



Evolution de la norme du contrôle interne dans le contexte public local

Julien Batac, David Carassus, Christophe Maurel

► **To cite this version:**

Julien Batac, David Carassus, Christophe Maurel. Evolution de la norme du contrôle interne dans le contexte public local. Finance Contrôle Stratégie, Association FCS, 2009, 12 (1), pp.155-180. hal-02431109

HAL Id: hal-02431109

<https://hal-univ-pau.archives-ouvertes.fr/hal-02431109>

Submitted on 16 Dec 2020

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.

**EVOLUTION DE LA NORME DU CONTROLE INTERNE DANS LE CONTEXTE
PUBLIC LOCAL**

EVOLUTION OF THE NORM OF THE LOCAL PUBLIC INTERNAL CONTROL

Julien BATAAC, Maître de Conférences, Université Bordeaux IV, IUT GEA
David CARASSUS, Maître de Conférences, IAE de Pau
Christophe MAUREL, Maître de Conférences, Université du Maine

Résumé

Le contrôle interne public local connaît depuis quelques années une évolution tant conceptuelle et pratique. Notamment, il opère un transfert d'une logique de vérification et de surveillance, centrée sur les moyens prévus et consommés, vers une logique de maîtrise et d'évaluation des politiques publiques locales, aussi focalisée sur les objectifs, résultats et effets des actions engagées. A l'issue d'une synthèse théorique et pratique des modes de contrôle interne dans les collectivités locales, cet article propose une étude empirique auprès d'un ensemble de villes de plus de 20.000 habitants, vérifiant ces évolutions normatives concernant le contrôle interne public local.

Mots-clés : contrôle interne, collectivité locale, évaluation de politiques, norme.

Abstract

For the past few years, the local public internal control has met with an evolution regarding its terminology, concept and practices. Particularly, it is switching from a logic of surveillance centered on means to a logic of control and evaluation of the local public policies, also focused on the objectives, results and effects of the committed actions. After a theoretical and practical synthesis of the modes of internal controls in local communities, this article presents an empirical study on French cities of more than 20.000 inhabitants confirming the normative evolutions of the local public internal control.

Keywords : internal control, local community, management control, norm.

Le contrôle organisationnel fait l'objet d'un grand intérêt dans la littérature traitant des moyens d'améliorer les performances et d'orienter les comportements. Cependant, particulièrement dans les collectivités publiques locales, les limites de ce contrôle se posent à travers son manque d'efficacité et de dynamisme induit par une primauté des contrôles de procédures (Grunov, 1986), mais aussi par sa faculté à délaissé le terrain de la performance (Santo et Verrier, 1993). D'autres arguments (Gibert, 1986 ; Bartoli, 1997) s'attachent à expliquer le cloisonnement des services comme caractéristique empêchant la participation de l'ensemble des acteurs à la définition des objectifs de l'organisation ou la verticalité induite par un contrôle bureaucratique compliquant la conduite du changement.

Si la définition conventionnelle du contrôle organisationnel - ensemble de dispositifs sur lesquels les dirigeants s'appuient pour maîtriser les processus décision-action-résultat dans l'organisation - est relativement large, nous nous intéressons à une de ses modalités, le contrôle interne. Le COSO (*Committee of sponsoring organizations of the Treadway Commission*) américain définit le contrôle interne comme « des procédures tendant à procurer des garanties « raisonnables » quant à la réalisation de trois objectifs : l'efficacité et l'efficience des opérations ; la fiabilité de l'information financière ; la conformité aux lois et règlements en vigueur ». Cette définition admet trois orientations, relatives à la performance (le contrôle de gestion), à l'assurance informationnelle (le contrôle interne financier) et au respect de la légalité (le contrôle interne légal). Ces trois éléments sont présents dans le système de contrôle interne des organisations publiques à différents degrés, mais semblent évoluer vers la première dimension sous l'impulsion de la logique du *New Public Management* (Hood, 1995 ; Gruening, 2001), voire dépasser ces dimensions.

En nous situant dans le contexte public local, nous nous interrogeons sur la pertinence d'un contrôle interne public, norme d'un système administratif et procédural. Il nous apparaît en

effet indispensable de déterminer le degré d'évolution des pratiques locales de contrôle par rapport à un cadre général connaissant une mutation vers un paradigme centré sur le pilotage de l'organisation (Lorino, 2001).

Cette recherche se focalisera sur l'évolution conceptuelle et pratique du contrôle interne public local. A partir d'une revue de la littérature et des pratiques recensées dans les collectivités, nous utilisons les réponses à un questionnaire administré auprès de grandes villes pour montrer le transfert du concept de contrôle interne comme moyen de vérification à la maîtrise de la gestion locale comme finalité.

Après avoir proposé une synthèse des pratiques récentes de contrôle interne public local, une seconde partie aura pour objet de valider ces propos via une enquête par questionnaire, avant de discuter les résultats obtenus.

1. Evolutions du contrôle interne public

Les premières utilisations du terme contrôle datent du 18^{ème} siècle où il désigne la marque du poinçon de l'Etat sur une pièce d'orfèvrerie (Wathelet, 2000, p.165). Plus communément, la signification de ce terme est rapprochée de « contre-rôle », c'est-à-dire du registre tenu en double par rapport auquel on appréciait l'authenticité et la conformité du contenu du rôle (Santo et Verrier, 1993, p.65). Dans les deux cas, les significations traditionnelles du contrôle qui dominent, sont celles de vérification, inspection et surveillance. Au sein des organisations publiques, la comptabilité peut être analysée comme un des éléments fondamentaux du contrôle interne local. L'évolution d'une logique budgétaire vers une logique financière et patrimoniale a accompagné, voire permis, le dépassement d'une vision du contrôle interne public centré sur la vérification de la

régularité de la gestion locale. Cette mutation concerne tant la terminologie utilisée pour qualifier la notion de contrôle, que ses idéaux-types et pratiques.

1.1. De la vérification comme moyen, à la maîtrise de la gestion locale comme finalité

L'opposition terminologique entre la notion de surveillance attachée aux dimensions de pouvoir et de sanction (Chaudemanche et Cohanier, 1997) et la notion de maîtrise, semble pouvoir se justifier selon une logique moyens/fin, grâce à laquelle la différence entre « contrôles » et « contrôle » peut être motivée. En effet, François-Noyer (1994) parle, dans le cas du contrôle traditionnel, de « contrôles » proches des principes de mesure et d'information, en relation avec les faits et ayant un caractère analytique et opérationnel. Au contraire, le contrôle entendu au sens de maîtrise met l'accent sur l'objectif poursuivi par l'organisation. Le « contrôle » devient alors un but dont la nature dépend de l'équipe dirigeante.

Reprenant l'historique de l'utilisation du terme « *control* », Bouquin (2005) montre les interprétations diverses et mouvantes du terme, avec notamment l'apparition de différents moyens de contrôle interne. A ce titre, la relative confusion entre la définition du contrôle et celle du contrôle interne est prégnante dans le domaine public. En effet, la plupart des définitions du contrôle interne sont fondées sur une logique de moyens (celle de l'IFAC (1998), celle de la majorité des organismes professionnels comptables et d'audit au plan international et, spécifiquement pour les collectivités locales, celle de Auby, 1996, p. 89¹). Au contraire, d'autres définitions, moins nombreuses et souvent plus récentes, sont axées sur les finalités du contrôle. Ainsi, pour François-Noyer (1994), « *une ou plusieurs personnes disposent du contrôle si elles ont la maîtrise des décisions, des actions, des*

comportements, des événements (et/ou leurs conséquences) qui conditionnent l'atteinte des finalités poursuivies par ces personnes que ces finalités aient été définies par elles-mêmes ou par d'autres ». Cette approche est d'ailleurs reprise dans la démarche de modernisation de l'Etat, au travers des guides méthodologiques édités².

Cette représentation cumulative et évolutive des contrôles internes se retrouve également dans le changement des pratiques publiques.

1.2. Des contrôles de régularité à l'évaluation des politiques publiques locales

L'ensemble des moyens de contrôle ne constitue pas notre champ d'analyse. Seuls les mécanismes formels feront l'objet d'une étude approfondie. Ils connaissent des évolutions parallèles sur les plans conceptuel et terminologique. Plus spécifiquement pour les organisations publiques, cette évolution se traduit par le dépassement de la vision traditionnelle du contrôle centrée sur la vérification comptable et budgétaire pour intégrer des logiques propres au contrôle de gestion, au contrôle stratégique et à l'évaluation des politiques publiques.

1.2.1. Des contrôles comptable et budgétaire au contrôle de gestion

En raison de l'importance de la comptabilité dans la gestion publique, les deux formes traditionnelles de contrôle interne local (régularité et conformité) sont largement associées au processus budgétaire et comptable. Ces deux moyens de contrôle, fortement dépendants, peuvent alors être considérés comme ayant une double finalité, déploiement et bonne exécution du budget voté (Wathelet, 2000, p.149). Ils peuvent être qualifiés de contrôle par

¹ Il définit le contrôle interne territorial comme « *les dispositifs mis en place à l'intérieur de chaque structure publique pour contrôler le fonctionnement des services qui sont placés sous leur autorité* ».

² Guide méthodologique de la DIRE sur le contrôle de gestion dans les administrations, 2003 ; guide méthodologique sur la révision générale des politiques publiques - RGPP, 2007 ; site <https://www.ateliers.modernisation.gouv.fr/ministeres/dgme/cg/public/espace-ouvert-chapitre9822>

les entrées (Wirth, 1986, p.603) permettant de s'assurer du respect des règles administratives et comptables qui gouvernent l'action des services.

En privilégiant le suivi des moyens au détriment du contrôle des finalités de l'action publique, ils garantissent seulement la conformité à des normes. A ce titre, ces contrôles sont qualifiés de normatifs, bureaucratiques ou administratifs. Leur principale fonction est de faire entrer l'activité administrative dans certaines limites, sans aborder ni les problèmes de la réponse à la demande de services ou de la satisfaction des utilisateurs, ni la possible modification des méthodes opérationnelles dans le but d'arriver à de meilleurs résultats (Borgonovi et Brovetto, 1988, p.31). La vérification de l'activité administrative se restreint, de ce fait, à l'obligation de conformité à des limites prédéfinies par la réglementation juridique ou par d'autres formes de codification du comportement administratif. Ce contrôle interne restreint est justifié selon Borgonovi et Brovetto (1988, p.32) par un certain pragmatisme : « *avant que la société ne développe des mécanismes sociaux plus sophistiqués pour protéger les intérêts variés formant l'intérêt public, et tant que l'administration publique obtient ses ressources des membres de la communauté, le contrôle bureaucratique est inévitable* ». Sous cette forme, ce contrôle permet non seulement que l'activité publique soit encadrée, mais aussi que les citoyens exercent un contrôle politique nécessaire à la préservation de leurs intérêts. Cette distinction entre un contrôle interne bureaucratique et un contrôle-jugement externe de nature politique est également justifiée par la structure des organisations publiques, caractérisée par une séparation de la sphère administrative et politique. Dans cette logique, le respect de la codification de l'activité administrative est considéré comme une garantie d'arriver aux objectifs politiques fixés. En effet, l'approche retenue dans les collectivités au travers de ces deux moyens de contrôle correspond à l'acceptation d'une suprématie de l'exécutif

local et à l'idée qu'une bonne administration résulte de l'application apolitique d'une compétence technique à des fins politiques.

Outre l'existence de règles cloisonnant l'activité administrative, les moyens de contrôle interne public intègrent le pouvoir hiérarchique. Centré sur l'idée de subordination, il prend diverses formes dans les collectivités territoriales, au travers d'un pouvoir général sur l'emploi et la carrière des agents dans le respect des lois et règlements en vigueur, d'un pouvoir disciplinaire, ou encore d'un pouvoir d'instruction et d'injonction. Le processus bureaucratique est alors caractérisé par un contrôle d'exécution où la conformité aux règles est vérifiée par les supérieurs.

Même s'ils sont nombreux, ces contrôles internes connaissent de nombreuses failles : Crozier (1991) évoque les limites du contrôle fondé sur les distances, la hiérarchie et le secret. Selon lui, cette forme de contrôle interne n'est suffisante ni pour garantir la conformité des opérations dans les organisations complexes que sont les structures publiques, ni pour assurer la maîtrise de la gestion publique.

Face à ces limites, des logiques de contrôle centrées sur les finalités de l'action publique n'ont pas succédé brutalement à la rationalité juridique axée sur le respect des règles et normes. Néanmoins, des formes intermédiaires sont apparues, relatives au mode de financement des organisations publiques et, plus généralement, à leurs actions de gestion. D'après Dupuis (1996b, p.4), du contrôle comptable et budgétaire, les collectivités locales se sont, d'abord, orientées vers un contrôle financier. Au travers de mécanismes internes visant l'amélioration de la gestion de leur trésorerie, les collectivités ont initié des démarches d'amélioration de l'efficacité. Naturellement insuffisantes, les grandes collectivités se sont tournées vers une logique plus globale. Comme l'indique Busson-Villa

(1999, p.7) « à une logique par les principes s'ajoute, et non se substitue, une logique orientée sur les résultats ». Le système de contrôle par la règle est alors complété par un système de pilotage des activités. Intégré au processus décisionnel, le contrôle interne participe alors non seulement à la recherche d'économies pour assurer un équilibre budgétaire, mais aussi à l'optimisation de la performance par l'obtention de gains de productivité. Cette évolution se retrouve dans le courant de pensée appelé *New Public management* (Hood, 1995 ; Gruening, 2001) dont les mécanismes ont été mis en œuvre dans les principaux pays anglo-saxons (Angleterre, Australie, Nouvelle-Zélande). Les résultats d'études montrent que le contrôle interne s'oriente vers un contrôle financier globalisé tentant d'intégrer la performance globale et la stratégie territoriale (Guthrie et Parker, 1999 ; Rivenbark, 2000a ; Hoque et Moll, 2001 ; Newberry et Pallot, 2004).

1.2.2. Du contrôle de gestion à l'évaluation des politiques publiques locales

Une approche plus globale du contrôle de gestion public considère, outre les objectifs, moyens et résultats de l'action publique, l'impact des réalisations sur l'environnement. Huron (1998, p.96) remarque que les résultats de l'action publique doivent être comparés, dans une perspective traditionnelle, aux objectifs et moyens, mais aussi et plus originalement, être mis en relation avec la dimension publique de la collectivité locale grâce à la mesure de la satisfaction de la population. Cette approche s'appuie sur la double fonction de production des collectivités (interne et externe) mise en évidence par Gibert (1986) et implique une définition élargie du contrôle de gestion public (Gibert, 2002). Ainsi pour Dupuis (1996a, p.4) l'administration est analysée dans sa capacité, non seulement à respecter les règles de l'action publique, mais aussi à fournir des services de manière performante et à répondre aux besoins toujours en augmentation de la société. Cette conception étendue du contrôle semble se rapprocher, au moins dans ses finalités, des logiques privilégiées par l'évaluation des politiques publiques. Cette dernière est, en

effet, définie suivant une double logique (François-Noyer, 1996). La première, dite gestionnaire, fait référence à la recherche d'un lien de causalité entre la politique évaluée et les effets observés. L'évaluation des politiques publiques est assimilée à un outil d'aide à la décision, suivant une logique de causalité, quantitative et expérimentale (Leca, 1997). La seconde, dite démocratique, est envisagée comme un outil d'amélioration du processus politique permettant de constituer pour les acteurs locaux un moyen d'appréciation des politiques engagées et un moyen d'association de ces acteurs à la décision publique (Leca, 1997 ; Bousta-Jullien, 1999).

Cette dichotomie entre les conceptions gestionnaire et démocratique ne conduit pas nécessairement à une séparation conceptuelle, comme le prouve la définition donnée par le Comité Scientifique de l'Evaluation (1995) : « *une activité cognitive (acquisition de connaissances sur les politiques, leur mise en œuvre et effets), normative (appréciations, jugements sur la valeur des politiques ou programmes) et instrumentale (changement social, soit de l'ordre de la décision ou du comportement des acteurs de terrain)* ».

Une telle définition rapproche l'évaluation des politiques publiques de la représentation étendue du contrôle de gestion public, mais laisse entrevoir des différences. L'évaluation se situe dans une perspective longitudinale qui voit chaque politique comme un processus d'action. Dans ce cadre, la recherche et le traitement de l'information sont conçus spécialement par rapport à ce processus qui constitue l'unité d'analyse. Les systèmes de contrôle de gestion, au contraire, privilégient une perspective organisationnelle : ce sont des éléments du système de gestion d'une organisation, qui sont intrinsèquement liés aux structures et systèmes d'informations établis de l'administration. Entre ces deux moyens de contrôle, une distinction est donc réalisée en termes de méthodes, d'informations utilisées mais surtout d'objet d'étude. Cette affirmation est précisée par Huron (1998, p.96) qui

constate que « *le contrôle de gestion raisonne en termes de réalisations (outputs), alors que l'évaluation semble se consacrer à l'étude de l'impact sur la population (outcomes)* ».

L'évaluation des politiques publiques s'inscrit donc dans une perspective de contrôle très large. A l'extrême, elle peut être envisagée comme un système de contrôle stratégique de l'action publique, complémentaire avec les autres systèmes de contrôle interne.

Au total, cette évolution, décrite sur les plans terminologique et conceptuel, peut trouver une cohérence motivée par le passage d'une logique juridique à une logique managériale. Elle se concrétise par l'introduction de nouveaux moyens formels de contrôle s'ajoutant aux formes de contrôles internes traditionnels dans le secteur public. Pour apprécier l'évolution et d'éventuels décalages entre l'état du souhaitable et le niveau du réalisé, une enquête par questionnaire a été réalisée.

2. Le contrôle public local : une évolution des pratiques

Nous présentons d'abord les pratiques relevées par des études en termes de contrôle interne territorial, puis les résultats de l'enquête menée auprès de 141 villes de plus de 20.000 habitants sont exposés.

2.1. Les pratiques récentes du contrôle interne local

Depuis le début des années 1990 jusqu'en 2000, de nombreuses analyses ont été menées sur les modalités de contrôle interne des collectivités. Les contrôles comptable et budgétaire étant obligatoires, ces études, qualitatives et quantitatives, se sont surtout focalisées sur les autres principaux moyens de contrôle interne : le contrôle de gestion et

l'évaluation des politiques publiques. Nous en faisons ici une synthèse chronologique, en privilégiant les collectivités locales françaises.

L'introduction du contrôle de gestion dans les moyens de contrôle interne des collectivités territoriales date du milieu des années 1980, suivant une enquête de l'association des Directeurs Financiers et Contrôleurs de Gestion (DFCG) réalisée en 1994 sur 160 collectivités. Le rapport indique que « *les premiers usages ont moins de 10 ans d'existence dans les communes et moins de 5 ans dans les départements et régions* ». A la même époque, les « cinquante communes de taille moyenne » répondant à l'enquête menée en 1992 par Pariente (1998, p.5), et les 82 communes ayant répondu au questionnaire de Meyssonier (1993), mettent en évidence la jeunesse de cette fonction. Le poste de contrôleur de gestion, souvent dénommé conseiller ou analyste de gestion, n'existe que dans 15 % des communes de l'échantillon construit par Meyssonier. Cependant, certains outils semblent relativement généralisés (80 % des communes calculent leur marge financière prévisionnelle au moment des choix budgétaires, 60% calculent systématiquement les dépenses futures de fonctionnement), alors que d'autres outils sont naissants : les tableaux de bord sont utilisés dans 30 % des cas, et la comptabilité analytique est très peu développée. Ces deux derniers résultats confirment à la fois la jeunesse et les balbutiements des contrôles internes extra légaux mais illustrent la véracité des réponses déclarées. L'analyse ultérieure de Dupuis (1996b, p.13) fait, elle, plutôt référence au métier de contrôleur de gestion dans les collectivités locales. L'auteur constate que « *les contrôleurs de gestion disposent d'un portefeuille de responsabilités concentré autour de leur domaine traditionnel : tableaux de bord et indicateurs d'activité, maîtrise des coûts, contrôle budgétaire* ». Le développement d'un service de contrôle de gestion, assurant une surveillance financière, parallèlement aux contrôles traditionnels de

légalité des collectivités est confirmé par la dernière enquête nationale de la DFCG en 1999 (DFCG - Ville et Finance, 1999).

Les résultats de cette étude portant sur 112 collectivités témoignent de l'essor de la fonction de contrôle de gestion : plus de 58 % des collectivités locales déclarent disposer d'un service de contrôle de gestion exercé par un contrôleur de gestion spécifique. On y note le développement d'autres outils et missions : suivi des satellites, missions de réduction des coûts et initiation d'une comptabilité analytique. Concernant spécifiquement les activités déléguées, des outils se développent afin de maîtriser les risques, souvent indirects, liés à la participation ou au partenariat avec ces organisations. Bien que Raffray (2000) indique, grâce à une étude de cas d'une ville de plus de 100 000 habitants, que la base du contrôle et du pilotage des satellites par les villes « *est parcellaire, peu centralisée et non standardisée* », la différence entre le déclaratif et les observations sur site se résorbe si nous suivons les résultats obtenus dans les études de cas portant sur les villes françaises (Bousta-Jullien, 1999 ; Busson-Villa, 1999 ; Jubert, 2002), les conseils généraux (Maurel, 2003), et les collectivités anglo-saxonnes (recherches précédemment citées de Guthrie, Hoque, Rivenbark). En effet les usages relevés dans ces différents cas suggèrent une généralisation des pratiques de contrôle interne fondé sur les résultats.

L'évolution de ces pratiques, que cela soit sur les plans de la création de services spécifiques, des métiers ou des outils dans les collectivités locales, met en évidence le développement de moyens de contrôle internes extra-légaux avec l'essor du contrôle de gestion. D'ailleurs ce développement est parfois perçu dans les collectivités anglo-saxonnes comme un échec des mécanismes du *New Public Management* qui visaient initialement à dé-bureaucratiser les agences locales alors que les corps de contrôle, d'inspection et de suivi s'accroissent (Hood et *al.*, 1999).

Abordons alors l'élargissement de la notion de contrôle interne à celle de pilotage organisationnel via l'essor des évaluations de politiques publiques.

Dès le début des années 1990, Santo et Verrier (1993, p.117) constataient que, si l'évaluation des politiques publiques a souvent été considérée comme une panacée, cette nouvelle approche de l'action publique « *n'est pas toujours véritablement inscrite dans les pratiques politico-administratives* ». D'un côté, l'important développement des entités d'évaluation formalise une des principales priorités affichées par le mouvement de renouveau du service public. De l'autre, les structures et le nombre d'évaluation connaissent un développement de faible ampleur (DFCG, 1999 ; Busson-Villa, 1999).

Ainsi, parmi les 340 collectivités de la dernière enquête nationale de la DFCG (1999), seules 9 % des collectivités interrogées déclarent avoir identifié en leur sein une fonction évaluation, et 16 % ont engagé une telle démarche. Suivant l'enquête de Busson-Villa (1999) comportant 91 réponses de secrétaires généraux appartenant à des villes de plus de 20.000 habitants, près de 99 % des répondants ne procèdent pas à une démarche formalisée pour leurs évaluations de politiques et celles-ci « *sont essentiellement occasionnelles* ».

Au-delà de leurs apports descriptifs, les résultats de ces enquêtes montrent que les responsables locaux sont plus préoccupés par les moyens, objectifs et résultats de l'action publique que par ses impacts. Les problèmes de méthode et de formation du personnel sont souvent avancés comme principale explication du faible développement de l'évaluation des politiques publiques comparé au contrôle de gestion (Busson-Villa, 1999, p.7). Gibert (2003) explique que les fondements nécessaires à la mise en place des évaluations (préexistence des objectifs, programmes d'actions...) ne sont pas toujours présents dans les collectivités. Cependant, il ajoute que les évaluations se développent en tant que mode de

contrôle de gestion de l'action publique mais avec une approche méthodologique différente des systèmes traditionnels de contrôle de gestion.

Il nous semble alors possible de mettre en évidence un déplacement des centres d'intérêt du contrôle interne public. Cette évolution est schématisée grâce à la figure n°1.

« Insérer figure 1 »

Ces moyens de contrôle, qui dans la pratique peuvent ne pas apparaître de manière si distincte, s'exercent aussi bien sur les activités gérées directement par la collectivité locale que celles déléguées à d'autres opérateurs. Carles (1996) expose ainsi les spécificités du contrôle de gestion en fonction des différentes missions mises en œuvre par les collectivités. Concernant la gestion directe, les mécanismes de contrôle de gestion peuvent être mis en œuvre de manière identique aux entreprises privées. Concernant la gestion déléguée, les objectifs et le contenu du contrôle de gestion sont différents selon le type de délégataire (entreprises, Société d'Economie Mixte, associations).

Cette classification des moyens formels de contrôle interne public est, en outre, cohérente avec les taxinomies antérieures. Spécifiquement à la littérature comptable publique, Herbert et *al.* (1985) mettaient en évidence quatre types de contrôle interne : comptable, budgétaire, des registres comptables secondaires et de gestion. L'IFAC (1998), en appliquant les objectifs du contrôle interne au contexte des collectivités locales, mentionne aussi ces moyens de contrôle en abordant la conformité aux lois et règlements, l'application des décisions des élus et des instructions de la hiérarchie administrative, ainsi que l'amélioration du service rendu. Nous retenons donc cet effet cumulatif de l'évolution des contrôles internes, impliquant une complémentarité plus qu'un simple déplacement des objets d'étude.

Ensuite, la classification proposée est également cohérente avec les types de contrôle formel évoqués dans la littérature portant sur les organisations privées. La trilogie des moyens de contrôle selon le découpage des processus organisationnels établit par Anthony (contrôle d'exécution, de gestion et stratégique) implique une hiérarchie entre les trois, ceux-ci formant un « *dispositif gigogne* ».

2.2. Etude empirique des types du contrôle interne public local

Les données utilisées sont issues d'un questionnaire adressé à l'ensemble des maires des villes de plus de 20.000 habitants. Ce questionnaire, dont la partie concernant le contrôle interne est annexée, a été administré par voie postale au cours de l'année 2000, avec une relance en 2001 accompagnée de courriers de soutien de l'Association des Maires de France. Ensuite, les réponses ont été suivies d'entretiens menés auprès de quelques responsables financiers dans les collectivités pour s'assurer de la portée des interprétations effectuées.

L'analyse préliminaire des réponses, au nombre de 141, montre que la répartition par strate des répondants est cohérente avec celle de la population totale des villes ciblées, soit 438 après le recensement de 1999.

« Insérer Tableau 1 »

Pour clore les caractéristiques des répondants, il faut préciser le fort taux de réponse des fonctionnaires territoriaux (80%) comparé à celui des élus locaux (20%), destinataires du questionnaire. La moitié des répondants sont des secrétaires généraux ou adjoints, ce qui s'explique par le caractère technique de certaines questions. Les réponses au questionnaire sont pour l'essentiel sollicitées selon une méthode de jugement où le répondant classe l'attribut sur un continuum. L'échelle ordinale utilisée est une échelle de Likert à quatre positions. Elle prend ici la forme suivante : « Tout à fait d'accord », « Plutôt d'accord »,

« Plutôt pas d'accord », « Pas du tout d'accord ». Les informations issues du questionnaire nous permettent de décrire la présence du contrôle interne des villes avec deux indicateurs principaux, la périodicité et le nombre de services de contrôle existant (tableau n°2).

« Insérer Tableau 2 »

Les contrôles internes, définis dans le questionnaire comme l'ensemble des dispositifs internes contribuant à la maîtrise de l'organisation, sont engagés de façon permanente dans près de 70% des villes ayant répondu. Pour les autres villes, ceux-ci sont réalisés ponctuellement ou annuellement. Ce niveau de pratique confirme que les contrôles internes sont généralisés. Il est alors nécessaire de détailler les différentes modalités retenues par les collectivités.

Concernant le nombre de services assurant des missions de contrôle interne, il ressort que la plupart des villes (60%) ont mis en place au moins trois services de contrôle interne (tableau n°3), assurant principalement des contrôles légaux (tableau n°4).

« Insérer Tableau 3 »

« Insérer Tableau 4 »

Les services de contrôle interne existants concernent surtout des domaines où le respect des lois et des règlements doit être assuré : contrôles budgétaire et comptable, d'expertise juridique et de la commande publique. Comme montré dans la première partie, ils constituent le support du contrôle interne public. Néanmoins, d'autres services guidés par les finalités de l'action publique assurent des missions de contrôle interne et sont mis en place. Ainsi, les services de contrôle de gestion et de suivi des organismes satellites de la ville sont présents dans 40% des villes répondantes. Les entretiens qui ont été menés auprès de responsables financiers ayant déclaré un service de ce type valident l'usage effectif d'instruments de contrôle de gestion et de suivi des partenaires de la collectivité. Ces résultats confirment les conclusions antérieures quant à une implantation progressive

de formes de contrôle orienté sur les objectifs et les résultats de l'activité locale (Busson-Villa, 1999 ; Bousta-Jullien, 1999).

Pour préciser les besoins de contrôle interne des collectivités, nous avons utilisé les indicateurs exposés par Carassus (2002) (tableau n°5).

« Insérer Tableau 5 »

Les indicateurs³ faisant référence aux besoins élémentaires s'insèrent globalement dans la dimension légale du contrôle public. Les trois premiers indicateurs évoquent l'assurance et la sécurité au niveau du patrimoine, la qualité de l'information et la légalité des opérations. Les deux indicateurs suivants sont aussi rattachés à l'assurance mais relativement aux domaines financier et politique. Ensuite, des besoins de contrôle extra-legaux, complémentaires, sont identifiés, à partir de trois indicateurs. Un indicateur de besoin de performance dans le domaine opérationnel permet d'aborder la qualité de la gestion ; et les besoins d'aide à la décision stratégique et d'analyse et suivi de la qualité de la mise en œuvre des choix politiques sont rattachés au besoin plus général d'évaluation des politiques que cela soit *a priori* ou *a posteriori*.

Les réponses apportées à la nature des besoins adoptés ou souhaités du contrôle interne local sont présentées dans le tableau n°6. Pour apprécier le niveau d'accord du répondant avec les besoins de contrôle, nous avons utilisé une échelle en quatre points et pondéré chaque modalité d'une note. Ainsi, la note 1 est attribuée à la modalité « Pas du tout d'accord » jusqu'à la note 4 pour « Tout à fait d'accord ». La moyenne se situe à 2,5.

« Insérer Tableau 6 »

La grande majorité des répondants sont plutôt ou tout à fait d'accord avec les différentes natures de besoins proposées dans cette famille de question (le niveau d'accord moyen est

compris entre 3 et 4). En conséquence, les dispositifs internes contribuant à la maîtrise de l'organisation couvrent ou doivent couvrir l'ensemble des besoins d'assurance, d'amélioration de la performance publique et d'évaluation des politiques publiques. Cet éventail confirme l'évolution conceptuelle du contrôle interne exposée précédemment, avec un élargissement du périmètre d'intervention des missions.

Afin d'obtenir une mesure synthétique de ces différents besoins, une Analyse en Composantes Principales (ACP) est effectuée sur ces indicateurs. Quatre composantes sont retenues et expliquent plus de 75 % de la variance totale (tableau n°7).

« Insérer Tableau 7 »

La première composante de cette ACP rassemble les indicateurs mesurant les besoins complémentaires liés à l'amélioration de la performance et à l'évaluation des politiques publiques. Les indicateurs représentant les besoins élémentaires sont répartis sur les trois autres composantes. La deuxième composante représente l'assurance informationnelle et patrimoniale, la troisième l'assurance budgétaire et politique, et la quatrième l'assurance légale. Alors que les besoins complémentaires sont portés par une seule composante, la première, les besoins élémentaires sont eux différenciés en fonction de l'objet du contrôle interne (figure n°2).

« Insérer Figure 2 »

Les résultats de cette étude empirique démontrent au total une cohérence certaine entre les évolutions conceptuelles établies et les pratiques de contrôle observées. Plusieurs éléments nécessitent d'être mis en relief. D'abord, les données confirment le développement depuis 2001 des mécanismes de contrôle interne dans les grandes communes françaises. Si les services de contrôles budgétaire et comptable, d'expertise juridique et de contrôle de la

³ Modalités retenues : 1 (pas du tout d'accord/PDTA), 2 (plutôt pas d'accord/PPA), 3 (plutôt d'accord/PA), 4

commande publique constituent encore l'essentiel du support du contrôle interne public, les services de contrôle interne guidés par les finalités de l'action publique connaissent un certain essor, au travers les services de contrôle de gestion et de suivi des organismes satellites de la ville.

Ensuite, il apparaît que les dispositifs internes contribuant à la maîtrise de l'organisation couvrent ou doivent couvrir l'ensemble des besoins d'assurance, d'amélioration de la performance publique et d'évaluation des politiques publiques. Cela confirme les résultats de Rivenbark (2000a, 2000b) sur les principales collectivités australiennes, mais aussi les tendances exposées par Cotton et Trosa (2007) en France, ou par De Kruijf et Mol (2007) aux Pays-Bas. Nous vérifions donc une évolution de la norme du contrôle interne dans les organisations publiques. Naturellement les déclarations faites dans ce questionnaire d'enquête ne permettent pas de juger des usages réels des instances et dispositifs mis en œuvre ; aussi, nous nous appuyons sur des études de cas concernant les villes françaises (Bousta-Jullien, 1999 ; Busson-Villa, 1999 ; Jubert, 2002) et les villes anglo-saxones (Guthrie, Lapsley, 2001 ; Newberry et Pallot, Rivenbark, 2000b) pour valider le résultat d'une évolution du contenu du contrôle interne public local. Ce changement se caractérise par le passage d'un contrôle-sanction à un contrôle-pilotage. Changement qui est encouragé par les Chambres Régionales des Comptes dans leurs recommandations sur le plan de la gestion interne et des risques financiers, avec depuis 2001 un objectif affiché de transparence.

Le recours à des systèmes de contrôle interne tels que le contrôle de gestion dans les grandes villes est d'ailleurs motivé dans la majorité des quatorze cas étudiés par Jubert (2002) par la recherche d'une meilleure transparence des fonds publics. En outre, les

(tout à fait d'accord - TAFA).

observations de Lascoumes et Le Galès (2005) montrent que les outils de gestion interne utilisés par les managers dans les collectivités ne sont pas utilisés pour rationaliser les moyens mais pour accroître l'efficacité des politiques et mieux comprendre les dynamiques de changement.

Aussi, relativement à cette évolution du contenu du contrôle interne, il nous semble préférable d'évoquer la notion d'élargissement du contrôle public local. Au-delà de l'établissement d'une norme qui viserait la simple vision de la mutation du contrôle opérationnel en contrôle de gestion puis en contrôle stratégique, cet élargissement sous-entend plus que le cumul et la diversité, la complémentarité entre systèmes de contrôle. Cet argument ne signifie pas la remise en cause de la validité des contrôles formels de type administratif et procédural. En effet les contrôles légaux permettant la vérification de la gestion des fonds publics, subsistent toujours. Néanmoins, les contraintes imposées par certains de ces outils et leur caractère peu à peu désuet face aux turbulences croissantes de l'environnement s'apparentent à des limites qui ne peuvent être dépassées que par la mise en place de contrôles informels, complémentaires aux contrôles formels traditionnels. Cette concomitance et la complémentarité entre systèmes de contrôle, telles que le sous-entend l'évolution de la norme du contrôle public local, sont rendues possibles par l'instauration de la confiance (Guibert et Dupuy, 1997 ; Gibert, 2002), en permettant un équilibre entre les aspects formels et informels du contrôle interne.

Nous avons donc cherché à montrer les évolutions conceptuelles du contrôle interne dans les collectivités publiques. Il a été montré que les contrôles traditionnels légaux tendaient vers un élargissement des besoins entraînant un périmètre d'intervention qui intègre les évaluations de politiques publiques. Cependant cette modalité de contrôle apparaît encore balbutiante dans nos résultats et l'évolution constatée concerne plus l'intégration des

concepts d'efficacité, d'efficience et de transparence aux mécanismes de contrôle interne public local. A ce jour, le contrôle de gestion et les audits sont plus mobilisés que la recherche d'impact au travers des évaluations de politiques. L'élargissement de la notion de contrôle interne à celle de contrôle stratégique n'est pas encore observé dans les études de cas menées en France ou à l'étranger. Cette approche très globale du contrôle, souhaitable dans une logique managériale, pourrait se développer rapidement. En effet, Halonen-Akatwijuka et Propper (2008) viennent de démontrer que le contrôle-pilotage, préconisé par les auteurs appartenant au *NPM* est rationnellement favorable aux managers et aux politiciens de collectivités. Ils montrent que le contrôle managérial apporte à l'organisation publique de meilleurs résultats et une meilleure répartition des pouvoirs.

Notre objet de recherche peut alors appréhender de manière plus globale l'évolution des mécanismes de coordination dans les organisations publiques locales. La question serait à relier aux contenus et modalités d'interactions entre les acteurs des niveaux « administratifs » et « politiques », le contrôle interne étant alors à rapprocher d'un dispositif processeur et catalyseur à la fois d'informations et de connaissances dans l'organisation.

Bibliographie

- Auby J. F. (1996), *Management public : une introduction générale*, Sirey.
- Bartoli A. (1997), *Le management dans les organisations publiques*, Dunod.
- Borgonovi E. et Brovotto P.R. (1988), « The Concepts Of Bureaucratic And Managerial Control In Public Administration », in A. Kakabadse, P. Brovotto, R. Holzer (Éds.), *Management development and the public sector*, Avebury.
- Bouquin H. (2005), « Herméneutiques du contrôle », 26ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Lille.
- Bousta-Jullien Y. (1999), « Management public communal : interactivité structurelle et cognitive, pertinence et efficacité de l'action publique communale », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Lyon 2.
- Busson-Villa F. (1999), « L'émergence d'une logique évaluative dans la gestion publique : le cas des organisations communales », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 2, n°1, p. 5-25.
- Carassus D. (2002), « L'audit externe des villes et de leurs satellites : contribution à la compréhension des pratiques contractuelles dans une perspective d'évolution du système d'information de gestion local », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Pau.
- Carles J. (1996), « Pour une approche plurielle du contrôle de gestion dans les collectivités locales », in *Le Maire-Entrepreneur*, 1ères Rencontres « Ville-Management », Presses Universitaires de Pau.
- Chaudemanche B. et Cohanier B. (1997), « Vers une définition de la punition dans le cadre du processus de contrôle », Congrès IAAER et AFC, Paris.
- Cotton M. et Trosa S. (2007), « Les réformes comptables dans les pays de l'OCDE et en France: des outils pour la performance et la transparence », *Revue française d'administration publique*, n°123, p. 293-300.
- Crozier M. (1991), « Le changement dans les organisations », *Revue française d'administration publique*, n°59, septembre.
- De Kruijf J.A. et Mol N.P. (2007), « Réforme de la comptabilité et mesure de la performance des agences du gouvernement des Pays-Bas », *Revue française d'administration publique*, n°123, p. 301-321.
- DFCG-Ville et Finance (1999), « De l'analyse financière à l'évaluation », *Echanges*, n°151.
- DIRE (Délégation Interministérielle à la Réforme de l'Etat) (2002), *Le contrôle de gestion dans les administrations de l'Etat. Eléments de méthodologie*, La Documentation Française.
- Dupuis J. (1996a), « Comptabilité analytique et contrôle de gestion : application en commune », *Fascicule n°2070*, Éd. Techniques Juris Classeurs.

- Dupuis J. (1996b), « Comptabilité analytique et contrôle de gestion : fondements et méthodes générales », *Fascicule n°2071*, Éd. Techniques Juris Classeurs.
- François-Noyer V. (1994), « La place du contrôle de gestion dans l'évaluation des politiques publiques locales », Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université de Lille 1.
- François-Noyer V. (1996), « Une lecture de la recherche en comptabilité et contrôle de gestion dans les collectivités locales », Cahiers du CLAREE, Lille, avril.
- Gibert P. (1986), « Management public, management de la puissance publique », *Politiques et Management Public*, vol. 4, n°2, p. 89-123.
- Gibert P. (2002), « Réflexions sur l'utilisation du contrôle interne à des fins de contrôle externe », *Politiques et Management Public*, vol. 20, n°3, p. 7-25.
- Gibert P. (2003), « L'évaluation de politique : contrôle externe de la gestion publique ? », *Revue Française de gestion*, n°147, p. 259-273.
- Grunov D. (1986), « Internal Control In Public Administration », in *Guidance, control, and evaluation in the public sector*, De Gruyter, Berlin-New York.
- Guibert N. et Dupuy Y. (1997), « La complémentarité entre contrôle formel et contrôle informel : le cas de la relation client-fournisseur », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, T.3, vol. 1, p. 39-52.
- Gruening G. (2001), « Origin And Theoretical Basis of New Public Management », *International Public Management journal*, vol. 4, p. 1-25.
- Guthrie J. et Parker L. (1999), « A Quarter Of A Century Of Performance Auditing In The Australian Federal Public Sector: A Malleable Masque », *ABACUS*, vol. 35, n°3, p. 302-332.
- Halonen-Akatwijuka M. et Propper C. (2008), « Competition And Decentralisation in Government Bureaucracies », *Journal of Economic Behavior & Organization*, n°67, p. 903-916.
- Herbert L., Killough L., Steiss A.W. (1985), *Accounting and control for governmental and other nonbusiness organizations*, McGraw-Hill Book Company.
- Hood C., Scott C., James O., Jones G., Travers T. (1999), *Regulation Inside Government Waste-Watchers, Quality Police and Sleaze-Busters*, Oxford University Press.
- Hood C. (1995), « The 'New Public Management' In The 1980's: Variations On a Theme », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, n°2/3, p. 93-109.
- Hoque Z. et Moll J. (2001), « Public Sector Reform: Implications For Accounting, Accountability And Performance Of State-Owned Entities », *International journal of public sector management*, vol.14, n°4, p. 315-323.
- Huron D. (1998), *Le management public local*, LGDJ.
- IFAC (1998), *Normes d'audit de l'IFAC*, Éd. CNCC et OEC.

- Jubert C. (2002), « Collectivités territoriales et contrôle de gestion », Mémoire de DESS, Université de Lyon 2.
- Lascoumes P. et Le Galès P. (2005), *Gouverner par les instruments*, Presses de Sciences Po.
- Leca J. (1997), « L'évaluation comme intervention - Sciences sociales et pratiques administratives et politiques », in M. Finger et B. Ruchat, *Pour une nouvelle approche du management public - réflexions autour de Michel CROZIER*, Seli Arslan.
- Lorino P. (2001), *Méthodes et pratiques de la performance*, Les éditions d'Organisation.
- Maurel C. (2003), « Approches et perceptions du contrôle de gestion dans les conseils généraux », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Rennes 1, décembre.
- Meyssonier F. (1993), « Quelques enseignements de l'étude du contrôle de gestion dans les collectivités locales », *Politiques et Management Public*, vol.11, n°1, p. 129-149.
- Newberry S. et Pallot J. (2004), « Freedom or Coercion? NPM Incentives in New Zealand Central Government Departments », *Management Accounting Research*, vol. 15, n°3, p. 247-266.
- Pariante P. (1998), « Intérêts des approches contingentes en contrôle de gestion : le cas des collectivités territoriales », *Politiques et Management Public*, vol. 16, n°4, p. 1-17.
- Raffray M. (2000), « L'enjeu organisationnel du pilotage des satellites par les villes », 3ème Rencontres Ville-Management, in *Maires en environnements : menaces et opportunités*, Dalloz, Thèmes et commentaires.
- Rivenbark W.C. (2000a), « Benchmarking And Cost Accounting: The North Carolina Approach », *Journal Of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, vol. 12, n°1, p. 125-137.
- Rivenbark W.C. (2000b), « Performance Measurement: A Local Government Response », *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial management*, vol.12, n°1, p. 74-86.
- Santo V.M. et Verrier P.E. (1993), *Le Management public*, PUF, Que sais-je ?
- Wathelet J.C. (2000), *Budget, comptabilité et contrôle externe des collectivités territoriales - Essai prospectif*, L'Harmattan.
- Wirth W. (1986), « Public administration and publics: control of bureaucratic performance by affected citizens », in *Guidance, control, and evaluation in the public sector*, De Gruyter, Berlin-New York.

Annexe : Questionnaire sur les pratiques de contrôle public interne local

1) Pour votre commune, qu'attendez-vous du contrôle interne, c'est à dire de l'ensemble des dispositifs internes contribuant à la maîtrise de l'organisation, ou qu'attendriez-vous s'il pouvait mieux fonctionner ? :

	Accord			
	Tout à fait	Plutôt	Plutôt pas	Pas du tout
Protéger et sauvegarder le patrimoine (biens, personnel,..)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Garantir la qualité de l'information (fiabilité, pertinence)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Garantir le respect des lois et des règlements	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Assurer le respect des objectifs à court terme définis dans le budget	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Assurer le respect de la politique fixée par l'équipe municipale	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Améliorer les performances des services rendus	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Constituer une aide à la décision stratégique des élus	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Permettre une analyse et un suivi de la qualité de la mise en œuvre des choix politiques	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Autres. Précisez :	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

2) Pour répondre à quelques-uns de ces objectifs, les services suivants existent-ils, formalisés et dotés de moyens ?

Service de contrôle budgétaire et comptable	<input type="checkbox"/>	OUI	<input type="checkbox"/>	NON
Service de contrôle de la commande publique	<input type="checkbox"/>	OUI	<input type="checkbox"/>	NON
Service d'expertise juridique	<input type="checkbox"/>	OUI	<input type="checkbox"/>	NON
Service de contrôle de gestion	<input type="checkbox"/>	OUI	<input type="checkbox"/>	NON
Service de suivi des organismes satellites de la ville	<input type="checkbox"/>	OUI	<input type="checkbox"/>	NON
Service de contrôle de projets	<input type="checkbox"/>	OUI	<input type="checkbox"/>	NON
Service d'audit interne	<input type="checkbox"/>	OUI	<input type="checkbox"/>	NON
Autres. Précisez :				

3) De façon générale, ces contrôles internes sont-ils :

Permanents ?	<input type="checkbox"/>	OUI	<input type="checkbox"/>	NON
Au moment de chaque opération concernée ?	<input type="checkbox"/>	OUI	<input type="checkbox"/>	NON
Annuels ?	<input type="checkbox"/>	OUI	<input type="checkbox"/>	NON
Autres. Précisez :				