# Histoire d'un outil de contrôle de gestion dans une collectivité locale : le cas de la comptabilité analytique à la ville d'Angers (1983-2005)

Aurélien Bargain

▶ **To cite this version:**

Aurélien Bargain. Histoire d'un outil de contrôle de gestion dans une collectivité locale : le cas de la comptabilité analytique à la ville d'Angers (1983-2005). Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France. pp.cd-rom. hal-00646038

**HAL Id: hal-00646038**
**https://hal.science/hal-00646038**

Submitted on 29 Nov 2011

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# Histoire d'un outil de contrôle de gestion dans une collectivité locale : le cas de la comptabilité analytique à la ville d'Angers (1983-2005)

Aurélien Bargain

aurelien.bargain@univ-nantes.fr

Résumé : Les travaux de recherche historique en management public sont encore trop rares dans la littérature malgré une actualité riche depuis près de trente ans. Le contrôle de gestion est ainsi devenu une réalité au sein des communes. Nous tenterons d'expliquer le développement de l'outil de la comptabilité analytique à travers le cas de la ville d'Angers en raison de son antériorité et de son statut apparent de référence. L'angle méthodologique adopté est exploratoire. Nous illustrerons le développement du contrôle de gestion communal à travers l'apport de l'Analyse Stratégique des Organisations et de la théorie néo-institutionnelle. L'étude menée permettra de mieux comprendre les pratiques actuelles et de nourrir la réflexion émergente en matière de nouvelles logiques de rationalisation de gestion.

Mots clef: contrôle de gestion, comptabilité analytique, tableaux de bord, histoire

Abstract: Historical research works are still too rare in literature in spite of intense news for more than thirty years. Management control is becoming a reality in local authorities. We will try to explain the rise of cost accounting through Angers' case as regards as its anteriority and its so-called reference's status. The methodological angle is exploratory. We will illustrate the development of local management control through the Strategic Analysis of Organizations and the neo-institutionalism theory. This study will let to better understand current practices and feed the rising reflexion of management rational logics.

Keywords: management control, cost accounting, dashboards, history.

« *Nous attendons de l'historien une certaine qualité de subjectivité ... une subjectivité qui soit précisément appropriée à l'objectivité qui convient à l'histoire.* » (Ricœur, 1955, Histoire et Vérité, p. 25).

## Introduction

L'intérêt tardif des chercheurs sur les problématiques de contrôle de gestion publique locale semble trancher avec l'ancienneté des travaux sur les entreprises industrielles qui prévalaient depuis les études d'un Church ou d'un Emerson au début du siècle dernier.

Ce décalage semble se caractériser par « *l'extension de « l'empire des chiffres » et la « colonisation » par la comptabilité, le contrôle de gestion et l'audit de nouvelles organisations (les associations, les collectivités locales, les hôpitaux, les musées, les théâtres…)* » (Colasse, 2009). Ces travaux sur ces objets de recherche novateurs dynamisent les sciences de gestion en élargissant son champ d'application et apportent un nouveau terrain d'expression à une discipline que plusieurs considéraient comme en crise, à la fois de ses outils traditionnels (Lorino et al.1989) mais également de ses savoirs gestionnaires (Amintas, 1991). « *Certains comme Peters et Waterman vont jusqu'à suggérer que le contrôle de gestion ne sert à rien, d'autres montrent qu'il est facteur de dérives* » (Berland, 2010).

En France, dès le début des années soixante, plusieurs ouvrages structurants traitant des problématiques de contrôle de gestion publique à l'image des travaux de Carcelle et Mas en 1961 sur le contrôleur financier ont permis de poser les premiers jalons d'une réflexion qui se développera par la suite rapidement. Cette littérature naissante mettra en exergue la difficulté d'intégration de pratiques de contrôle de gestion au niveau central et local, à tel point que « *l'histoire du contrôle de gestion dans les services publics n'est pas le lieu de succès éclatants puisque voici environ trente ans que les premières tentatives de rationalisation des choix budgétaires ont eu lieu en France* » (Guyon, 1996).

La toile de fond au récit du contrôle de gestion publique est celle d'un environnement politique et administratif en constante modification caractérisé par une tendance à l'émancipation territoriale dont la législation 82-213 du 2 Mars 1982 dite « Deferre » marque

une borne temporelle fondatrice d'une nouvelle étape.

C'est en effet une autonomie accordée aux collectivités qu'il convient de gérer, surtout dans un contexte de freinage budgétaire. Cette période serait propice à la managérialisation du secteur public (Guenoun, 2009). Ce dernier concept, évoqué également par Châtelain-Ponroy constituerait la variable explicative de l'implantation d'un tel dispositif de gestion au sein des gouvernements locaux, au même titre que les réformes structurelles de modernisation de la gestion publique et le contexte conjoncturel de restrictions budgétaires. La réunion de ces trois facteurs expliquerait ainsi le fait que le contrôle de gestion locale soit devenu possible il y a une vingtaine d'années (Meyssonnier, 1990), malgré sa difficile émergence (Gibert, 1995). Cette réalité s'accompagne d'une progression depuis les années quatre-vingt de productions tant scientifiques (articles de recherche, ouvrages, thèses…) que politiques (rapports, expertises…) ainsi que d'évènements dédiés (colloques, séminaires, congrès, groupes de recherche…). Cette effervescence dans la recherche de pratiques de gestions rationnelles dans les institutions locales témoignerait d'un intérêt nourri et partagé par les différents acteurs, que ces derniers soient des praticiens du management public, des universitaires ou des usagers de la *res publica*, soucieux de la bonne gestion des « deniers publics ».

L'analyse du temps présent que nous menons s'inscrit dans le cadre d'une logique méthodologique exploratoire. Ce particularisme s'illustre via le croisement de sources primaires (ressources archivistiques, entretiens) et de sources secondaires (littérature scientifique et professionnelle). La jeunesse de la thématique traitée nous offre ainsi l'opportunité d'enrichir et d'accumuler des sources archivistiques traitées de manière inédite, en prenant comme objet de recherche la municipalité d'Angers[1]. Ce corpus documentaire provient de versements effectués par le conseil de gestion[2] au service archives-documentation-photothèque de la municipalité d'Angers, sur la période 1983-2000 ainsi qu'une documentation de synthèse récoltée lors d'entretiens.

Nous avons eu également l'opportunité d'avoir accès aux ressources documentaires, sur le site d'Angers, de l'Institut Supérieur des Études Territoriales, anciennement dénommée École Nationale d'Application des Cadres Territoriaux, du Centre National de la Fonction

[1] La municipalité d'Angers ayant déjà été étudiée par Meyssonnier (1993) et Pariente (1996)
[2] Service mutualisé depuis 2006 avec la municipalité angevine, la communauté d'agglomération Angers Loire Métropole et le centre communal d'action sociale.

Publique Territoriale.

Au-delà de cette originalité méthodologique et thématique, nous cherchons à expliquer les différentes orientations historiques données à la comptabilité analytique, en s'appuyant à la fois sur le poids de la variable institutionnelle ainsi que sur celui de l'analyse stratégique des organisations, comme outils d'analyse théorique. Nous montrons que le choix de l'angle choisi correspond donc aux pressions multiformes de l'institution, couplées au déterminisme des acteurs.

Notre étude se présente en trois parties. La première s'attache à relater le contexte d'origine de la mise en place de la comptabilité analytique. Le deuxième mouvement explique de manière successive l'orientation différente imposée à la comptabilité de gestion tandis que la troisième partie met en lumière cette réalité au travers de l'angle de la théorie néo-institutionnelle et de l'analyse sociologique des organisations. Tandis que la première grande période d'évolution de l'outil comptable est caractérisée par une approche de contrôle de gestion interne (1986-1998), la seconde période (1998-2005) se caractérise par une focale externe, en raison du croisement du poids des institutions et de la dynamique des acteurs.

## I/Une préparation à la démarche de contrôle de gestion : (1983-1985)

### A/ Aux origines de la démarche angevine

Le dispositif de contrôle de gestion à la municipalité d'Angers tire ses racines d'un projet d'action plus vaste, pensé par les nouveaux élus après leur courte victoire lors des élections de mars 1977, et développé par la suite par les administratifs. Il s'agit de refondre l'organisation et de modifier les actions vers un objectif de plus grande rationalité, tout en respectant l'esprit du socialisme municipal du programme politique. L'ambition de cette « coalition de gauche » s'inscrit dans les recommandations des fameux GAM, les Groupes d'Action Municipaux dont l'objectif est de favoriser le « lobbying politique », ces groupements d'acteurs estimant que les partis de l'époque ne peuvent répondre aux nouveaux

besoins sociaux des usagers.

Dans une grande majorité de villes moyennes, les élections de mars 1977 transforment le paysage politique en faisant accéder aux plus hautes responsabilités municipales une génération d'élus, « les quadras », sensibilisés aux problématiques de gestion publique. C'est à ce moment-là que le discours de l'entreprise-mairie se répand, diffusé par un faisceau d'acteurs hétérogènes, aussi bien du corps universitaire, du monde du conseil que du politique.

Le nouveau maire Jean Monnier s'inscrit dans cette génération : convaincu de la nécessité de sortir d'un certain immobilisme organisationnel, le premier conseiller municipal décide le recrutement en 1980 de Jean-Claude Denis au poste de Secrétaire Général au regard de ses compétences en économie, en géographie et de surcroît en gestion. En effet, ce dernier exerçait les fonctions de délégué général au comité d'expansion du département du Maine-et-Loire. La principale problématique de gestion à laquelle doit faire face le nouveau haut fonctionnaire territorial est alors celle du pilotage d'une organisation communale de 2000 fonctionnaires aux 125 corps de métiers, délivrant ses prestations à plus de 180 000 usagers, sans instrumentation dédiée : *« comment voulez vous piloter une organisation de 2000 personnes à vue sans outils de gestion ? »* (M.H.).

Jean-Claude Denis se voit confier une vaste mission de modernisation de gestion, en ayant « carte blanche » quant aux choix des hommes et des méthodes. Pour le secrétaire général, seuls les outils de gestion de l'entreprise privée sont à même de constituer une solution crédible aux dysfonctionnements de l'organisation communale. Cette conviction personnelle est nourrie par son expérience de promoteur aux côtés d'entrepreneurs. L'absence de solutions alternatives renforce ce parti-pris.

L'ambition du projet réside en effet dans une volonté « *d'intégrer du management dans la collectivité par un vrai système de gestion* » (J-C.D.). Le secrétaire général ne peut d'ailleurs s'empêcher de faire la comparaison avec ce qu'il connait du secteur privé et l'objectif est de combler « *un tel écart en outillage* » (J-C.D.).

Le contrôle de gestion devient la priorité de Jean-Claude Denis dans une logique de regard sur l'activité et de connaissance du coût des services et des équipements. En effet, les nombreux manques en matière de pratiques et d'outils de gestion ne permettent pas à

l'organisation municipale de connaître l'impact de ses politiques publiques, en termes financiers, organisationnels et socio-politiques (absence d'outils de comptabilisation de coûts, faiblesse du nombre de réunions entre la direction et les services, carence du dialogue de gestion avec les organismes satellites, pas d'indicateurs de satisfaction des usagers). Seuls existaient les rapports d'activité, encore que ces derniers versent uniquement dans « *l'autoglorification des services*» (J-C.D.[3]) tandis que le compte administratif souffre d'un manque de lisibilité pour la mesure de l'activité.

Le cadre d'action de la direction générale est également contraint par le contexte économique, celui d'un fort endettement de la ville que s'attache à gérer l'adjoint aux finances André Despagnet conformément à son dogme de l'emprunt zéro, (« *passé 5000 habitants, financer ses dépenses par ses propres moyens est une obligation* »). La forte personnalité de l'élu doublée de sa légitimité en sa qualité de praticien[4] du chiffre oriente indirectement l'axe du contrôle de gestion en inscrivant le dégagement de marges de manœuvre financières au service de la capacité d'autofinancement. Ainsi les finances semblent être intimement liées au contrôle de gestion, du moins dans le partage d'une même logique d'efficacité : financière dans le cas du non-recours à l'emprunt et budgétaire pour le versant réduction des coûts.

Au-delà de cette variable s'ajoute la contrainte interne d'une spécificité structurelle de l'organisation communale. En effet, l'autre constat établi par Jean-Claude Denis à sa prise de fonction est celui de l'existence d'une direction bicéphale caractérisée par « *une mairie administrative sous l'autorité du secrétaire général qui coexiste avec une mairie technique sous l'autorité du directeur général des services techniques* » (J-C.D.). L'objectif est alors de gérer une mairie « *moins tournée esprit de chapelle mais plus tournée vers les services à réaliser* » (J-C.D.), confirmant ainsi la collectivité publique comme une organisation à finalité externe. La seconde étape structurante est la mise sur pied d'une cellule destinée à la gestion des ressources organisationnelles, créée en 1981 sous l'appellation « Organisations et Méthodes » et constituée de deux ingénieurs, « *chargés d'études ponctuelles et de contrôle continu* » (M.H.).

[3] par commodité, nous utiliserons les abréviations J-C.D., M.H., S.G. et F.G. (respectivement pour Jean-Claude Denis, Michel Harcoüet, Sophie Guibert et Franck Gillard)
[4] Ancien directeur du Comité d'Aide au Logement et comptable de formation

Le recours à ce type de profil s'inscrit dans les conclusions d'un rapport établi par le cabinet ICARE[5] en 1980 dont la principale préconisation de l'étude est le recours à « *des réorganisateurs et l'appel à un contrôleur de gestion* » (M.H.). La mairie suit alors les recommandations du cabinet mais le recours à un contrôleur de gestion se heurte à une remise en cause quasi-dogmatique des pratiques de gestion publique. En effet, le dilemme est le suivant : soit « *recruter un manager praticien qui ne connaît pas le monde des collectivités mais très bien le contrôle de gestion, soit recourir aux services d'un cadre de l'administration qui connaît bien l'univers de la collectivité mais qui, au demeurant, ne maîtrise pas forcément l'aspect gestion* » (J-C.D.). Finalement, le choix se fera en cohérence avec le parti-pris précédent : un manager issu de l'entreprise privée maîtrisera mieux les outils du contrôle de gestion car ces derniers sont plus répandus et depuis plus longtemps dans les firmes. Jean-Claude Denis décide alors d'engager Michel Harcoüet sur titre. De formation technique (titulaire d'un DUT GEA et du DECS[6]), le jeune contrôleur de gestion bénéficie déjà d'une expérience professionnelle de quelques années par son emploi précédent au sein d'une importante coopérative agricole.

Une fois recruté au lendemain des élections de mai 1983[7], l'objectif fixé par le secrétaire général à Michel Harcoüet est simple : expliquer puis optimiser les deux principaux postes de dépenses du compte administratif (charges de personnel et subventions aux organismes satellites). Pour ce faire, le contrôleur de gestion opte pour une démarche originale pour l'époque. Il s'attache à comparer les pratiques dans « *plusieurs villes qui faisaient parler d'elles* » (M.H.) telles Metz, St Nazaire, Amiens et Orléans[8].

**B/ Au cœur de la mise en place de l'outil : la comptabilité analytique**

Les conclusions de la comparaison des autres collectivités font état d'un bilan relativement critique et convainquent Michel Harcoüet d'opter pour une panoplie d'outils déjà éprouvés et qu'il juge suffisamment efficaces pour être appliqués au sein d'une organisation publique. Le recours à la comptabilité analytique semble se justifier de lui-même au regard de ses objectifs et des buts fixés par la direction générale : une comparaison des coûts à la fois

[5]Société d'Économie Mixte de la région Rhône-Alpes, cette structure de conseil trouve son origine dans la volonté de plusieurs « quadras PS » d'uniformiser les pratiques de gestion publique des collectivités locales
[6] Respectivement, Diplôme Universitaire Technique de Gestion des Entreprises et des Administrations, et Diplôme d'Études Comptables Supérieur
[7] Car l'annonce d'une telle dépense en charges de personnel se révélant sûrement trop sensible politiquement.
[8] Informations révélées grâce à l'étude du tableau de bord personnel de Michel Harcoüet

dans le temps, d'un service ou d'un équipement à l'autre, à des standards, à des objectifs, ainsi qu'aux prix pratiqués à l'extérieur (que ce soit à l'échelle d'une entreprise ou d'une autre ville). Après deux ans et demi de construction du réseau analytique, la comptabilité de gestion est opérationnelle à partir du 1er janvier 1986. Fondé techniquement sur la méthode des coûts complets par destination, l'outil de gestion est généralisé à l'ensemble des services municipaux, afin d'éviter de générer des tensions et un sentiment d'iniquité entre directions. Les services sont découpés en centres de coûts, portant un code et un libellé, rattachés à des familles et à des domaines politiques. Ainsi ces centres correspondent aussi bien à des services (DRH …), des équipements (crèche, piscine…), des prestations (état-civil…), des évènements (Accroche-cœurs…) qu'à des partenaires (SCO[9]…). Les services sont décomposés en plus de 1000 centres de coût. Les différents « produits » délivrés par la mairie aux angevins correspondent chacun à une unité finale appelée ainsi pour indiquer le caractère élémentaire et en bout de chaîne de ces centres de coût, par opposition aux services indirects qui fournissent des prestations internes.

Le document de base de la comptabilité analytique est le compte d'exploitation. L'établissement d'un tel support est permis aussi bien par l'enregistrement des mouvements directs (issus de la gestion financière et correspondant aux liquidations des dépenses ou des recettes) que par celui des prestations internes. Ces dernières nourrissent le compte d'exploitation car les interventions faites par un service au bénéfice d'un autre service font l'objet d'une valorisation et d'une facturation. A titre d'exemple, les mouvements indirects tels que les charges de personnel sont affectés de façon précise sur chaque direction, secteur, équipement, en fonction du temps de travail de l'agent. Les fluides quant à eux font l'objet d'une facturation indirecte et sont affectés par point d'intervention puis par centre de coût. Par ailleurs, le choix de gestion a été celui d'une alimentation décentralisée, rendue possible à la fois par les nombreux intervenants dans chaque direction qui contribuent à nourrir les résultats mais également par les référents « CANA »[10] qui permettent d'assurer la fiabilité de ces informations. Le conseil de gestion a également un rôle-clé à jouer en effectuant une partie des alimentations et en contrôlant la mise à jour régulière des informations.

Or sur cette base de comptabilité de gestion, la Direction des Ressources Humaines calcule les coûts horaires des différentes équipes de la ville, servant à valoriser et à facturer les

[9] Sporting Club de l'Ouest, club professionnel de football de la ville
[10] Comptabilité ANAlytique

interventions des services municipaux. Ces coûts horaires sont utilisés pour la facturation interne et la facturation aux tiers extérieurs.

Le recours à la comptabilité analytique a même trouvé un intérêt qui s'est révélé par la suite : celui d'obtenir des financements. Par exemple, dans le cadre du développement des places de crèches au niveau local, la Caisse d'Allocations Familiales participe au financement des structures à travers le « Contrat Enfance et Jeunesse ». Dans la mesure où ce contrat permet la prise en charge de 68,6% du coût de revient d'une structure, il s'agit de recourir à la comptabilité analytique pour estimer indirectement le financement souhaité par la détermination du coût de revient.

Par ailleurs, la valorisation des prestations internes via la comptabilité de gestion permet d'afficher aux différents partenaires, à la Direction Générale et aux élus, le montant des prestations en nature accoirdées par la ville pour démontrer son effort global[11].

La comptabilité analytique présente surtout l'avantage de déterminer un coût standard par équipement (piscine, crèche…) afin d'aider les élus dans leur prise de décision mais également pour réaliser les prospectives budgétaires.

Enfin, l'intérêt du recours à cet outil ne vaut que si ce dernier voit ses résultats exploités : c'est tout le sens accordé aux RBO, les Réunions Bilans Objectifs. En lien avec les tableaux de bord, cette analyse croisée permet l'aide à la décision des élus et de la Direction Générale. Au-delà d'un simple aspect financier, les résultats permettent la fixation d'objectifs réalistes et pertinents, à partir de données objectives et comparables dans le temps.

Par ailleurs,« *ce qui intéresse l'élu est souvent trop général pour un responsable de service. Ainsi le maire voudra connaître le coût des principaux points verts de la ville, mais au niveau du service, il lui faut savoir de façon précise le coût de telle tâche par type de service* » (Harcouët, 1988). Or la présentation d'une information « profilée» selon le type de destinataire donne à la démarche de contrôle de gestion une efficacité car les coûts de compréhension demeurent réduits. « *De même, le prix de revient de chaque véhicule n'intéresse pas le maire ou le service général; par contre, c'est indispensable pour le chef d'atelier* » (Harcoüet, 1988).

De manière schématique, la comptabilisation du coût net s'obtient suivant la méthode

[11] Subventions et avantages en nature

suivante :

| Charges | Produits |
|---|---|
| + Dépenses directes de fonctionnement<br>.personnel<br>.subventions<br>.autres dépenses de fonctionnement<br><br>+ Amortissement des investissements nets<br>.locaux, véhicules…<br><br>+ Prestations internes reçues<br>.bâtiments, centre auto, informatique…<br><br>+Charges de structure<br>.Internes au service<br>.Générales : siège, gestion du personnel | _ Recettes directes de fonctionnement<br>.facturation aux usagers<br>.participations<br><br>_ Prestations internes fournies |
| | = Coût net |

Tableau 1 : **Méthode de calcul du coût net**

(Source : AM Angers 1870W20)

La détermination du coût net, c'est-à-dire de l'effort final supporté par la mairie, est obtenu après avoir intégré les prestations internes fournies et reçues respectivement pour les charges et pour les produits (dans la mesure où la détermination du coût des services va au-

delà de la masse salariale dudit service). Ce coût net s'impose comme le premier indicateur de gestion pour la direction générale en raison de sa simplicité de compréhension.

Le recours à la comptabilité analytique part également du constat de l'échec de la comptabilité budgétaire dans la connaissance des coûts : « *vous n'arriverez à rien avec votre comptabilité budgétaire, sans l'adosser à un dispositif de comptabilité analytique* » (M.H.). L'association des deux comptabilités a donc nécessité une déclinaison précise de leurs objectifs.

Toute dépense ou recette enregistrée en comptabilité budgétaire l'est obligatoirement en comptabilité analytique[12]. Les différences portent uniquement sur le niveau de détail dans le découpage des services, la prise en compte des prestations internes, le « dégonflement » maximum des dépenses indirectes et l'amortissement des investissements. Parallèlement, le recours à la comptabilité analytique répond à un trio de défis : « connaissance-comparaison-maîtrise». L'intérêt premier est celui d'une meilleure connaissance par la mise à disposition de coûts fiables, entendus comme « *des coûts plus détaillés qu'en comptabilité budgétaire, des coûts dégonflés au maximum de dépenses indirectes et des coûts systématiques ainsi que sur plusieurs années* » (M.H.). Le deuxième avantage réside dans une « *appréciation des coûts obtenus en les comparant dans le temps, d'un service ou d'un équipement à l'autre, à des standards, des objectifs, aux prix pratiqués à l'extérieur* » (M.H.). Enfin le dernier volet consiste en l'impératif d'une « *maîtrise des coûts en agissant sur les composantes de ces derniers, en révisant les tarifs, en décidant de nouveaux investissements et en réglant le dilemme « régie contre sous-traitance* » » (M.H.).

Néanmoins la formalisation de cette démarche « *ne s'est pas faite du jour au lendemain* » (S.G.) et n'a pu s'implanter sans l'établissement d'une négociation intra-organisationnelle entre les chefs de service et les conseillers de gestion. Le « *deal* » (M.H.) était simple : le contrôleur de gestion doit « *recourir à la demande d'informations des responsables de service et des ingénieurs sur les coûts effectifs et sur leur activité/non activité par la dotation d'outils logiciels et matériels, contre une alimentation du système de pilotage des coûts et de l'activité à travers respectivement la facturation interne et la fréquentation* » (M.H.). L'établissement de telles modalités relationnelles régulatrices, satisfaisant les deux parties consiste pour le conseil de gestion à revoir le fonctionnement budgétaire : « *on*

[12] Exception faite des annuités d'emprunt antérieures à 1986

*informatise l'exécution budgétaire, on vous responsabilise sur l'exécution budgétaire en vous demandant de faire les engagements et liquidations de façon décentralisée contre un réinvestissement du gain de temps dans l'alimentation de la comptabilité analytique dans les comptes particuliers* » (M.H.).

Cette logique, trivialement qualifiée de « gagnant-gagnant » traduit une volonté affichée de construire conjointement avec les services des applicatifs métiers sur mesure et transparents: « *l'applicatif pour le service des bâtiments n'était pas le même que pour celui de la voirie ou pour celui des espaces verts mais même si les tableaux de bord étaient différents, on allait les canaliser et les rendre présentables au niveau de la Direction Générale avec une grosse utilisation de graphiques* (M.H.). »

Néanmoins, le recours à la comptabilité analytique s'est, semble-t-il, fait en prenant en considération ces limites :

> « *avant de révéler les informations, il faut être très prudent car la lumière est plus aveuglante qu'éclairante. Quand la comptabilité analytique a été mise en place aux ateliers du bâtiment, la surprise a été importante car les services n'étaient pas compétitifs par rapport aux tarifs en vigueur dans le privé. Une réflexion a été conduite pour savoir le pourquoi de cet état de fait et déterminer les domaines où nous étions plus compétitifs. Il est apparu qu'en matière d'investissement important, le secteur privé était meilleur mais que pour des interventions de type S.O.S dépannage, nous étions très compétitifs* ». (Harcoüet, 1988).

Cette analyse a permis « une réorientation du service et de ses objectifs sur des interventions courtes, avec un délai de réaction inférieur à deux jours et 80% de la production devaient provenir d'interventions de moins de 5000 F » (Harcoüet, 1988). Par ailleurs, la direction des bâtiments a par la suite conservé en régie interne ces interventions de « petite maintenance ». Elle déléguait par contre au secteur privé l'activité de maintenance de forte dimension, au motif de garantir la réactivité. Enfin la pratique systématique de la facturation interne entre services a été pensée puis appliquée afin de sensibiliser les agents aux coûts que leur activité générait. Ce moyen de diffusion de la culture de gestion a permis par exemple une diminution de près d'un tiers après la première année d'introduction de la facturation des achats de consommables et de fournitures de bureau.

## II/La comptabilité analytique, entre une réponse à un impératif interne et un support à l'analyse externe : (1986-2005)

### A/ Objectif : le contrôle des effectifs (1986-1990)

La lecture du compte administratif a permis de prioriser l'action du Conseil de gestion en fixant comme objectif prioritaire le contrôle du personnel, en termes d'activités et de gestion des emplois, au regard de son statut de principal poste budgétaire[13]. La logique imposée par Jean-Claude Denis est, en effet, claire : gérer la collectivité en assumant les nouvelles missions nées de la décentralisation en essayant de garder au maximum une stabilité de l'effectif. L' étude des tableaux des effectifs sur dix ans montre un résultat conforme à l'objectif fixé: le nombre d'agents permanents mensuels passe ainsi de 1892 à 1898 en sur la période 1985-1995[14].

« P*our maîtriser la masse salariale, le taux de remplacement du personnel a été maintenu à 75% durant cinq ans. Il a été procédé à des redéploiements pouvant être importants, les nouvelles prestations proposées devant être compensées par l'optimisation des moyens dans les services* » ( S.G.).

A titre d'exemple, la gestion du cas du service de collecte, de traitement et de valorisation des ordures ménagères[15] se révèle particulièrement illustratif des mesures de rationalisation : sur quinze postes à temps plein potentiellement gagnés, cinq d'entre eux ont pu être redéployés vers les déchèteries, cinq n'ont pas été remplacés (pour un gain net annuel de près de 273 000 F courants[16]) tandis que les cinq autres ont été « bloqués » à destination de fonctionnaires en reconversion.

L'étude de la documentation de synthèse, réalisée conjointement par le conseil de gestion et par la Direction des ressources humaines permet d'établir finalement sur la période 1983-2001 une augmentation de 304 postes de permanents mensuels (due notamment à des intégrations successives, d'animateurs et d'agents de nettoyage).

[13] 41, 70% du budget de l'exercice 1985
[14] Sans compter le personnel de police municipale (passage de 33 à 64) et de la vie des quartiers (passage de 2 à 18)
[15] Compétence attribuée au district urbain, ancienne appellation d'Angers Loire Métropole.
[16] Sur une base du SMIC horaire brut de 26.92 F (données INSEE de 1986), pour 169 h mensuelles.

Au cœur du réseau analytique s'inscrit le relevé d'activité : ce dernier se construit en intégrant notamment un taux d'absentéisme par agent. Les premiers indicateurs de performance se basent quant à eux sur le tryptique durées-délais-coûts.

**B/Vers l'animation du système (1991-1998)**

En 1990, le conseil de Gestion est officiellement créé autour de son directeur Michel Harcoüet. L'équipe s'étoffe et met en place les premières réunions « bilan-objectifs ». Ces rencontres se tiennent une fois par an entre mai et octobre pour chaque direction, en présence du directeur général des services, de l'adjoint au maire en charge du domaine, des cadres du service concerné, du responsable du suivi du service (conseil de gestion) ainsi que de son directeur. Ce rendez-vous permet de faire « *le bilan de l'année écoulée, en observant les indicateurs de la gestion des ressources humaines, d'activité ou de fréquentation, de la qualité de service et de l'évolution des coûts, au regard des objectifs fixés lors de la réunion précédente* » (S.G.).

L'étude des rapports de ces réunions « Bilans-Objectifs » sur la période considérée pointent le renforcement de l'outil de comptabilité analytique par son animation. La poursuite de cette dynamique se fait autour des éléments de résultat de services, en termes de coût (comptabilité analytique), d'activité, de fréquentation et de qualité de service. *« Elle permet de passer d'une logique de contrôle des moyens à une culture de résultat* » (S.G.). Un document de synthèse présentant les éléments favorables de la démarche d'animation du dispositif pointe trois informations fortes. La première concerne « *l'attitude du Secrétaire général face aux premiers résultats* » (S.G.). En effet, ce dernier a « *évité la précipitation en laissant si nécessaire aux responsables de service le temps d'analyser* ». Ensuite, le deuxième facteur consiste clairement en une réceptivité d'une partie des responsables de service, demandeurs pour eux-mêmes d'une meilleure information de gestion. Enfin, si la pérennité de l'effet d'entraînement a pu s'effectuer, c'est en grande partie en raison de l'absence de réorganisation préalable des services, largement favorisée par une stabilité de la majeure partie de l'étiquette politique et de la philosophie d'action à l'heure Angers vit sous un sixième mandat socialiste depuis 1977.

### C/ Le suivi des organismes satellites : une nouvelle priorité (1999-2005)

La période entre 1998 et 2005 est centrale : elle correspond à une plus grande inclinaison de la démarche de contrôle de gestion vers les organismes satellites. Le conseil de gestion évolue en effet sur un terrain d'intervention de plus de mille organismes subventionnés à hauteur de 35 M€ dont le nombre s'est considérablement accru depuis vingt ans. La tenue de comités de suivi annuel s'impose donc au travers de la procédure de SOA[17], à ceci près que seules cinquante organisations sont annuellement auditées, en raison du manque de personnel. Ces moments de contrôle et d'échange réunissent le président de l'organisme subventionné, les conseillers de gestion et l'adjoint référent. L'étude de plusieurs comptes–rendus de ces pratiques montre que le principal objet de travail réside dans une négociation des conventions de mise à disposition ainsi que du montant et des modalités de financement du satellite. Ainsi les demandes de subvention donnent lieu à des études d'analyse financière menées par les conseillers de gestion. Ces derniers se basent notamment sur l'alimentation de tableaux d'activité, construits par les équipes du conseil de gestion. A titre d'exemple, le cas du rapport du comité de suivi du 21 juin 1999 relatif au centre d'animation loisirs Jean Vilar voit sa fiche expert de synthèse partitionnée en huit items (financement, vie associative, effectifs, horaires, usagers, manifestations, ateliers, jeunesse). Or chacun de ces ensembles regroupe des informations à saisir par les responsables du centre, qui serviront à nourrir le réseau analytique (ETP[18] personnel permanent, nombre d'heures de bénévoles…).

« *Aussi, pendant cette période, la comptabilité analytique n'a plus été l'instrument de la mesure de la performance des services* » (S.G.)

Par ailleurs, le conseil de gestion peut demander un rapport d'expertise des comptes de l'organisme subventionné au cabinet comptable afin d'éclairer certains points de gestion, apparus comme flous pour le conseil de gestion et la direction des finances

[17] Suivi des Organismes Associés
[18] Équivalent Temps Plein

## III/ Une double lecture par la focale théorique

L'histoire de la comptabilité analytique à la ville d'Angers montre un changement notable d'orientation. Deux explications apparaissent pour cette même réalité.

La première tire ses racines de l'analyse sociologique des organisations avec les travaux fondateurs de Michel Crozier et d'Erhard Friedberg depuis l'Acteur et le Système (1977). Elle s'attache à légitimer le rôle de l'acteur[19] comme producteur du système d'action concret[20] : le choix délibéré de mettre en place une comptabilité analytique orientée vers les services a été décidé par Jean Claude Denis et appliqué par le conseil de gestion de Michel Harcoüet. Le départ du Directeur Général des Services et son remplacement par son successeur Michel Monnier a entraîné une réorientation du dispositif, fruit d'une négociation et de jeux contingents. Le choix de départ de Michel Harcoüet vers la mairie d'Annecy a consacré le repositionnement de la comptabilité de gestion vers le suivi des organismes satellites par tableaux de bord.

La théorie néo-institutionnelle apporte un éclairage supplémentaire mais également complémentaire sur ce cas. Elle permet de tempérer la perception de l'organisation comme un construit humain contingent résultant des interactions sociales, en consacrant le poids des institutions sur les acteurs. Ces institutions se définissent comme « *des règles, procédures ou normes formelles, mais aussi les systèmes de symboles, les schémas cognitifs et les modèles moraux qui fournissent « les cadres de signification » guidant l'action humaine* » (Hall et Taylor, 1997, p.482). Ainsi le néo-institutionnalisme sociologique s'interroge sur les raisons poussant les organisations à appliquer un ensemble donné de formes, procédures, symboles institutionnels, mais aussi sur la manière dont ses pratiques se diffusent (Hall et Taylor, 1997). Il offre également une piste de réflexion sur les motivations imputables à l'institution dans la création et le développement des modèles de pensée partagés par des acteurs d'une institution commune ou d'organisations différentes (March et Olsen, 1989). C'est dans ce cadre que nous nous inscrivons.

[19] L'acteur n'est pas celui qui tient un rôle mais celui qui agit dans la situation

[20] Entendue comme « *un ensemble humain structuré qui coordonne les actions de ses participants par des mécanismes de jeux relativement stables et qui maintient sa structure, c'est-à-dire la stabilité de ses jeux et les rapports entre ceux-ci, par des mécanismes de régulation qui constituent d'autres jeux* » (Crozier et Friedberg, 1977)

**A/ D'un outil choisi…**

L'Analyse Stratégique des Organisations a été développée en vue de satisfaire une triple finalité. Le premier objectif est une meilleure compréhension du fonctionnement des organisations dans des systèmes où les acteurs décident. Tandis que le deuxième but s'oriente vers la maîtrise des effets des actions des acteurs par la compréhension des causes des dysfonctionnements, le troisième projet est celui d'une anticipation des blocages dus à la résistance au changement par l'identification de ses leviers.

Pour ce faire, l'approche sociologique renverse le raisonnement traditionnel en partant des systèmes humains dans lesquels les acteurs interagissent. L'idée principale est de comprendre comment ces systèmes d'action concret influencent et structurent les comportements afin de pouvoir favoriser le développement de nouvelles pratiques. Or l'idée de relation d'échange demeure au cœur de l'Analyse Stratégique des Organisations en l'associant à la relation de pouvoir. Si l'outil de la comptabilité analytique a pu être implanté au sein de la municipalité, c'est grâce, semble-t-il, à l'existence d'arrangements organisationnels entre acteurs négociant l'aménagement de zones de pouvoir pour rendre leurs logiques d'action compatibles.

C'est ainsi que l'étude des notes de service entre la direction générale et le directeur du conseil de gestion témoigne d'une coopération fondée sur une gestion de dépendances mutuelles : la caution apportée par le Directeur Général des Services à l'application d'une comptabilité analytique[21] couplée à une autonomie et renforcée par une dotation en ressources organisationnelles constitue une transaction à laquelle correspond la fixation d'objectifs imposés à l'équipe de Michel Harcoüet. Ce jeu organisationnel, mêlant liberté et contrainte, autonomie des acteurs et intégration de leurs comportements, a viabilisé le fonctionnement de la municipalité par le maintien de l'ordre local (Friedberg, 1993).

Par ailleurs, le choix de la méthode de comptabilité analytique (méthode des coûts complets par destination) a, semble-t-il, été « librement » décidé par Michel Harcoüet. Selon l'Analyse Sociologique des Organisations, l'acteur jouit d'une certaine autonomie et est

[21] Consacrée par un rattachement hiérarchique direct du conseil de gestion au DGS

capable de décision même si ses auteurs reconnaissent que la recherche d'une solution optimale est impossible : *« Sa liberté et son information sont trop limitées pour qu'il y parvienne. Dans un contexte de rationalité limitée, il décide de façon séquentielle et choisit pour chaque problème qu'il a à résoudre la première solution qui correspond pour lui à un seuil minimal de satisfaction* » (Crozier et Friedberg ,1977). L'acteur a un comportement actif et qui ne se révèle jamais déterminé : « *même la passivité est toujours le résultat d'un choix* » Crozier et Friedberg (1977). C'est dans ce sens que se comprend le recours à la comptabilité analytique.

Le changement d'orientation de l'outil de comptabilité de gestion vers une approche de support à l'analyse des organismes satellites semble s'expliquer par un changement d'homme à la Direction Générale avec l'arrivée de Michel Monier, en 2001. Le nouvel homme fort de la gestion municipale repositionne les objectifs vers les problématiques de délégation de service public au motif de la recherche d'un équilibre du couple « externe-interne ». En effet avant la nomination du nouveau DGS par le maire après les élections de 2001, le volume horaire alloué aux activités de contrôle de gestion était très modeste au regard de l'effort consenti pour les services. Néanmoins, la nature des pratiques de contrôle de gestion devait s'en trouver modifiée. Or cette modification a, semble-t-il, été vécue comme une remise en cause de la marge d'autonomie accordée par l'ancien DGS à Michel Harcoüet, mais également de sa légitimité en tant qu'artisan de l'outillage de contrôle depuis 1983 : les entretiens réalisés avec Michel Harcoüet ont en effet suggéré une discordance quant à l'approche souhaitée, notamment sur le rôle du tableau de bord. Pour ce dernier, il ne présente un avantage que s'il sert de support au dialogue de gestion, témoignant ainsi d'une vision différenciée de celle de Michel Monier.

Néanmoins dans ce cas précis, une telle différence de vues n'a pu faire émerger une gestion des périmètres d'action qui aurait pu être de nature à garantir la pérennité d'un ordre local : il semble que cette modification du champ d'intervention des pratiques de Michel Harcoüet l'ait notamment contraint à s'extraire du jeu organisationnel. Ce dernier a en effet été amené à changer de collectivité pour intégrer la mairie d'Annecy en tant que Directeur Général Adjoint au département des services opérationnels.

Ce cas met ainsi en exergue la limite de l'Analyse Sociologique des Organisations selon laquelle le comportement de l'acteur peut se retrouver déterminé. Par ailleurs, comment expliquer la démarche de Michel Harcoüet selon une entrée uniquement « par les outils », à la différence d'un accès « finances et budget » présent dans d'autres municipalités ? Finalement,

c'est la question plus générale des modes de recours aux pratiques de contrôle de gestion dans un cadre public qui se pose. A cette interrogation, l'apport de l'Analyse Stratégique des Organisations est limité : on conçoit difficilement qu'une démarche aussi longue, structurante et lourde qui engage une collectivité territoriale gérant les besoins de plus de plus de 180 000 usagers repose simplement sur l'unique critère d'une négociation entre deux acteurs au calcul intéressé. Le poids de l'institution n'est donc pas à négliger dans la détermination de l'action de ces acteurs et de leurs pratiques.

**B/ … à un outil contraint**

Les conditions d'intégration d'un outil de gestion innovant sont complexes et plurielles. A cette complexité, nous tentons de répondre par la mobilisation de l'apport du néo-institutionnalisme sociologique dans la mesure où il réconcilie à la fois les explications institutionnelles (analysant les structures et les organisations) et les explications culturelles (analysant les attitudes et les valeurs communes). En effet cette branche de la théorie néo-institutionnelle met en exergue les dimensions « non-utilitaires » du phénomène social, en excluant de l'analyse le fait que les comportements soient tenus de maximiser une utilité mais également le fait que le paramétrage des institutions tende vers l'efficience. Il s'agit ici en effet de la « logique des convenances sociales » (Campbell, 1995). Selon cette notion, le changement de l'organisation est dû à un facteur d'adaptation à ces convenances. Ainsi l'organisation intègre des pratiques ou une forme d'action afin de correspondre aux valeurs reconnues dans son contexte culturel. Le cas d'Angers semble illustrer cette thèse en ce sens que le discours de managérialisation du secteur public (Guenoun, 2009) qui prévaut alors à partir du début des années quatre-vingts, couplé à celui de « l'entreprise-mairie » coïncident avec le retour d'expériences de Michel Harcoüet de ses visites dans les autres collectivités. À titre d'exemple, le contrôleur de gestion a, semble-t-il, été influencé dans sa manière de percevoir la place de l'outil comptabilité analytique à Orléans. C'est, en effet, dans cette ville qu'enseignait Jean Bouinot[22], reconnu comme « *un des meilleurs techniciens français de la vie et de l'organisation communales*[23] » (Bouinot, 1997), auteur des premiers ouvrages de gestion communale. Il fut également directeur du Groupement de Recherche sur

[22] Déjà cité auparavant
[23] Préface

l'Administration Locale[24] à partir de l'IAE d'Orléans tandis que cette dernière abritait une des premières maîtrises en droit libellées « collectivités territoriales ».

Le recours à l'outil de gestion aurait donc été contraint par la diffusion de mythes. Le courant néo-institutionnel parle en effet de processus de mythification (Rojot, 2005) pour décrire l'ensemble des actes sociaux par lesquels passe l'institution dans l'adoption de techniques cérémonielles, omniprésentes dans l'environnement.

Plus généralement, les organisations seraient « *conduites […] à adopter des pratiques et des procédures définies par les concepts prévalants rationalisés du travail organisationnel, qui sont institutionnalisés* » (Rojot, 2005). Cette intégration permettrait à l'institution la création d'un dispositif de protection au travers de « *l'incorporation d'éléments institutionnalisés qui fournit un compte-rendu d'activités qui protège l'organisation de suspicion et d'enquêtes sur sa conduite* » (Rojot, 2005). Les états de sortie de la comptabilité analytique présentés sous la forme d'un rapport de synthèse délivré annuellement au Directeur Général des Services semblent correspondre à ce dispositif de protection.

L'environnement apporte également un élément de réponse quant à la problématique de l'orientation multiple d'un outil de gestion : l'ancrage vers le contrôle des organismes satellites semble, en effet, répondre à des mesures législatives (loi Sapin du 29 Janvier 1993) visant à réformer les délégations de service public. La situation économique de la sphère, dans laquelle la municipalité s'insère explique également en partie ce repositionnement. En effet, l'effet de ciseau budgétaire, résultat de la conjoncture économique dégradée a vraisemblablement poussé l'action du contrôle de gestion vers les subventions, poste de dépenses qui augmentaient le plus rapidement.

La mise en place d'un nouvel outil ne se fait donc pas de façon monolithique (Berland, 1997) : la sensibilité de l'outil, à la fois par l'acteur et par l'institution, permet une orientation multiple.

[24]Groupement d'Intérêt scientifique, rattaché au CNRS, fondé sur un contrat de quatre ans et associant institutions et entreprises

# Conclusion

La comptabilité analytique à Angers a eu deux horizons différents sur la période 1983-2005 : le premier objectif consistait en une focalisation sur le contrôle des services jusqu'en 2001 tandis que le second ambitionnait de s'axer principalement sur le contrôle des organismes satellites.

Les raisons de l'orientation conférée à cet outil de gestion tiennent semblent-elles à une situation compliquée, voire complexe : l'angle choisi mêle aussi bien le choix « rationnel » de l'acteur qu'à la structuration des cadres cognitifs par les institutions. La comptabilité analytique suit donc un chemin dont la trajectoire est soumise à deux forces gravitationnelles. L'horizon historique de cette étude nous permet de comprendre partiellement ces logiques. Néanmoins la spécificité de l'approche historique retenue masque au chercheur des éléments saillants : au-delà de la divergence de vue de Michel Harcoüet et de Michel Monier, on ne sait rien par exemple de la nature de leurs relations personnelles. Ces dernières auraient pu ainsi renforcer leur désaccord.

Cette étude appelle inévitablement d'autres interrogations, notamment celle de la qualité intrinsèque de l'outil comptabilité analytique dans la gestion des problématiques de la collectivité locale, à travers celle de la performance.

En effet, une étude ultérieure pourra être menée pour évaluer l'impact du recours à cet outil de contrôle de gestion en croisant d'autres municipalités.

Sources primaires :

- Archives

Archives municipales d'Angers (versements du conseil de gestion)

-1870 W 20 : « Interventions de Michel Harcoüet : congrès de l'Association Française de Comptabilité à Jouy-en-Josas, 26 juin 1991 ; journée d'information "Moniteur des Villes" à Angers, 30 mai 1991 ; colloque "La modernisation de la Gestion Publique : les leçons de l'expérience" à Paris, 26 et 27 mars 1992 ; formation des cadres de la ville de Marseille à Marseille, 12 et 13 février 1992 ; séminaire "Conception et mise en œuvre des tableaux de bord de la gestion des villes" à Montpellier, 4 et 5 juin 1995 ; mission Ernest et Young et Cap Gemini : rapports d'actualisation du schéma directeur (2001) . »

-1870 W 28 : « conseil de gestion, rapports d'activité : état de fin de période, 1995-1998, 1994, 1995, 1996 ; réflexion sur l'organisation (2000) ; contrat local de sécurité : mise en

place, analyse des missions, plaintes ; gestion du patrimoine : outil de gestion financière et analytique, modalité de recensement des immobilisations, tenue de l'inventaire et de l'état de l'actif ; flux entrants : analyse de l'existant, procédure, exemple de plaintes . »

-1870 W 102 : « conseil de gestion, commission technique paritaire du 30 octobre 1986 : présentation ; activité de Michel Harcoüet, synthèse statistique (1989-1992) ; activité : bilan 1994 et objectifs 1995 ; services de la Mairie : synthèse de résultats 1988 ; administration générale, réunion bilan objectif : relevé de conclusion 1987, réunion du 11 octobre 1990, enquête statistique 1987, 1988, 1989, réunion du 19 octobre 1993 ; SEVA, réunion de bilan objectif : réunion du 2 août 1991 ; relation publique : documents de synthèse ; personnel municipal : documents de synthèse 1988. »

-Entretiens :

-Franck Gillard et Sophie Guibert, conseil de gestion Angers (25/02/2010; 29/04/2010), entretiens en vis-à-vis.
-Michel Harcoüet, ex-directeur du conseil de gestion Angers (10/03/2010; 30/04/2010), entretiens téléphoniques.
-Jean-Claude Denis, ex-dgs d'Angers (19-03-2010), entretien en vis-à-vis.
-Franck Gillard, Luc Belot, conseiller municipal élu « éducation enfance », Michel Monier, DGS de la ville d'Angers, et les cadres de la direction éducation enfance (29/10/2010), réunion bilan-objectifs.

Bibliographie


Amintas, A. (1991). La crise du contrôle de gestion comme crise des savoirs gestionnaires. *In Faire de la recherche en contrôle de gestion.* Vuibert- FNEGE.

Berland, N. (1997). La naissance du contrôle budgétaire en france (1930-1960): Rôle des consultants, apprentissage organisationnel et jeu d'acteurs chez Péchiney et St Gobain. *Comptabilité contrôle Audit* 2: 5-22.

Berland, N., Simon, F.-X. (2010). Le contrôle de gestion en mouvement-état de l'art et meilleures pratiques. Éditions d'Organisations.

Bouinot, J. (1977). La nouvelle gestion municipale. Comptabilité et management d'une commune. Éditions Cujas.

Campbell, J. (1998). Institutional analysis and the role of ideas in political economy. *Theory and Society* 27 (3): 377-409.

Carcelle, P., Mas, G. (1961). Le contrôleur financier. *La revue administrative*.

Châtelain, P. (2008). Le contrôle de gestion dans les bureaucraties professionnelles non lucratives : une proposition de modélisation.

Church, A. l. H. (1914). The science and practice of management. *New York Engineering Magazine Co*.

Crozier, M., Friedberg, E. (1977). *L'acteur et le système*. Le Seuil.

Dupuy, Y., Rolland, G. (1991). *Manuel de contrôle de gestion.* Dunod.

Emerson, H. (1912). The twelve principle of efficiency. *New York Engineering Magazine Co*.

Friedberg, E. (1993). *Le pouvoir et la règle*. Paris: Le Seuil.

Gibert, P. (1995). La difficile émergence du contrôle de gestion territorial. *Politiques et Management public* 13 (3): 3-21.203-224.

Guenoun, M. (2009). Le management de la performance publique locale, étude de l'utilisation des outils de gestion dans deux organisations intercommunales. Aix-Marseille.
Guyon, C. (1996). Le contrôle de gestion est-il soluble dans les services publics ? *Ville-Management*.
Hall, P., Taylor, R. (1997). La science politique et les trois néo-institutionnalismes. *Revue française de Science Politique* (47): 469-496.
Harcoüet, M. (1988). Connaitre et maîtriser les coûts, gestion prévisionnelle et contrôle interne, *documentation interne*.
Lorino, P. (1989). *L'économiste et le manager.* Éditions La Découverte.
March, J. G., Olsen, J. P. (1984). The new-institutionalism: Organizational factors in political life. *American Political Science Review*.
March, J. G., Olsen, J. P. (1989). *Rediscovering institutions. The organizational basis of politics.* New York: The Free Press.
Meyssonnier, F. (1990). Théories des organisations et contrôle de gestion: Le cas des collectivités locales. *11ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité.*
Meyssonnier, F. (1993). Le contrôle de gestion communal : Bilan et perspectives. Doctorat en sciences de gestion, Nancy : Institut d'Administration des Entreprises de Nancy.
Pariente, P. (1996). Le contrôle de gestion dans les collectivités locales: Application au cas des communes. Doctorat de sciences de gestion, Paris : Sciences Po Paris.
Peters, T., Waterman, R. (1982). *In search of excellence.* Londres: Harper Collins Business.
Rojot, J. (2005). *Le néo-institutionnalisme*. ESKA.
Scapens, R. W. (1990). *Management accounting. A review of recent developments.* Mac Millan.
Tanguy. (1992). Planification stratégique : Pour un usage "rético-rhétorique" des modèles. *GEC*: p.19-29.