la présentation synthétique de plusieurs exemples (Griffiths, 1988 ; Roussarie, 1994 ; Meyssonier, 1993 ; Pariente, 1998 ; Busson-Villa, 1999). Des travaux traitent, de manière plus marginale, d'autres collectivités avec des approches qualitatives (Kopel, 2001 ; François-Noyer, 1998). Certains travaux s'intéressent à des collectivités territoriales autres que les communes (Maurel, 2003 ; Chauvey, 2006 ; Turc et Guenoun, 2009). De la même manière, des travaux tentent, plus globalement, d'analyser le phénomène d'émergence du contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales (Gibert, 1995). Ou encore, les actes de la journée d'étude des juridictions financières du 7 décembre 2001, publiés dans la revue *Politiques et management public*¹³ présentent les expériences menées à la Communauté urbaine de Lille (Vollemaere, 2002), dans le Département du Nord (Courbet, 2002), ou au sein du Département des Hauts-de-Seine (Thomas, 2002). Un numéro de la *Revue française de finances publiques* exclusivement consacré aux nouveaux instruments financiers et de gestion des collectivités territoriales¹⁴ présentait des expériences menées par exemple, par les Départements des Hauts-de-Seine (Thomas, 2006) et de l'Hérault (Lees, 2006).

Au-delà du développement d'études, le contrôle de gestion a fait son apparition officielle dans le répertoire des métiers territoriaux. Une première ébauche de fiche de la nomenclature des métiers territoriaux a été élaborée en 1995 par le CNFPT¹⁵ spécifiquement pour le contrôle de gestion. Par la suite, une étude sur les emplois et les missions des fonctions financières et de contrôle de gestion a été réalisée par le CNFPT entre 1997 et 2000 à partir du dépouillement de 296 annonces d'emploi ou fiches de poste faisant apparaître les missions exercées. Cette étude montre que les contrôleurs de gestion sont surtout présents dans les grandes collectivités, leurs missions sont partagées entre le contrôle de gestion des activités et le contrôle de gestion financier (en particulier, le contrôle des organismes « satellites »). Dans les collectivités moyennes, ce rôle est partagé parmi les autres cadres financiers. Cette étude a permis, par ailleurs, d'établir sept fiches emplois-types à partir du dépouillement des annonces d'emploi ou des fiches de poste dont celle de « contrôleur de gestion ». Au cours de l'année 2003¹⁶, alors qu'il recensait 278 métiers en 1993, le répertoire des métiers territoriaux réévalue entre 280 et 290 le nombre des différentes fonctions évaluées dans les collectivités locales et intègre le métier de « contrôleur de gestion ». Une fiche métier détaillée est en ligne sur le site du CNFPT¹⁷. A titre de comparaison, le répertoire interministériel des métiers de l'Etat¹⁸ et le répertoire des métiers de la fonction publique hospitalière intègrent eux aussi cette fonction.

Le contrôle de gestion fait intégralement partie du dispositif de droit commun de formation de la fonction publique territoriale et les agents peuvent se former au contrôle de gestion. Ainsi, en 2007, l'offre de formation du CNFPT et des différentes écoles de formation de la fonction publique territoriale (les ENACT) était constituée par plus de 44 stages d'une durée d'un à six jours. Une telle offre permet à de nombreuses personnes de se former au contrôle de gestion sur une année avec, pour certaines, la possibilité de s'inscrire dans un cycle spécifique de formation. La professionnalisation de l'encadrement des collectivités aurait ainsi favorisé le renforcement de la fonction financière et de contrôle de gestion, notamment dans les collectivités les plus importantes (Lamarque, 2006).

¹³ Revue Politiques et management public, Vol. 20, n°3, septembre 2002

¹⁴ Revue française de finances publiques, n°95, septembre 2006

¹⁵ Centre national de la fonction publique territoriale

¹⁶ article publié dans « *La gazette des communes* » du 06 octobre 2003

¹⁷ www.cnfpt.fr

¹⁸ dont la version définitive a été présentée le 16 novembre 2006

Des réseaux de professionnels se sont développés en matière de contrôle de gestion. Certains ont même fusionné et se sont structurés à l'exemple de l'AFIGESE-CT¹⁹ qui a été créée en 2000, à partir de la volonté de réunir différents réseaux préexistants : un groupe émanant de l'association *ville et finance*²⁰, les participants des assises de la fonction financière, du contrôle de gestion et de l'évaluation des politiques publiques des collectivités territoriales et la section *collectivités territoriales* de l'association DFCG. L'objet de cette association est notamment de développer, structurer et dynamiser un ensemble de réflexions pour les trois fonctions des collectivités territoriales pouvant être élargies à l'ensemble du secteur public : les finances, le contrôle de gestion et l'évaluation des politiques publiques. Cette association rassemble annuellement plusieurs centaines de directeurs financiers, contrôleurs de gestion et évaluateurs de politiques publiques autour de tables rondes et de débats. Par ailleurs, la littérature professionnelle traite, elle aussi, du contrôle de gestion. Au-delà des articles qui présentent des expériences dans la presse généraliste consacrée aux collectivités territoriales, des ouvrages et articles spécialisés contribuent à la diffusion des pratiques et outils de contrôle de gestion.

Les Chambres régionales des comptes (CRC) font porter leurs contrôles sur la mise en place de pratiques de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales. Nous avons procédé à la recherche des observations effectuées par les CRC entre 1999 et 2005 en matière de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales et de leurs groupements. Le type d'investigation des CRC, à savoir, le plus souvent une investigation sur site, semble permettre une analyse qualitative et assez fine. La lecture de ces lettres d'observations permet ainsi de situer certaines pratiques, avec plus de détails, de recul et de sens critique que dans la presse professionnelle. L'intérêt de cette démarche est qu'elle permet de dresser un panorama à partir d'analyses qualitatives effectuées par un tiers sur les pratiques d'une collectivité.

L'analyse porte sur 58 collectivités et groupements de collectivités. La lecture de ces documents montre que la mise en place d'outils ou de démarches de contrôle de gestion constitue un élément qui fait l'objet d'un examen des CRC lors de leurs contrôles. Dans ce cadre, elles dressent des constats tels que l'absence de contrôle, l'existence d'une démarche de création ou l'existence d'outils de contrôle de gestion. Le cas échéant, elles portent un jugement sur les pratiques en cours et recommandent/conseillent aux collectivités de mettre en place des outils de contrôle de gestion. Dans certains cas, elles mettent en perspective l'évolution (ou non) de la situation du contrôle de gestion entre deux périodes de contrôle.

Tableau 2 - Type d'observations des CRC concernant les pratiques de contrôle de gestion des collectivités territoriales et de leurs groupements

Les Chambres régionales des Comptes...	Nbre
relèvent l'absence de contrôle de gestion	16
constatent l'existence d'une structure, d'outils ou de démarche de contrôle de gestion sans apporter de jugement particulier	11
constatent que des outils de contrôle de gestion sont en cours de création	10
relèvent l'existence d'un contrôle de gestion non satisfaisant	12
constatent l'existence d'un contrôle de gestion satisfaisant	2
recommandent/conseillent la mise en place d'un contrôle de gestion	5
utilisent le terme contrôle de gestion en le limitant au contrôle des satellites	2
	58

Source : auteur

¹⁹ Association Finance Gestion Evaluation des Collectivités Territoriales

²⁰ Réseau Philippe Laurent

2.2. Les collectivités territoriales recrutent des contrôleurs de gestion

Les collectivités territoriales créent des postes et recrutent des contrôleurs de gestion au même titre qu'elles recrutent des directeurs financiers, des architectes, des juristes, des spécialistes de la communication, etc. Nous avons analysé les offres d'emploi concernant la fonction contrôle de gestion publiées entre avril 2002 et juin 2006 dans deux magazines spécialisés dans le secteur des collectivités territoriales : *La gazette des communes* et *La lettre du cadre territorial*. L'analyse des offres d'emploi comme élément de recherche peut permettre de montrer que la fonction de contrôleur de gestion est entrée dans le paysage des métiers de la fonction publique territoriale. Une telle approche conduit, par ailleurs, à mettre en lumière des éléments d'appréciation concernant le développement de la fonction « *contrôle de gestion* ».

Cette étude porte principalement sur les éléments suivants : le nombre de postes, leurs intitulés (contrôleur, conseiller, analyste, etc.), la variété des missions (y a-t-il un cœur de métier qui se dégage, un profil type ?), les employeurs considérés et le stade de développement des démarches (s'agit-il de mettre en place des outils ou plutôt de faire vivre des outils existants).

L'analyse des annonces d'offres d'emploi publiées dans la presse a déjà constitué le support de plusieurs recherches dans le domaine du contrôle de gestion. Les annonces d'offres d'emploi correspondent à l'expression spontanée des besoins exprimés (Dumoulin, 1983), une sorte de dévoilement des pratiques dans les organisations (Bollecker, 1999). Ainsi, il est raisonnable de penser que certains éléments peuvent avoir un statut proche du commencement de preuve tel qu'il est défini par les juristes (Nobre, 1998). Cette approche connaît, toutefois, certaines limites. En effet, une offre d'emploi peut donner des indications sur la volonté de recrutement mais cela ne veut pas dire que le recrutement sera effectif, que la personne recrutée aura les compétences requises, que les missions proposées dans le profil seront effectivement celles qui seront proposées dans la réalité du poste.

Notre démarche a consisté, dans un premier temps, à collecter des profils de poste, chaque semaine. Le choix a été fait de ne sélectionner que des offres d'emploi émises par des collectivités territoriales ou des établissements publics de coopération intercommunale (EPCI). Nous avons, dans un second temps, réalisé une grille de recueil de données permettant de mettre en évidence un certain nombre de caractéristiques sur le poste, la collectivité, le candidat et la fonction contrôle de gestion. Enfin, nous avons saisi les offres d'emploi et procédé à l'analyse dont les résultats synthétiques sont présentés ci-après. Les premiers résultats de cette analyse portent sur 142 offres d'emploi pour des postes de contrôleur de gestion quelque soit l'intitulé du poste.

Les résultats de l'analyse montrent que ce sont surtout des communes qui recrutent (44%). Les départements viennent en seconde position. Ainsi, 40% de l'ensemble des départements français ont tenté de recruter des contrôleurs de gestion sur la période étudiée²¹. Il en va de même avec les régions.

Tableau 3 – Nombre de postes proposés par type de collectivité

	Nbre	%
EPCI	24	17%
Commune	63	44%
Département	46	32%
Région	9	6%
TOTAL	142	100%

Source : auteur

²¹ 5 départements ont proposé plusieurs offres

On trouve plusieurs intitulés pour caractériser ces postes. Dans près de 65% des cas (92 offres sur 142), les collectivités territoriales utilisent le terme de « *contrôleur de gestion* ». Ce terme est employé par les régions dans 88,9% des offres, par les communes dans 68,3% des offres, par les départements dans 58,7 % des offres et par les EPCI dans 58,3 %. On parle aussi de « *conseiller en gestion* » (15%). Certains termes font l'objet d'une utilisation plus rare comme « *analyste de gestion* » ou « *chargé de mission* ». Par ailleurs, des collectivités ne précisent pas la fonction du poste et recrutent des « *attachés territoriaux* » affectés sur des tâches de contrôle de gestion.

Tableau 4 – Intitulés des postes proposés

	Nbre	%
contrôleur de gestion	92	65%
conseiller de gestion	21	15%
autre	14	10%
attaché	10	7%
chargé de mission	3	2%
analyste de gestion	2	1%
TOTAL	142	100%

Source : auteur

On remarque que 92 % des offres concernent des agents de catégorie A (soit des personnes diplômées, au minimum, d'une licence) et seulement 6 % des agents de catégorie B (essentiellement dans les communes).

Les contrôleurs de gestion sont, le plus souvent, rattachés directement au directeur général des services ou à un de ses adjoints. Ce phénomène est particulièrement marqué dans les communes (le contrôleur de gestion est rattaché dans 79,5 % des cas à la direction générale) et les départements (dans 60% des cas). On rencontre aussi des cas où ils sont rattachés à la direction des finances. Le contrôleur de gestion peut aussi intervenir dans d'autres directions « *fonctionnelles* » (direction des ressources humaines ou direction des affaires juridiques) ou dans des directions « *opérationnelles* ». Dans certains cas et, dans les collectivités les plus importantes, le contrôleur de gestion est rattaché à une direction du contrôle de gestion.

La question du rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion est importante. Un contrôleur de gestion rattaché à la direction générale démontre non seulement une implication forte de la collectivité mais aussi une intégration au sein du système de management avec une position supposée transversale. Lorsqu'il est placé au sein d'une direction des finances, ce rattachement marque la proximité entre les démarches de contrôle de gestion et de contrôle budgétaire. Le contrôleur de gestion risque alors d'être cantonné dans une position de contrôleur financier et la démarche de contrôle de gestion, par la même occasion, perçue comme une démarche de contrôle et non de pilotage. Au sein d'une direction opérationnelle, « *il devient spécialisé sur une unité de production (...) sa mission relève alors complètement de l'opérationnel* » (Lamarzelle, 2003). Le contrôleur de gestion constitue ainsi l'interface de la direction opérationnelle avec la cellule de contrôle de gestion de la collectivité. Dans certains cas, toutefois, des directions opérationnelles peuvent créer un poste de contrôleur de gestion sans pour autant qu'existe une cellule « *centrale* » de contrôle de gestion. Il s'agit alors de développer cette fonction au sein d'une direction sans que cela ne s'inscrive dans un système global de contrôle de gestion au sein de la collectivité. Il est, a priori, difficile d'admettre que le rôle du contrôleur de gestion sera le même dans tous ces cas, comme le relève Bouquin (2006).

L'analyse des offres d'emploi permet aussi de cerner l'état d'avancement des pratiques en matière de contrôle de gestion. Ainsi, il s'agit dans 45,5% des cas²² de concevoir des outils de contrôle de gestion, dans 22,7% des cas de développer ou d'optimiser des démarches existantes et dans 31,8% des cas de participer à une démarche.

²² lorsque cela est précisé (soit 110 cas sur 142)

On retrouve différentes techniques « *gestionnaires* » plus ou moins apparentées au contrôle de gestion dans les offres d'emploi comme le contrôle des satellites, les études en organisation et méthodes, les démarches qualité, ou encore l'audit interne. Ces résultats rejoignent un des constats opérés par Beaulier et Salery (2006) pour lesquels « *encore aujourd'hui, le contrôle de gestion revêt pour certains responsables locaux un périmètre très différent de son acception générique. Les cellules de contrôle de gestion se sont ainsi vues confier des rôles ou des fonctions variés* ». Ce phénomène n'est, toutefois, pas propre aux collectivités territoriales et se retrouve aussi dans les entreprises du secteur privé. Ainsi, comme le souligne Bouquin (2006), les contrôleurs de gestion sont souvent accaparés par d'autres tâches très variées au demeurant d'une entreprise à une autre (gestion financière, informatique, comptabilité, etc.).

Ainsi, certaines fonctions apparaissent dans un nombre important d'offres d'emploi, comme :

- le contrôle des satellites (mentionné dans 73 offres, soit 51,4 % des offres) ;
- les méthodes, procédures et organisation (mentionné dans 57 offres, soit 40,1 % des offres) ;
- le budget et les finances (mentionné dans 43 offres, soit 30,3 % des offres) ;
- l'audit (mentionné dans 21 offres, soit 14,8 % des offres) ;
- l'évaluation de politiques publiques (mentionné dans 13 offres, soit 9,2 % des offres) ;

Il serait ainsi possible de distinguer différentes catégories de postes, plus ou moins centrées sur le contrôle de gestion entendu comme le pilotage de la performance :

- dans 13,4 % des cas, les missions sont strictement liées aux systèmes formels de contrôle de gestion tels que la réalisation de tableaux de bord et d'indicateurs, la comptabilité et l'analyse des coûts, le reporting, les outils de pilotage, le conseil auprès de la direction générale et des services, la diffusion d'une culture de gestion, l'élaboration de rapports d'activité des services, ou encore, l'analyse des activités ;
- dans 6,3% des cas, il s'agit uniquement de fonctions apparentées (fonctions budgétaires et financières, qualité, évaluation de politiques publiques, audit, méthodes, procédures et organisation, contrôle des satellites, commande publique, ou encore, analyse juridique). Ceci, sans pour autant que les contrôleurs de gestion exercent des missions strictement liées aux systèmes formels de contrôle de gestion (voir ci-dessus) ;
- dans 77,5 % des cas, les profils de poste intègrent à la fois des missions de contrôle de gestion et des fonctions apparentées mais néanmoins différentes ;
- dans 2,8 % des cas les missions ne sont pas précisées.

Par ailleurs, lorsque le profil de contrôleurs de gestion intègre à la fois des missions de contrôle de gestion et d'autres missions (110 offres d'emploi), il est possible de distinguer différents cas de figure :

- un premier type de profils, le plus fréquent (50,9% des cas), où le contrôleur de gestion exerce plusieurs missions²³ en plus des missions « *traditionnelles* » de contrôle de gestion ;
- un second type de profils où le contrôleur de gestion serait principalement affecté à une mission précise en plus de ses missions traditionnelles comme le contrôle externe (19,1%), les méthodes, procédures, organisation et audits (17,3%), le budget et les finances (9,1%) et, de manière plus marginale, l'évaluation de politiques ou la démarche qualité.

Ainsi, dans la sphère publique, tout comme dans le secteur privé, le contrôleur de gestion apparaît de plus en plus un conseil du management au niveau des directions générales et des responsables de

²³Fonctions budgétaires et financières, qualité, évaluation de politiques publiques, audit, méthodes, procédures et organisation, contrôle des satellites, commande publique, ou encore, analyse juridique

centres budgétaires ou de processus (Malo et Mathé, 1998). Dans cette perspective, le contrôleur de gestion serait l'homme qui informe, conseille, facilite la gestion et non pas seulement celui qui vérifie, inspecte et réprimande comme l'avaient déjà souligné Ardouin et Jordan (1978). Le contrôleur de gestion n'est plus simplement un fournisseur d'information mais l'animateur d'un processus auquel la participation des managers est essentielle (Godener et Fornerino, 2005).

Il convient, cependant, de souligner que la fonction contrôle de gestion ne peut être réduite sinon assimilée au rôle du contrôleur de gestion. Pour Giraud et al (2002), il est indispensable de ne pas faire la confusion entre démarche de contrôle et fonction du contrôleur de gestion : « *C'est une démarche managériale assurée conjointement par les responsables opérationnels et les contrôleurs de gestion* ». Le contrôleur de gestion jouerait alors plutôt un rôle de fonctionnel. Le contrôle de gestion dépasse ainsi largement le seul domaine de compétence du contrôleur de gestion et implique un engagement fort de la direction générale et une participation active des services (Burlaud et Simon, 1997).

Conclusion

La volonté affichée par les pouvoirs publics de voir se développer le contrôle de gestion dans la sphère publique se traduit par la production d'un ensemble de normes incitant, de manière plus ou moins importante, les services de l'Etat à développer ces pratiques. Les raisons qui ont présidé à l'inscription à l'agenda et à la mise en œuvre de cette politique de développement du contrôle de gestion dans le secteur public seraient multiples (évolution des attentes de la population, émergence d'un besoin de clarification des compétences de chaque niveau, introduction des pratiques « *managériales* » au sein de ces organisations).

Une analyse « *macro* » du développement du contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales permet d'approcher les contours du développement du contrôle de gestion au sein de ces organisations. Ainsi, force est de constater que le contrôle de gestion occupe une place grandissante : les collectivités territoriales recrutent et forment des contrôleurs de gestion, des réseaux de contrôleurs de gestion, d'évaluateurs et de financiers s'organisent, les expériences se multiplient, au point même que les Chambres régionales des comptes, lors de leurs contrôles, s'intéressent au sujet - ou à son absence-, les professionnels produisent des ouvrages, fiches, articles sur leurs expériences, etc.

Ainsi, le constat opéré par Auby (1996) selon lequel « *la fonction de contrôle de gestion n'est pas encore statutairement reconnue dans les organisations publiques au même titre qu'elle l'est dans les grandes organisations privées* » semble de moins en moins fondé. Le contrôle de gestion apparaît ainsi comme une fonction en « *devenir* », en phase de « *croissance* » et non un simple effet de mode, éphémère, localisé sur seulement quelques structures dont la mise en place ne constituerait qu'un cas particulier et anecdotique.

Bibliographie

ALLEGRE H., MOUTERDE F. (1989), *Le contrôle de gestion dans les collectivités locales : méthodes, outils, tableaux de bord*, Editions du Moniteur, 168 p.

ANTHONY R. N. (1988), *The management control function*, Boston, Harvard business school press; trad. française *La fonction contrôle de gestion*, Paris, Publi-union, 1993

ARDOUIN J. L., JORDAN H. (1978), *Le contrôleur de gestion*, Flammarion

AUBY J.-F. (1996), *Management public – Introduction générale*, Notions essentielles, Sirey

BARTOLI A. (1997), *Le management dans les organisations publiques*, Dunod, Paris

- BASLE M. (1999), « Les pratiques de l'évaluation française des contrats de Plan Etat-Région », *Rapport annuel 1999 du CNE*, contribution n°1
- BEAULIER M., SALERY Y. (2006), « Vingt ans de contrôle de gestion dans les collectivités locales : bilan et perspectives », *Revue française de finances publiques*, n°95, septembre, pp.69-85
- BOLLECKER M. (1999), « Contrôleur de gestion : une profession à dimension relationnelle ? » *Cahier de recherche GREFIGE*, n°1999-10, Université de Nancy 2
- BOUQUIN H., PESQUEUX Y. (1999), « Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline », *Comptabilité Contrôle Audit*, numéro spécial, mai, pp.93-105
- BOUQUIN H. (2006), *Le contrôle de gestion*, P.U.F., Paris 7^{ème} édition
- BOURDON J. (1996), « La fonction publique territoriale », in *Les collectivités locales en France*, La Documentation française
- BURLAUD A., TELLER R., CHATELAIN-PONROY S, MIGNON S. et WALLISER E. (2004), *Contrôle de gestion*, Vuibert, Collection Gestion
- BURLAUD A., SIMON C. J. (1997), *Contrôle de gestion*, Ed. La découverte
- BUSSON-VILLA F. (1999), « Emergence d'une logique évaluative dans la gestion publique », *Finance Contrôle Stratégie*, volume 2, n°1, mars, pp.5-25
- CHAUVEY J.-N. (2006), « L'intérêt du balanced scorecard dans l'évolution des modes de contrôle et d'évaluation des départements français », *Revue politiques et management public*, Volume 24, n°3, septembre, pp.69-90
- CHEVALLIER J. (1997), « La gestion publique à l'heure de la banalisation », *Revue française de gestion*, septembre-octobre, pp.26-37
- COURBET G. (2002), « Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales », *Revue politiques et management public*, Vol. 20, n°3, septembre, pp.201-207
- DUMOULIN C. (1983), « Le nouveau profil du contrôleur de gestion », *Revue française de gestion*, Juin-Juillet-Août, pp.11-14
- FRANÇOIS-NOYER V. (1996), « Une lecture de la recherche en comptabilité et contrôle de gestion dans les collectivités territoriales », *Cahiers de recherche IAE de Lille, CLAREE*, 96/4
- FRANÇOIS-NOYER V. (1998), « Le contrôle de gestion d'une commune bilan administratif et politique d'une année de fonctionnement », *Gérer et comprendre*, septembre 1998, pp.61-67
- GIBERT P. (1989), « L'analyse de politique », *Revue d'économie politique*, n°2, mars-avril, pp.355-392
- GIBERT P (1995), « La difficile émergence du contrôle de gestion territorial », *Revue politiques et management public*, vol 13, n°3, septembre, pp.203-223
- GIRAUD F., SAULPIC O., NAULLEAU G., DELMOND M.-H. et BESCOS P.-L. (2002), *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*, Paris, Gualino éditeur, Montchrestien.
- GODENER A., FORNERINO M. (2005), « La métamorphose du contrôle de gestion », *L'expansion management review*, Décembre, pp.54-59
- GRIFFITHS S. (1988), « La demande d'information comptable pour le contrôle de gestion des communes », *Revue française de comptabilité*, n°192, juillet-août, pp.65-73
- HURON D., SPINDLER J. (1998), *Le management public local*, L.G.D.J.
- JONCOURT Y. (1992), « Moderniser la gestion et les financements publics : des priorités à contre-sens », 5^{ème} colloque international de la *Revue politiques et management public*, 26-27 mars

- KNOEPFEL P., VARONE F. (1999), « Mesurer la performance publique : méfions-nous des terribles simplificateurs », *Revue politiques et management public*, vol 17, n°2, juin, pp.124-143
- KOPEL S. (2001), « Tableaux de bord de mairie : vers l'apprentissage de la responsabilité ? » *Revue politiques et management public*, n°3, septembre
- LAMARQUE D. (2006), « Evaluation et gestion de la performance dans les collectivités territoriales », *Revue française de finances publiques*, n°95, septembre, pp.163-176
- LAMARZELLE D. (2003), « Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales. Les questions préalables », *La revue du Trésor*, n°3-4, Mars-avril, pp.197-200
- LAUFER R., BURLAUD A. (1980), *Management public : gestion et légitimité*, Dalloz Gestion
- LEES J. (2006), « Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de l'activité de la collectivité », *Revue française de finances publiques*, n°95, septembre, pp.99-128
- MALO J.-L., MATHE J.-C. (1998), *L'essentiel du contrôle de gestion*, Editions d'Organisation
- MAUREL C. (2003), *Approche et conception du contrôle de gestion dans les Conseils généraux*, Thèse en sciences de gestion
- MENY Y., THONIG J.-C., (1989), *Politiques Publiques*, P.U.F, Paris
- MEYSSONNIER F. (1993), *Le contrôle de gestion communal : bilan et perspectives*, Thèse en sciences de gestion, Université de Nancy 2
- MULLER P., SUREL Y. (1998), *L'analyse des politiques publiques*, Editions Montchrestien.
- 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. (1998), « L'évolution du contrôle de gestion. Analyse à partir des offres d'emploi », *Actes du XIX Congrès de l'AFC*, Volume 2, pp.741-753
- NOBRE T. (1999), Des méthodes de recherche pour repenser le contrôle de gestion, dans *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, ouvrage coordonné par Yves Dupuis
- PARIENTE P. (1998), « Intérêt des approches contingentes en contrôle de gestion : le cas des collectivités territoriales », *Revue politiques et management public*, vol 16, n°4, décembre, pp.2-18
- PEYREFITTE M. (1998), « L'évaluation de processus d'une politique publique territoriale », *Revue politiques et management public*, volume 16, n°2, juin, pp.70-94
- ROUSSARIE O. (1994), *Les outils de contrôle de gestion utilisés dans les services publics urbains*, thèse en sciences de gestion, Université de Poitiers
- SANTO V.-M., VERRIER P.-E. (1993), *Le management public*, Que sais-je, P.U.F.
- SIMONS R. L. (1995), *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press
- THOMAS G. (2002), « Le système d'information du Département des Hauts-de-Seine », *Revue politiques et management public*, Vol. 20, n°3, septembre, pp.131-141
- THOMAS G. (2006), « Le contrôle de gestion au service du budget : la démarche dans les Hauts-de-Seine », *Revue française de finances publiques*, n°95, septembre, pp.87-98
- TURC E., GUENOUN M. (2009), « Gestion intercommunale des services publics locaux : indicateurs de performance, outils de pilotage et émergence des comparaisons intercommunales », *Revue gestion et management publics*, RECEMAP
- VOLLEMAERE J.-M. (2002), « Le contrôle interne à la communauté urbaine de Lille », *Revue politiques et management public*, Vol. 20, n°3, septembre, pp.53-56.