



HAL
open science

Compte-rendu d'une enquête sur les systèmes d'information et de gestion des municipalités

François Meyssonier

► **To cite this version:**

François Meyssonier. Compte-rendu d'une enquête sur les systèmes d'information et de gestion des municipalités. Les cadres conceptuels, May 1991, Paris, France. pp.cd-rom. hal-00823309

HAL Id: hal-00823309

<https://hal.science/hal-00823309>

Submitted on 18 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.

Contrôle de gestion et secteur public

Coordinateurs : Michel FIOL, Yvon PESQUEUX, Groupe HEC

"Compte-rendu d'une enquête sur les systèmes d'information et de gestion des municipalités"

François MEYSSONNIER, Université de Nancy

Contribution pour le
Congrès
de l'Association Française
de comptabilité (AFC) de
1991
23 - 24 - 25 Mai à HEC

COMPTE-RENDU D'UNE ENQUÊTE
SUR LES SYSTÈMES D'INFORMATION
ET DE GESTION
DE 82 COMMUNES FRANÇAISES

MEYSSONNIER François
Université Nancy 11

INTRODUCTION

Les communes ont plusieurs systèmes d'information à leur disposition: la comptabilité publique (financière et obligatoire), la comptabilité analytique (plus ou moins développée), les tableaux de bord, etc...

La comptabilité publique semble être plus un moyen de contrôle de la régularité de la gestion des communes par la puissance publique qu'un outil de management pouvant orienter finement les choix communaux. On peut ainsi opposer d'une part la comptabilité publique, produite plutôt pour des utilisateurs externes et à des fins de vérification, et d'autre part les éléments plus ou moins développés de contrôle de gestion, produits librements pour des utilisateurs internes et visant à faciliter le management communal.

La comptabilité publique a ses particularités: c'est une comptabilité d'encaissements et décaissements et non pas une comptabilité de type patrimonial. On y distingue les opérations de fonctionnement et les opérations de financement. On n'y pratique pas d'amortissements. Elle est parfois ressentie comme contraignante, et pas seulement en France ...(1). En Grande-Bretagne la comptabilité publique a subi des modifications importantes (notamment avec la mise en place des "direct labour organizations" dans les communes) qui peuvent se révéler pleines d'enseignements aussi bien du point de vue conceptuel que dans l'usage qui en est fait (mais pour cela un certain recul sera nécessaire)(2). En France un comité consultatif pour la réforme des comptabilités locales a été mis en place afin de repenser le cadre comptable des communes en liaison avec la direction de la comptabilité publique au Ministère des finances. Des expériences limitées sont envisagées dans certaines communes-tests à partir de 1993.

Dans la pratique, les avancées en matière de maîtrise de l'information pour la gestion dans les communes se font localement au niveau des outils optionnels de contrôle de gestion.

L'objet de cette étude est de mesurer l'état de développement du contrôle de gestion dans les communes françaises (mesure quantitative à partir d'une enquête par questionnaire). Par ailleurs, nous commençons actuellement des études cliniques plus approfondies dans une dizaine de communes, qui nous semblent particulièrement innovatrices, afin d'analyser les possibilités d'amélioration des systèmes d'information au service du management communal.

A) LES CONDITIONS DE L'ENQUETE

Par l'intermédiaire du syndicat national des secrétaires généraux de collectivités territoriales, un questionnaire portant sur les systèmes d'informations internes et les outils de contrôle de gestion des communes a été envoyé auprès d'environ 700 municipalités en juin 1990 (choix aléatoire des communes avec sur-représentation des villes de plus de 10000 habitants). 82 réponses exploitables nous ont été retournées au cours de l'été 1990 (voir liste des communes en annexe).

Messieurs DURANTON (Bossard consultants), JULIENNE (Fondation pour la gestion des villes) et COMBE (secrétaire général de la ville de Nancy et président du syndicat des secrétaires généraux de collectivités territoriales) ont donné des avis très pertinents sur le contenu du questionnaire. Le département informatique de l'IUT de l'Université Nancy II a apporté un soutien matériel et financier à cette enquête. Qu'ils en soient tous remerciés.

La répartition géographique des communes ayant répondu au questionnaire couvre de façon assez régulière le territoire national et ne présente ni concentration localisée, ni sous-représentation régionale manifeste à l'exception des départements d'outre mer totalement absents des réponses reçues (voir carte en annexe). La répartition des réponses en fonction de la population permet de mettre en évidence trois classes de villes de poids à peu près comparable dans l'échantillon: un tiers de villes de moins de 10.000 habitants, un tiers de villes entre 10.000 et 20.000 habitants, un tiers de villes de plus de 20.000 habitants (cf tableau 1). On peut ainsi mesurer les corrélations éventuelles entre taille et comportements de gestion qui, d'après diverses enquêtes sont le principal critère discriminant en matière de pratiques de gestion (voir notamment l'enquête de ROSE effectuée en 1986 sur 355 des 454 villes norvégiennes et démontrant le lien entre taille des villes et planification financière).

TABLEAU 1: composition de l'échantillon

	ville centre	ville banlieue	ville isolée	total
moins de 10.000 habitants		7	22	29
entre 10.000 et 20.000		8	19	27
plus de 20.000 habitants	18	8		26
soit le total de l'échantillon des communes:				82

Dans sa partie portant sur la comptabilité analytique, cette étude prolonge et approfondit les enseignements de deux enquêtes assez récentes sur le sujet. La première enquête, effectuée par courrier en 1986, par la Fondation pour la Gestion des Villes avec le concours des cabinets d'expertise comptable "Cailliau, Dedouit et associés", "KMG Fiduciaire de France" et la ville de Suresnes, portait sur un échantillon de 193 villes de plus de 10000 habitants et procédait à une description assez brève des motivations et pratiques des grandes villes en matière de comptabilité analytique. La deuxième datant de 1987, effectuée par Stéphane GRIFFITHS auprès de 130 communes du département de la Vienne, était représentative des pratiques en matière de comptabilité analytique des très petites communes (en effet plus de 90 % de l'échantillon qu'il étudiait était composé de communes de moins de 2.500 habitants).

B) L'USAGE DES TABLEAUX DE BORD DANS LES COMMUNES

UNE UTILISATION TRES VARIABLE DES TABLEAUX DE BORD

Une large majorité des villes n'utilise pas de tableaux de bord pour contrôler le fonctionnement des services et piloter l'activité municipale. La situation est pourtant assez différente selon la taille des communes comme le montre le tableau numéro 2:

TABLEAU 2: usage de tableaux de bord

	Oui	Non	total
moins de 10.000 habitants	6	23	29
entre 10.000 et 20.000 habitants	7	20	27
plus de 20.000 habitants	12	14	26
ensemble des réponses	25	57	82

Sur l'ensemble de l'échantillon, 30% des communes ont recours aux tableaux de bord mais cette proportion n'est que de 23% pour les communes de moins de 20.000 habitants alors qu'elle est de 46%, le double pour les communes de plus de 20.000 habitants.

Si on utilise le test du Khi 2 pour évaluer l'hypothèse d'indépendance entre utilisation des tableaux de bord et taille des communes, on trouve une valeur de 4,59 pour un Khi 2 avec 2 degrés de liberté et une probabilité de 9,85%.

On ne peut donc pas affirmer, avec certitude, que taille et utilisation des tableaux de bord sont corrélés, d'autant que la nature de ces tableaux de bord peut être variable. Une forte présomption existe cependant.

Cet état de fait ne doit pas être hâtivement analysé comme un retard ou une carence de gestion des petites villes. Dans les petites villes, l'analyse des performances, le contrôle d'activité peut très souvent s'exercer de façon directe et informelle sans nécessiter d'outils sophistiqués ou de procédures disproportionnées à l'usage que l'on peut tirer de l'information recueillie. L'absence de tableaux de bord dans les petites communes semble donc tout à fait logique. Par contre le fait que plus de la moitié des grandes villes de notre échantillon ne procède pas à une saisie et remontée, différenciée et sélective, des informations de gestion sous la forme de tableaux de bord, peut sembler plus alarmant.

Les villes qui utilisent les tableaux de bord et les procédures modernes de contrôle de gestion peuvent s'en servir à différents niveaux: dans les services, au sommet de la hiérarchie municipale administrative (secrétaire général et secrétaires généraux adjoints ou directeurs techniques) ou au niveau des élus (maire et adjoints). On constate dans l'enquête que les tableaux de bord sont utilisés par les responsables de services dans 68% des cas, par la direction générale dans 88% des cas et par les élus dans 60% des cas (le pourcentage cumulé est supérieur à 100%, ces situations n'étant pas exclusives l'une de l'autre). On peut donc en déduire que les tableaux de bord sont assez rarement utilisés simplement dans un service et sont plus souvent un moyen de contrôle administratif dans la main des secrétaires généraux qu'un outil au service direct du maire. Ceci semble d'ailleurs correspondre à une division normale du travail entre les politiques et les administratifs dans le cadre de ce que l'on peut qualifier de relation d'agence interne entre un principal (Maire) et un agent (secrétaire général) agissant sous son mandat (3).

LE PROBLEME DU CHOIX DES INDICATEURS DE GESTION

Les indicateurs utilisés dans les tableaux de bord peuvent être très différents. Le tableau numéro 3 montre quelques différences selon la taille des communes.

TABLEAU 3: indicateurs retenus

	indicateurs principalement financier	indicateurs financiers et physiques	total
moins de 10.000 habitants	6		6
entre 10.000 et 20.000	5	2	7
plus de 20.000 habitants	3	9	12
total	14	11	25

soient les 25 municipalités de l'échantillon utilisant les tableaux de bord.

Nous pouvons constater dans notre échantillon, que les petites villes, en prise directe sur l'environnement n'ont pas besoin de recourir aux indicateurs physiques et se contentent de mesures financières agrégées (pour 11 sur 13 des villes de moins de 20.000 habitants utilisant des tableaux de bord), tandis que les grandes villes doivent avoir recours à divers indices physiques, à coté des éléments financiers, pour mieux maîtriser leur fonctionnement (pour 9 sur 12 des villes de plus de 20.000 habitants). Ainsi deux comportements bien différents

sont ici mis en évidence (quoique le petit nombre des réponses par classe dans notre échantillon interdise la mise en oeuvre de tests statistiques).

Les indicateurs utilisés servent, dans les villes de moins de 20.000 habitants, presque uniquement à constater et mesurer l'activité passée; mais ils permettent aussi d'inscrire l'activité réalisée dans un plan et de la comparer à des objectifs, pour près de 40% des villes de plus de 20.000 habitants sondées.

Les indicateurs synthétiques, ou en provenance des services, les plus souvent utilisés sont, d'après l'enquête et dans l'ordre:

- le montant des dépenses (et parfois des recettes effectivement réalisées) par rapport aux prévisions: engagements financiers comparés aux budgets (15 citations sur 25 villes utilisant les tableaux de bord)

- le degré de réalisation des opérations ou travaux par rapport aux prévisions: en % d'achèvement ou nombre de jours (10 citations sur 25)

- le suivi des charges de personnel (effectifs employés ou dépenses effectuées), la mesure des coûts, divers indicateurs physiques (fréquentation des installations, nombres de repas servis dans les cantines, temps de réponse des services administratifs, etc ...) qui sont trois indicateurs cités à peu près également (6 ou 7 citations sur 25).

- le contrôle de la trésorerie disponible effectué régulièrement par le biais des tableaux de bord dans 4 cas seulement sur 25.

En règle générale, dans les mairies utilisant les tableaux de bord, les indicateurs physiques des services sont plutôt libres et décidés de façon autonome par les chefs de services, parfois après négociation, alors que les indicateurs financiers sont intégrés, normalisés et répercutés hiérarchiquement. Ceci est en effet une nécessité pour calculer les engagements financiers globaux ou les coûts complets.

Enfin, les trois quarts des communes n'utilisent les tableaux de bord que pour maîtriser le fonctionnement interne et seulement un quart pour surveiller également l'environnement municipal.

ANALYSE ET REMARQUES

Les réponses au questionnaire (confirmées par les premières indications recueillies lors des études de terrain et des échanges avec les praticiens) semblent indiquer qu'une des voies d'amélioration de la gestion communale pourrait passer par une plus grande attention portée aux indicateurs physiques, ce qui permettrait de mesurer les besoins et le degré de satisfaction des usagers-clients ou des citoyens de la commune.

Jacques DURANTON de Bossard consultants en parle en ces termes:

"C'est dans les services que se situe la véritable valeur ajoutée de la mairie pour la commune. C'est à la bibliothèque ou à l'école de musique que les habitants apprécieront la politique culturelle du maire; c'est dans la halte garderie ou au service d'aide ménagère qu'ils évalueront sa politique sociale; c'est à travers les interventions des services techniques dans les écoles ou les actions de la caisse des écoles qu'ils apprécieront sa politique scolaire.

Plus que de simples exécutants, les services opérationnels incarnent aux yeux des habitants la mairie et l'équipe municipale. A travers eux, se forge pour une large part l'image qu'ils se font de son efficacité.

Le faible intérêt des responsables municipaux pour ces services constitue une différence importante avec la vie de l'entreprise. L'entreprise vend des services, existe à travers eux, et suit avec beaucoup d'attention tous les indicateurs lui permettant d'apprécier comment la clientèle perçoit ses prestations, car sa survie est directement liée à la satisfaction des clients. Mais dans la mairies, qui se soucie vraiment de connaître l'évolution du nombre de lecteurs de la bibliothèque? Qui analyse les délais d'intervention du service d'entretien des bâtiments à la suite de signalements? Qui enquête auprès des habitants pour connaître leurs points de vue sur les services rendus?" (4)

On retrouve dans ces remarques la préoccupation qui guide Michael PORTER quand il met en évidence, dans un autre contexte, le concept de chaîne de valeur de l'entreprise (5). La mairie doit isoler et reconnaître les critères de satisfaction du consommateur-client-citoyen. A notre avis ceux-ci mériteraient d'occuper une place importante dans le suivi de gestion et la mesure des performances des différents services communaux.

Nous avons là, par ailleurs, et nous pourrions dire surtout, une façon efficace de mobiliser le personnel communal avec des éléments concrets saisissables par tous.

C) LE CALCUL DES COUTS DANS LES COMMUNES

UTILISATION ENCORE FAIBLE D'UNE VERITABLE COMPTABILITE ANALYTIQUE

La comptabilité analytique municipale a fait l'objet d'attentions récentes: sortie d'un guide pratique par le Ministère de l'économie en 1987 à l'usage des élus, constitution d'un groupe d'étude spécialisé par le conseil de l'ordre des experts-comptables, initiatives locales de mise en pratique fortement médiatisées, etc ...

Malgré cela, au niveau de l'échantillon, on constate que dans environ 40% des communes la comptabilité analytique est très sommaire, voire inexistante, sans que ceci soit directement corrélé avec la taille des communes (cf tableau 4).

TABLEAU 4: utilisation d'une comptabilité analytique

	compta analytique connectée à la compta générale ou indépendante	compta analytique très sommaire voire inexistante
moins de 10.000 habitants	17	12
entre 10.000 et 20.000		18
plus de 20.000 habitants	14	12
total:		49
soit notre échantillon de 82 communes		

Les auteurs de l'enquête de la Fondation pour la Gestion des Villes (6) relevaient dans leur étude:

"On constate que, curieusement, la comptabilité analytique n'est pas plus répandue dans les grandes villes que dans les villes moyennes."

Nous mettons en évidence la même chose: si l'usage des tableaux de bord est très différent selon la taille, ce n'est pas le cas de la comptabilité analytique. En appliquant le test du Khi 2 à nos réponses, pour évaluer l'hypothèse d'indépendance entre utilisation de la comptabilité analytique et taille des communes, on trouve la valeur de 0,93 pour le Khi 2 avec 2 degrés de liberté et une probabilité de 63,42%. Nous pouvons donc dire que taille et utilisation d'une comptabilité analytique ne sont pas liées.

L'existence d'une normalisation minimale en matière de comptabilité analytique pour les communes de plus de 10.000 habitants, par le biais de la circulaire M 12, prévoyant une double ventilation sommaire des charges par nature et par fonction, est elle vraiment un facteur incitatif et positif pour le calcul détaillé des coûts ? Ne représente-t-elle pas au contraire un élément formel et limitatif qui bride les initiatives potentielles? On peut se demander, à ce propos, s'il vaut mieux imposer un cadre homogène parfois mal utilisé, ou

laisser libre cours à la diversité des méthodes et des pratiques en comptant sur la sélection naturelle des plus performantes.

LES METHODES DE CALCUL DES COUTS

Les calculs de coûts se font à échéances différentes suivant les mairies et, dans une même mairie, suivant les services ou éléments étudiés.

TABLEAU 5: échéances des calculs de coûts

plusieurs fois par an (mois, trimestre,...)	annuellement	ponctuellement
17%	46%	61%

(total des citations supérieur à 100% car plusieurs cas peuvent coexister dans une même mairie)

La fréquence de calcul des coûts est donc en moyenne assez faible.

Les 40% de mairies sans comptabilité analytique, ou avec simplement des embryons de cette pratique, se contentent en général de calculer les coûts directs (matières consommées et charges de personnel) des services assurant des prestations au public. Les amortissements (qui imposeraient un calcul et une ventilation car ils n'apparaissent pas en tant que tels dans la comptabilité publique), et les charges indirectes (ou prestations des services fonctionnels de la mairie) ne sont pas pris en compte. Les coûts des prestations internes des services fonctionnels ne sont donc pas calculés dans une part notable des municipalités.

La situation est encore plus nette dans les très petites communes. Stéphane GRIFFITHS dans son enquête auprès de petites villes du département de la Vienne (7) indiquait que pour le calcul du coût des repas des cantines (probablement le coût le plus fréquemment calculé dans l'ensemble des mairies), les charges administratives n'étaient prises en compte que dans 40% des cas et les amortissements dans 17% des cas!

Si on considère les 60% des mairies ayant développé de façon plus ou moins importante leur comptabilité analytique, on constate que le nombre des centres de coûts est très variable:

TABLEAU 6: nombre de centres de coûts

	moins de 8	une dizaine	entre 15 et 60	plus de 60
Villes:	16	13	16	4

soient les 49 villes de l'échantillon ayant une comptabilité analytique plus ou moins développée

Le nombre de centres de coûts utilisés est à chaque fois d'un petit tiers pour les trois premières classes considérées et une très petite partie des villes a une comptabilité analytique globale (plus de 60 centres de coûts). Comme cette dernière catégorie ne représente que 5% de l'ensemble de l'échantillon (8), on peut se demander s'il est indispensable dans une mairie de calculer les coûts pour l'ensemble des services et activités.

La pratique du terrain nous amène d'ailleurs à considérer que les réponses au questionnaire "gonflent" probablement l'importance des calculs de coûts réellement effectués. Les comptabilités analytiques réelles sont très peu répandues et encore plus rarement exploitées correctement dans les collectivités locales.

SERVICES MUNICIPAUX ET COUTS, UNE DEMARCHE DIFFERENCIEE EST NECESSAIRE

Dans le questionnaire, on demandait aux personnes interrogées d'indiquer trois services où les calculs de coûts leur semblaient essentiels et trois services où les calculs de coûts leur semblaient peu utiles, les services cités les plus fréquemment étaient les suivants pour chacune des questions:

TABLEAU 7: utilité des calculs de coûts selon les services

calculs de coûts jugés essentiels		
services:		nombre de citations:
(sur les 82 villes de l'échantillon)		
restauration (cantine des écoles, ...)		33
services industriels (eau, ordures, ...)	26	
écoles, colonies, classes de neige, ...		23
équipements sportifs (piscine, ...)		20
services techniques (entretien, parc auto, ...)		18
social (résidence 3e âge, crèches, ...)	17	
équipements culturels (école de musique,...)	17	
calculs de coûts jugés peu utiles		
services:		nombre de citations:
prestations administratives (état-civil,cadastre, ...)	23	
équipements culturels (musées, bibliothèque, ...)		15
services fonctionnels (informatique,personnel,...)		13
équipements sportifs (stade, ...)	6	

Les calculs de coûts prévisionnels sont assez répandus au moment des discussions des projets nouveaux. Il s'agit là d'une pratique normale en matière de choix d'investissements. Par contre, les coûts standards et les calculs d'écart réel/prévisionnel, sont très peu utilisés pour suivre le fonctionnement courant des services de la mairie. Les quelques cas cités relèvent des coûts des services industriels (eau, etc ...), des cantines, écoles de musique ou centre de

loisirs. Il semble que les différents services n'ont pas la même sensibilité au coût. Calculer fréquemment le coût de rédaction d'un acte de naissance n'est pas vraiment indispensable. Un indicateur physique simple à établir ("nombres d'actes par jour et employé" ou " temps d'attente moyen au guichet") est souvent suffisant.

ANALYSE ET REMARQUES

La mode actuelle qui pousse, sous le fallacieux prétexte d'imitation des entreprises privées, à multiplier les calculs de coûts et à mettre en place une comptabilité analytique exhaustive (jusqu'à 600 centres de coûts dans une mairie donnée en exemple!) me semble conduire à une impasse coûteuse. Comme le constatait récemment HORNGREEN (9):

"Many academicians seem frustated and disapointed when they discover that most organizations, including some successful giants, do not use multiple overhead rates, discounted cash flow, regression analysis or flexible budgets. In my opinion, the cost-benefit rationale helps explain why: there is a cost of keeping the costs. Many managers perceive, rightly or wrongly, that the costs of more elaborate systems exceed prospective benefits."

Ce qui est vrai pour les entreprises l'est aussi pour les mairies. A ma connaissance, il n'existe pas de bilans chiffrés, en nombre et en précision suffisants, démontrant l'avantage financier majeur d'une généralisation de la comptabilité analytique à l'ensemble des services d'une mairie. Le calcul des coûts doit être effectué de façon approfondie dans certains services municipaux mais pas forcément partout. En restant modeste, la comptabilité analytique évitera certaines déconvenues à ses utilisateurs.

D) LA STRUCTURE DES COMMUNES ET LES COMPORTEMENTS DE GESTION

LES SPECIFICITES DE L'ORGANISATION MUNICIPALE

Il peut y avoir contrôle de gestion (mise en place de procédures, tableaux de bord, comptabilité analytique, outils divers de gestion, ...) sans qu'une personne physique organise et coordonne ceci de façon institutionnelle et centralisée. Il n'existe un poste de contrôleur de gestion que dans 15% des mairies de l'échantillon. Le poste de contrôleur de gestion est alors rattaché directement au secrétaire général de la commune dans 60% des cas et relève du service financier dans les 40% restant. En règle générale, la diversité des métiers pratiqués par la mairie et la stabilité de son environnement poussent plus à une décentralisation de type bureaucratique des pratiques de contrôle de gestion qu'à une supervision par un spécialiste ayant un pouvoir hiérarchique fort (cf à ce propos les études de Lawrence et Lorsch et la synthèse de Mintzberg). Ainsi, l'absence de contrôle de gestion dans beaucoup de mairies, et la pratique décentralisée adoptée par la majorité des autres, explique le faible nombre des contrôleurs de gestion municipaux.

L'organisation municipale se caractérise par une organisation de type matriciel: les services relèvent d'une ligne hiérarchique administrative (sous la responsabilité du secrétaire général) mais aussi d'une supervision politique (via les maires adjoints responsables des différents champs d'intervention municipale). Dans la pratique, les conséquences des interventions directes des maires-adjoints dans l'action des services municipaux sont jugées négligeables par 15% de notre échantillon, limitées mais significatives par 36%, importantes par 38%, déterminantes par 11%. Dans près de la moitié des villes de l'échantillon, le rôle des élus est jugé important ou déterminant. Il nous faut préciser ici que les questionnaires ont été remplis par des fonctionnaires municipaux, les secrétaires généraux en règle générale, et que la formulation de la question était volontairement assez large.

On demandait ensuite d'indiquer les services où l'action des élus semblait la plus présente dans la gestion courante. Dans les réponses, sont cités (par ordre décroissant): voirie-travaux-urbanisme-transports, culture-loisirs, social, services techniques, écoles, économie-emploi S'il y a peu de différences dans les réponses suivant la taille des villes, on constate cependant que les élus des grandes villes interviennent moins au niveau des services techniques (où la complexité s'accroît fortement) et des écoles, que les élus des petites villes.

Ces réponses au questionnaire devront être complétées et éclairées par les entretiens et analyses cliniques de terrain actuellement en cours. On pourra ainsi mettre en évidence le degré d'impact des contingences politiques sur les structures et les pratiques de gestion. On subodore par exemple que les cycles politiques (échéances électorales et renouvellement des élus) ont une influence non négligeable sur l'organisation communale. Une nouvelle équipe politique, ou un nouveau Maire, semble avoir tendance à faire superviser par les politiques la réorganisation des structures administratives (d'où un poids important des élus et un court-circuitage fréquent de la hiérarchie communale traditionnelle en début de mandat). Une fois le contrôle assuré sur l'"appareil communal", la gestion quotidienne tendrait plutôt à reprendre ses droits et la hiérarchie administrative ses prérogatives, faute de quoi des disfonctionnements importants apparaîtraient. De même, la personnalité du Maire et son style de direction sont probablement décisifs. Il nous faudra vérifier l'influence de l'homogénéité, plus ou moins grande, de la majorité municipale dans la répartition des tâches des élus et son impact sur le fonctionnement courant des services. Tous ces éléments (qui touchent plus aux comportements qu'aux outils), très mal révélés par un questionnaire classique remplis par des responsables administratifs tenus à une certaine réserve, sont pourtant essentiels et feront l'objet d'approfondissements lors de la prochaine phase de nos travaux.

LES DIVERSES PRATIQUES DU MANAGEMENT MUNICIPAL

Certaines pratiques se sont généralisées dans les communes. D'après l'enquête, environ 80% des mairies calculent leur marge financière prévisionnelle au moment des choix budgétaires. 60% d'entre elles calculent systématiquement, en cas de choix des investissements, les dépenses futures courantes d'exploitation générées par les équipements envisagés. 55% effectuent un suivi précis des travaux en cours (tableaux de bord ou contrôle physique) en matière de coûts et délais.

Les mairies recourent également, de façon significative, aux sociétés de conseil ou d'audit. Dans l'échantillon: 12% des mairies avaient sollicité une intervention extérieure pour la mise en place de systèmes informatiques, 13,5% une autre prestation, telle que des conseils ou audits en organisation, en gestion des ressources humaines ou en communication et 13,5% avaient eu recours au deux types de prestations.

Les techniques "lourdes" de maîtrise ou réduction des coûts sont peu fréquentes: peu ou pas de procédures du type analyse de la valeur administrative ou cercles de qualité. Par contre, environ 10% des mairies,

essentiellement les grandes villes, utilisent des méthodes assimilables à un "budget base zéro" plus ou moins simplifié. Le problème du contrôle des coûts et des engagements financiers liés aux opérations importantes d'aménagement urbain ou à celles effectuées par des satellites divers (exemple récent des clubs de foot...) n'est, quant à lui, pas toujours maîtrisé.

L'examen des conditions de mise en oeuvre de ces pratiques sur le terrain semble montrer qu'elles ont autant un objectif de communication d'une certaine image du Maire vers l'extérieur que d'efficacité administrative immédiate. Dans la décision du Maire d'utiliser des outils sophistiqués de gestion, les considérations d'image (voir à ce propos les apports de l'école de Palo-Alto) sont loin d'être négligeables. Cet aspect apparait clairement lors des échanges oraux avec le personnel communal au cours des enquêtes physiques à l'intérieur d'une collectivité locale.

ANALYSE ET REMARQUES

Avec ces réponses à notre questionnaire, un panorama assez complet des outils de gestion a été établi. Mais la nature (et même l'existence) du lien entre outils de gestion et performances des mairies doit être étudiée et approfondie. Le critère principal de succès pour une équipe municipale est la réélection et le nombre de voix obtenues. Le rapport entre gestion performante, qualité des prestations fournies d'une part, et succès électoral d'autre part, n'est absolument pas mécanique. La politique de communication, dans l'acception la plus large du terme, fait la différence. Ici encore, nous pourrions utiliser avec profit les apports de Michael PORTER (pages 177 à 187 de " L'avantage concurrentiel") et notamment la distinction très pertinente qu'il fait entre critères d'utilisation et critères de signalisation en matière de valeur créée pour le client. Dans les communes, la communication, les signaux de valeur émis dépendent plus souvent des élus que des fonctionnaires municipaux. Nous touchons ici aux bornes des sciences de gestion qui ne peuvent s'annexer les choix politiques et tous les éléments qui font la grandeur et les servitudes des processus démocratiques.

CONCLUSION

Nous avons présenté l'état des pratiques en contrôle de gestion dans les collectivités locales, en France, au début des années 1990. Dans la façon d'étudier les systèmes d'information dans les communes, deux voies s'ouvrent maintenant à nous que l'on pourrait qualifier en reprenant une terminologie Pascalienne comme celle des "esprits géomètres" et celle des "esprits fins".

Si l'on privilégie un point de vue analytique, on utilisera une approche visant à développer les outils dans une perspective de rationalisation des choix de gestion du type des méthodes "Activity Based Cost" (prônées par Robert Kaplan) dans le cadre des services communaux.

Ceci pourrait pousser, par exemple, à généraliser les comptabilités analytiques dans les services des communes en se posant systématiquement la question de la collecte des informations utiles (utiles en ce qu'elles peuvent peser sur les décisions à prendre) et en rénovant les éléments qui permettent de ventiler les coûts sur les produits ou les activités (inducteurs de coûts).

A l'inverse, si on privilégie un point de vue synthétique, on s'interrogera sur l'usage réel des outils comptables et on considérera comme James March que:

"Les normes comptables font partie du langage social grâce auquel les organisations comprennent ce qu'elles font, pourquoi elles le font et comment elles pourraient le faire mieux. Les nouveaux instruments comptables stimulent l'intérêt pour de nouvelles dimensions de la description des organisations et redéfinissent les options offertes à la décision. Une information générée pour des raisons qui n'ont rien à voir avec les décisions devient un sujet de conversation et finit par contribuer à une modification des stratégies de décision. En conséquence, une bonne stratégie d'information n'est pas tant celle qui dissipe les incertitudes d'un ensemble structuré d'options relié à un ensemble prédéterminé de préférences, que celle qui fait avancer l'ensemble "information, désirs, options " dans une direction productive, en développant simultanément les idées de ce qui est "productif" et les instruments pour y parvenir." (10)

Dans ce cas on aborderait la comptabilité plutôt comme une convention sociale et ceci nous conduirait à partir plutôt des comportements et des informations multi-dimensionnelles que des outils strictements balisés de calculs de coûts.

Alors, que faire?

Il me semble que Marck Dirsmith aborde bien le problème (à partir de l'analyse d'un article de John Meyer qui se situe lui dans la tradition de March et Simon):

"At an individual researcher level, I am faced with a dilemma. Research is needed to ascertain if indeed accounting, as one element of organizational structure, is created in response to societal expectations. But then what? Would the resulting implication for practitioners entail building better appearing accounting conventions? Such an interpretation seems dysfunctional and even deceitful on a grand scale. I still want to do something to improve the role of accounting in organizations and society (...).

What appears necessary is to question the uncritical acceptance of the rational use of accounting in organizations and the uncritical acceptance of accounting as a social construction, and to recognize that there may exist a dialectical tension between the two." (11)

C'est avec cette double préoccupation que nous allons mener des études cliniques de terrain en espérant pouvoir en tirer des propositions méthodologiques et pratiques pour améliorer le contrôle de gestion communal.

N O T E S

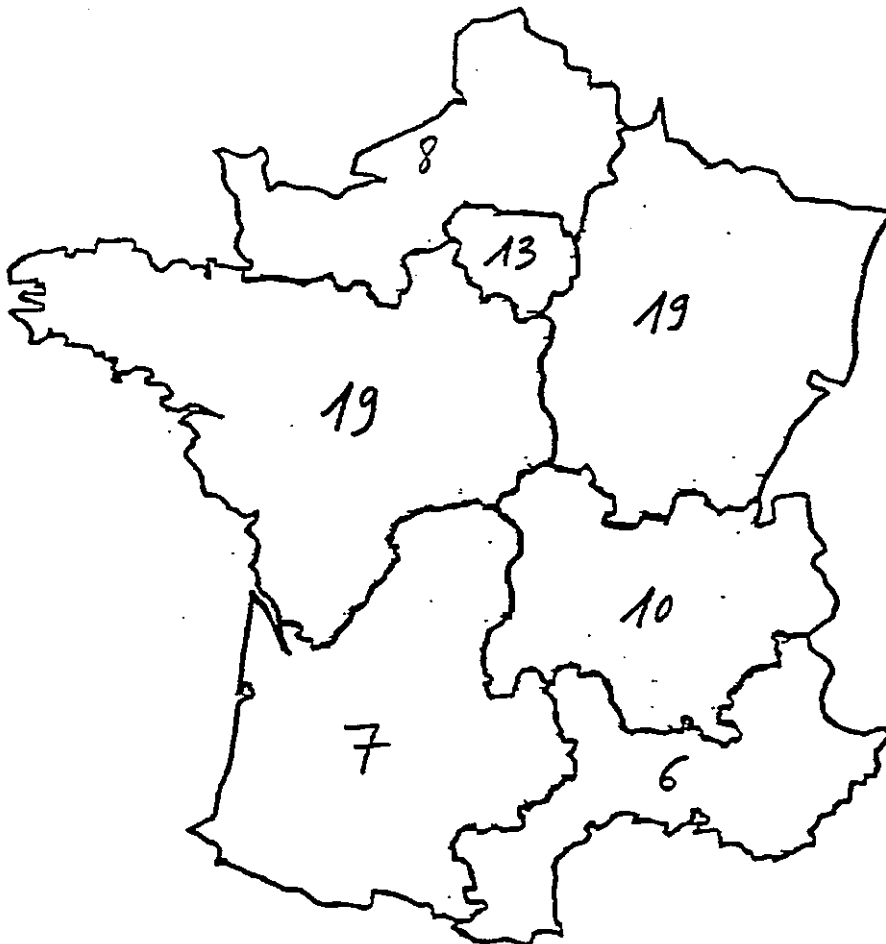
- 1) KLOOT Louise: "Central accounting regulation as barriers to local government management accounting" Intervention au congrès de l'European Accounting Association (E.A.A) - avril 1991 à Maastricht
- 2) LAPSLEY Irvine et LLEWELLYN Sue: "Accounting and regulation in local government - the case of direct labour organizations" et PENDLEBURY Maurice, KARBHARI Yusuf et JONES Rowan: " Accounting for executive agencies in the UK Government" Interventions à la troisième conférence CIGAR - avril 1991 à Birmingham
- 3) MEYSSONNIER François: "Théories des organisations et contrôle de gestion: le cas des collectivités locales" Actes du congrès AFC 1990
- 4) DURANTON Jacques: "Le métier de maire" Editions le moniteur 1988
- 5) PORTER Michael: "L'avantage concurrentiel" Interéditions 1986
- 6) FONDATION POUR LA GESTION DES VILLES (CARLES, DE KERVILLERS et autres): "La comptabilité analytique communale" Fondation pour la gestion des villes 1987
- 7) GRIFFITHS Stéphane: " La demande d'informations comptables pour le contrôle de gestion des communes" Actes du congrès AFC 1988
- 8) Ces résultats vont dans le même sens que ceux de l'enquête de la Fondation pour la Gestion des Villes qui estimait (avec un biais aboutissant probablement à surestimer cette proportion) à moins de 20% le nombre de villes de plus de 10.000 habitants dotées d'une véritable comptabilité analytique.
- 9) HORNGREEN Charles: "Costs and management accounting: yesterday and today" Journal of management accounting research - vol 1-1989
- 10) MARCH James: "Décisions et organisations" page 242 - traduction française 1991 - Les éditions d'organisation
- 11) MEYER John: "Social environments and organizational accounting" et DIRSMITH Marck: "Discussion of " Social environments and organizational accounting" " Accounting, Organizations and Society - Vol 11, No 4/5, 1986

A N N E X E S D I V E R S E S

Annexe numéro 1: **REPRESENTATIVITE DE L'ECHANTILLON**

	échantillon	nombre de communes en France	%
villes de moins de 10000 habitants	29	35632	epsilon
villes entre 10000 et 20000 habitants	27	412	6,5 %
villes de plus de 20000 habitants	26	389	6,7 %
Total:	82		

Annexe numéro 2: **REPARTITION GEOGRAPHIQUE DES REPONSES**



Annexe numéro 3: LISTE DES 82 COMMUNES DE L'ECHANTILLON

Alençon(61); Annecy(74); Arbois(39); Ardin(79); Auray(56);
Baccarat(54); Bischwiller(67); Blagnac(31); Blois(41);
Bolbec(76); Bollène(84); Bondues(59); Bourgoin-jallieu(38);
Bourg-saint-andéol(07); Braine(02); Brie-comte-robert(77);
Brioude(43); Cagnes sur mer(06); Chambray-les-tours(37);
Chateaudun(28); Château-gontier(53); Commeny(03);
Commercy(55); Dardilly(69); Denain(59); Dijon(21);
Egletons(19); Epinay sous senart(91); Etel(56); Evron(53);
Fismes(51); Gérardmer(88); Grand-charmont(25); Granville(50);
Hoenheim(67); Kintzheim(67); Lacanau(33); La mulatière(69);
Langres(52); Lannemezan(65); Le bourget(93); Le mée(77);
Levallois-perret(92); Lille(59); Lunel(34); Lyon(69); Maisons-
laffitte(78); Maromme(76); Maubeuge(59); Meaux(77); Mende(48);
Millau(12); Montlhéry(91); Moyeuivre-grande(57); Nancy(54);
Noisy le grand(93); Orthez(64); Orvault(44); Pluneret(56);
Quincy-sous-senart(91); Reims(51); Roncq(59); Saint-
herblain(44); Saint-jean de maurienne(73); Saint-louis(68);
Sainte-foy la grande(69); Saujon(17); Saumur(49); Segré(49);
Sète(34); Sochaux(25); Valentigney(25); Vannes(56); Vert-saint-
denis(77); Vic-le-comte(63); Villefranche de rouergue(12);
Villeneuve la garenne(92); Villers-les-nancy(54); Villiers sur
marne(94); Vimoutiers(61); Yvetot(76);

SYNDICAT NATIONAL DES SECRÉTAIRES GÉNÉRAUX ET DIRECTEURS GÉNÉRAUX
DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES

1261/GC/CE

Nancy, le 21 Juin 1990

Le Président

Gérard COMBE
Secrétaire Général
Ville de Nancy

Ma Chère Collègue,
Mon Cher Collègue,

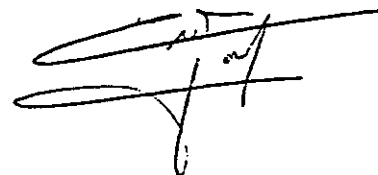
J'ai rencontré Monsieur François MEYSSONNIER, enseignant en gestion au Département Informatique de l'I.U.T. de l'Université de NANCY II et qui travaille sur les relations entre les théories de organisations et le contrôle de gestion. Il commence actuellement une thèse sous la Direction de Monsieur Jacques THEVENOT, Directeur de l'Institut Commercial de NANCY, pour étudier les systèmes d'informations internes dans les Collectivités Locales.

A cet effet, Monsieur MEYSSONNIER souhaite engager une étude de terrain auprès des communes afin de connaître la situation actuelle de ces pratiques au niveau du management communal.

L'intérêt de cette enquête pour l'ensemble de notre profession me semble tout à fait fondé et je me permets de faire appel à votre souci toujours croissant d'une gestion plus rigoureuse de nos Collectivités pour vous demander de répondre rapidement au questionnaire ci-joint. Il est bien entendu que la confidentialité individuelle des réponses sera respectée et qu'après dépouillement et analyse, vous serez les premiers destinataires des résultats de cette enquête.

Comptant sur votre compréhension et vous remerciant par avance de l'attention que vous porterez à ce courrier,

Je vous prie de croire, Ma Chère Collègue, Mon Cher Collègue, en l'assurance de mes sentiments les meilleurs.



QUESTIONNAIRE

Ville : Nom du sondé :
Département : Fonction :

Nombre d'habitants de la ville :

La commune est :
ville centre
ville banlieue
ville isolée

mandat: Le maire et la majorité municipale sont les mêmes que lors du précédent
mandat: oui non

1) SYSTEMES D'INFORMATION INTERNES

11) Utilisez-vous des tableaux de bord comme outil de contrôle des performances des différents services ?
oui non
(si non, passez directement à la deuxième partie)

12) Pour un usage à quel niveau?
responsables de services
direction générale
élus

13) Les indicateurs des tableaux de bord sont :
principalement financiers
principalement physiques
financiers et physiques

14) Ces indicateurs permettent :
de constater l'activité réalisée
d'inscrire l'activité réalisée dans un plan

15) Quels sont les indicateurs, en provenance des services ou synthétiques, les plus utiles à votre avis pour le contrôle de gestion à votre niveau (dans un ordre d'importance décroissante) ?

- a).....
-
- b).....
-
- c).....
-
- d).....
-
- e).....
-

16) Les indicateurs utilisés sont :

libres et décidés de façon autonome dans les services

intégrés, normalisés et répercutés hiérarchiquement

en cas de mélange des 2 solutions ou de pratique intermédiaire,

expliquez :

.....
.....
.....

17) Les systèmes d'information servent, dans votre mairie :

uniquement à maîtriser le fonctionnement interne

à surveiller l'environnement dans certains cas

si deuxième solution, exemples :

.....
.....
.....

COÛTS 2) COMPTABILITE ANALYTIQUE ET CALCUL DE

20) Effectuez-vous vos calculs de coûts :

plusieurs fois par an (mois, trimestre...)

annuellement

ponctuellement, à la demande

21) Combien dénombrez-vous de centres de coûts à la mairie ?

.....

22) Calculez vous des coûts complets analytiques ?

oui

non

Autres types de coûts calculés ? coût variable, coût

marginal, etc...si oui expliquez :

.....
.....
.....

23) Calculez-vous vos coûts:

par équipement

(ex: cantine)

par prestation

(ex: repas servis)

24) Prenez-vous en compte les amortissements dans vos calculs de coûts ?

oui

non

25) Effectuez-vous des prévisions de coûts (coûts standards) ?

oui

non

si oui, exemples:

.....
.....

26) Effectuez-vous des calculs d'écarts: réel / prévision ?

oui

non

27) Citez 3 services où les calculs de coûts vous semblent essentiels:

- a).....
- b).....
- c).....

et citez 3 services où les calculs de coûts vous semblent peu utiles :

- a).....
- b).....
- c).....

28) Traitez-vous différemment les services de prestations internes et les services de prestations au public ?

oui

non

si oui, expliquez:

.....
.....
.....

29) Votre comptabilité analytique...

est connectée à la comptabilité générale

est autonome

est très sommaire, voire inexistante

3) ORGANISATION

31) Existe-t-il un poste de contrôleur de gestion dans votre mairie ?

oui

non

SI OUI:

32) A quel niveau hiérarchique se situe-t-il ?

auprès du maire

auprès du secrétaire général

dans le service financier

ailleurs (précisez) :

.....

33) Les conséquences des interventions directes des maires-adjoints dans l'action des services municipaux qui sont de leur ressort sont :

négligeables

limitées mais significatives

importantes

déterminantes

34) Indiquez les 3 services où l'action des élus vous semble la plus présente dans la gestion quotidienne :

- a).....
- b).....
- c).....

4) COMPORTEMENT

41) Pour maîtriser ou réduire vos coûts...
vous utilisez des techniques "sophistiquées" du type analyse de la valeur, budget base zéro ou cercles de qualité
ou des méthodes plus légères telles que le suivi régulier, l'analyse et la comparaison des coûts
si autres méthodes, le préciser :

.....
.....

42) Avez-vous parfois recours à des société de conseil ou d'audit ?

en informatique oui non
si oui, durées cumulées sur les 12 derniers mois (en jours):.....
objet de la dernière intervention :.....
.....
.....

en organisation, comptabilité analytique, communication, ressources humaines, etc... oui non

si oui, durées cumulées sur les 12 derniers mois (en jours):.....
objet de la dernière intervention :.....
.....
.....

43) Avez-vous une planification, explicite et globale, des choix de développement (direction par objectifs, priorités à moyen terme, choix stratégiques...) ?

oui non
si oui, nombre de pages du document écrit qui la formalise à l'intention des services:

44) Calculez-vous la marge de manoeuvre financière prévisionnelle au moment des choix budgétaires et d'investissement ?

oui non

45) Calculez-vous systématiquement, en cas de choix des investissements, les dépenses futures de fonctionnement déclenchées par les choix d'équipements ?

oui non

46) Effectuez-vous un suivi précis des travaux en cours (tableau de bord et contrôle physique par exemple) en matière de coûts et délais ?

oui non

47) Existe-t-il, à votre connaissance, des procédures systématiques de contrôle par la mairie des comptes et de la gestion des satellites (associations importantes, SEM,...) ?

oui non

des comptes des satellites? Si oui, existe-t-il des procédures de consolidation

oui non

48) Existe-t-il une mesure et une évaluation des engagements et risques encourus par la mairie dans des opérations de type ZAC, garantie sur emprunt d'associations (club de foot par exemple) ou entreprises?

oui non

49) Indiquez le mode de gestion des activités suivantes :

	gestion directe par mairie	gestion déléguée SIVOM, CU ou district	S.E.M	entreprises privées
collecte des ordures				
traitement des ordures				
traitement de l'eau				
abattoirs				
restauration				
transports urbains				
bulletin municipal				
informatique				
grands équipements sportifs ou culturels				

5) RENSEIGNEMENTS COMPLEMENTAIRES

51) Pouvez vous joindre à cet envoi les deux organigrammes suivants :

- la répartition des tâches respectives des élus et notamment des maires-adjoints (organigramme politique)
- la structure hiérarchique des responsables communaux et des services (organigramme administratif)

Joignez également tout document interne qui vous semblerait éclairer votre démarche en contrôle de gestion.

52) Indiquez toute remarque ou réflexion qui vous semblerait utile en matière de systèmes d'information et de contrôle de gestion communal. En particulier, signalez les outils, procédures, pistes de recherche qui vous sembleraient à même de faire progresser le management communal tel que vous le vivez présentement.

.....
.....
.....

53) Comment, à votre avis, peut-on mesurer le succès et l'efficacité d'une gestion municipale ? Existe-t-il d'autres critères que le nombre de voix aux élections municipales?

.....
.....
.....

.....et encore merci de votre réponse.

P L A N

Introduction

A) Les conditions de l'enquête

B) L'usage des tableaux de bord dans les communes

C) Le calcul des coûts dans les communes

D) La structure des communes et les comportements de gestion

Conclusion

Notes

Annexes