



# L'intérêt du Balanced Scorecard dans l'évolution des modes de contrôle des Départements français

Jean-Noël Chauvey

## ► To cite this version:

Jean-Noël Chauvey. L'intérêt du Balanced Scorecard dans l'évolution des modes de contrôle des Départements français. Comptabilité et Connaissances, May 2005, France. pp.CD-Rom, 2005. <halshs-00581145>

**HAL Id: halshs-00581145**

**<https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581145>**

Submitted on 30 Mar 2011

**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.

Jean-Noël CHAUVÉY  
568 rue des oliviers  
POULX 30320  
tel : 06 82 55 73 24  
e-mail : [jean-noel.chauvey@fr.ey.com](mailto:jean-noel.chauvey@fr.ey.com)

## **L'intérêt du Balanced Scorecard dans l'évolution des modes de contrôle des Départements français**

Mots-clefs : Balanced scorecard, secteur public, collectivités territoriales,  
contrôle de gestion, tableaux de bord.

Résumé :

Les bases de la légitimité de l'action publique ont profondément changé. Ces changements se sont en particulier traduits par une évolution des fondements du contrôle de gestion public et par le développement d'une exigence d'évaluation des politiques publiques. Les modalités de mise en œuvre de ces nouveaux modes de contrôle et les méthodes sur lesquelles ils peuvent s'appuyer restent toutefois à définir.

Cette communication a pour objet de discuter la capacité du Balanced Scorecard à faciliter l'évolution du contrôle public dans une voie plus stratégique, notamment tendue vers l'évaluation des politiques publiques. Elle s'appuie sur une analyse théorique, puis sur la revue des études empiriques existantes, et enfin sur une enquête exploratoire.

Elle montre que, si l'intérêt du Balanced Scorecard dans ce contexte semble avéré, il reste peu connu et très peu souvent mis en œuvre dans les collectivités françaises, la maturité du contrôle traditionnel et l'état des systèmes d'information ne permettant pas toujours une mise en œuvre immédiate de ce type d'approche.

Key words : balanced scorecard, public sector, management control, dashboard.

Resume :

The basis of public action legitimacy have deeply changed. These changes lead to an important evolution of issues in the public management control and an increasing need to public policies evaluation. Modalities and methods for implementing new management control systems still remain to be defined.

The purpose of this paper is to question the capacity of balanced scorecard to facilitate public management control change in a more strategic perspective, oriented toward the evaluation of public policies. The study relies, first, on a theoretical approach, second, on a survey of existing empirical studies, and finally, on an exploratory survey.

It shows that if the interest in balanced scorecard in this context seems to be recognized, this tool remains relatively unknown and rarely used in the French collectivities. The maturity of traditional control and the state of information systems do not allows a rapid implementation of this kind of approach.

Les évolutions récentes du secteur public ont engendré de nouveaux modes de légitimation de l'action publique désormais davantage axés sur les résultats que sur les moyens ou les procédures. Cela a notamment conduit à l'émergence de l'évaluation des politiques publiques que plusieurs auteurs considèrent comme la forme de contrôle de gestion stratégique appliquée au secteur public (voir par exemple Chaudemanche [1995]). Toutefois, si la tendance à l'évolution vers un contrôle plus stratégique et la nécessité d'évaluer les politiques sont clairement établies, les modalités de mise en œuvre de ces nouveaux modes de contrôle, et les méthodes sur lesquelles ils peuvent s'appuyer, restent à définir. Le *Balanced Scorecard* (désormais BSC) semble, a priori, susceptible de répondre à ce besoin.

Cette communication se propose de discuter la capacité du BSC à faciliter l'évolution du contrôle public dans une voie plus stratégique, notamment tendue vers l'évaluation des politiques publiques. Elle s'appuie pour cela sur une discussion théorique sur les intérêts et limites de cette approche au regard des nouveaux besoins du contrôle de gestion public (partie I), sur une revue des études empiriques préalablement menées sur le sujet, et enfin sur une enquête exploratoire réalisée auprès de collectivités territoriales françaises (partie II).

Le choix des collectivités territoriales comme champ d'étude est lié au fait que le secteur public est caractérisé par une très grande hétérogénéité au regard des modes de gestion, des définitions de la performance, et des outils pour la mesurer et la piloter. On trouve notamment au sein de ce secteur l'administration de l'Etat, les collectivités territoriales, les structures de coopération inter-administratives, les établissements publics (notamment les hôpitaux), les entreprises publiques délivrant des services marchands. Ces différents organismes doivent relever d'analyses distinctes. Les réflexions qui suivent s'intéresseront uniquement aux collectivités territoriales (Régions, Départements, Communes) et l'étude exploratoire présentée portera plus précisément sur les Départements.

## **I. Intérêt et limites du BSC dans l'évolution stratégique du contrôle public**

Le BSC développé par les auteurs américains Kaplan et Norton [1996], est une approche de tableaux de bord stratégique considérée par la littérature anglo-saxonne comme une innovation managériale majeure de ces dernières années (Ittner et Larcker [1998]) qui s'inscrit dans le courant moderne du contrôle de gestion dit « stratégique ».

Si le BSC a principalement été développé pour le secteur privé, il a fait également l'objet de diverses expériences de mise en œuvre dans le secteur public (voir par exemple Irwin, [2002] pour une expérience au Royaume-Uni au sein d'un ministère, Kloot et Martin, [2000], le Ministère des Finances de Finlande, [1999 et 2000], Zelman et al., [2003], dans le secteur de la santé, etc). Kaplan et Norton [2001] eux-mêmes relatent des expériences au sein d'organismes publics (commune, hôpital).

Les développements qui suivent expliquent pourquoi l'évolution du contrôle public rend nécessaire la mise en œuvre de méthodes de contrôle de gestion stratégique (I.1). Les intérêts et limites du BSC seront ensuite explorés pour établir un lien entre le contrôle de gestion et l'évaluation (II.2), construire des représentations communes en vue de réduire la complexité et accroître la contrôlabilité de l'organisation (II.3), et bâtir un modèle explicatif global de la performance à travers les cartes stratégiques (II.4).

### **I.1. L'évolution du contrôle public : de l'évaluation des ressources à celle des impacts**

Le contrôle dans le secteur public a longtemps porté sur la conformité juridique des procédures et sur le suivi des ressources, en particulier budgétaires. Ce modèle de contrôle a été largement critiqué pour les limites qu'il impose à une gestion moderne des organismes publics qui exige notamment la mise en œuvre de démarches d'évaluation des politiques publiques afin de contrôler non plus seulement les ressources engagées mais également les *impacts* des actions déployées.

Traditionnellement, la conformité au droit est un critère dominant de la rationalité publique (Busson-Villa, [1999]). La fonction de contrôle consiste à vérifier la conformité des actes réalisés aux normes préétablies ou aux règles, plutôt qu'à suivre les objectifs poursuivis ou l'adéquation des actions aux objectifs à atteindre. La rationalité basée sur les règles administratives prend le pas sur une rationalité managériale.

Dans cette configuration, le contrôle privilégie les moyens mis en œuvre au détriment des finalités de l'action publique, c'est à dire privilégie l'efficience à l'efficacité au sens de Barnard [1938].

Laufer et Burlaud, [1980] ont montré que la légitimité de la gestion publique a fortement évolué dans le temps. Basée sur la source du pouvoir (la puissance publique) au 19ème siècle, elle était liée à sa finalité (le service public) dans la première moitié du 20ème siècle, et est désormais fondée sur les méthodes qu'elle utilise.

Cette conception est à relier à l'exigence d'*accountability* (Pettigrew, [1997]) c'est à dire de la nécessité de « devoir rendre des comptes » devant les autorités publiques et les citoyens, qui est, dans les démocraties modernes, considérée comme la base de la légitimité des responsables. Dans le mouvement de réforme du secteur public mis en œuvre dans un certain nombre de pays anglo-saxons dans les années 1980 ( *le new public management*), une importance cruciale a ainsi été accordée à un suivi permanent des moyens mis en œuvre au regard de la valeur créée (*value for money*), ce qui a impliqué l'application de procédures d'audit, de contrôle de gestion et d'évaluation renforcées.

Ainsi, selon Busson-Villa [1999], la légitimité publique « n'est plus acquise, mais doit être conquise en faisant la démonstration du bien fondé des opérations engagées et de la qualité des méthodes de gestion employées ». Les techniques de gestion peuvent donc par elles-mêmes constituer des « méthodes auxquelles les organisations publiques peuvent faire appel pour légitimer leurs actions » (Laufer et Burlaud, [1997]).

Dès 1981, Hofstede [1981] insistait sur la contingence des techniques traditionnelles du contrôle public en montrant que le contrôle bureaucratique traditionnel nécessitait

la clarté des objectifs, la possibilité de mesurer les résultats, le caractère répétitif des actions, et la connaissance des conséquences des actions correctrices.

Lorino [1999] a, par ailleurs, montré que la régulation par les ressources qui génère un contrôle, a priori, à travers l'assignation des moyens budgétaires, n'est plus adaptée au contexte du secteur public qui s'est considérablement complexifié.

D'une manière plus générale, les systèmes traditionnels de contrôle ont été largement critiqués dans tous les pays, du fait de la non prise en compte des déterminants non financiers de la performance et de leur incapacité à s'adapter aux enjeux de la gestion publique moderne<sup>1</sup>.

Dans ce contexte, Batac et Carassus [2004] expliquent que les logiques de contrôle doivent se réorienter sur les finalités de l'action publique, en mesurant non seulement les moyens engagés et les résultats afférents, mais également les impacts générés.

Dans cette conception étendue, le contrôle rejoint la logique de l'évaluation des politiques publiques qui, dans sa dimension *gestionnaire*<sup>3</sup>, peut être assimilée « à un outil d'aide à la décision suivant une logique de causalité quantitative expérimentale ».

Crozier [1991] considère d'ailleurs que « l'évaluation des résultats de l'action administrative et des politiques publiques est un des points centraux du renouveau du service public ». Il s'agit d'un mouvement de modernisation où le pilotage par les résultats (a posteriori), tente de se substituer au pilotage par les principes (a priori).

Dans ce contexte, l'évaluation apparaît comme un instrument privilégié de régulation pour des services publics soustraits à celle du marché, mais soumis à l'obligation croissante de « rendre des comptes » (*accountability*) dans un environnement de plus en plus complexe. L'évaluation constitue donc un enjeu politique puisqu'elle peut servir d'instrument d'auto-légitimation, même si elle représente aussi un risque politique selon les résultats obtenus.

---

<sup>1</sup> voir notamment Ghobadian et Ashworth [1994] pour l'expérience de la Grande Bretagne, Atkinson et al. [1997] pour le Canada, et Guthrie et English [1995] et Kloot et Martin [2000] pour l'Australie.

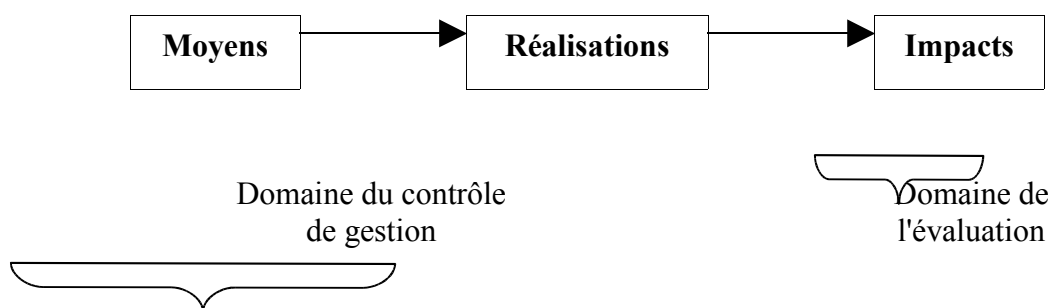
<sup>3</sup> François-Noyer [1996] distingue deux logiques d'évaluation, l'un dite *gestionnaire* à la recherche d'un lien de causalité entre la politique évaluée et les effets observés, l'autre dite *démocratique*, où l'évaluation est envisagée comme un outil d'amélioration du processus politique.

L'émergence de l'évaluation des politiques publiques est donc très révélatrice de l'évolution du contrôle public. Elle paraît ainsi être "l'archétype du contrôle stratégique dans les collectivités locales" (Chaudemanche [1995]).

## II.2. Etablir le lien entre contrôle de gestion et évaluation

Gibert [1986 et 1995] distingue trois niveaux traditionnels d'appréhension de l'action publique : les moyens, les réalisations et les impacts.

Les **moyens** (personnel, budget, matériel, ...) sont transformés en **réalisations** qui, combinées à des effets externes, génèrent des **impacts**.



Huron et Spindler [1998] montrent que le contrôle de gestion public traditionnel est prioritairement focalisé sur les moyens, mais s'intéresse en général aussi aux actions déployées et aux réalisations auxquelles elles aboutissent (outputs). L'évaluation est, quant à elle, beaucoup plus focalisée sur la mesure et l'analyse des impacts (outcomes). Contrôle de gestion et évaluation sont donc des domaines assez nettement distincts.

De nombreux auteurs ont toutefois mis en évidence la complexité de cette distinction notamment Gibert et Andrault [1984]. Busson-Villa [1999] explique que le critère de distinction entre les deux porte sur la discontinuité de l'évaluation du fait de la difficulté d'exploration des rapports de causalité complexes, le contrôle de gestion qui porte sur la mesure et l'analyse des réalisations étant par nature permanent. Nioche [1982] observe par ailleurs que les systèmes de contrôle de gestion et de tableaux de bord, « correspondent à des préoccupations de gestion des ressources des organisations et non aux termes dans lesquels se présentent les problèmes et se décident les politiques ».



Le développement du BSC par Kaplan et Norton est fondé sur le constat de dysfonctionnements répétés des systèmes d'analyse de la performance des organisations. En particulier, avant le développement du modèle du BSC, Jonhson et Kaplan [1987] avaient montré la nécessité de relier davantage les performances élémentaires mesurées par le contrôle "opérationnel", à la stratégie. C'est ainsi une des vocations du BSC que de mieux intégrer le domaine de la performance opérationnelle et celui des orientations stratégiques au sein d'un modèle destiné à expliquer la performance globale appréhendée à travers quatre axes.

Cette approche semble donc par nature très indiquée pour relier l'évaluation des impacts des politiques publiques, par essence stratégique, au contrôle traditionnel focalisé sur les moyens et les réalisations.

Cela ne signifie pas pour autant que les indicateurs d'impact doivent figurer au sein des tableaux de bord courants. Gibert [2000] montre très justement que la lourdeur et la spécificité méthodologique de la mesure de ces indicateurs sont la plupart du temps incompatibles avec les délais de production et la fréquence des tableaux de bord.

Au sein du BSC, ils semblent à l'inverse trouver toute leur place, dans la mesure où ils constituent les finalités stratégiques des actions déployées au sein de l'organisation. Par ailleurs, ces indicateurs étant destinés à éclairer la réflexion stratégique qui s'exprime par définition sur un horizon long, ils peuvent faire l'objet d'une fréquence de calcul compatible avec leur complexité.

Si l'intérêt de principe du BSC semble, dans ce contexte, avéré, on peut toutefois s'interroger sur la possibilité réelle de le mettre en œuvre.

Tout d'abord, chercher à faire évoluer le contrôle de gestion dans une perspective plus stratégique, notamment concrétisée par l'évaluation, suppose que ce contrôle existe et soit suffisamment développé. Il apparaît donc indispensable de s'interroger sur la maturité du contrôle de gestion au sein des collectivités, pour vérifier sa compatibilité avec la mise en œuvre du BSC. Cette maturité peut notamment être appréciée au travers de l'existence de tableaux de bord, de leur généralisation dans l'organisation et de leur contenu (indicateurs budgétaires, d'activité, d'impact).

Par ailleurs, la mise en œuvre du BSC nécessite souvent le suivi d'indicateurs non disponibles au sein du système d'information. Il s'agit d'ailleurs d'une des critiques les

fréquemment adressées à cette approche, car il en résulte une complexité pratique réelle.

On peut pourtant penser que les avancées technologiques observées ces dernières années en matière de système d'information peuvent néanmoins amoindrir cette difficulté. C'est notamment le cas du développement des entrepôts de données historisées (*datawarehouse*), et des outils d'extraction de données (notamment les EIS, *Executive Information System*, qui facilitent la récupération et la présentation des données dans une optique d'aide à la décision). Ces technologies de l'information ont, d'après Maurel [2002], profondément modifié les pratiques du contrôle de gestion dans les collectivités en les orientant dans une direction plus stratégique. Ces évolutions technologiques pourraient donc créer un contexte facilitant la mise en œuvre des tableaux de bord en général, et du BSC plus particulièrement, grâce à la résolution d'un de ses points d'achoppement les plus fréquents.

### **II.3. Participer à la construction de représentations communes pour réduire la complexité**

Au sein des organismes publics les buts sont la plupart du temps multiples, complexes, flous (Gibert, [2000]), changeants du fait de l'incertitude politique (Johnsen, [1999]), et de la multitude des parties prenantes (Moe, [1997]). Ceci nécessite des efforts particuliers de communication et de construction collective de représentations communes.

L'incertitude politique liée à la possibilité de changement de majorité lors de chaque élection, conduit les organisations à mettre en œuvre des systèmes de mesure de la performance adaptés aux buts politiques de la majorité au pouvoir, mais pouvant s'adapter à des changements de majorité pour assurer une certaine continuité en cas d'alternance (Johnsen, [1999]). Ceci rend nécessaire l'existence de démarches de construction permanente des liens entre les objectifs stratégiques définis par les élus, et les objectifs opérationnels, notamment pour rétablir la cohérence entre les deux au plus vite à la suite de changements de majorité.

Le BSC qui participe à l'établissement des liens clairs entre les objectifs stratégiques et les actions opérationnelles par le biais de la déclinaison de ces objectifs et de

l'élaboration des cartes de causalité peut donc, dans ce contexte, s'avérer très utile. Par nature, il favorise les représentations communes à travers une démarche de construction collective. Il peut ainsi faciliter, au sein de l'organisation, un retour à la *logique de mission* (focalisée sur les buts, où la préoccupation d'efficacité domine) par rapport à la *logique de fonctionnement* (focalisée sur l'organisation et l'efficacité) au sens de Rojot [2003] s'appuyant sur les travaux de Barnard [1938]. L'application du BSC dans ce contexte semble toutefois nécessiter une certaine adaptation de ses modalités de mise en œuvre.

Dans l'approche préconisée par Kaplan et Norton, les démarches de conception et de mise en œuvre du BSC s'inscrivent, en effet, dans un processus déterministe et formalisé où il s'agit d'aligner l'ensemble de l'organisation avec la stratégie, celle-ci ayant été définie dans une phase préalable (« le tableau de bord prospectif est avant tout un outil qui permet de mettre en œuvre la stratégie, pas de l'élaborer », Kaplan et Norton, [1996]). Dans cette conception, l'accent est mis sur la mise en œuvre de la stratégie plutôt que sur sa conception, et la définition des indicateurs se fait selon une approche essentiellement descendante (*top-down*). Dans cette approche, le contrôle est lui aussi focalisé sur la mise en œuvre. Cette conception est largement critiquée notamment par Simons [1995] qui a montré que le contrôle pouvait participer à la formation de la stratégie.

Le fait que Kaplan et Norton [2001] précisent que le BSC doit permettre l'identification et le soutien des stratégies émergentes ne modifie pas le caractère fortement déterministe de leur modèle.

Sur ce thème, Gibert [2000] développe l'idée selon laquelle, dans leur approche Kaplan et Norton demandent aux organisations publiques de se comporter à l'inverse du comportement naturel qu'induisent leur nature ainsi que les contraintes du système politico-administratif associé à la démocratie. En particulier, il remet en question le caractère descendant de l'approche proposée.

Une démarche entièrement descendante suppose en effet, au sommet, une « destination » sans équivoque, un objectif global dont découlent tous les autres ce qui n'est souvent pas le cas du fait de la diversité et de la complexité des domaines de compétences qui s'imposent parfois aux collectivités comme des contraintes tout à fait étrangères à leur stratégie propre. On constate souvent un empilement de politiques,

dispositifs et compétences plus ou moins désirés, entre lesquels les priorités ne sont pas toujours très claires, et au sein duquel aucun principe unificateur concret qui pourrait servir de repère stratégique n'émerge. Si l'idéologie et le système de croyances servent souvent de repère, ils ne peuvent constituer un substitut aux repères stratégiques. Gibert conclut de ces observations que, du fait de la faible propension naturelle du pouvoir politique à exprimer ses lignes directrices autrement qu'en des termes très généraux (la précision implique l'explicitation de renoncements, donc la déception d'une partie des *stakeholders*), la définition d'une carte stratégique définie de façon descendante est très improbable.

Johnsen [2001] qui analyse le pilotage de la performance comme un problème d'agence, insiste également sur la nécessité d'adopter une démarche ascendante (*bottom-up*) du fait de la profusion d'indicateurs et de la complexité générale à laquelle conduirait, dans une démarche descendante, la prise en compte des attentes des multiples « principaux » (élus, dirigeants de la collectivité, bénéficiaires des différents services publics, électeurs, contribuables, partenaires divers, services de l'Etat,...).

Chabin et al [2003], montrent quant à eux à partir d'une expérience en entreprise, que le BSC peut intervenir bien en amont de la mise en œuvre de la stratégie et participer à l'émergence d'une vision collective au sein des équipes dirigeantes, par la confrontation des représentations des différents acteurs intervenant dans le processus de définition des cartes stratégiques et d'identification des indicateurs. La *vision* et l'*intention stratégique*, au lieu de constituer des préalables, se construisent par un processus d'apprentissage collectif.

Chabin et al en concluent que l'intérêt du BSC pourrait ainsi autant résider dans « les processus de construction de sens et de changement qu'il crée au sein de l'organisation que dans son aspect instrumental de pilotage par les tableaux de bord ».

La difficulté à élaborer des cartes stratégiques déclinées sous une forme arborescente lorsqu'elles s'appliquent à des objets complexes, mal structurés et dans un environnement incertain, est ainsi réduite grâce à un processus d'apprentissage organisationnel qui a créé les conditions favorables à l'émergence de relations de causes à effets reconnues pertinentes de façon collective.

Ainsi, si le BSC semble pouvoir participer à la construction de représentations communes au sein des collectivités, cette capacité semble passer par une adaptation de ses modalités de mise en œuvre aux spécificités de celles-ci.

#### **II.4. Bâtir un modèle explicatif global de la performance à travers les cartes stratégiques**

Dans le secteur public local, les objectifs sont la plupart du temps exprimés sur des critères non-financiers ; il apparaît donc essentiel de disposer d'outils de mesure de la performance qui dépassent les habituels reporting financiers, par nature peu à même d'apprécier la réalisation de ces objectifs (Guthrie et English, [1995]). Appréhender la performance au travers d'indicateurs « équilibrés » selon les quatre axes proposés par Kaplan et Norton, est donc intéressant pour dépasser les critères budgétaires ou de régularité, qui, comme on l'a vu plus haut, ont été très largement remis en cause.

Fitzgerald et al [1991] suggèrent d'ailleurs un modèle de performance basé sur six dimensions, deux faisant référence aux résultats de la stratégie (compétitivité et résultats financiers), et quatre faisant référence aux déterminants de ces résultats (qualité, flexibilité, optimisation des ressources, innovation), qui préfigure les axes du BSC.

Par ailleurs, Crozier [1997] explique que l'évaluation « permet d'éclairer la signification réelle d'un résultat dans le court terme, et d'analyser, dans le plus long terme, les mécanismes qui y ont conduit ». Dans cette perspective, les **cartes stratégiques** du BSC qui définissent et formalisent les liens de causalités entre les actions opérationnelles et leurs résultats, et les relient à des indicateurs peuvent s'avérer pertinentes pour réduire la complexité des représentations. L'évaluation ne peut en effet en aucun cas se contenter de constater les résultats, mais doit chercher à les expliquer afin de les pérenniser ou de les améliorer pour l'avenir. Par ailleurs, la notion même de pilotage implique le fait de disposer d'un pouvoir d'action ce qui exige la compréhension des liens complexes entre action (par nature opérationnelle) et résultat (par nature stratégique). A défaut, le risque est que l'évaluation reste dans le domaine du constat, mais ne s'intègre pas dans le domaine du pilotage c'est à dire de la maîtrise. L'intérêt dans ce contexte de la réflexion sur les liens de causalités

proposée par le BSC semble donc évident. On peut même faire l'hypothèse que l'absence de lien structuré entre les approches focalisées sur les finalités politiques et celles focalisées sur l'organisation de l'action opérationnelle a pu être un frein au développement des logiques évaluatives.

En conclusion, il apparaît intéressant de confronter les réflexions qui précèdent aux pratiques des collectivités en matière de contrôle, afin d'apporter des premiers éléments de réponses aux questions suivantes :

- La fonction de contrôle évolue-t-elle réellement dans le sens d'un contrôle plus stratégique et moins procédural ou financier ? Quelles méthodes utilise-t-elle ?
- Quel lien existe-t-il entre cette fonction et l'évaluation des politiques publiques ?
- L'utilisation du BSC ou, à défaut, d'autres tableaux de bord de nature stratégique, est-elle développée ? Comment leur intérêt est-il perçu ?  
Peuvent-ils constituer un facteur de légitimation de l'action publique ?

## **II Etude empirique de l'application du BSC dans les collectivités territoriales**

Les principales études empiriques récentes sur le contrôle de gestion dans le secteur public seront passées en revue ci après (II.1), avant de présenter les résultats d'une enquête réalisée par nos soins auprès de Départements français (II.2).

### **II.1 Les enseignements des études empiriques récentes**

Plusieurs études de terrain ont analysé les pratiques des collectivités locales en matière de contrôle depuis les années 90. Meyssonier [1993] a ainsi montré à travers une enquête menée sur 82 communes, que les tableaux de bord n'étaient utilisés que dans 30% des cas, chiffre confirmé par Pariente [1998] dans une étude portant sur 50 Villes. L'enquête réalisée auprès de 112 collectivités (87 Villes et 25 Départements) par la DFCG [1999] (Association des Directeurs Financiers et Contrôleurs de Gestion) montre quant à elle que 58 % des collectivités déclarent disposer d'un service de contrôle de gestion, mais révèle que seulement 9 % d'entre elles ont identifié une

fonction d'évaluation (16 ayant engagé un telle démarche). Ces résultats sont confirmés par l'enquête de Busson-Villa [1999] auprès de 91 communes qui montre que 98,9% des répondants n'ont pas de démarche formalisée d'évaluation, ou alors occasionnellement (46% des communes). Elle en conclut que les responsables locaux sont à l'heure actuelle plus préoccupés par les moyens, résultats et objectifs de l'action publique que par ses impacts. Celle ci montre par ailleurs que les tableaux de bord demeurent essentiellement constitués d'indicateurs d'information a posteriori où l'efficacité (rapport moyens / résultats) est en général beaucoup plus mesurée que l'efficacités (rapport résultats / objectifs), et ce d'autant plus que la taille de la commune est réduite.

Batac et Carassus [2004] montrent au terme d'une étude menée sur 141 communes, que dans 70% des Villes, les contrôles internes (définis comme l'ensemble des dispositifs internes contribuant à la maîtrise de l'organisation), sont organisés de façon permanente. Près de 42 % des Villes disposent d'un service de contrôle de gestion, et 40% d'un service de suivi des organismes satellites. Par contre un peu moins de 12% disposent d'un service d'audit interne.

Les services focalisés sur des contrôles de type budgétaire ou juridique restent cependant les plus fréquemment représentés (82 % des communes ont un service de contrôle budgétaire et comptable).

De leur étude, les auteurs tirent les conclusions suivantes : « Si les services de contrôle budgétaire et comptable, d'expertise juridique et de contrôle de la commande publique constituent encore l'essentiel du support du contrôle interne public, les services de contrôle interne guidés plus par les finalités de l'action publique que les logiques de moyens connaissent un certain niveau de développement, notamment pour les services de contrôle de gestion et de suivi des organismes satellites de la Ville».

L'évolution du « contrôle-sanction » vers un « contrôle-pilotage » telle qu'elle a pu être décrite par la théorie du contrôle et observée dans les organisations marchandes privées, serait selon eux confirmée par leurs résultats..

Shih-Jen et Yee-Ching [2002]) ont réalisé une enquête réalisée auprès de 132 villes des Etats –Unis sur leur système de mesure et de management de la performance, et plus précisément sur leur connaissance du BSC et sur sa mise en œuvre.

Un peu plus de 40% des villes ont entendu parler du BSC. Sur ces 40%, un cinquième l'a mis en œuvre, soit seulement 8% du total des villes interrogées. Le BSC n'apparaît donc pas aussi largement diffusé dans les municipalités que dans d'autres domaines du secteur public comme par exemple le secteur de la santé où une étude menée auprès des hôpitaux canadiens avait montré que 43% des hôpitaux ayant répondu à l'enquête l'avaient mis en place (Chan et Ho, [2000]). Ce résultat est par contre cohérent avec une autre étude menée par Ho et Kidwell [2000] auprès de gestionnaires municipaux, qui avait montré que 7% des communes étudiées utilisaient le BSC de façon étendue, et 11% sur des secteurs ciblés.

Concernant les axes du BSC, il apparaît que les indicateurs utilisés sont majoritairement financiers (plus de 80% des municipalités), mais assez peu sur l'axe apprentissage innovation (environ 40% des municipalités ont développé des indicateurs sur cet axe).

Kaplan et Norton [2001] relatent quelques expériences de mise en œuvre du BSC au sein d'organismes publics, dont une au sein d'une collectivité locale, la Ville de Charlotte. Dans cette expérience, la première phase consista à identifier quelques thèmes stratégiques prioritaires pour la Ville, puis à déterminer les indicateurs selon les quatre axes de la méthode. Les intérêts de la démarche tels qu'ils ressortent de la description de cette expérience sont les suivants :

- Le BSC a servi d'outil d'intégration entre les services fonctionnant habituellement de façon cloisonnée. Il a conduit les responsables de chacun d'entre eux à passer de préoccupations tactiques à un niveau de réflexion stratégique au niveau global de la collectivité, notamment sur les thèmes stratégiques transversaux.

- La démarche a permis une meilleure connaissance par tous des objectifs et priorités de la collectivité. Elle a conduit les différents services à bâtir une compréhension commune des objectifs et des moyens de les atteindre.

- Le tableau de bord obtenu a permis de « procurer un cadre qui rassemblait les responsables de Départements une fois par mois pour juger des progrès réalisés jusqu'alors et pour étudier des plans pour de nouveaux projets (...). Les équipes se servaient des tableaux de bord pour canaliser, sur leur thème stratégique, les discussions portant sur l'impact des grands projets de la Ville ».



Parmi les études françaises citées ci dessus, on note qu'aucune ne s'est intéressée au BSC, ni au lien entre le contrôle de gestion et l'évaluation vue comme une forme stratégique de contrôle. Les études étrangères sur le sujet du BSC sont par contre assez nombreuses, mais ont, par définition, été réalisées dans un contexte sensiblement différents du contexte français, et s'avèrent pour la plupart peu explicites sur les liens avec les outils un contrôle de gestion traditionnel et l'évaluation. Il apparaît donc particulièrement utile de mener une étude empirique sur le sujet dans le contexte français des collectivités territoriales.

## **II.2 L'enquête menée auprès de 25 Départements français**

Les développements suivants présenteront l'organisation de la recherche exploratoire (II.2.1), ses résultats (II.2.2) puis une discussion de ceux-ci (II.2.3).

### II.2.1 Organisation de la recherche exploratoire

L' étude a été réalisée à travers une enquête auprès des contrôleurs de gestion d'un échantillon de 25 Départements français sur 100 (métropole et DOM). Le choix des Départements comme champ de l'enquête s'explique par le fait qu'il s'agit d'un type de collectivités moins hétérogène que les Communes, mais caractérisé par une diversité de missions plus grande que celle des Régions dont le fonctionnement et l'organisation sont très particuliers dans la mesure où elles ne gèrent aucun service envers la population en direct.

Afin d'assurer la représentativité de l'échantillon, la population a été scindée en quatre strates de population (moins de 200 000, 200 à 500 000, 500 à 1 000 000, plus de 1 000 000). L'échantillon a été réparti dans les mêmes proportions que la population totale.

Les interviews ont été menés par téléphone sous un mode semi-directif. Les personnes interrogées étaient en priorité le responsable de la fonction de contrôle et, à défaut, le directeur général des services ou le directeur financier. L'identification au sein de certaines collectivités, de la personne la plus à même de répondre aux questions posées, a été une difficulté qui a conduit dans certains cas à réaliser plusieurs entretiens afin de disposer d'informations exhaustives.

Les résultats obtenus reflètent la vision des personnes interrogées qui peuvent dans certains cas n'avoir eu qu'une connaissance partielle du sujet traité.

Le traitement des données a été effectué par des tris à plat et des tris croisés.

L'objectif poursuivi est, en prolongement des études citées ci dessus, d'analyser les comportements des Départements en matière de contrôle, d'évaluation des politiques publiques et de tableaux de bord afin d'apprécier la réalité des évolutions décrites sur un plan théorique vers un contrôle stratégique, et de décrire la nature de démarches engagées. Un autre objectif est d'étudier l'utilisation du BSC par les collectivités pour vérifier l'hypothèse de sa pertinence dans ce contexte. Plus généralement, l'étude observe les pratiques en matière de tableaux de bord qui forment le noyau dur du contrôle de gestion dans les collectivités, et peuvent donc constituer un révélateur de leur logique managériale et de leurs préoccupations de gestion.

## II.2.2 Résultats de l'enquête exploratoire

### L'existence d'un service de contrôle

Un service de contrôle (parfois dénommé conseil de gestion) existe dans 64% des Départements. Dans 16% des cas, la fonction existe mais est indirectement exercée par la Direction financière. Dans 20% des cas, la fonction n'existe pas ; on note d'ailleurs que c'est le cas pour un des cinq Départements interrogés de plus de un million d'habitants. La taille est un facteur déterminant pour la structuration du contrôle de gestion puisque le service existe dans 80% des cas au-delà de 1 million d'habitants pour seulement 50% en dessous de 200 000.

L'effectif moyen de ce service est de 3,3 personnes, les Départements les plus importants ayant logiquement des équipes plus étoffées (effectif moyen de 7,3 pour les Départements supérieurs à 1 million d'habitants).

Le contrôle est dans 50% des cas un service identifié rattaché à la direction financière et est, dans seulement 25% des situations, directement rattaché à la direction générale. Dans les autres cas, il est rattaché à d'autres directions pour des raisons historiques propres à chaque collectivité. Pour expliquer le rattachement organisationnel, la taille des collectivités n'est pas un critère pertinent.

### Périmètre du contrôle

En matière de périmètre, il est apparu intéressant d'analyser dans quelle mesure le service de contrôle englobait l'évaluation des politiques publiques, le contrôle interne, le suivi des organismes satellites et l'informatique décisionnelle :

Le service de contrôle englobe-t-il ?	oui
▪ l'évaluation des politiques publiques :	44%
▪ le contrôle interne :	44%
▪ le suivi des organismes satellites :	44%
▪ l'informatique décisionnelle :	20%

Dans seulement deux Départements le contrôle de gestion englobe les quatre domaines listés ci dessus, et dans huit d'entre eux on retrouve trois ou quatre domaines. Là encore, la taille n'apparaît pas être un facteur discriminant.

On note qu'une grosse majorité des collectivités interrogées possède des outils informatiques de requêtage de type EIS (21 Départements soit 84%) ou l'ont en projet (3 soit 12 %), même s'ils sont encore assez peu utilisés.

### L'existence d'une démarche d'évaluation

Dans 68% des cas, les Départements interrogés déclarent être engagés dans une démarche d'évaluation régulière ou ponctuelle.

OUI à titre régulier	6	24%
OUI à titre ponctuel	11	44%
NON	8	32%
	25	

Ceux qui pratiquent l'évaluation de façon régulière sont plutôt de grandes collectivités, et elles disposent dans tous les cas d'un tableau de bord de direction générale, même s'il ne comporte que des indicateurs financiers dans la moitié des cas.

### L'existence de tableaux de bord

L'enquête montre par ailleurs que dans 14 Départements sur 25 (56%) il existe des tableaux de bord mais dans certains services seulement, et dans 7 Départements (28%), cette approche est généralisée à tous les services. Dans certains cas, la conception et la mise en œuvre de ces tableaux de bord résultent d'une démarche

coordonnée (10 cas sur 21 soit 48%), et dans d'autres la démarche résulte de l'initiative des services eux-mêmes sans une approche ou une méthode commune. L'existence d'une démarche coordonnée semble très fortement liée à l'existence d'un service de contrôle dont cette coordination est une des missions les plus classiques (9 cas sur 10). La taille de la collectivité n'explique pas de façon évidente l'existence ou non de ces tableaux de bord.

L'existence d'un tableau de bord de direction générale est décrite dans le tableau suivant :

Existence d'un TDB de DG	strates de population (K ha)				total	
	0-200	200-500	500-1000	>1000		
OUI mais uniquement budgétaire	4	4	4	2	14	56%
OUI, plus large que les indicateurs budgétaires	0	2	1	3	6	24%
NON	0	3	2	0	5	20%
					25	

On observe que 80% des collectivités disposent d'un tableau de bord de direction générale, mais dans la majorité des cas, il est limité à des indicateurs budgétaires. Un cinquième des collectivités interrogées déclare ne disposer d'aucun tableau de bord même budgétaire ; dans tous les cas elles déclarent que la démarche est en cours ou qu'il existe une demande en ce sens de la part du directeur général des services. L'existence d'un service de contrôle n'apparaît pas comme étant un facteur explicatif de l'existence de ces tableaux de bord de direction générale, car si le service existe dans 83% des cas où ces tableaux de bord vont au-delà des indicateurs budgétaires, c'est également vrai dans 100% des cas où il n'existe aucun tableau de bord !

L'enquête a également cherché à identifier la nature des indicateurs existants par le biais d'une question ouverte. Les réponses obtenues ont ensuite été classées dans les catégories suivantes :

Type d'indicateurs	Nombre de collectivités disposant de ce type d'indicateurs (sur 6 disposant de TDB de direction générale)
budgétaires	6
client, contribuables	4
apprentissage, innovation	2
processus	5
volume d'activité	5
missions déléguées, suivi des satellites	1

On peut noter que les deux collectivités ayant mentionné des indicateurs pouvant se rattacher à la catégorie apprentissage-innovation sont celles engagées dans une démarche de BSC.

Il a par ailleurs été demandé sous forme de question ouverte aux personnes interrogées de décrire la démarche de conception des tableaux de bord et de définition des indicateurs. Dans tous les cas où le tableau de bord se limite à des indicateurs budgétaires, c'est la direction des finances qui les a déterminés. Dans les autres cas, il est apparu que le processus ne relève jamais d'une démarche descendante ou strictement ascendante, mais bien d'une construction collective itérative. L'existence de groupes de travail associant du personnel opérationnel, des cadres et des membres de la direction générale, ainsi que l'existence d'itérations sont apparues être les caractéristiques propres à ce type de processus.

#### Connaissance et mise en œuvre du BSC

Le BSC apparaît encore assez peu connu. Seules 12% des personnes interrogées connaissent l'approche, et 36% en ont entendu parler. La distinction entre les deux a été faite sur la capacité des personnes à citer spontanément les principales caractéristiques de l'approche, et à émettre une opinion sur ses intérêts et limites. Plus de la moitié des personnes en charge du contrôle de gestion n'ont donc jamais entendu parler du BSC, et en tout, 88% n'en connaissent pas les principales caractéristiques, ce qui atteste d'une très faible percée de cette approche dans le secteur en France. On observe que le taux de notoriété du BSC est fortement déterminé par la taille des collectivités comme le montre le tableau ci après.

### Connaissance du BSC

OUI  
en a entendu parler  
NON

strates de population (K ha)				total	
0-200	200-500	500-1000	>1000		
0	0	1	2	3	12%
0	5	2	2	9	36%
4	4	4	1	13	52%
				25	

Un seul Département déclare avoir mis en œuvre le BSC (292 000 ha soit strate 2) et un autre est en cours de mise en place (1 835 000 ha soit strate 4). Aucun des autres n'envisage de s'engager dans cette démarche.

Les personnes ayant déclaré connaître le BSC ont été interrogées sur les principaux intérêts et limites perçues à propos de cette approche. Le tableau ci après reprend les propos des personnes interrogées en reprenant le plus fidèlement possible les termes mêmes qu'elles ont employés.

#### Intérêts perçus au BSC par les 3 personnes connaissant l'approche

<ol style="list-style-type: none"><li>1 Faire émerger la stratégie</li><li>2 Obtenir des TDB transversaux couplés à la stratégie</li><li>3 Identifier des leviers de performance originaux, générer de l'imagination.</li></ol>
<ol style="list-style-type: none"><li>1 Originalité des indicateurs, identification de leviers auxquels on n'aurait pas pensé spontanément</li><li>2 Génère une réflexion sur les facteurs clefs de succès et les process.</li></ol>
<ol style="list-style-type: none"><li>1 Permet une approche globale intégrant l'évaluation, l'organisation, l'analyse des risques et l'infomatique décisionnelle dans une démarche cohérente et unique.</li><li>2 Etablit un lien entre les sphères stratégiques et opérationnelles qui dialoguent peu</li><li>3 Facilite la communication interne</li></ol>

Il est intéressant de noter que le Département en cours de mise en œuvre du BSC a décidé de tester la capacité de cette approche à servir de base méthodologique à la mise en œuvre d'une démarche d'évaluation de sa politique sportive.

#### Amélioration à apporter au système de pilotage global de la collectivité

Il a été demandé aux personnes interrogées d'indiquer les trois principales améliorations qu'il conviendrait selon eux d'apporter au système de pilotage global de la collectivité pour le rendre plus performant. Les multiples réponses à cette question ouverte ont été classées par thème. Le tableau ci après liste les thèmes les plus fréquemment cités :

### Axes d'amélioration du SP cités plus de 3 fois

	nombre de citations
Développer des TDB dépassant la stricte approche financière	11
Développement de la "culture de gestion"	7
améliorer la disponibilité, l'extraction, la circulation de l'information	7
Mettre en place une évaluation des politiques publiques	5
Mettre en œuvre une démarche prospective	4

La nécessité de mettre en œuvre des tableaux de bord dépassant les dimensions financières apparaît la priorité principale, la nécessité de le faire dans une approche globale et coordonnée étant mentionnée à plusieurs reprises. Les deux items suivants sont davantage relatifs à des difficultés qu'il s'agit de lever : il s'agit de la « culture de gestion » qui est souvent perçue comme insuffisante pour permettre la mise en œuvre d'une démarche structurée de pilotage, et de la structuration, la fiabilité et la disponibilité des informations servant de base aux tableaux de bord qui apparaît là aussi comme un préalable incontournable.

La mise en œuvre d'une démarche d'évaluation des politiques publiques est citée à plusieurs reprises, ainsi que le développement d'analyses financières prospectives.

### II.2.3 Discussion

L'enquête menée avait un caractère exploratoire ; elle avait donc plus pour objectif de faire émerger ou de confirmer l'intérêt des questions posées, que d'y apporter des réponses certaines. Elle devra pour cela être prolongée par d'autres études.

On observe d'abord que le nombre de Départements disposant d'un service de contrôle (64%) est légèrement supérieur à celui mentionné par les études précédentes (Batac et Carassus, [2004], DFCG, [1999]). Dans presque la moitié des cas (44%), le service de contrôle englobe l'évaluation des politiques publiques, et les deux tiers déclarent réaliser des évaluations à titre ponctuel (44%) ou régulier (24%). Ces résultats sont très supérieurs à ceux évoqués notamment par Busson-Villa [1999], mais son étude portait sur des communes qui sont en moyenne des organisations plus petites que les Départements. Les observations faites semblent toutefois confirmer que le contrôle est en voie « d'élargissement » comme l'avaient évoqué Batac et Carassus.

Toutefois, cette notion sous-entend davantage une complémentarité entre les systèmes de contrôle, qu'une mutation du contrôle opérationnel en contrôle de gestion puis en contrôle stratégique au sens de Bouquin [2001]. La validité du contrôle de type administratif et procédural n'est pas remise en question mais est complétée par un contrôle plus stratégique dont l'évaluation apparaît être la finalité ultime.

Si le mouvement constaté est bien celui décrit par la littérature, les pratiques effectives des collectivités semblent en retard par rapport à la vision théorique que l'on pourrait en avoir, que ce soit en matière d'évaluation ou de tableaux de bord stratégiques.

Les tableaux de bord sont généralisés à l'ensemble des services dans 28% des cas, ce qui confirme les études précédentes, mais dans de nombreux autres cas (56%), on en trouve dans certains services.

Les tableaux de direction générale comportant des indicateurs autres que financiers et qui par leur contenu, se rapprochent de tableaux de bord stratégiques, n'existent que dans le quart des Départements, et il semble qu'il y ait encore peu de liens pratiques entre ceux-ci et l'évaluation. Une étude de la façon dont la logique évaluative est prise en compte par les Départements ayant mis en place des tableaux de bord stratégiques sera nécessaire pour approfondir la question de l'articulation pratique entre ces deux logiques et pour analyser la capacité pratique de ceux-ci à faciliter ou à structurer une démarche d'évaluation, qui n'est pas confirmée par l'enquête.

Le fort développement des outils d'informatique décisionnelle de type EIS ne semble pour l'instant jouer le rôle facilitant l'élaboration des tableaux de bord que l'on pouvait en attendre. Le caractère récent de la mise en place de ces outils dans la plupart des cas rencontrés est sans doute un élément d'explication. Par ailleurs, il est apparu dans plusieurs cas que les EIS ne pouvaient avoir un réel impact tant que la structuration et la fiabilité des bases d'information amont n'étaient pas suffisantes. Ceci apparaît être un préalable incontournable à l'évolution concrète du contrôle.

Il est également intéressant de constater que les démarches de mise en œuvre de tableaux de bord relèvent toujours d'une construction collective, hormis lorsqu'ils se limitent à des indicateurs financiers. Même si ces observations ne portent pas pour la plupart sur des expériences de mise en œuvre de BSC, cela semble confirmer l'inadaptation dans ce contexte d'une approche descendante de déclinaison d'une



stratégie pré-déterminée. Comme dans l'expérience de la Ville de Charlotte, on peut trouver confirmation de l'affirmation de Gibert [1995] selon laquelle le contrôle de gestion est un instrument d'apprentissage plus que de constat. Le processus de mise en œuvre relève à l'évidence davantage d'une rationalité procédurale que d'une rationalité substantive au sens de Simon [1976].

On constate toutefois que le BSC reste assez peu connu dans les collectivités, et seules deux expériences de mise en œuvre ont été identifiées (8% de la population interrogée), ce qui confirme les résultats de Ho et Kidwell [2000] et Shih-Jen et Yee-Ching [2002].

La mise en œuvre de ce type d'approche est perçue comme nécessitant des préalables importants sur le plan des systèmes d'information (et ce malgré un très fort taux d'équipements en outils d'informatique décisionnelle), mais aussi sur le plan culturel. On peut sur ce dernier point observer un certain paradoxe dans la mesure où, à travers sa capacité à favoriser l'apprentissage organisationnel, cette approche est justement susceptible de faciliter la construction de solutions à ces difficultés.

Pour les personnes connaissant le BSC on constate que les intérêts perçus de la démarche sont liés à la participation à l'émergence de la stratégie, au lien entre stratégie et opérationnel, et au processus d'apprentissage organisationnel qui permet une réflexion sur les facteurs de performance et qui stimule l'imagination dans la définition d'indicateurs originaux.

## **Conclusion**

L'étude menée confirme l'évolution profonde du contrôle dans les collectivités territoriales dans une voie managériale voire stratégique avec l'évaluation des politiques publiques comme finalité. Si des initiatives concrètes peuvent être observées, beaucoup de collectivités restent dans ce domaine au niveau des intentions et mettent en évidence le besoin de méthode pour structurer la démarche et instaurer une culture propice au pilotage stratégique. Ces constats auront confirmé la nécessité de positionner les outils de pilotage comme des supports heuristiques de raisonnement, plutôt que comme des modèles scientifiques de la performance (Lorino, [1999]).

Cette recherche aura également mis en évidence la nécessité d'étudier de façon plus approfondie la possibilité d'intégrer l'évaluation dans une démarche de BSC, ce qui pourrait faire l'objet d'une recherche-intervention. Par ailleurs, une des spécificités du secteur public est qu'une partie de leurs actions ou politiques sont menées en coopération étroite avec d'autres organismes publics ou privés. Comme dans tous les réseaux, se pose la question du contrôle des opérations déléguées ou co-produites. Les tableaux de bord peuvent, dans ce dispositif, jouer un rôle de réduction de l'asymétrie de l'information au sens de la théorie de l'agence (Fabre, [2004]). Il semblerait particulièrement intéressant d'explorer la capacité du BSC à jouer un rôle de contrôle stratégique des réseaux publics.

### **Bibliographie**

- Atkinson A. A., Waterhouse J. H., Wells R. B., [1997]**, *A stakeholder approach to strategic performance measurement*, Sloan Management Review, Spring, 25-37.
- Barnard C.I., [1938]**, *The functions of the executive*, Cambridge, Harvard University Press, cité par Rojot (2003).
- Batac J., Carassus D., [2004]**, *Evolution de la norme du contrôle organisationnel : degré d'application au contexte public local*, actes du congrès de l'AFC.
- Bouquin H., [2001]**, *Le contrôle de gestion*, PUF, Paris, 5<sup>ème</sup> édition.
- Busson-Villa F., [1999]**, *L'émergence d'une logique évaluative dans la gestion publique : le cas des organisations communales*, Finance Contrôle Stratégie, mars, vol 2, n° 1, pp 5-25.
- Chabin Y., Naro G., Travaillé D., [2003]**, *Les Tableaux de bord stratégiques, entre conception et action : propos d'étape d'une recherche intervention*, congrès de l'AFC.
- Chan Y.L., Ho K., [2000]**, *Performance Measurement and the use of Balanced Scorecards in Canadian Hospitals*, Advances in Management Accounting, pp 145-170.
- Chaudemanche B., [1995]**, *De la difficulté de recourir au contrôle dans les collectivités locales - Contrôle et collectivités locales, un formariage ?*, Congrès AFC.
- Crozier M., [1991]**, *Le changement dans les organisations*, Revue Française d'Administration Publique, n° 59, septembre.
- Crozier M., [1997]**, *La contribution de l'analyse stratégique des organisations à la nouvelle gestion publique*, in *Pour une nouvelle approche du management public. Réflexions autour de M. Crozier*, Seli Arslan, pp 33-56.
- DFCG, [1999]**, *De l'analyse financière à l'évaluation*, Echanges, n° 151, janvier.
- Fabre P., [2004]**, *L'évaluation de la performance des associations dans les villes françaises, entre proximité et contingence*, Congrès de l'AFC.

**Fitzgerald L., Johnston R., Brignall T. J., Sivestro R., Voss, C., [1991],** *Performance Measurement in Service Businesses*, London, CIMA.

**François-Noyer V., [1996],** *une lecture de la recherche en comptabilité et contrôle de gestion dans les collectivités locales*, cahiers du CLAREE, Lille, avril.

**Ghobadian A., Asworth J., [1994],** *Performance measurement in local government – concept and practice*, International Journal of Opérations & Production Management, 14 (5), pp 35-51.

**Gibert P., [1986],** *Management public, management de la puissance publique*, Revue Politiques et Management Public, vol 4, n° 2, pp 89-124.

**Gibert P., [1995],** *La difficile émergence du contrôle de gestion territorial*, Revue Politiques et Management Public, vol 13, septembre, pp 203-224.

**Gibert P., [2000],** *Mesure sur mesure*, Revue Politiques et Management Public, vol 18, n° 4, pp 61-89.

**Gibert P., Andrault M., [1984],** *Contrôler la gestion ou évaluer les politiques ?*, Revue Politiques et Management Public, n° 2, pp 123-132.

**Guthrie J., English L., [1995],** *Performance information and program evaluation in the Australian public sector*, International Journal of Public Sector Management, 10(3).

**Ho S., Kidwell L., [2000],** *A survey of management techniques implemented by Municipal Administrators*, The Government Accountants Journal, spring, pp 46-53.

**Hofstede G., [1981],** *Management control of public and non-for-profit activities*, Accounting, Organization and Society, vol 6, n°3, pp 193-211.

**Huron D., Spindler J., [1998],** *Le management public local*, L.G.D.J., crédit local de France.

**Irwin D., [2002],** *Strategy mapping in the public sector*, Long Range Planning, 35, pp 637-647.

**Ittner C.D., Larcker D.F., [1998],** *Innovations in performance measurement : trends and research implications*, Journal of Management and accounting research, vol 10.

**Johnson T., Kaplan R., [1987],** *Relevance lost : the rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston.

**Johnsen A., [1999],** *Implementation mode and local government performance measurement : a Norwegian experience*, Financial Accountability and Management, vol 15, pp 41-66.

**Johnsen A., [2001],** *Balanced scorecard : theoretical perspectives and public management implications*, Managerial Auditing Journal, 16,6, pp 319-330.

**Kaplan R.S., Norton D.P., [1996],** *The Balanced Scorecard*, Harvard Business School Press, traduction française, *Le tableau de bord prospectif*, Paris, Les éditions d'organisation [1998].

**Kaplan R.S., Norton D.P., [2001]**, *The strategy-focused organization : how balanced scorecard companies thrive in the new business environment*, Harvard Business School Press, traduction française, *Comment utiliser le tableau de bord prospectif*, Paris, Les éditions d'organisation [2001].

**Kloot L., Martin J., [2000]**, Strategic performance management : A balanced approach to performance management issues in local government, *Management Accounting Research*, 11, pp 231-251.

**Laufer R., Burlaud A., [1980]**, *Management Public, Gestion et Légitimité*, Dalloz.

**Laufer R., Burlaud A., [1997]**, *Légitimité*, in *Encyclopédie de gestion*, 2<sup>ème</sup> édition, tome 2, Economica, pp 1754-1772.

**Lorino P., [1999]**, *A la recherche de la valeur perdue : construire les processus créateurs de valeur dans le secteur public*, *Revue Politiques et Management Public* vol 17, n° 2, juin, pp 21-34.

**Maurel C., [2002]**, *Informatisation et évolutions du contrôle de gestion dans les conseils généraux*, actes du congrès de l'AFC.

**Meysonnier F., [1993]**, *Quelques enseignements de l'étude du contrôle de gestion dans les collectivités locales*, *revue Politiques et Management Public*, vol 1.11, n°1, mars.

**Ministère des Finances de Finlande, [1999]**, *A challenge of Balanced success in the public sector*, towards more proactive strategic management, Helsinki, octobre.

**Ministère des Finances de Finlande, [2000]**, *The Balanced scorecard in state government*.

**Moe T. M., [1997]**, *The positive theory of public bureaucracy*, in Mueller D. C., *Perspectives on public choice*, Cambridge University Press, pp 455-480.

**Nioche J-P., [1982]**, *De l'évaluation à l'analyse des politiques publiques*, *Revue Française de Science Politique*, vol 1.32 n° 1, février.

**Pariante 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.

**Pettigrew A., [1997]**, *Le new public management conduit à un modèle hybride public-privé*, *entretien*, *Revue Française de Gestion*, n° 115, pp113-120.

**Rojot J., [2003]**, *Théorie des organisations*, Eska, Paris.

**Shih-Jen K. H., Yee-Ching L. C., [2002]**, *Performance measurement and the implementation of balances scorecards in municipal governments*, *The Journal of Government Financial Management*, winter, 51, 4, pp 8-19.

**Simon H.A., [1976]**, *From substantive rationality to procedural rationality*, in Latsis F.J., *Methods and appraisals in economics*, Cambridge University Press, pp129-148.

**Simons R., [1995]**, *Levers of control*, Harvard Business School Press, Boston Massachusetts.

**Zelman W. N., Pink G. H., Matthias C. B., [2003], *Use of the Balanced Scorecard in Heath Care*, Journal of Health Care Finance, summer, 29-4.**