



**HAL**  
open science

## Typologie indicative des styles de contrôle de gestion communaux

François Meyssonier

► **To cite this version:**

François Meyssonier. Typologie indicative des styles de contrôle de gestion communaux. Comptabilité et stratégies, Association française de Comptabilité, May 1992, Bordeaux, France. pp.cd-rom. hal-00823013

**HAL Id: hal-00823013**

**<https://hal.science/hal-00823013>**

Submitted on 19 Sep 2014

**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.



**Comptabilité et stratégie**  
**Chapitre 6 - Management public,**  
**stratégie et contrôle de gestion**

**Typologie indicative des styles de contrôle de  
gestion communaux**

**François Meyssonier**  
**Université de Nancy II**



.....

Le présent texte constitue une partie de l'intervention effectuée lors du congrès de l'A.F.C de Bordeaux. En raison des limites à la longueur des publications dans les actes, nous ne présenterons ici qu'une part réduite de la communication effectuée. Du sujet traité : *"Stratégies et styles de contrôle de gestion dans les communes"*, nous ne conserverons donc que la partie descriptive portant sur l'esquisse d'une typologie des styles de contrôle de gestion dans les communes innovatrices.

Cette étude s'inscrit dans la continuité d'un travail portant sur le contrôle de gestion communal. Après un cadrage théorique du champ de la recherche (communication au congrès de l'A.F.C de St-Maur en 1990 : *"Théories des organisations et contrôle de gestion : le cas des collectivités locales"*), une enquête postale a été menée afin de connaître les pratiques moyennes des communes françaises en matière de contrôle de gestion (communication au congrès de l'A.F.C à HEC en 1991 : *"Compte-rendu d'une enquête sur les systèmes d'information et de gestion de 82 communes françaises"* et article dans la Revue Française de Gestion en septembre 1991 : *"Contrôle de gestion communal : les conditions de l'efficacité"*). Une étude de terrain auprès de 12 communes particulièrement innovatrices a ensuite permis de cerner les voies de mise en oeuvre des outils de contrôle de gestion (communication au 5ème colloque international de la revue "Politiques et Management Public" en Mars 1992 : *"Quelques enseignements de l'étude du contrôle de gestion dans les collectivités locales"*).

C'est à partir de cette dernière étude que, retenant quelques cas particulièrement significatifs, nous allons proposer une esquisse de typologie. Les réflexions plus approfondies d'un point de vue théorique seront l'objet de publications parallèles. Nous ne livrons ici que les éléments factuels et les constatations empiriques de terrain.

\*  
\*   \*  
\*

Nous avons procédé à une étude de terrain auprès de 12 communes innovatrices dans le domaine des méthodes de gestion. Ces communes ne sont en rien représentatives de l'ensemble des collectivités locales mais donnent par contre une bonne image de ce qui se fait de plus innovateur en matière de contrôle de gestion communal.

Ces 12 communes ont été sélectionnées à partir des références dans la presse spécialisée, citations dans les colloques et conférences, indications convergentes des fonctionnaires communaux rencontrés. Il a été procédé à des visites, interviews et recueils de documents dans ces mairies au cours de l'année 1991.

Si l'on s'intéresse, donc, au petit nombre de communes innovatrices en matière de contrôle de gestion, il est clair qu'elles suivent des voies assez différentes. Nous adoptons, pour cette démarche empirique, le point de vue taxonomique, plus descriptif et synthétique qu'analytique, défendu notamment par Henry Mintzberg et Danny Miller (*"Pour l'idée de configuration"* dans "Théories de l'organisation, personnes, groupes, systèmes et environnement", Presses de l'Université du Québec, 1991). Nous présentons donc quelques communes ayant des systèmes de gestion caractéristiques et constituant en quelque sorte des figures emblématiques de styles de contrôle de gestion.

### **TROIS CAS DE GESTIONS COMMUNALES RATIONALISTES, PLUTOT POLARISEES SUR L'EFFICIENCE.**

#### A...

A... est une ville de 150 000 habitants environ, faisant partie d'un district urbain, et employant 1 800 agents. Le maire, de gauche modérée, est en place depuis 1977 dans une ville pourtant très marquée à droite jusque là. Sa personnalité et sa réputation d'excellent gestionnaire expliquent qu'il soit reconduit régulièrement dans son mandat. Depuis plusieurs années, le choix de stabiliser la fiscalité et de limiter l'endettement impose une gestion serrée, qui a notamment permis de faire passer entre 1983 et 1990 l'auto-financement des investissements de 50 % à 90 %. Il y a un contrôleur de gestion à la mairie.

Au début, lors du premier mandat, de 1977 à 1983, certaines voies avaient été explorées en matière d'informatisation et de mise en place d'un fichier patrimonial. Le fait de se polariser sur les équipements, par le biais d'un fichier informatique ou d'une comptabilité analytique par équipement, était testée à la même époque dans d'autres villes (voir plus loin le cas de O...). Mais les résultats se sont révélés assez décevants. Aussi, quand en 1983, un contrôleur de gestion en provenance du privé est embauché, on décide de construire une architecture exhaustive de comptabilité analytique, couvrant l'ensemble de l'organisation, en liaison avec la mise en oeuvre d'un système de facturation interne et l'utilisation de tableaux de bord afin de sortir des coûts complets des différentes prestations effectuées par la mairie;

La comptabilité analytique est mise en place, de façon fine au travers de 1 200 centres de coûts. Elle couvre tous les services, en interne par le biais d'une facturation interne, ou en externe par la prise en compte des factures classiques et de coûts calculés (certains amortissements). Des tableaux de bord sont également installés pour enregistrer des mesures de l'activité des services ou de la fréquentation des équipements.

Ainsi, la comptabilité analytique permet de calculer des coûts par centres et des résultats analytiques d'exploitation. Les tableaux de bord permettent de déterminer les unités d'oeuvre et de calculer des coûts précis unitaires.

Ceci, mis progressivement en place, a permis de mieux connaître la réalité économique municipale, comme le constatent les membres du personnel communal:

*"Le petit entretien de la voirie est fait en régie. On s'est aperçu, grâce au contrôle de gestion, qu'on est plus performant sur cette activité, par contre, on fait faire par les entreprises privées les travaux plus importants."*

*"On voit grâce aux tableaux de bord une baisse de la fréquentation des équipements de plein air et une hausse de celle des salles."*

*"On est arrivé à dégonfler un certain nombre d'idées préconçues, par exemple: le coût pour la ville d'un passage en piscine qui est de 12,80 F, du même ordre de grandeur pour une salle et de 24,00 F pour un stade."*

Des comparaisons ont été effectuées entre équipements analogues, des décisions de réorientation prises, un auto-contrôle s'est généralisé en même temps que l'apparition très nette de relations de type client-fournisseur entre services, permettant une amélioration de la productivité. Tout ce travail a été effectué en interne. On a eu parfois recours à des formateurs extérieurs, mais pas à des cabinets conseils. Il faut souligner que la vision globale du système et la volonté d'assurer la lisibilité économique de l'organisation mairie ont été privilégiées dès l'origine.

En 1987 la comptabilité analytique commence à tourner partout. A la fin des années quatre-vingt, les premières séries statistiques deviennent disponibles. La nécessité de plus motiver les cadres et la masse des informations disponibles poussent alors à une décentralisation des responsabilités et à une refonte de l'organigramme. Après une phase plutôt technique et analytique, qui a permis de vertébrer toute la culture interne, et les comportements, à partir de la comptabilité analytique et des tableaux de bord (réunions d'évaluation régulières, discussions poussées sur les informations économiques, etc...), la mairie d'A... s'oriente donc maintenant vers une approche plus diversifiée dans l'usage des méthodes et outils de gestion.

La communication interne est développée. Des procédures d'évaluation, conditionnant l'avancement interne et la promotion des agents, sont formalisées et sont l'objet

de réunions régulières entre l'agent et son supérieur hiérarchique, dans toute la mairie. Des fiches fonctions, descriptives des postes de travail, sont élaborées. Des contrats d'innovations, souples et sur la base des suggestions des agents, sont mis en place.

Actuellement, on installe des centres de responsabilité, en liaison avec la refonte de l'organigramme, afin de se rapprocher du terrain et d'avoir un niveau intermédiaire entre la direction générale et les 1200 centres de coûts: il est prévu entre 50 et 100 centres de responsabilités.

Ce qui a été fait à A... représente le point le plus avancé d'une démarche économique, fondée sur des outils analytique rigoureux et complets. C'est la seule comptabilité analytique en milieu communal de cette ampleur, qui soit exhaustive...et qui tourne de façon satisfaisante. Elle fonctionne comme un véritable outil d'aide à la décision, avec d'ailleurs les contraintes que cela représente pour les élus qui ont partiellement les mains liées par les calculs et les chiffres que leur fournissent les services communaux.

Cette rigueur a un coût. On estime que les agents passent en moyenne environ une heure et quart par mois à effectuer le relevé et la saisie des informations alimentant la comptabilité analytique. Le coût du contrôle de gestion représente, tout compris et selon les estimations, entre 0,45 % et 0,75 % des dépenses de fonctionnement communales, soit entre 1 500 F et 2 400 F par agent.

#### S...

S... est une ville d'une quarantaine de milliers d'habitants de la banlieue parisienne, à potentiel fiscal important. De tradition socialiste depuis des décennies, elle est passée à droite en 1983. L'équipe élue a un fonctionnement assez collectif, le maire faisant largement confiance à l'adjoint aux finances (comptable de profession) pour tous les problèmes de techniques de gestion. La rupture par rapport à la gestion précédente s'est manifestée essentiellement sous deux angles : démunicipalisation d'activités et mise en place très médiatisée d'une comptabilité analytique.

Il y a eu une démunicipalisation de nombreuses activités, qui ont été confiées à une quinzaine d'associations ad-hoc, contrôlées très étroitement par la mairie : leur paie et leur comptabilité sont faites en mairie par un service dont c'est la seule tâche. L'adjoint aux finances possède la double signature de tous les comptes bancaires des différentes associations ! La constitution d'un tel réseau autour de la mairie a plusieurs explications: méfiance vis à vis des fonctionnaires communaux liés aux prédécesseurs politiques, volonté de baisser les effectifs officiels de la mairie pour attester de performances de gestion, recherche d'une plus grande souplesse dans la gestion hors du cadre de la fonction publique territoriale.

La mise en place d'une comptabilité analytique exhaustive a également été très importante: "*C'était le symbole de l'amélioration de la gestion. Le premier mandat a été sous ce signe. Cela a été très utilisé médiatiquement.*" (un fonctionnaire communal). Dans sa mise en oeuvre, plusieurs éléments ont joué.

- la volonté de maîtriser l'appareil communal pour les nouveaux arrivants: "*Il ne s'agissait absolument pas de responsabiliser les services. La comptabilité analytique était un outil de contrôle.*";

- la nécessité de suivre le fonctionnement de tout ce réseau communal d'association para-municipales: "*Les objectifs initiaux étaient essentiellement techniques. Il fallait un cadre analytique qui couvre l'ensemble des services et qui dégage des coûts complets. Il fallait aussi intégrer toutes les prestations offertes aux associations et le coût des manifestations. A travers la comptabilité analytique, on fait la consolidation de toutes les associations para-municipales créées par la mairie (mais pas les clubs sportifs par exemple ou les autres satellites). La consolidation est essentielle.*" (le responsable de la comptabilité analytique).

- la possibilité de l'utiliser pour indiquer l'effort fait par la mairie en prestations indirectes pour les différentes associations de la ville, à côté des subventions municipales. Car la mairie attache beaucoup d'importance au "faire savoir" et à la communication externe: il existe à S... plusieurs journaux municipaux à périodicités différentes.

La comptabilité analytique a été mise en place en 1986. Elle s'appuie sur un millier de centres de coûts et permet de sortir des coûts complets annuels. Le mécanisme est assez pesant:

"*La collecte des informations est une opération lourde et difficile à gérer. Les services n'ont pas accepté facilement de faire les relevés d'activités. Cela a été relativement douloureux.*" (le responsable de la comptabilité analytique).

Les informations sont envoyées mensuellement aux maires-adjoints, qui ne s'en servent pas, en pratique. Jusqu'en 1990 (pendant les quatre premières années de fonctionnement) aucun retour n'était effectué auprès des services. Il n'y a pas eu de suivi ou d'actions consécutives aux informations recueillies: "*On ne peut pas dire qu'il y ait de grandes décisions faites à partir de la comptabilité analytique. C'est un peu démoralisant. Et à partir de là, les agents ne s'y intéressent pas.*"

Si les fonctionnaires communaux ne sont pas associés et ne voient pas les retombées de la comptabilité analytique, ils ne font aucun effort dans la saisie de l'information de base: "*On est tous convaincus qu'il y a une foule d'anomalies. C'est la rançon de la façon dont cela s'est fait : on n'a pas la compétence pour tout voir si on travaille pas dans les services.*" (un fonctionnaire communal)



Comme le constate le nouveau secrétaire général de S...: *"Depuis Juin 1990, les listings sont adressés aux services. Je n'ai pas vu un seul service les utiliser. Et la critique interne doit être beaucoup plus vive maintenant que les services ont les documents et se rendent compte que c'est inexploitable en l'état, car trop brut."*

A l'évidence, il y a eu une erreur de perspective: on a cru que l'outil allait, par lui-même, permettre de montrer des choses et d'améliorer la gestion. On a confondu l'objectif et le moyen. Le fait de construire ceci pour surveiller un personnel communal, dont on se méfiait, plus que pour le motiver, en l'associant à la démarche, ne pouvait avoir des résultats très positifs. Et nous ne parlons pas ici du coût intrinsèque très important de cette comptabilité analytique.

Actuellement, S... essaie d'évoluer vers un management plus participatif: *"Je ne pense pas que la comptabilité analytique soit le meilleur outil de management. Je préfère un contrôle de gestion plus global, intégrant bien sûr les calculs de coûts."* (le secrétaire général). Et comme le constate le responsable de la comptabilité analytique: *"On va arrêter de sortir des listings tous les mois: un coût complet mensuel, c'est inutile."*

Le secrétaire général va donc réorienter le comportement communal en la matière:

*"On peut tous faire des erreurs d'appréciation. Je ne jette pas la pierre. C'est plus facile maintenant de passer aux tableaux de bord. Ils se sont payé le plus dur."*

*Je travaille actuellement sur les structures pour construire des centres de responsabilité intégrant les centres de coûts, pour fonder une évolution du système."*

#### O...

O... est une ville d'une centaine de milliers d'habitants employant environ 2 000 agents. La ville, modérée jusque là, a basculé à gauche aux élections de 1989. L'administration communale avait une tradition de rigueur de gestion, plutôt analytique, depuis longtemps. Elle avait été le lieu d'innovations importantes en outils de gestion, bénéficiait de la proximité d'universitaires spécialistes du domaine des collectivités locales, et le précédent maire était très impliqué dans la gestion. Il a été battu aux élections.

La nouvelle équipe fait évoluer le fonctionnement de l'administration communale vers plus d'écoute de la population, au détriment parfois d'une logique purement économique. On a là un cas rare d'évolution d'une gestion communale, passant d'une rationalité économique dominante à une prise en compte plus importante des souhaits des habitants et groupes de pression, d'une approche fortement rationaliste à une démarche plus politique.

A la fin de années soixante-dix, une expérience pilote de mise en place d'une comptabilité d'équipement avait eu lieu, en relation avec le ministère de finances. Il s'agissait de voir s'il était possible de trouver des normes de comparaison de coûts par équipement, entre les différentes communes à partir d'une même méthodologie. Comme le constate l'actuel secrétaire général:

*"A l'époque, on avait une vision très intégrée de la comptabilité analytique. De façon générale, à la fin des années soixante-dix, dans la gestion des communes, on voulait à la fois faire de la prévision, de la comptabilité et du contrôle de gestion. Le dispositif était trop sophistiqué, il y avait trop de paramètres à prendre en compte. Ils ont essayé les plâtres.*

*On en est revenu: c'est beaucoup trop lourd en maintenance informatique et par rapport au fonctionnement de tous les jours d'une mairie."*

L'usage réel de la comptabilité analytique semble en effet avoir été très limité au niveau des services.

D'autres innovations ont eu lieu dans la foulée ou parallèlement. On avait mis en place, en 1983, des comptes d'exploitation analytiques sur les équipements (sans descendre jusqu'au niveau des prestations). On avait procédé, en 1986, au suivi informatisé des travaux, en régie ou confiés aux entreprises. On voit que la logique d'investissement était prioritaire: on étudiait peu les services d'appui, on ne passait pas aux coûts unitaires, on n'avait pas de tableaux de bord décentralisés.

L'orientation actuelle est infléchie par rapport à la précédente, alors que la vision du maire à long terme déterminait un fonctionnement très centralisé et technocratique dans la précédente municipalité:

*"On prend les points forts du passé mais on évolue vers une situation où le rôle des élus est plus important, ainsi que la sensibilité aux besoins des habitants.*

*Avant les adjoints étaient très en retrait sur leurs délégations. Maintenant on veut mettre en place de véritables couple adjoints-chef de service, travaillant ensemble.*

*Avant, on pensait que la demande sociale se manifestait uniquement au moment des élections. On s'aperçoit maintenant que ce n'est pas le cas. La démarche de proximité des services par rapport à la population doit être privilégiée."* (le secrétaire général)

Il ne faut pas être naïf: en dehors de toute considération de fond, cette façon de procéder est aussi un moyen, pour de nouveaux élus après une alternance totale, de contrôler une administration puissante, héritée du passé et dont on se méfie. Quels qu'en soient les motifs, nous avons ici une réaffirmation du primat du politique sur la gestion pure, on privilégie le marketing politique (au sens noble du terme "politique") par rapport à une logique interne d'efficience pure.

Cette plus grande sensibilité à l'environnement se manifeste concrètement:

*"Le parking où s'installent les forains était en mauvais état. Le responsable municipal concerné trouvait ridicule d'envoyer une équipe boucher les trous alors qu'il faudrait tout refaire et que c'était complètement dégradé. Je lui ai dit: je comprend vos arguments techniques mais on doit répondre à la demande des gens, il faut y aller." (le secrétaire général)*

Il y a là une inflexion nette par rapport aux pratiques antérieures.

Ceci a aussi des conséquences sur la gestion des services. Le secrétaire général indique que:

*"Nos axes, actuellement, ce sont la résolution des problèmes d'organisation et la dynamisation des ressources humaines.*

*Maintenant, nous ne travaillons pas au niveau stratégique mais sur la tâche, la fonction des services, la définition du poste de travail. On fait un peu du BBZ depuis un an, une mise à plat."*

En matière de comptabilité analytique, un groupe de réflexion a été réuni récemment afin de réfléchir au nouveau rôle de la comptabilité analytique par rapport à la modernisation des services. Sa première recommandation fut qu'il fallait remettre en place un attaché chargé uniquement de cela afin de relancer l'outil (le poste existant avait été supprimé par la nouvelle équipe). Le secrétaire général a alors refusé:

*"Une fonction - un homme, c'était la culture ici. C'est ça qu'on veut changer. Il faut un fonctionnement collectif, dépasser les cloisonnement, modifier les comportements. La comptabilité analytique doit être qu'un outil de pilotage des services à la base, autrement elle fait plaisir à la direction générale, au contrôleur de gestion ou au responsable des services financiers...mais elle n'est pas opérationnelle."*

L'ancienne structure de comptabilité analytique était donc dépassée et très peu utilisée pour des décisions concrètes. Ceci est normal s'agissant probablement du plus ancien système mis en oeuvre en France. Mais la décision de le laisser déperir, et de ne rien faire pour le rénover sous sa forme centralisée, fait aussi partie de la nouvelle façon d'aborder les problèmes de gestion à la mairie d'O...

**UN CAS D'UNE GESTION COMMUNALE DE TYPE MANAGERIAL, ORIENTE  
ESSENTIELLEMENT SUR L'EFFICACITE : B...**

B... est une ville moyenne, d'une vingtaine de milliers d'habitants, dans l'agglomération toulousaine. Elle fait partie des villes les plus petites de notre échantillon. De grands établissements versant des montants importants au titre de la taxe professionnelle, le niveau des services fournis aux habitants est largement supérieur à ce que l'on constate dans les villes d'une taille comparable : son budget correspond à celui d'une ville de 40 000 habitants. Il y a plus de 850 agents à la mairie, équivalent à 650 temps complets. Le maire, radical de gauche, est en place depuis 26 ans (et a d'ailleurs succédé à son père). Il y a un contrôleur de gestion à la mairie.

Les pratiques modernes de management ont été introduites progressivement. Dans les années 1984-1985, les premiers outils financiers informatisés sont utilisés (logiciels permettant de calculer les marges de manoeuvre, etc...) et des plans de formation du personnel communal mis en route. En 1987 un audit d'organisation est effectué, aboutissant à un changement d'organigramme et rendant possible la mise en oeuvre d'une comptabilité analytique liée aux centres de responsabilité ainsi définies.

Les calculs de coûts sont décentralisés et laissés à la liberté des responsables de services. Suivant les besoins des personnes concernées, le niveau de finesse dans les calculs de coûts est plus ou moins grand. Le système est très léger.

Les coûts sont des coûts partiels directs. Les charges de structures ne sont pas ventilées mais suivies annuellement. Ceci est vrai, non seulement des charges de structure centrales (cabinet du maire, services du personnel et des finances), mais aussi des directions de services (salaires et frais de fonctionnement de la direction des sports par exemple) dont les coûts ne sont pas affectés aux équipements. Mais on peut, ponctuellement, faire des calculs plus approfondis, à la demande.

Le système va être amélioré par introduction des prestations internes, notamment au niveau des services techniques. Mais il n'y a pas de système de facturation interne. Il faut noter que cette absence est atténuée par le fait qu'il existe quatre régies (restauration, transport, imprimerie, ordures ménagères et industrielles) dont les trois premières, tournées vers la mairie facturent normalement, en tant qu'entités distinctes, leurs services à celle-ci. C'est d'ailleurs dans ces régies, créées à la suite de l'audit de 1989, que la mise en oeuvre de la comptabilité analytique a débuté et a ensuite servi d'exemple aux autres services communaux.

Il n'y a pas de mise en concurrence systématique du public et du privé pour la fourniture de services communaux. La comptabilité analytique vise plus à instaurer une relation client-fournisseur à l'intérieur de la commune qu'à des arbitrages du type "faire ou faire-faire", plus à modifier un comportement qu'à justifier des choix économiques. Comme l'indique l'assistant de gestion:

*"Il faut qu'il y ait véritablement une même appréhension de la problématique de gestion, un vocabulaire commun, une connaissance des règles du jeu, des réflexes nouveaux."*

En un mot, cette comptabilité analytique souple et modulable vise à être une sensibilisation au niveau des comportements, de la culture de l'organisation plus qu'un outil effectif d'aide à la décision.

En 1989, les tableaux de bord sont introduits. On a demandé des indicateurs d'activité aux services sans réellement en discuter, et ceci s'est effectué dans des délais courts, sans sensibilisation véritable ou formation préalable. Les services l'ont assez mal vécu et l'ont compris plus comme un contrôle hiérarchique que comme un outil de pilotage, d'autant plus qu'il n'y avait pas de retour de l'information, d'analyse ou d'échanges communs à partir de ces indicateurs. C'est pour mieux utiliser cet outil de gestion qu'un assistant de gestion est embauché en 1990.

Depuis cette date l'usage des tableaux de bord a évolué afin d'être compris d'abord comme un outil local, utile pour le service:

*"L'important, c'est convaincre les services que les indicateurs dans les tableaux de bord doivent leur servir, d'abord et avant tout, à maîtriser leur propre activité...et ne sont pas uniquement destinés au maire et au secrétaire général."* (assistant de gestion)

Les indicateurs d'activités sont intégrés dans une démarche qui se veut de management participatif par objectifs, avec une définition annuelle contractuelle de plans d'action, regroupés dans le cadre d'un "projet de ville" annuel. A B..., la plupart des objectifs du projet de ville sont ceux proposés par les services.

Un rapport très étroit entre élus et fonctionnaires communaux est souhaité, au moins sur le papier et comme volonté proclamée, la réalité étant parfois plus diverse suivant les secteurs ou les personnalités. La mairie fonctionne par tandems: maire adjoint-chef de service, pour la quinzaine de services de la mairie. Des rapports annuels d'activité sont élaborés par ces tandems depuis deux ans et des réunions se tiennent régulièrement regroupant le tandem et l'assistant de gestion (tous les mois) et aussi les mêmes plus le secrétaire général et le maire (tous les ans). Il faut noter que ceci est en phase de démarrage et qu'on manque encore de recul pour mesurer l'impact et la pérennité de telles procédures.

La démarche adoptée à B... est confrontée aux problèmes classiques et aux reproches habituels:

*"On ne mesure jamais assez le travail supplémentaire que cela demande. Il faut faire ça en plus du travail habituel."* (cadre communal)

Mais dans l'ensemble, même si il y a parfois un certain scepticisme, il y a peu d'hostilité ou de refus déclarés. La démarche de contrôle de gestion est mise en place

progressivement, avec une attention particulière sur la formation et la participation des acteurs, et avec une volonté de décentralisation forte.

Il faut cependant souligner qu'elle bénéficie de plusieurs avantages considérables. La ville est de petite taille, l'activité est encore assez facilement "lisible". En matière financière aucun problème crucial ne se pose car, comme le remarque l'assistant de gestion: "On est pas dos au mur. Il existe une marge de manoeuvre.". De plus, l'autorité et la pérennité du maire éloignent les interférences politiques internes à la majorité municipale en place et les risques d'alternance ou de remise en cause de ce qui a été fait.

**UN EXEMPLE DE "PHILOSOPHIE DE GESTION PLUTOT COMPORTEMENTALISTE, DOMINEE PAR LES RELATIONS HUMAINES ET LA COMMUNICATION : C...**

C... est une ville de la grande banlieue parisienne, regroupant une trentaine de milliers d'habitants, et employant environ 700 agents communaux. Le maire est en place depuis 1977. Il n'y a pas de contrôleur de gestion.

La ville de C... n'est pas connue pour ses outils de contrôle de gestion, qui sont très limités, mais pour sa démarche participative et l'accent mis sur son projet d'entreprise. En 1987 des groupes d'expression ont été mis en place afin de permettre au personnel de s'exprimer. Une animation sur deux jours a représenté le point fort de cette démarche. Ces jours là, par ateliers, en liaison par télévision avec un chapiteau où se tenaient les élus, le personnel communal a pu s'exprimer et obtenir des réponses concrètes à ses demandes. Diverses choses liées au fonctionnement quotidien des services ont été ainsi résolues.

Le maire exprime, à l'occasion du projet d'entreprise ainsi élaboré, la nature de la démarche:

*"Ce qui compte, ce n'est pas tellement le texte définitif écrit à la fin du processus d'élaboration, c'est l'état d'esprit, né depuis le lancement du projet, basé sur le dialogue, l'écoute et un nouveau mode de communication entre les élus et le personnel, d'une part, et entre l'encadrement et le personnel, d'autre part, et tout cela, bien entendu, au profit du service public."*

L'accent est ainsi mis, délibérément et quasi exclusivement, à la mairie de C..., sur les hommes, leurs besoins et leurs attentes. Le secrétaire général indique:

*"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."*

Des entretiens avec les salariés ont donc lieu régulièrement afin de déterminer leurs objectifs professionnels, leurs attentes personnelles. Il y a là une sensibilité rare aux problèmes de la base et une influence perceptible de la tradition autogestionnaire. Une difficulté majeure saute pourtant aux yeux: comment assurer la convergence des buts des individus ? comment faire passer des mesures nécessaires mais impopulaires (comme la concession d'une activité au privé) ? où est la place du projet stratégique des élus ? qu'est-ce qui garantit que le meilleur pour le personnel l'est aussi pour les habitants de la ville ?

Le secrétaire général a conscience de ces difficultés:

*"On fait les C V, les profils de postes. 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."*

Il y a là, à l'évidence, un réel problème de gestion.

Les responsables administratifs de la ville estiment que le management communal n'a rien à voir avec le management des entreprises. D'après le secrétaire général:

*"On ne peut pas comparer le contrôle de gestion du privé avec le contrôle de gestion du public. On ne peut pas utiliser les mêmes critères. Ce qui prime à C..., c'est la qualité. L'évaluation, la valeur, la quantité...ne viendront jamais en premier. C'est seulement l'un des critères. Cela pour éviter les blocages, les rejets vis à vis du contrôle. On évite la panique qu'inspirent les financiers, les comptables. Le chiffre ne vient pas de prime abord."*

Et il constate:

*"On a un problème de mesure des résultats. On a des indicateurs de façon intuitive.".* Par exemple pour l'activité des services: *"Ce sera suivi dans le temps mais pas chiffré : Pas 45 lettres par jour, pas 50 mandats par jour au service comptable. C'est décrit de manière générale. On n'est pas dans un système qui permette de fixer un niveau de production pour chaque agent."*

Cette approche, même si elle est ailleurs moins formalisée et probablement moins axée sur les aspirations des employés communaux, existe dans de nombreuses communes. Il est clair qu'en période de difficultés, quand des mesures drastiques s'avèrent

nécessaires, des problèmes ne peuvent manquer d'apparaître. Nous avons, à C..., un choix qui, insistant sur les relations humaines dans l'organisation mairie, s'éloigne beaucoup des inspirations et outils classiques du contrôle de gestion.

#### **UNE GESTION CENTREE AUTOUR DE LA PLANIFICATION ET DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE : M...**

M... est une ville de 120 000 habitants et l'administration communale compte environ 1 800 agents. Le maire est en place depuis 1971. Chef d'entreprise venant du privé il s'est beaucoup impliqué dans les procédures de gestion. Il a nommé un nouveau secrétaire général, et mis en place des contrôleurs de gestion (qui ont même été jusqu'à trois, dans la mairie, à un moment donné). Comme l'indique un chef de service: *"On a eu la chance d'avoir le même maire depuis 1971, qui est une locomotive en matière de gestion. Je peux comparer avec d'autres villes où il y a eu des changements politiques et où tout a été systématiquement remis en cause dans la gestion."*

Le fonctionnement de la mairie est très centralisé. Les attributions des adjoints ne recourent pas les services communaux. L'attelage maire - secrétaire général est la clef de voûte de la mairie, qui s'impose à tous les services et aux élus. La maîtrise de l'organisation communale s'organise à partir de la procédure de planification municipale qui est un système totalement intégré: réflexion des élus, livres blancs par domaines, planification sur le mandat, programmation bi-annuelle des investissements, démarche budgétaire très détaillée, indicateurs de suivi.

Quand le maire est arrivé, l'endettement communal était important. Il voulait absolument générer des économies internes, et aussi apporter à la ville une *"image de marque d'efficacité"* par des innovations en matière de gestion communale.

Et comme l'indique le directeur des services financiers:

*"Il a fallu une dizaine d'années pour mettre en place les outils. Cela a coïncidé avec l'informatisation. Ca a supposé une grande implication, une 'éducation' de l'administration et des élus. Globalement, la nouvelle démarche de planification municipale et l'informatisation des services ont été imposées. C'était la seule façon de passer, autrement on y serait encore. C'était très pyramidal. Tout convergait vers la direction générale. Après, une fois que tout fonctionnait, on a lâché du lest, donné plus d'autonomie."*

Le changement s'est fait en interne, le contrôle de gestion étant mis en place comme un sous-produit de l'informatisation.



La procédure de planification est très organisée:

*"Il existe un recueil de propositions, des livres blancs par secteurs. On a ainsi un canevas et on essaie de passer à la planification. On fait tourner un modèle économique sur micro, en tenant compte de la stratégie du maire (on stabilise le pourcentage d'endettement de la commune, on ne touche pas aux taux d'imposition locale) et en bâtissant des scénarios sur la croissance du PIB, l'inflation, etc..."* (le directeur des services financiers).

Le plan est cadré sur le mandat électoral: il est de 5 ans car on estime que la sixième année, celle du vote, est une année charnière où on solde les comptes et on réfléchit au nouveau plan quinquenal. La démarche concrète est alors la suivante:

*"Le plan nous donne une capacité financière d'investissement. Par exemple pour le dernier: un milliard. La profession de foi, plus les livres blancs des élus, plus les engagements déjà pris nous mènent à 1,5 milliards. Alors il faut arbitrer. C'est une gymnastique qui n'a rien d'évident.*

*Le maire dit: 'si vous avez une opération nouvelle, proposez moi une substitution'. Il faut rester dans le cadre de départ. Une discipline est imposée."*

A côté du plan lié au mandat, on a une programmation bi-annuelle, et glissante, des investissements. Ces deux ans font qu'on programme d'abord toutes les procédures juridiques et le travail des bureaux d'étude la première année, et qu'ensuite quand les crédits sont votés la deuxième année, ils peuvent être tout de suite dépensés: la gestion de trésorerie est donc très performante. Et on passe ensuite à une budgétisation très fine, qui entre vraiment dans le détail des opérations. On peut remarquer que cette démarche s'exerce principalement sur le budget d'investissement, et seulement indirectement sur la section de fonctionnement.

La comptabilité analytique ne se fait que ponctuellement dans les services: il n'y a pas d'architecture globale, ni de facturation interne:

*"La comptabilité analytique n'existe que dans certains services. Dans les années 1980 on y a réfléchi. On s'est rendu compte que le coût d'un système complet et exhaustif était totalement démesuré par rapport aux économies qu'on pouvait en attendre. Le besoin d'analyse des coûts n'était que ponctuel, sauf dans certains services comme la restauration ou le théâtre. On a laissé tomber."* (le directeur des services financiers)

La sensibilisation économique et la rigueur dans la gestion passent ainsi, à M..., par le suivi précis des procédures budgétaires. Les prévisions de coûts sont détaillées et documentées à cette occasion par services, même si ce ne sont que des coûts incomplets et pas unitaires.

Par exemple pour les factures de téléphone, un suivi détaillé des dépenses, grâce à l'utilisation d'un nouveau matériel technique, a permis d'isoler les dépenses de chacun et d'éviter les dérapages: la facture téléphonique a diminué d'un quart.

De la même façon, une tentative de constituer un fichier global des équipements, pour en gérer rationnellement l'entretien et prévoir les dépenses futures, a été abandonnée:

*"Le fichier des équipements de la ville, c'était pour l'entretien, le remplacement...On avait mis ça en place dans les années de vaches grasses: tous les 7 ans on devait changer les rideaux, tous les 10 ans le mobilier scolaire, etc...On avait fait un plan systématique de renouvellement en fonction des durées de vie.*

*La conjoncture a changée. On a abandonné cette politique. Les ressources ne sont plus suffisantes."*

Ces choix font que:

*"A M..., le contrôleur de gestion ne gère pas une procédure centrale spécifique. Il va contrôler les satellites et il fait des études ponctuelles par service. Ce n'est pas le bras armé du secrétaire général: c'est un fonctionnel, un conseiller qui participe au travail collectif de direction."*

On constate que la rigueur de gestion est un impératif très présent à M..., et que le fonctionnement de la mairie s'appuie beaucoup sur des mesures chiffrées, centrées sur la planification et la démarche budgétaire.

#### **N...: UNE GESTION DE TYPE "THATCHERIEN" RECORANT PRIORITAIREMENT AUX MECANISMES DE MARCHE.**

N... est une ville de plus de 135 000 habitants dirigée depuis 1983 par une municipalité de droite, après des décennies de gestion communiste. Il y a environ 2 000 fonctionnaires communaux. Le maire, chef d'entreprise est très impliqué dans la gestion. Il a imposé des méthodes modernes de gestion à des agents réticents. Le fonctionnement de la mairie est très centralisé autour du maire et de l'équipe du secrétaire général: *"J'ai été très frappé à N... du faible impact des élus, maire à part bien sur, sur les services: les élus se plaignent souvent du poids de l'administration."* (un membre du personnel communal). La transition s'est faite en force vers une logique d'entreprise.

Le maire a choisi une politique délibérée de recours massif aux entreprises privées. De façon très nette à N..., on a choisi de privilégier le marché, le "faire faire", sur la base de cahiers des charges très précis et d'appels d'offres. De nombreux services ont été privatisés: restauration scolaire, nettoyage des locaux scolaires, nettoyage de la ville, transports, eau, ordures, etc... Les dirigeants de la ville estimaient que:

*"La commune assure aujourd'hui un certain nombre de prestations pour lesquelles elle n'a pas pleinement le savoir-faire... Nous avons donc pensé qu'il était indispensable de remettre l'exécution de ces travaux aux spécialistes de l'entreprise privée, qui nous apporteraient à coup sûr un meilleur rapport qualité-prix et libéreraient nombre de nos agents pour les actions plus conformes à nos obligations."*

On a donc ici une vision de la mairie réduite à son noyau dur, essentiellement donneuse d'ordre, rayonnant sur un réseau de sous-traitants, concessionnaires, entreprises liées par des contrats. La démarche s'approfondit actuellement selon la même logique: il s'agit toujours de déléguer, déconcentrer, faire-faire.

La ville de N... est en train de mettre en place des centres administratifs municipaux (CAM) par arrondissements, avec un "petit secrétaire général" à leur tête. On découpe ainsi la ville en 7 CAM, couvrant chacun de 10 000 à 20 000 habitants, et présents sur place dans une mairie annexe, pour tous les services de proximité. On souhaite décentraliser la gestion des bâtiments, jardins, etc..., et on veut supprimer la plupart des services techniques centraux.

Les CAM effectueront la gestion quotidienne du patrimoine municipal, "toute la petite bricole". On gardera, à côté de cela, 4 grandes directions: les sports, la culture, l'administration et le social, le scolaire, qui dirigeront les grands projets et les investissements. On déconcentrera ainsi les budgets de fonctionnement aux centres administratifs municipaux par arrondissements. On affectera les budgets d'investissement aux quatre grandes directions fonctionnelles.

Ceci repose sur la conviction qu'on a plus à gagner à se rapprocher du terrain, à gérer en finesse, à pouvoir faire des comparaisons entre CAM (toujours la logique de marché et de concurrence),...qu'à réaliser des économies d'échelle par une gestion centralisée des services.

Comme l'indique un responsable technique:

*"On fait un coup de poker. On pense que responsabiliser au plus bas niveau va être source d'économies. C'est vrai que d'un certain point de vue, on démultiplie les tâches et les équipements. Il y a une espèce d'inflation mais on pense y gagner quand même. On va mettre en compétition les 7 centres administratifs municipaux. Et puis après: là on a développé quelque chose d'intéressant ? Faisons le ailleurs."*

Ceci va avoir des conséquences majeures sur le travail des agents des services techniques. La plupart des gros services vont disparaître sauf quelques uns, comme les magasins par exemple ou bien les fonctionnels qui continueront à gérer les grands contrats, en tant que spécialistes. Les ouvriers seront envoyés dans les CAM où certains devront devenir polyvalents, et d'autres plutôt gestionnaires :

*"On forme les employés municipaux pour qu'ils puissent aller demain dans les CAM pour y faire un travail de gestionnaires, beaucoup plus que de faire eux-mêmes le travail pratique. Ce n'est pas le travail de la ville de ramasser les ordures, réparer les carreaux, balayer la voie publique, etc..."*

*Les ouvriers d'aujourd'hui sont des gars qui demain n'auront plus le tournevis et le marteau en poche, mais qui seront à même de mettre en place et de faire fonctionner ce qu'on appelle le multi-service: l'appel à l'entreprise pour faire faire. Pour eux, c'est une promotion intellectuelle: ils passent de manuels à contremaîtres. Ils commandent les interventions des ateliers restants et des entreprises." (le responsable de l'unité fonctionnelle bâtiments).*

En matière de comptabilité analytique il y avait quelque chose de mis en place au début des années quatre-vingt, un système global, où les équipements jouaient un rôle central (cf O...). Le directeur des services financiers de la mairie indique à ce propos:

*"Il ne faut pas aller trop bas, dans le détail de la comptabilité analytique. La facturation interne demande un travail colossal. On risque de se casser la figure. Il existait quelque chose ici: ça n'a pas marché."*

*On faisait de la comptabilité analytique par rapport aux lieux, bâtiments ou manifestations. Comme il n'y avait pas de contrôle à la saisie, petit à petit, c'est tombé en désuétude."*

Ce que confirme un responsable communal utilisateur:

*"On a une vieille comptabilité analytique depuis dix ans, enregistrant toutes les interventions sur les bâtiments. Mais les listings, personne ne s'en sert. Chacun est dans son coin avec son propre développement et ses chiffres et plus personne ne se sert des anciens logiciels."*

On remarque que la nouvelle configuration managériale va modifier les données du problème: l'importance de la sous-traitance va faire passer la pression économique et le contrôle des coûts par les prix de marchés, plus que par les calculs internes. On se décharge ainsi de toute une partie de la comptabilité analytique.

Par ailleurs, les budgets spécifiques des différents CAM vont permettre d'exercer des comparaisons et des mises en concurrence (tous les frais internes, mais aussi les consommations externes de services, leur étant affectés comptablement). On réduit l'organisation à son noyau dur, on satellise le maximum d'activités, on introduit ainsi au plus profond la logique de marché.

On n'a pas besoin de mettre en place un système de facturation interne, par exemple, si la quasi totalité des opérations se font avec un tiers externe. C'est ici une

application, chimiquement pure, de ce que l'on pourrait appeler la voie anglaise ou thatchérienne de modernisation de la gestion communale.

\*  
\* \*

Il nous semble que de cette coupe à un moment donné des expériences de plusieurs mairies innovatrices (et nous n'avons fait référence ici qu'à une partie des études de terrain effectuées), différentes configurations de contrôle de gestion communal peuvent être dégagés. Nous indiquons ici comme piste de recherche la typologie qui nous semble la plus pertinente (voir tableau joint).

**IDEAUX-TYPES DE REFERENCE**  
**EN MATIERE DE CONTROLE DE GESTION COMMUNAL**

MODELE STYLISE	PREOCCUPATIO N CENTRALE	OUTILS PREDOMINANTS	VILLES DE REFERENCE
rationaliste	efficience	comptabilité analytique en coûts complets	A...
managérial	efficacité	centres de responsabilité, projets de services, tableaux de bord	B...
comportementaliste	motivation	relations humaines, communication interne	C...
planificateur	cohérence globale de développement	planification pluri- annuelle à partir de la comptabilité publique	M...
thatchérien	recours aux mécanismes de marché	privatisation, sous- traitance	N...

Il y a des points communs entre les différents modèles présentés mais il nous semble que certains traits permettent de justifier cette typologie.

Les communes de type rationaliste privilégient une mise à plat préalable de l'organisation à partir souvent d'une comptabilité analytique en coûts complets qui assure une lisibilité homogène de tous les services de la communes. La transparence est l'objectif premier, le calcul des coûts vertèbre la gestion. Dans certains cas, cette phase n'est pas atteinte et c'est un échec qui remet en cause toute la démarche. Ailleurs, cette première étape permet de cerner les problèmes internes et de faire émerger les chefs de services et cadres techniques motivés par l'usage des outils de gestion. Les outils sont alors diversifiés et on va vers la mise en place de centres de responsabilité. L'inconvénient de cette voie est la très forte implication et continuité dans l'effort qu'elle nécessite de la part de l'équipe dirigeante (maire et secrétaire général) car tous les problèmes sont soulevés de front.

Les communes relevant du modèle managérial partent plutôt du projet de ville et de sa déclinaison en projets de services par la mise en place de centres de responsabilité. Les outils de gestion sont ensuite généralisés progressivement. On mise plutôt sur l'exemple, la contagion, l'imitation. C'est une façon de procéder plus organique et plus souple. En général, les communes évoluant dans ce cadre n'utilisent pas de comptabilité analytique en coûts complets.

A côté de ces deux types qui regroupent, à des titres différents, une part significative de la douzaine de communes innovatrices étudiée, trois autres styles de gestion bien spécifiques se distinguent.

Le modèle comportementaliste, actuellement porté par la mode, est axé sur les actions de motivation, la culture interne, la valorisation de l'identité de la mairie. Le cas étudié, C..., se caractérise par le très faible recours aux outils scientifiques de mesure et d'évaluation des choix de gestion : on mise quasi exclusivement sur le "soft-management".

A M..., la planification est le levier structurant de la gestion municipale. Le rôle du maire en est accru. Le style de gestion est volontiers autoritaire et charismatique, la technologie valorisée, le budget d'investissement privilégié par rapport au budget de fonctionnement. C'est là un exemple achevé d'une voie explorée il y a quelques années par plusieurs communes, comme l'a montré René Demeestère [8].

Enfin, le cas de N... , que nous avons dénommé modèle thatchérien est très lié à une vision idéologique libérale du rôle de la commune. On en avait beaucoup parlé dans le monde politique autour des années 1986, mais très peu de maires étaient réellement passés à l'acte. N... est une des rares villes qui présente une rupture effective par rapport aux comportements courants dans la gestion communale.