

Quelques enseignements de l'étude du contrôle de gestion dans les collectivités locales

François Meyssonier

Résumé

Les pratiques de contrôle de gestion dans les collectivités locales sont mal connues.

Une enquête, réalisée auprès d'un échantillon représentatif de quatre-vingt-deux communes françaises, met en évidence un développement faible et inégal des outils de contrôle de gestion, notamment en matière de comptabilité analytique.

Pour mieux cerner la nature des démarches suivies, une analyse plus fouillée de douze communes particulièrement innovatrices en ce domaine est effectuée. Une typologie est esquissée.

Ceci permet, après nous être interrogé sur la nature des apports du contrôle de gestion dans les communes, de présenter quelques réflexions sur la modernisation des pratiques de gestion communale.

Citer ce document / Cite this document :

Meyssonier François. Quelques enseignements de l'étude du contrôle de gestion dans les collectivités locales. In: Politiques et management public, vol. 11, n° 1, 1993. La modernisation de la gestion publique : les leçons d'expérience - Actes du Cinquième Colloque International Paris - 26/27 mars 1992 (Première partie) pp. 129-145;

doi : 10.3406/pomap.1993.3098

http://www.persee.fr/doc/pomap_0758-1726_1993_num_11_1_3098

Document généré le 11/06/2016

QUELQUES ENSEIGNEMENTS DE L'ETUDE DU CONTROLE DE GESTION DANS LES COLLECTIVITES LOCALES

François MEYSSONNIER *

Résumé

Les pratiques de contrôle de gestion dans les collectivités locales sont mal connues.

Une enquête, réalisée auprès d'un échantillon représentatif de quatre-vingt-deux communes françaises, met en évidence un développement faible et inégal des outils de contrôle de gestion, notamment en matière de comptabilité analytique.

Pour mieux cerner la nature des démarches suivies, une analyse plus fouillée de douze communes particulièrement innovatrices en ce domaine est effectuée. Une typologie est esquissée.

Ceci permet, après nous être interrogé sur la nature des apports du contrôle de gestion dans les communes, de présenter quelques réflexions sur la modernisation des pratiques de gestion communale.

* Enseignant à l'Université Nancy II.

Introduction

Le contrôle de gestion dans les collectivités locales suscite actuellement un intérêt croissant qui se manifeste par un nombre grandissant d'ouvrages ¹ ou de colloques sur le sujet. Il y a là un champ ouvert de réflexion et d'action, un domaine d'étude relativement vierge mais en plein développement.

Confrontés à des enjeux et des problèmes nouveaux, les praticiens recherchent des outils pour améliorer le management communal en raison de l'accroissement des responsabilités des collectivités locales, dans une situation économiquement difficile.

Mais l'intérêt de cette mise en œuvre des outils de contrôle de gestion, dans le cadre particulier du management public local, ne se situe pas seulement au plan de la seule gestion des communes. En constituant des pratiques nouvelles dont on peut analyser les effets à court et moyen terme, elle représente pour le chercheur une forme d'expérimentation dont il tire des enseignements pour toutes les organisations, ainsi qu'au plan théorique.

C'est pourquoi, après avoir présenté la situation moyenne des pratiques de contrôle de gestion dans les communes, puis les avancées dans certaines communes particulièrement innovatrices, nous essaierons de dégager quelques leçons plus générales.

Dans notre démarche, nous adoptons une vision large du contrôle de gestion, dépassant les simples outils analytiques auxquels on le réduit trop souvent. Si l'on admet que le contrôle de gestion est "*le processus par lequel les managers s'assurent que l'organisation mène à bonne fin ses stratégies de façon efficiente et efficace*" comme le suggère ANTHONY, alors on doit prendre en compte aussi l'ensemble des comportements dans l'organisation. Ainsi, à la suite des travaux d'OUCHI, à côté des règles formalisées et des outils de prise de décisions (les plus facilement identifiables dans une organisation), nous ferons une place aux mécanismes de type marché et aux multiformes mécanismes culturels.

C'est cette vision des choses qui nous a poussé, après une enquête postale qui privilégie forcément les outils, à engager une étude de terrain permettant de mieux appréhender les dimensions comportementales et les aspects informels du contrôle de gestion en action.

¹ Gibert Patrick : *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques*, Les Editions d'Organisation, 1980 ;
Allègre Hervé et Mouterde François : *Le contrôle de gestion dans les collectivités locales*, Editions le Moniteur, 1989 ;
Dupuis Jérôme : *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques*, PUF 1991 ;
Rey Jean-Pierre : *Le contrôle de gestion des services publics communaux*, Dunod, 1991.

**Un
développement
inégal des
outils de
contrôle de
gestion dans
les communes**

Les pratiques moyennes en France

Une enquête, réalisée par questionnaire postal auprès de 82 communes françaises, représentatives des pratiques moyennes en ce domaine, à l'été 1990, permet de se rendre compte que les pratiques de gestion sont assez variables ¹. On peut rappeler brièvement quelques conclusions de cette enquête.

On utilise des tableaux de bord (notion qui peut recouvrir des choses très différentes et qu'il faut manier avec précaution) dans 30 % des communes de l'échantillon. Cette proportion n'est que de 23 % dans les communes de moins de 20 000 habitants alors qu'elle est du double, 46 %, dans les communes plus importantes. Il y a donc une forte présomption de corrélation entre taille et usage des tableaux de bord.

Au niveau des secrétaires généraux, les indicateurs les plus souvent utilisés dans ces tableaux de bord sont, par nombre décroissant de citations :

- les engagements financiers par rapports aux budgets ;
- le degré de réalisation des opérations ou travaux par rapport aux prévisions ;
- le suivi des charges de personnel ;
- la mesure des coûts ;
- des indicateurs physiques de fréquentation des installations, prestations fournies, temps de réponse des services, etc... ;
- le contrôle de la trésorerie disponible.

La comptabilité analytique est peu développée. Environ 40 % des communes de l'échantillon n'ont pas du tout de comptabilité analytique, 55 % une comptabilité analytique plus ou moins développée (d'ailleurs, en général, plutôt moins que plus) et moins de 5 % un réseau de centres de coûts complets couvrant la majeure partie de l'organisation municipale.

Dans la plupart des communes de l'échantillon, on se contente de calculer les coûts directs (matières consommées et charges de personnel) des services assurant des prestations au public. Ni les amortissements, ni les charges indirectes ne sont pris en compte. Il existe très peu de systèmes de comptabilité avec coûts complets et facturation interne.

On ne trouve pas de corrélation manifeste entre l'usage d'une réelle comptabilité analytique et la taille de la commune.

Il existe un poste de contrôleur de gestion, souvent dénommé conseiller ou analyste de gestion, dans environ 15 % des communes de l'échantillon.

¹ Meyssonier François : "Contrôle de gestion communal : les conditions de l'efficacité", *Revue Française de Gestion*, n°85, septembre-octobre 1991.

Un certain nombre de pratiques semblent maintenant assez généralisées dans les collectivités locales : 80 % des communes calculent leur marge financière prévisionnelle au moment des choix budgétaires, 60 % d'entre elles calculent systématiquement, en cas de choix des investissements, les dépenses futures de fonctionnement générées par les équipements envisagés, 55 % effectuent un suivi précis et systématique des travaux en cours. Mais moins de 10 % mettent en œuvre des pratiques lourdes et globales de maîtrise des coûts du type Budget Base Zéro (BBZ) ou analyse de la valeur.

Les outils de gestion sont donc assez peu répandus en général.

Comparaison avec les pratiques anglo-saxonnes

Il semble qu'aux Etats-Unis les pratiques de contrôle de gestion soient un peu plus développées qu'en France. Trois enquêtes effectuées depuis une dizaine d'années permettent d'en avoir une idée : il s'agit de l'enquête de l'International City Management Association (ICMA) en 1976, de celle de la Pennsylvania State University (PSU) en 1982 et de celle de la Georgia State University (GSU) en 1987 ¹.

La taille des villes américaines est en général supérieure à celle des communes française. Le contrôle public y est aussi différent de celui exercé en France. On a là une explication des écarts avec les pratiques françaises moyennes.

Certains outils sont, apparemment, très employés dans les communes américaines. Entre 60 % et 80 % des communes étudiées déclarent utiliser la gestion par objectifs, les tableaux de bord, les programmes d'amélioration de la productivité, l'intéressement aux résultats, l'évaluation des politiques.

L'objectif de l'évaluation est avant tout celui de la satisfaction du citoyen. Le calcul des coûts, instrument de mesure de la productivité par excellence, est un indicateur de performance peu utilisé :

"Somewhat surprisingly, however, client or citizen satisfaction measures tended to be used more frequently than the more analytically objective effectiveness and efficiency measures. Ironically, unit cost or efficiency measures, which at least potentially have the greatest significance for productivity improvement, are the least prevalent type of performance indicator in local government."

Le contrôle d'efficience des services est donc moins présent dans les communes que la mesure de l'efficacité vis à vis des usagers.

¹ Poister. T et Streib. G : "Management Tools in Municipal Government : Trends over the Past Decade.", *Public Administration Review*, vol 49, n°3, mai-juin 1989.

L'étendue de ces pratiques dans les communes américaines doit être relativisée. Ces outils ne sont pas forcément utilisés dans toute l'organisation municipale mais seulement dans quelques secteurs spécifiques. Si on ne considère que les mairies où ces outils sont mis en œuvre de façon globale, il faut en général diviser les chiffres par deux. On retombe alors sur une proportion de 30 % à 40 % de villes s'en servant comme des outils centraux de pilotage (chiffres, somme toute, assez proches de ceux de l'enquête française).

Certains outils comme les cercles de qualité ou le BBZ ont été abandonnés par un nombre non négligeable de communes (plus de 10 %) après essai. Ceci est également le cas, quoique dans une proportion moindre, pour la programmation budgétaire fine ou le management par objectifs.

On constate, au cours des dernières années, une certaine stagnation dans la mise en œuvre de méthodes nouvelles de contrôle de gestion dans les villes américaines, du fait d'un fort ralentissement des innovations majeures. Ceci s'explique par deux types de raisons : d'une part, une certaine saturation dans la multiplication des outils, qui à partir d'un certain seuil apportent plus de nuisances que d'effets réellement positifs ; d'autre part, les effets des choix Reaganiens et des politiques locales de "*retrenchment*" qui se focalisent plus sur le recours au marché que sur les améliorations internes de gestion.

On doit d'ailleurs remarquer que ce deuxième aspect est aussi essentiel en Grande-Bretagne, où les changements dans les outils de gestion portent plus sur le système de comptabilité publique et les règles de droit, à l'occasion de la mise en place des "Direct Labour Organizations", que sur les outils internes de contrôle de gestion. L'accent est mis sur des documents comptables distincts pour les DLO (qui sont d'anciens services municipaux maintenant autonomisés) et la nécessité de prendre en compte, dans les calculs de coûts, tous les types de charges (y compris les amortissements) ¹. Un taux de profit minimal doit être dégagé, correspondant en quelque sorte au coût du capital. Un libre appel d'offres est organisé par la commune, où peuvent concourir les DLO (dont la formule a été généralisée sous la forme de "Direct Service Organizations") et les entreprises privées. C'est la meilleure proposition qui est sélectionnée. L'organisation communale est donc démembrée et une partie mise directement en concurrence avec le privé. Le rôle de régulation du marché est alors essentiel pour optimiser la gestion communale.

Pour mesurer précisément l'état des pratiques et les problèmes rencontrés dans les communes, en matière de contrôle de gestion, une étude de terrain plus approfondie, dans les mairies où des innovations ont été entreprises, est nécessaire.

¹ Lapsley. I et Llewellyn. S : "Accounting and Regulation in Local Government : the Case of Direct Labour Organizations.", document de travail de la troisième conférence en Comparative International Governmental Accounting Research (avril 1991, Birmingham).

**Etude du
contrôle de
gestion dans
une douzaine
de communes
innovatrices***Les conditions de l'étude de terrain*

Cette étude de terrain a été menée, au printemps et à l'automne 1991, dans une douzaine de communes, connues dans le milieu des collectivités locales et citées par la presse spécialisée pour leurs innovations en contrôle de gestion (au sens le plus général du terme) : Angers, Besançon, Blagnac, Conflans-Sainte-Honorine, Issy-les-Moulineaux, Lyon, Metz, Nancy, Nîmes, Orléans, Saint-Denis et Suresnes.

Les interviews sur le terrain, d'une durée d'un à trois jours, ont permis de s'entretenir avec le secrétaire général, le responsable du contrôle de gestion ou le directeur financier, et les chefs de quelques services initiateurs ou utilisateurs des procédures de comptabilité analytique et de contrôle de gestion. Les documents internes les plus significatifs ont également été collectés à cette occasion. Les entretiens ont été analysés ensuite. Il s'agit donc plus d'une coupe exploratoire, mettant en évidence les pratiques à un moment donné, que d'une étude longitudinale du changement sur la durée.

Le fonctionnement du contrôle de gestion communal a été analysé au niveau de la direction générale des villes. Il s'agissait de mesurer son rôle et sa nature en tant que moyen d'assurer centralement la convergence des buts et l'efficacité et l'efficacités des politiques mises en œuvre. Par contre, nous n'avons pas étudié les outils localisés fonctionnant dans les différents services en tant qu'éléments strictement professionnels d'aide à la décision.

TABLEAU DESCRIPTIF DES PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION DANS LES 12 COMMUNES ETUDIEES

	couleur politique	nombre d'habitants	ancienneté du maire dans le mandat	existence d'un contrôleur de gestion	existence d'une comptabilité analytique	nature des coûts calculés	nature des systèmes de gestion	implication, participation des employés	système d'intéressement financier	procédure budgétaire de type BBZ	tableaux de bord	importance estimée des dépenses du contrôle de gestion	caractérisation de la démarche "contrôle de gestion"
Angers	Divers gauche	150 000	longue	oui, conseiller de gestion depuis 1983	oui, très développée	coûts complets avec facturation interne	très formalisés et structurés à partir de la comptabilité analytique	assez forte, culture de gestion très prégnante au niveau des cadres	action sur les promotions par une évaluation systématique des agents	autour des informations de la comptabilité analytique	oui, développés mais spécifiques par services	de l'ordre de 0,5% des dépenses de fonctionnement (2000F/an et employé)	palette très complète d'outils de gestions à dominante analytique, démarche en profondeur depuis 1983
Besançon	PS	120 000	très longue	oui, responsable comptabilité analytique depuis 1989	projet bien avancé en phase de généralisation	coûts complets et standards prévus	outils analytiques en cours de mise en place	groupes de réflexion depuis 1987, impact réel difficile à mesurer	non	non	existants dans certains services	faible	management assez souple, se dotant progressivement d'outils analytiques
Blagnac	radical de gauche	20 000 (petite ville à gros moyens)	depuis 1965	oui, conseiller de gestion depuis 1990	éléments par services	coûts partiels, facturation interne des services techniques et régies	démarche diversifiée mais méthodique et cohérente	assez forte	projet de système avec primes individuelles et collectives	effectuée mais pas cristallisée dans une technique	développés et analysés tous les mois avec les politiques		projet cohérent s'appuyant sur des outils très divers, analytiques et organisationnels
Conflans-Ste-Honorine	PS	30 000	2 mandats	non	non	pas de calculs de coûts, sauf "ad-hoc"	démarche très relationnelle et participative, peu d'évaluation et de mesure	motivation forte en 1987 pour le projet d'entreprise	non	non	non	peu de frais spécifiques	importance de l'approche relations humaines, impact difficile à mesurer
Issy-les-Moulineaux	UDF	50 000 (petite ville, gros moyens)	2 mandats	oui	projet en phase de test	coûts complets prévus	mise en place progressive des outils			non			mise en place de nouveaux outils de gestion, manque encore de recul pour mesurer l'impact
Lyon	non inscrit	420 000	1 mandat	4 chargés de mission au service contrôle de gestion	non, pas globale	coûts partiels et privatifs	système décentralisé, plutôt orienté sur le conseil que le contrôle	projet d'entreprise et concertation avec les partenaires sociaux	système d'intéressement par service et individuel	projets de services, vers des budgets globaux par activité	oui dans les services, centraux en cours d'élaboration	recours à des audits par cabinets extérieurs	volonté de rationaliser la gestion dans une très grande structure, à partir de projets de ville et services

TABLEAU DESCRIPTIF DES PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION DANS LES 12 COMMUNES ETUDIEES (suite)

	couleur politique	nombre d'habitants	ancienneté du maire dans le mandat	existence d'un contrôleur de gestion	existence d'une comptabilité analytique	nature des coûts calculés	nature des systèmes de gestion	implication, participation des employés	système d'intéressement financier	procédure budgétaire de type BBZ	tableaux de bord	importance estimée des dépenses du contrôle de gestion	caractérisation de la démarche "contrôle de gestion"
Metz	centre gauche	120 000	très longue	oui, plusieurs conseillers de gestion dans le passé, rôle décroissant	privative dans les services	coûts partiels	fonctionnement vertébré par la planification et la discussion budgétaire centralisée	fonctionnement peu participatif, très axé sur la mesure des performances	mis en oeuvre depuis un an, primes individuelles fortes, assez contesté	découle de la négociation budgétaire très formalisée dans le cadre du plan	essentiellement financiers, pour le suivi budgétaire et des marges de manoeuvre	tout a été fait comme sous-produit de l'informatisation	démarche très analytique et centralisée, axée sur la programmation et la négociation budgétaire, modèle stabilisé depuis plusieurs années
Nancy	UDF	100 000	2 mandats	non	non, sauf au CTM où elle est développée en coûts complets	coûts partiels et ponctuels	autonomie des services, peu de systèmes d'information formalisés			mise en oeuvre du BBZ en 1986, impact limité	non	coût du BBZ ponctuellement en 1986	rôle important des commissions de quartiers, adaptabilité et souplesse des procédures internes, peu de formalisation
Nîmes	UDF	135 000	2 mandats (rupture / gestion PCF)	non	modèle ancien (type "Orléans") à l'abandon	coûts partiels ou plus précis, selon demande	recours systématique au privé, outils localisés employés	situation conflictuelle, peu de concertation	intérêt financier des cadres mis en place et assez contesté	non		peu de coûts spécifiques	politique de retranchement et d'appel systématique au privé: mairie "donneur d'ordres"
Orléans	PS	100 000	1 mandat (rupture / gestion UDF)	non	modèle précurseur mais ancien et centré sur les équipements, à l'abandon	outil de calcul des coûts par équipements, mais non alimenté	évolution vers plus de souplesse et d'adaptabilité, recul pris par rapport aux outils analytiques	volonté de développer les relations transversales et de dépasser les logiques propres des services	non	non, la rationalisation des pratiques et procédures existait antérieurement	non	faible	évolution vers une optique plus tournée vers l'environnement
St-Denis	PCF	90 000	très longue	service d'analyse de gestion	non	pas de calculs de coûts, sauf "a-hoc"	importance des relations humaines, outils subordonnés	culture interne forte, concertation importante avec les partenaires sociaux	responsabilisation des services, mais pas d'intéressement des individus	la démarche budgétaire, formalisée et modulée, en est très proche	assez développés, nombreux indicateurs	faible	responsabilisation des services, couplée à la démarche budgétaire
Suresnes	RPR	37 000	2 mandats (rupture / gestion PS)	un responsable comptabilité analytique	outil très détaillé, exhaustif, mais très peu utilisé	coûts complets avec facturation interne, sans retour réel aux services	évolution vers une vision plus globale et adaptée du contrôle de gestion		étude en cours	prévus, (nouveau SG)	non	très élevée mais pas chiffrée	dépassement de la focalisation exclusive sur les coûts, passage d'une optique "comptable" à une optique "managériale"

*Difficultés rencontrées par le modèle "hard" de
comptabilité analytique en coûts complets*

Au début des années quatre-vingts, la comptabilité analytique a été mise en place dans quelques communes à la suite de l'expérience d'Orléans. A Orléans, la comptabilité analytique avait été élaborée de façon expérimentale en collaboration avec le ministère des Finances. Elle permettait de calculer des coûts par équipement mais sans descendre jusqu'au coût unitaire des prestations fournies. Le système était axé sur le budget d'investissement des communes. Il visait à permettre une programmation des opérations liées aux équipements et à mettre en place des comparaisons inter-villes.

La lourdeur des procédures de saisie, le manque de retour mesurable pour les personnels et la conjoncture devenue peu propice au respect des plannings théoriques de renouvellement et d'entretien des équipements ont limité l'utilisation de cette technique. C'est pour ces raisons qu'elle ne s'est pas généralisée et que, même à Orléans, cette comptabilité analytique n'est plus alimentée, au point de tomber en désuétude.

Ce type de modélisation de l'activité de la mairie, novateur en son temps ¹, semble aujourd'hui dépassé.

Dans la deuxième partie des années quatre-vingts, Angers a initié un nouveau type de comptabilité analytique. L'inspiration venait alors plutôt de ce qui se faisait dans les entreprises. Des villes comme Suresnes, ou plus récemment Besançon ou Perpignan, se rattachent plus ou moins à une telle démarche. Il s'agit de calculer des coûts complets par prestations fournies, à partir d'une architecture de centres d'analyse principaux et auxiliaires et la mise en place d'une facturation interne.

La méthode est globale, assez lourde et nécessite une implication forte et permanente de l'équipe de direction. Elle doit être entretenue et rodée pendant plusieurs années. A Angers, elle fonctionne de façon tout à fait satisfaisante et se révèle être une technique de calcul de coûts importante et efficace. De nombreux outils de gestion ont été développés en parallèle, mais c'est la comptabilité analytique qui "vertèbre" les décisions de gestion. Dans d'autres villes, comme Suresnes, dont on a beaucoup parlé dans la presse spécialisée, le fonctionnement réel est discutable (notamment au niveau de la saisie des informations) et les retombées concrètes sont très réduites en matière de décisions de gestion.

La comptabilité analytique de ce type a connu une grande vogue dans les communes, mais la réalité, avec un peu de recul, semble globalement décevante, sauf à Angers. Introduire coûts complets, facturation interne, analyse d'écart entre prévu et réalisé, etc ... sans mesurer l'effort que cette pratique représente pour le personnel, et toutes les contraintes qu'elle génère pour les cadres dirigeants et les élus est souvent risqué.

¹ Bouinot Jean : *La nouvelle gestion municipale*, Editions Cujas, 1977.

Parmi les communes innovatrices de notre échantillon, une troisième approche a été développée. Au lieu d'organiser une comptabilité exhaustive et globale en coûts complets, on ne demande aux services de calculer des coûts partiels directs que suivant les besoins. Les tableaux de bord sont par contre connectés aux objectifs politiques de la commune. On essaie ainsi de relier au projet de ville, contrat-programme des élus vis à vis de la population, le "projet d'entreprise" interne de l'organisation matérialisé sous la forme d'indicateurs d'engagement de moyens et de mesure des résultats, dans chaque service.

Plutôt que de mettre en place une comptabilité analytique forte et des tableaux de bord optionnels, on recourt à des calculs de coûts libres et ad hoc par services, en appui d'une architecture de tableaux de bord intégrés. C'est cette orientation qui est mise en œuvre à St-Denis ou à Blagnac, voire à Lyon (avec toutefois, pour cette dernière ville, un rôle important des procédures d'audit externe des services communaux).

Vogue et limites des méthodes "soft"

En réaction aux difficultés rencontrées par les systèmes analytiques trop lourds, on a vu se développer le recours prioritaire, sinon exclusif, aux méthodes de management souples où tout passe par la motivation des agents, la "culture d'entreprise", la communication interne et les groupes de réflexion et de concertation. Conflans-Ste-Honorine, où le management participatif et les relations humaines sont essentiels, en est un bon exemple. La mode du "soft management" se répand d'autant plus facilement dans les communes que le coût de mise en œuvre est beaucoup moins élevé que celui des outils techniques tels que la comptabilité analytique.

Certes, des carences existaient en matière de communication interne, mais on risque, les contraintes financières et de productivité étant difficilement intégrées dans des démarches de ce type, de se préparer des lendemains difficiles, quand les contraintes du réel deviendront trop fortes.

Peut-on faire confiance à chaque instant aux ajustements spontanés et autoprovocés et dire, comme le déclarait un secrétaire général lors de l'enquête, : *"La meilleure façon de remobiliser le personnel, c'est de laisser l'expression du personnel se faire autour des problèmes qu'il rencontre. C'est le personnel qui choisit lui-même les problèmes à étudier. Ce qu'il faut, c'est proposer, suggérer, dialoguer. Il faut attendre que les gens aient envie des outils."* ?

Malheureusement, certains problèmes risquent de peu motiver les acteurs de l'organisation. Le même responsable constatait : *"On vise à une gestion prévisionnelle des carrières des agents. On raisonne au niveau des individus. (...) Mais avoir un projet personnel, professionnel et aussi, par exemple, baisser de 5 % le coût des repas en cantines : on ne sait pas faire."*

C'est une évidence : la somme des intérêts des individus ne constitue pas forcément un optimum pour l'organisation communale dans sa globalité et par rapport à sa mission. Ainsi, pour reprendre l'exemple de la restauration, comment mener une telle démarche d'écoute, motivation, communication, etc... avec les employés des cantines si une concession du service au privé s'avère ensuite nécessaire, devant l'incapacité de la commune à baisser ses coûts de revient ? Comment éviter que les employés concernés ne se sentent dupés et floués à l'issue de ce processus ?

Les enseignements du courant de pensée de "Palo-Alto" en matière de communication ont des limites : la réalité ne se réduit pas à l'image qu'on s'en fait. Les bons sentiments ou les préoccupations médiatiques ne suffisent pas. La mesure et l'évaluation restent indispensables.

Il existe autant de risques -mais pas les mêmes, bien évidemment- à mettre en place des modèles très analytiques, trop exclusivement quantitatifs et financiers (dérive instrumentaliste vers des "usines à gaz" lourdes et peu efficaces), qu'à se lancer dans des modèles "culturels", exclusivement focalisés sur les relations humaines (dérive comportementaliste vers des conceptions angéliques ou aliénatrices).

Autres orientations du management communal

Deux autres types de choix, qui échappent relativement au débat précédent, ont été effectués, en matière de style de management, parmi les communes étudiées.

Certaines villes axent leur management communal à la fois sur la planification et sur une négociation budgétaire formalisée et centralisée. C'est le cas par exemple à Metz. Mais ceci est représentatif d'une orientation existant dans d'autres villes également ¹. Quand le cadre est clair et que les procédures sont suivies avec rigueur, cette méthode permet d'agir efficacement sur l'offre de services de la mairie. On doit, malgré tout, constater que, dans une démarche de ce type qui valorise la responsabilité des politiques, le budget d'investissement est plus directement concerné que le budget de fonctionnement.

Dans une toute autre direction, la situation de la ville de Nîmes est symbolique d'une orientation, encore assez marginale en France mais qui se développe en Grande-Bretagne, de concession systématique d'activités au privé ². L'orientation de gestion, mise en œuvre depuis plusieurs années, vise à réduire l'organisation municipale au noyau dur qui correspond à ses missions fondamentales. La mairie tend à être donneur d'ordre, tout en collant aux besoins des habitants par un début de décentralisation de l'organisation au niveau des quartiers. Elle fait faire les choses par les entreprises privées,

¹ Demeestère René et Lalu Christian : *Planifier ou contrôler ?*, FNEGE, 1983.

² Terny Guy et autres : *Performances des services publics locaux*, Litec, 1990.

jugées plus efficaces que les services communaux. L'amélioration de la gestion se focalise donc sur les relations contractuelles et le recours systématique au marché, plus que sur les systèmes internes d'information et de gestion.

*Proposition d'une typologie des choix effectués
en matière de contrôle de gestion communal*

Parmi les douzes communes analysées, plusieurs orientations apparaissent, donc, en matière de contrôle de gestion. En schématisant la réalité, on peut définir des pôles de référence, des idéaux-types à la Weber en quelque sorte :

- les communes où le contrôle de gestion est axé sur la comptabilité analytique (avec Angers comme figure emblématique) relèvent d'un *modèle rationaliste* visant à l'efficacité des services ;
- les communes où le contrôle de gestion est structuré par les tableaux de bord, dont les indicateurs doivent épouser les objectifs du projet de ville (comme Blagnac ou St-Denis), relèvent d'un *modèle managérial* axé sur l'efficacité ;
- les communes où la participation et l'implication des employés communaux sont essentielles, mais avec peu de mesure et d'évaluation interne des performances (à l'exemple de Conflans-Ste-Honorine), relèvent d'un *modèle comportemental* fondé sur les relations humaines et la communication ;
- certaines communes qui privilégient le pilotage de la gestion à partir des choix budgétaires et de la planification des décisions, (comme Metz), peuvent être regroupées dans un *modèle planificateur*, où les choix politiques centraux des élus sont essentiels et se traduisent dans la *comptabilité publique* ;
- enfin les villes qui privatisent leurs services et deviennent des donneurs d'ordre (comme Nîmes), sont caractéristiques d'un *modèle "thatchérien"* recourant essentiellement aux *mécanismes de marché*.

Il ne faut pas oublier que ceci représente la situation à un moment donné (fin 1991) et que les choses évoluent rapidement dans les communes en fonction des changements d'hommes ou des événements.

Pourtant, comme nous l'avons vu précédemment, à côté de ces expériences très différentes les unes des autres, la majeure partie des communes n'introduit que très progressivement les outils de contrôle de gestion. Ceci doit nous amener à revenir aux fondements du contrôle de gestion, à nous interroger sur sa nécessité, son rôle et sa place dans les communes.

Réflexions sur
la nature et les
apports du
contrôle de
gestion
communal

La difficile évaluation économique du contrôle de gestion

On constate que les outils analytiques de gestion sont en moyenne peu développés et que les choix effectués dans les communes innovatrices sont assez divers. Il est alors indispensable de se poser les questions suivantes : jusqu'à quel point la mise en œuvre de procédures formalisées et rigoureuses de gestion est-elle justifiée ? En quoi la démarche de contrôle de gestion est-elle plus efficace que la gestion traditionnelle la plus répandue ? Peut-on, par exemple, mettre en évidence la supériorité des performances des 12 communes innovatrices, ou de certaines d'entre elles, par rapport à d'autres, prises au hasard ?

La mesure de la performance communale globale est très difficile. Elle ne peut se résumer à des outputs physiquement mesurables, ni au taux de pression fiscale. Par ailleurs, bonne gestion et succès électoral ne sont pas non plus mécaniquement corrélés. Il nous semble donc vain de poser maintenant le vaste problème des finalités ultimes de la gestion d'une commune et de ses dimensions matérielles et symboliques, individuelles et collectives.

Au niveau plus limité, mais plus saisissable, des prestations fournies, identifiables séparément, les communes étudiées accordent une grande importance à la satisfaction des besoins du citoyen-consommateur-client. Elles s'appuient sur les outils de contrôle de gestion pour améliorer leur fonctionnement. Cela se révèle globalement efficace dans leur fonctionnement, aux inévitables ajustements et problèmes de jeunesse près, même si nous devons constater que la comparaison réelle et fine entre le coût du système de gestion (et notamment de son outil de calcul de coûts) et les économies réalisées est rarement effectuée.

Certes, il est décevant pour un gestionnaire d'observer que les calculs de retour sur investissement ne sont pas menés à bien dans ce domaine. Mais, il faut constater que les mêmes types de problèmes se posent dans les entreprises quand il s'agit de faire des choix d'investissement en matière d'outils de management ou de gestion en flux tendus ¹.

L'évaluation économique du coût et des avantages du contrôle de gestion communal est difficile, mais ceci ne nous semble pas impossible. Des efforts peuvent encore être faits pour tenter de mieux saisir ce qu'apportent financièrement les outils de contrôle de gestion. On devrait arriver à mettre en évidence les coûts cachés éliminés par l'introduction du contrôle de gestion ². Il faudrait également viser systématiquement à atteindre les objectifs fondamentaux du contrôle de gestion avec une économie de moyens et au coût le plus faible pour l'organisation communale.

¹ Baglin Gérard et Malleret Véronique : "L'évaluation économique du juste-à-temps", Actes du 11ème congrès de l'Association Française de Comptabilité, Saint-Maur, 1990.

² Savall Henri et Zardet Véronique : *Maîtriser les coûts et les performances cachés*, Economica, 1989.

Il serait en effet paradoxal que les initiateurs des calculs de coûts et de la rationalisation de la gestion dans les communes s'exonèrent pour eux-mêmes des principes qu'ils veulent introduire ou généraliser dans l'organisation !

De la nécessité du contrôle de gestion

Certains auteurs élargissent leur critique. MARCH et OLSEN, dans le cadre de leur modèle du "Garbage Can", remettent en cause les outils rationnels classiques du contrôle de gestion en s'intéressant à ce qu'ils appellent des anarchies organisées, parmi lesquelles on peut compter les communes ¹.

Ces anarchies organisées sont caractérisées par des préférences incertaines (c'est le cas pour les élus, amenés à s'adapter aux préoccupations et attentes, souvent changeantes si ce n'est contradictoires, du corps social local), une technologie floue (les activités des services communaux sont très diverses et en général peu structurées), et une participation fluctuante des acteurs (cas classique de beaucoup d'élus municipaux).

Les décisions prises dans l'organisation peuvent alors être analysées comme la rencontre de processus relativement indépendants : des problèmes qui se posent, des solutions possibles, des participants plus ou moins présents, des occasions de choix qui reviennent régulièrement.

Dans cette situation, les décisions ne sont pas prises à l'issue d'une résolution logique et rationnelle des problèmes, mais se décident par survol (en bloc avec d'autres choix, sans porter attention aux problèmes existants et en un minimum de temps) ou par glissement (plus tard, quand les conditions seront plus favorables, mais alors que le problème ne peut plus être résolu de façon satisfaisante). A l'évidence il n'y a pas de place pour le contrôle de gestion dans un tel type de fonctionnement.

De même, pour BRUNSSON, les pratiques classiques de contrôle de gestion ne sont pas adaptées aux organisations "politiques" (par opposition aux organisations tournées essentiellement vers l'action). L'ambiguïté, voire l'hypocrisie, sont nécessaires dans ce type d'organisations ². Mettre en place des procédures trop rationalistes, trop formalisées et trop contraignantes s'avérerait dangereux.

Pour tous les auteurs de ce courant de pensée, il faut éviter d'introduire des outils de gestion inadaptés aux organisations de ce type.

Ce point de vue est pourtant partiel. Les approches à dominante sociologique permettent de mieux comprendre les organisations, mais plus rarement d'agir.

¹ March James : *Décisions et organisations*, Les Editions d'Organisation, 1991.

² Brunsson Nils : *The Organization of Hypocrisy. Talk, Decisions and Actions in Organizations*, John Wiley and Sons, 1989.

La constatation, souvent pertinente, de l'état de fait présent n'éclaire que partiellement sur les moyens de transformer une situation qui est globalement peu satisfaisante du point de vue de la relation coûts/services fournis. L'ambiguïté et l'hypocrisie règnent dans de nombreuses "anarchies organisées" (au sens de MARCH), ou dans les "organisations politiques" (au sens de BRUNSSON), mais on ne voit pas comment cela pourrait perdurer à un tel degré, étant donné la concurrence des entreprises privées pour de plus en plus de services rendus au public (restauration, nettoyage, collecte d'ordures, etc...) et les contraintes financières des communes.

Même s'il est utile d'observer de l'extérieur le jeu des acteurs dans l'organisation, il nous semble aussi très important de partir du point de vue du groupe de direction de la commune et de ses préoccupations bien concrètes d'amélioration de la gestion et de changement organisationnel, ceci sans sous-estimer les enjeux internes de pouvoir qui existent autour du contrôle de gestion.

La mise sous tension de l'administration communale, pour mieux assurer le service public, passe nécessairement par l'instauration d'un réel contrôle de gestion. Et l'étude des communes permet de constater que le mode de fonctionnement communal peut devenir plus rationnel et plus rigoureux, à partir d'outils précis et de procédures formalisées, s'il est pris réellement en charge par les membres de l'organisation.

Evolutions possibles des outils du contrôle de gestion

En matière de contrôle de gestion, et plus particulièrement de comptabilité analytique, deux orientations techniques s'ouvrent actuellement, qui sont relativement contradictoires. Soit on tente de lier, dans un cadre normalisé, la comptabilité analytique à la comptabilité publique en standardisant les procédures, soit au contraire on laisse plus de liberté aux systèmes analytiques pour coller aux processus spécifiques de chaque commune. La première orientation est implicitement soulevée par la réforme de la comptabilité publique communale, la deuxième se trouve revivifiée par les apports de la comptabilité analytique par activités.

Depuis le printemps 1990, un comité consultatif pour la réforme des comptabilités locales a été mis en place pour moderniser la comptabilité publique des communes, organisée jusqu'à maintenant par les réglementations M 11 et M 12, afin de l'aligner sur le Plan Comptable Général de 1982. Ses propositions ont été rendues publiques au printemps 1992 ¹ et des améliorations ont été décidées en matière d'amortissement ou de consolidation des comptes des satellites par exemple.

Par contre, on peut être assez réservé sur la perspective de lier plus étroitement comptabilité publique et comptabilité analytique (sujet sur lequel

¹ Document de la Direction de la comptabilité publique du ministère des Finances, 1992.

le comité reste d'ailleurs assez discret). L'affectation et la répartition fine des coûts ne peuvent être normalisées de façon globale pour toutes les communes. Une vision moniste des systèmes d'information, qui se rapprocherait de la proposition faite, par le Conseil National de la Comptabilité aux entreprises, d'un système comptable croisé (mixant comptabilité générale et comptabilité analytique) ne nous semble pas souhaitable. Les outils de contrôle de gestion doivent rester relativement autonomes, souples et flexibles par rapport au système normé et figé de la comptabilité publique.

Par ailleurs, le contrôle de gestion est actuellement en mutation dans une toute autre direction ¹. On compte beaucoup dans les entreprises sur les nouveaux apports attendus de la comptabilité par activités (Activity Based Management) qui privilégie une meilleure adéquation des systèmes d'informations internes vis à vis des processus physiques. Cette méthode a été développée à la suite des travaux de PORTER, sur stratégie et chaîne de valeur, ² et de KAPLAN en matière de mise en évidence d'inducteurs de coûts en comptabilité analytique ³. Elle n'est pas totalement révolutionnaire par rapport aux fondements de la méthode classique de calcul des coûts complets, mais elle a le mérite d'amener à s'interroger sur la ventilation des charges indirectes et focalise l'attention, à juste titre, sur les inducteurs de coûts, les flux physiques, la chaîne de valeur de l'entreprise.

Les éléments qui fondent sa nécessité dans les entreprises -cloisonnement excessif en centres autonomes de responsabilité, accélération des cycles de vie commerciaux des produits, importance des coûts préalables au lancement des produits, diminution massive des frais de main d'œuvre relatifs, etc...- sont toutefois moins évidents dans les communes.

Une comptabilité analytique rénovée en coûts complets peut être très utile aux communes mais son coût est assez important et nous ne sommes pas persuadés qu'il faille conseiller aux communes de développer un contrôle de gestion communal en commençant par cet outil. La définition de centres de responsabilité, la mise en place de procédures d'animation, le choix d'indicateurs de moyens et de résultats, physiques et financiers pour construire des tableaux de bord adaptés, etc... nous semblent plus utiles dans un premier temps pour rénover le management communal. Mais ceci n'exclut pas le recours, ensuite, à une comptabilité analytique par activités.

Conclusion

Des voies différentes s'ouvrent en matière de management communal, pour améliorer le fonctionnement et les performances des collectivités locales. Il n'existe probablement pas en ce domaine de "one best way".

-
- 1 Besson Patrick et Bouquin Henri : "Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion", *Revue Française de Gestion*, janvier-février 1991.
 - 2 Porter Mickael : *L'avantage concurrentiel*, InterEditions, 1986.
 - 3 Kaplan Robert : "Measuring Manufacturing Performance : a New Challenge for Managerial Accounting Research", *The Accounting Review*, 1983.

On distingue classiquement différents styles de contrôle de gestion dans les organisations : les pratiques axées sur les règles (contrôle de gestion analytique et formalisé), sur la culture (animation par les comportements acquis et intériorisés) ou qui recourent aux mécanismes de type marché (importance des contrats et éléments financiers). Au niveau des communes, nous avons montré que ceci s'incarnait en cinq configurations de référence (modèles de types rationaliste, managérial, comportemental, planificateur ou thatchérien), en fonction d'éléments contingents, que nous n'avons pas ici détaillés, tels que l'identité communale, l'environnement ou le style de gestion des dirigeants.

Il nous apparaît que, malgré tout, des enseignements communs émergent de ces différentes démarches. Les responsables communaux doivent tendre à coupler, le plus près possible du terrain, l'information (système de mesure et d'évaluation) avec la responsabilisation (système d'animation). Par ailleurs l'évaluation des politiques publiques et l'étude d'impact des décisions communales doivent être systématisées. Ainsi la pertinence du contrôle de gestion communal pourra être garantie par sa capacité accrue d'embrasser à la fois les aspects stratégiques (évaluation des politiques publiques) et opérationnels (contrôle des activités).

Mais la mise en œuvre des divers outils dans une perspective managériale impose de se poser comme questions préalables avant tout choix majeur : à quoi doit servir le contrôle de gestion dans la commune, pour qui et à quel coût ? En effet, se précipiter sur les aspects techniques de réalisation, sans recul et réflexion préalables, ne pourrait que fragiliser, voire discréditer, toute la démarche.